



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Václava Roučky a soudců JUDr. Petra Kuchynky a Mgr. Jaroslava Škopka v právní věci **žalobce: European Data Project s.r.o.**, se sídlem Komořany 146, 683 01 Komořany, *zastoupeném Ing. Radkem Lačníkem, daňovým poradcem, se sídlem Brno, Divadelní 4*, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství** se sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno, v **řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25.6. 2015, čj. 19827/15/5200-11431-706012, čj. 19828/15/5200-11431-706012, čj. 19829/15/5200-11431-706012, čj. 19830/15/5200-11431-706012 a čj. 19831/15/5200-11431-706012,**

t a k t o:

- I. **Rozhodnutí žalovaného ze dne 25.6. 2015, čj. 19827/15/5200-11431-706012, čj. 19828/15/5200-11431-706012, čj. 19829/15/5200-11431-706012, čj. 19830/15/5200-11431-706012 a čj. 19831/15/5200-11431-706012,**

se zrušují a věci se vrací k dalšímu řízení žalovanému.

- II. **Žalovaný je povinen nahradit žalobci náklady řízení ve výši 15 000,- Kč, k rukám Ing. Radka Lančíka, daňového poradce, do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku.**

O d ů v o d n ě n í:

I.

Žalobou napadeným rozhodnutím ze dne 25.6.2015, čj. 19827/15/5200-11431-706012 žalovaný rozhodl o odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru vydanému Finančním úřadem pro Plzeňský kraj na daň z příjmu právnických osob a na zrušení daňové ztráty z příjmu fyzických osob **za zdaňovací období od 1.1.2008 do 31.12.2008**, kterým byla

daňovému subjektu doměřena z moci úřední daň z příjmů právnických osob ve výši 106.890,- Kč a podle § 143 odst. 1 daňového řádu dodatečně zrušena daňová ztráta z příjmu právnických osob v částce 164.714,- Kč a současně mu vznikla zákonná povinnost podle § 37b odst. 1 písm. a) a c) zák. č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků uhradit penále ve výši 20% z částky doměřené daně a 5% z částky dodatečně snížené daňové ztráty v celkové výši 29 613,- Kč. Žalovaný tímto rozhodnutím dílčím způsobem změnil dodatečný platební výměr tak, že částku doměřené daně snížil na částku 106.680,- Kč a současně změnil výši penále na částku 29.571,- Kč. Částka dodatečně zrušené daňové ztráty z příjmu právnických osob nebyla změněna.

Žalobou napadeným rozhodnutím ze dne 25.6.2015, čj. 19828/15/5200-11431-706012 žalovaný rozhodl o odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru vydanému Finančním úřadem pro Plzeňský kraj na daň z příjmu právnických osob a na zrušení daňové ztráty z příjmu fyzických osob za **zdaňovací období od 1.1.2009 do 31.12.2009**, kterým byla daňovému subjektu doměřena z moci úřední daň z příjmů právnických osob ve výši 122.000,- Kč a podle § 143 odst. 1 daňového řádu dodatečně zrušena daňová ztráta z příjmu právnických osob v částce 64 204,- Kč a současně mu vznikla zákonná povinnost podle § 37b odst. 1 písm. a) a c) zák. č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků uhradit penále ve výši 20% z částky doměřené daně a 5% z částky dodatečně snížené daňové ztráty v celkové výši 27 610,- Kč. Žalovaný tímto rozhodnutím dílčím způsobem změnil dodatečný platební výměr tak, že částku doměřené daně snížil na částku 121 800,- Kč a současně změnil výši penále na částku 27 570,- Kč. Částka dodatečně zrušené daňové ztráty z příjmu právnických osob nebyla změněna.

Žalobou napadeným rozhodnutím ze dne 25.6.2015, čj. 19829/15/5200-11431-706012 žalovaný rozhodl o odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru vydanému Finančním úřadem pro Plzeňský kraj na daň z příjmu právnických osob **za zdaňovací období od 1.1.2010 do 31.12.2010**, kterým byla daňovému subjektu doměřena z moci úřední daň z příjmů právnických osob ve výši 128 060,- Kč a současně mu vznikla zákonná povinnost podle § 251 odst. 1 písm. a) d.ř. uhradit penále ve výši 20% z částky doměřené daně ve výši 25 612,- Kč. Žalovaný tímto rozhodnutím dílčím způsobem změnil dodatečný platební výměr tak, že částku doměřené daně snížil na částku 127 870,- Kč a současně změnil výši penále na částku 25 574,- Kč.

Žalobou napadeným rozhodnutím ze dne 25.6.2015, čj. 19830/15/5200-11431-706012 žalovaný rozhodl o odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru vydanému Finančním úřadem pro Plzeňský kraj na daň z příjmu právnických osob a na zrušení daňové ztráty z příjmu fyzických osob za **zdaňovací období od 1.1.2011 do 31.12.2011**, kterým byla daňovému subjektu doměřena z moci úřední daň z příjmů právnických osob ve výši 35 150,- Kč a podle § 143 odst. 1 daňového řádu dodatečně zrušena daňová ztráta z příjmu právnických osob v částce 489 284,- Kč a současně mu vznikla zákonná povinnost podle § 251 odst. 1 písm. a) a c) d.ř. uhradit penále ve výši 20% z částky doměřené daně a 1% z částky dodatečně snížené daňové ztráty v celkové výši 11 922,- Kč. Žalovaný tímto rozhodnutím dílčím způsobem změnil dodatečný platební výměr tak, že částku doměřené daně snížil na částku 34 770,- Kč a současně změnil výši penále na částku 11 846,- Kč.

Žalobou napadeným rozhodnutím ze dne 25.6.2015, čj. 19831/15/5200-11431-706012 žalovaný rozhodl o odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru vydanému Finančním úřadem pro Plzeňský kