



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniová a soudců JUDr. Filipa Dienstbiera a JUDr. Tomáše Rychlého v právní věci žalobce: **M. S.**, zastoupen Mgr. Jakubem Hajdučíkem, advokátem se sídlem Sluneční nám. 14, Praha 5, proti žalovanému: **Finanční úřad pro hlavní město Prahu**, se sídlem Štěpánská 619/28, Praha 1, o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 21. 9. 2016, č. j. 3 A 143/2015 – 87,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **s e** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**
- IV. Ustanovenému zástupci žalobce Mgr. Jakubu Hajdučíkovi, advokátovi se sídlem Sluneční náměstí 14, Praha 5, **s e p ř i z n á v á** odměna za zastupování v řízení o kasační stížnosti ve výši 8.228 Kč, která mu bude zaplacena z účtu Nejvyššího správního soudu do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Předcházející řízení

[1] Žalobou na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu se žalobce domáhal vyslovení, že zahájení a provádění doměřovacího řízení u daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 2. a 3. čtvrtletí roku 2014 bylo nezákonným zásahem. Výzvy k podání dodatečného daňového přiznání (ze dne 3. 8. 2015) neměl totiž správce daně právo vydat pro absenci zákonných náležitostí. Obě výzvy byly podle žalobce nezákonné, neboť ve výroku absentovalo

uvedení hmotněprávního předpisu, který měl žalobce porušit. Skutečnost, že odběratel žalobce je či není registrován jako plátcce DPH nemá totiž vliv na přenesení daňové povinnosti podle § 92a zákona o DPH, pro takový důvod nemohl správce daně výzvy vůbec vydat.

[2] Městský soud v Praze žalobu zamítl; konstatoval, že předmětná výzva k podání dodatečného daňového přiznání obsahovala veškeré náležitosti, které obsahovat měla. Byla srozumitelná a žalobce na ni mohl bez potíží reagovat. Soud odmítl žalobcovo tvrzení, že výzva neobsahovala konkrétní pochybnosti, naopak zdůraznil, že cílem správy daně je stanovit daň správně a proto bylo v souladu s tímto požadavkem, že správce daně chtěl po žalobci předložit dodatečné daňové přiznání. Zdůraznil, 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 D1C:CZ02469545, který nebyl k datu uskutečnění plnění registrován jako plátcce 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.

[3] Žalovaný tak uvedl podle soudu zcela konkrétní skutečnosti, na základě nichž důvodně předpokládal, že daň z přidané hodnoty za 2. čtvrtletí 2014 (resp. za 3. čtvrtletí 2014) bude žalobci doměřena. Ve výzvě správce daně uvedl zjištění, na základě něhož učinil závěr o nutnosti podání dodatečného daňového tvrzení („*Ve výpisu evidence za 2. čtvrtletí 2014 jsou vykázána plnění uskutečněná (z pozice dodavatele) ve prospěch odběratele D1C:CZ02469545, který nebyl k datu uskutečnění plnění registrován jako plátcce 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.

[4] Soud odmítl jako nedůvodnou žalobní námitku, že nezákonnost výzvy spočívá i v tom, že skutečnost, zda odběratel je či není registrován jako plátcce 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. Ostatně ohledně této sporné otázky byla podána u Městského soudu v Praze správní žaloba, která je vedena pod sp. zn. 8 Af 31/2015. Zdůraznil, že v řízení o žalobě proti nezákonnému zásahu 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 tvrzení týkající se registrace jeho odběratele jako plátce DPH není tedy skutečností rozhodnou pro předmět tohoto řízení. 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.

pokračování

II.

Obsah kasační stížnosti a navazující vyjádření žalovaného

[5] Proti rozsudku městského soudu podal žalobce (dále jen „stěžovatel“) včas kasační stížnost; námitky v ní uvedené sice výslovně nepodřadil pod žádný z důvodů § 103 s. ř. s. Z obsahu kasační stížnosti je však seznatelné, že brojí jak proti postupu žalovaného, tak závěrům městského soudu a jedná se tak o důvody podřaditelné pod § 103 odst. 1 písm. a) a písm. b) s. ř. s. V doplnění kasační stížnosti ze dne 13. 12. 2016 rozhojnil kasační důvod podřaditelný pod § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., neboť jeho zástupkyni pro řízení o žalobě nebyla doručena výzva předsedkyně senátu podle § 51 s. ř. s., soud tak rozhodl bez nařízení jednání; jeho postup je proto nezákonný.

[6] Stěžovatel nejprve vytýká soudu, že si neujasnil, zda žaloba podaná podle § 82 s. ř. s. je vůbec přípustná a o věci rozhodl.

[7] Dále v kasační stížnosti zdůraznil, že žalovaný při vydání výzvy požadováním uvedených údajů zvolil nezákonnou cestu a soud tento jeho postup aproboval jako správný.

[8] Soud si podle žalobce nevyjasnil, zda je podaná žaloba proti výzvě vůbec přípustná, přesto se jí zabýval; soud nereagoval na žalobní tvrzení uvedené v bodech 13. – 17. žaloby. Nepřezkoumatelnost rozsudku v tomto ohledu „namítá žalobce jen podmíněně“. Za podstatnou však žalobce považuje skutečnost, že soud nesprávně vyhodnotil využití možnosti správce daně vydat výzvu k podání dodatečného daňového přiznání za situace, kdy odůvodnění výzvy neodpovídalo zákonným možnostem. Pro zdaňovací období 2. a 3. čtvrtletí 2014 zákon o DPH 2014 totiž nezakazoval použití režimu přenesení daňové povinnosti, jestliže plátce poskytl plnění osobě, která nebyla *registrovaným* plátcem DPH, ale toliko *plátcem* DPH. Pokud žalovaný v obou výzvách k podání dodatečného přiznání výslovně uvedl, že: „...jsou vykázána plnění uskutečněná (z pozice dodavatele) ve prospěch odběratele DIČ: 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.“, tak ze stěžovatelem zvýrazněného slova plyne, že se jednalo o nedůvodné podezření *prima facie*, protože zákon o DPH 2014 nestanovil jako podmínku použití režimu přenesení daňové povinnosti skutečnost, že plátce jej přijímající musí být jen plátce registrovaný. Obě výzvy k podání dodatečných přiznání jsou proto zjevně nezákonné, přesto je soud aproboval, jako správné.

Nesprávný byl postup soudu i v tom, že odmítl zkoumat důkazy, kterými hodlal žalobce prokázat, že odběratel stěžovatele byl registrovaný plátce DPH.

[9] S ohledem na shora uvedené důvody navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek městského soudu zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

[10] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti pouze odkázal na vyjádření k žalobě a navrhl ji jako nedůvodnou zamítnout. Zdůraznil, že se s odůvodněním napadeného rozsudku zcela ztotožňuje a nevidí žádný důvod, proč by závěry v něm uvedené měly být měněny. Navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

III.

Posouzení kasační stížnosti Nejvyšším správním soudem

[11] Kasační stížnost je přípustná. Důvodnost kasační stížnosti soud posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[12] Kasační stížnost není důvodná.

[13] Nejvyšší správní soud se předně zabýval kasační námitkou, podle níž městský soud rozhodl v dané věci bez nařízení jednání, ač proto nebyly splněny podmínky uvedené v § 51 s. ř. s.

[14] Ze soudního spisu vyplývá, že výzva stěžovateli, zda souhlasí s rozhodnutím věci bez jednání ve smyslu § 51 odst. 1 s. ř. s., byla zástupkyni stěžovatele (Ing. Jitce Routkové), doručena dne 8. 1. 2016. Stěžovatel byl ve výzvě poučen o tom, že souhlas udělí také tehdy, pokud do dvou týdnů od doručení výzvy nevyjádří svůj nesouhlas s projednáním věci bez nařízení jednání. Protože stěžovatel na uvedenou výzvu ve stanovené lhůtě nereagoval (ani nikdy později), bylo věcí soudu, že rozhodl bez nařízení jednání. Námitka nezákonného postupu soudu v tomto ohledu je tedy nedůvodná.

[15] Nedůvodnou shledal Nejvyšší správní soud i námitku nepřezkoumatelnosti rozsudku, která měla spočívat v tom, že si soud neujasní, zda je žaloba podaná podle § 82 s. ř. s. vůbec přípustnou.

[16] Je skutečností, že v žalobě, v bodech 13. – 17. stěžovatel rozvedl své úvahy, ohledně charakteru žaloby podané proti výzvám k prokázání plátcovství daně. Uvedl několik příkladů z judikatury Nejvyššího správního soudu, kde se soud zabýval charakterem žalob podaným vůči různým aktům a postupům při správě daně. Uvedené pasáže žaloby obsahují úvahy stěžovatele, jakým možným způsobem lze nahlížet na jednotlivé úkony či postupy při správě daně, avšak bez konkrétního petitu. Pokud se městský soud při rozhodování o žalobě proti nezákonnému zásahu, spatřovanému v obsahu výzvy, přiklonil k řešení, že žalobu projednal, neodmítl ji, neznamená to, že na daný postup soudu, ústící v konkrétní rozhodnutí, lze nahlížet jako na rozhodnutí nepřezkoumatelné. Není úkolem soudu provádět rozsáhlé akademické analýzy všech v úvahu připadajících řešení; shledal – li soud, že výzva vydaná správními orgány v daném řízení není rozhodnutím podle § 65 s. ř. s. a mohla by teoreticky zasahovat žalobcova práva, pokud by byla vydána v rozporu se zákonem a proto žalobu neodmítl, naopak ji projednal, není takové rozhodnutí stíženo vadou nepřezkoumatelnosti.

[17] Ostatně k problematice žalob proti nezákonnému zásahu se vyjádřil rovněž rozšířený senát v usnesení ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014 - 55. Uvedl, že ... *Daňový řád systematicky rozlišuje mezi „řízeními“ a „(dalšími) postupy“ (viz jeho systematika v hlavě VI, § 70 až 107). Zatímco „postupy“ jsou komplexní soubory pravomocí správce daně zjišťovat rozhodné skutečnosti, a to někdy i prostředky silně vstupujícími do nejrůznějších soukromých sfér daňového subjektu, „řízení“ povětšinou směřují k vlastnímu shledání či uložení povinnosti (výjimečně i práv, např. na odpočet DPH) daňového subjektu. „Postupy“ se od „řízení“ liší povahou svých případných zásahů do právní sféry daňového subjektu. Postupy se právní sféry daňového subjektu dotýkají již samy o sobě tím, že jsou správcem daně prováděny, jakkoli konkrétní povaha a závažnost dopadů provádění postupů může být případ od případu velmi různá. Podstatné je však to, že „postup“ je uplatněním pravomoci, k němuž je třeba zákonného podkladu a který je možno provádět jen*

pokračování

a pouze v zákonem stanovených mezích a zákonem stanovenými způsoby (viz čl. 2 odst. 2 Listiny a čl. 2 odst. 3 Ústavy). To je také rozsah přezkoumání označeného postupu ze strany soudu.

[18] V citovaném usnesení pak zdůraznil, že soudní ochrana před „postupem“, tedy slouží k tomu, aby uplatnění pravomoci správcem daně udržela v zákonných mezích a zabránila mu, případně zpětně deklarovala jeho protizákonnost, v případech, kdy by bylo ze zákonných mezí vykročeno. K tomu slouží ve správním soudnictví tzv. zásahová žaloba podle § 82 a násl. s. ř. s. Jí se lze bránit proti všem aspektům postupů, které mají dopady do právní sféry daňového subjektu popsané v § 82 s. ř. s.

[19] Soud proto nepochybil, pokud podrobil soudnímu přezkoumání výzvy správce daně k podání dodatečného daňového přiznání.

[20] Podstatou projednávané věci je posouzení, zda výzva správce daně k podání dodatečného daňového přiznání v daném případě představuje nezákonný zásah do stěžovatelových práv ve smyslu ustanovení § 82 s. ř. s., který stanoví, že „[k]aždý, 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.“

[21] Řízení o ochraně před nezákonným zásahem je zvláštním typem řízení před správními soudy, jehož výsledkem v případě důvodnosti žaloby je stav, kdy ve smyslu ustanovení § 87 odst. 2 věty první s. ř. s. „[s]oud rozsudkem určí, že provedený zásah byl nezákonný, a trvá-li takový zásah nebo jeho důsledky anebo brozí-li jeho opakování, zakáže správnímu orgánu, aby v porušování žalobcova práva pokračoval, a přikáže, aby, je-li to možné, obnovil stav před zásahem.“

[22] Jak vyslovil Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 17. 3. 2008, č. j. 2 Aps 1/2005 – 65, publ. pod č. 603/2005 Sb., „[o]chrana podle § 82 a násl. s. ř. s. je důvodná tehdy, jsou-li - a to kumulativně, tedy zároveň - splněny následující podmínky: Žalobce musí být přímo (1. podmínka) zkrácen na svých právech (2. podmínka) nezákonným (3. podmínka) zásahem, pokynem nebo donucením (-zásahem- správního orgánu v širším smyslu) správního orgánu, které nejsou rozhodnutím (4. podmínka), a byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo (5. podmínka), přičemž -zásah- v širším smyslu nebo jeho důsledky musí trvat nebo musí hrozit opakování -zásahu- (6. podmínka). Není-li byt' jen jediná z uvedených podmínek splněna, nelze ochranu podle § 82 a násl. s. ř. s. poskytnout.“ (v posuzovaném případě nemusí být splněna 6. podmínka, neboť po novelizaci soudního řádu správního účinné od 1. 1. 2012 již není nutno, aby v době rozhodování soudu nezákonný zásah, resp. jeho důsledky trvaly, nebo aby hrozilo opakování zásahu – poznámka Nejvyššího správního soudu).

[23] Stěžovatel v nyní projednávané věci vytýká městskému soudu nesprávné posouzení právních otázek týkajících se náležitostí výzvy k podání dodatečného daňového přiznání a též jejího obsahu. K obdobné otázce se již NSS vyjádřil, z poslední doby např. viz rozsudek ze dne 19. 1. 2017, sp. zn. 9 Afs 46/2016 (viz text níže).

[24] Dle § 143 odst. 3 daňového řádu [k] doměření z moci úřední může dojít pouze na základě výsledku daňové kontroly. Zjistí-li správce daně nové skutečnosti nebo důkazy mimo daňovou kontrolu, na jejichž základě lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, postupuje podle § 145 odst. 2.

[25] Dle § 145 odst. 2 daňového řádu *[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.*

[26] Ve shora citovaném usnesení sp. zn. 1 Afs 183/2014, rozšířený senát k výše jmenovaným ustanovením uvedl, že „zákonodárce vytvořil za účelem dosažení pokud možno správného stanovení daně, jistou hierarchii postupů správce daně. Její základní logikou je postupné posilování vrchnostenské stránky správy daní a oslabování její „dialogické“ či kooperativní stránky. Jinak řečeno, daňový subjekt má zásadně napravit svoji chybu, jež jde k tíži fisku, sám. Pokud to neudělá a správce daně jinak než daňovou kontrolou, tedy jinak než uplatněním nejsilnějšího a nejkompaktnějšího kontrolního postupu, jež má k dispozici, zjistí, že daň má být vyšší, než jak bylo posledně stanoveno, má správce daně dát daňovému subjektu prostor k nápravě.“ S ohledem na uvedené dovodil, že správce daně má nejprve vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení, pokud se jinak než na základě daňové kontroly dozví o skutečnostech či důkazech nasvědčujících tomu, že by daňovému subjektu měla být určitá daň doměřena. Z tohoto pravidla připustil rozšířený senát výjimku, když uvedl, že „[j]en 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. O takové případy se bude jednat zejména tehdy, bude-li mít správce daně poznatky ukazující na předchozí podvodné jednání daňového subjektu související se zjištěnými informacemi či na to, že daňový subjekt by se snažil následným jednáním (typicky úpravami svých povinných evidencí nebo jinými kroky nepřipustně zakrývajícími skutečný stav věci) zmařit správné stanovení daně.“ Za těchto okolností lze od výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení upustit a bez dalšího u daňového subjektu zahájit daňovou kontrolu. Zároveň rozšířený senát dodal, že povinnost postupovat nejprve podle § 145 odst. 2 daňového řádu se neuplatní také tehdy, zahajuje-li správce daně daňovou kontrolu bez konkrétních důvodů vztahených ke kontrolovanému daňovému subjektu.

[27] V projednávaném případě činil stěžovatel sporným, zda byly naplněny podmínky pro aplikaci § 145 odst. 2 daňového řádu, tedy že „lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena“, neboť výzva byla podle názoru stěžovatele vystavena na nezákonném základu.

[28] K naplnění hypotézy důvodného předpokladu se Nejvyšší správní soud již několikrát vyjádřil. V rozsudku, sp. zn. 2 Afs 209/2014, uvedl, že „zastává názor, že ustanovení § 145 odst. 2 a § 143 odst. 3 daňového řádu je třeba vykládat nikoli za vylučného užití metody jazykového výkladu, nýbrž za současného užití vícera metod právní interpretace. Tento postup je obecně aplikovatelný při výkladu právních předpisů (srov. např. náleží Ústavního soudu ze dne 8. 2. 2011, sp. zn. I. ÚS 2920/09, dostupný z <http://nalus.usoud.cz>). Proto nelze soublasit se stěžovatelem, rozumí-li slovu „důvodný“ ve smyslu „nejisto postavený“, aniž se zabýval jeho výkladem hlouběji, zejména s přihlédnutím k souladnosti takového výkladu se základními zásadami správy daní. Nejvyšší správní soud zastává názor, že podmínku důvodného předpokladu doměření daně tak nelze považovat za splněnou pouze tehdy, kdy je správce daně schopen již na základě skutečností zjištěných mimo daňovou kontrolu spolehlivě určit výši, v jaké bude daň doměřena. Je jen stěží představitelná situace, kdy by správce daně mimo daňovou kontrolu, zejména tedy v rámci vyhledávací činnosti, získal natolik konkrétní, úplné a důkazně podložené informace, aby na jejich základě mohl bez dalšího usuzovat na výši doměření daně. Naopak, typicky v případě, kdy správce daně zjistí, že podané řádné daňové tvrzení neobsahuje příznání konkrétní daňové relevantní skutečnosti, lze již na základě běžné úvahy předpokládat, že daň bude doměřena, neboť řádné daňové tvrzení nebylo vyplněno správně. Zdejší soud proto uzavírá, že v případě zjištěné neúplnosti podaného daňového tvrzení lze obecně předpokládat, že daň bude doměřena; lhotojno přitom v jaké výši.“

pokračování

[29] V daném případě správce daně disponoval pochybností, zda u stěžovatele (v pozici dodavatele) nastaly zákonné podmínky pro přenos daňové povinnosti podle § 92a zákona o DPH (tak, jak stěžovatel deklaroval ve výpisu evidencí za 2. a 3. čtvrtletí r. 2014).

[30] Správce daně správně vycházel z předpokladu, že přenos daňové povinnosti je vlastně výjimkou či odchylkou od základního pravidla, podle něhož tíží daňová povinnost dodavatele plnění. Tato může být přenesena na odběratele, ale pouze za určitých zákonem striktně stanovených podmínek. Stručně vyjádřeným principem přenosu daňové povinnosti je to, že má-li být přenesena daňová povinnost na příjemce plnění (odběratele), musí být splněna podmínka, že příjemce musí být rovněž plátcem DPH. Je jisté, že nejjednodušším způsobem, jak prokázat plátcovství příjemce (odběratele), je uvedení čísla jeho registrace k dani. Soud dává stěžovateli za pravdu v tom, že skutečnost, že příjemce plnění není registrován k dani, ještě neznámá, že není plátcem. Stěžovatel měl jistě možnost prokazovat plátcovství příjemce i jiným způsobem a pak by bylo na správci daně, jak takové případně předložené důkazy posoudí. To však není tento případ. Pokud tedy v souzeném případě správce formuloval výzvu tak, jak je uvedeno shora, nejednalo se o výzvu nezákonnou z pohledu stěžovatelem namítaného zásahu do jeho práv podle § 82 a násl. s. ř. s.; naopak – správce daně byl oprávněn zjišťovat splnění zákonných podmínek pro uplatnění přenosu daňové povinnosti a povinen naplnit požadavek § 1 daňového řádu – správně stanovit daň.

[31] Jiná je ovšem situace, kdy již správce daně stanoví daňovou povinnost. Až v této souvislosti se bude posuzovat právní otázka, zda přenos daňové povinnosti se může dít z dodavatele (plátce DPH) na příjemce plnění, který je sice plátcem DPH (např. proto, že přesáhl zákonem stanovený limit obrátu) a nebo na příjemce plnění, který musí být k dani registrován (rozhodnutím správního orgánu). Posouzení této otázky je již materiálním posouzením daňové povinnosti jako takové a má místo v jiném řízení (jak ostatně správně připomenul městský soud).

[32] V této souvislosti je vhodné znovu připomenout rozsudek ze dne 19. 1. 2017, sp. zn. 9 Afs 46/2016, kde soud uvedl, že otázka věcné správnosti následně doměřené daně není pro posouzení zákonnosti postupu, který k doměření daně povede, rozhodná. Důvodný předpoklad, že daň bude doměřena, proto nezahrnuje posouzení věcné správnosti názoru správce daně.

[33] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že v případě obou výzev měl správce daně pochybnosti ohledně naplnění podmínek § 92a zákona o DPH a tedy naplnění zákonných podmínek pro přenos daňové povinnosti, od nutnosti vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení nebyl důvod upustit a se způsobem, jakým se městský soud vypořádal se zákonností vydaných výzev Nejvyšší správní soud souhlasí.

IV.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[34] S ohledem na shora popsané důvody dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační námitky stěžovatele nejsou způsobitelné zpochybnit závěry městského soudu o zákonnosti postupu správce daně při vydání výzev k prokázání plátcovství příjemce plnění, resp. náležitostí výzvy. Vycházejí z právního názoru vysloveného ve výše citovaném rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 3. 2008, č. j. 2 Aps 1/2005 – 65, soud konstatuje, že v posuzovaném případě nebyla splněna 3. podmínka vyplývající z ustanovení § 82 s. ř. s., spočívající v nezákonné povaze zásahu žalovaného. Nejvyšší správní soud proto, shledal kasační stížnost nedůvodnou a v souladu s ustanovením § 110 odst. 1 větou druhou s. ř. s. ji zamítl.

[35] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud podle ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. za použití ustanovení § 120 téhož zákona. Jelikož stěžovatel neměl v řízení o kasační stížnosti úspěch, nemá právo na náhradu nákladů tohoto řízení. Žalovaný náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepožadoval.

[36] Stěžovateli byl pro řízení o kasační stížnosti usnesením ze dne 23. 11. 2016, č. j. 1 Afs 282/2016 – 32, ustanoven zástupce Mgr. Jakub Hajdučík, advokát. Podle § 35 odst. 8 s. ř. s. platí v takovém případě odměnu advokáta včetně hotových výdajů stát. Podle § 7 a § 9 odst. 4 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., s přihlédnutím k § 11 odst. 1 písm. b) a d) citované vyhlášky náleží advokátovi odměna za dva úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení, podání doplnění kasační stížnosti) v částce 6.200 Kč (2 x 3.100 Kč), podle § 13 odst. 3 citované vyhlášky náhrada hotových výdajů v částce 600 Kč (2 x 300 Kč) a DPH ve výši 1.428 Kč. Celkem tedy zástupci přísluší odměna ve výši 8.228 Kč, která mu bude zaplácena z účtu Nejvyššího správního soudu do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

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

V Brně dne 15. února 2017

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu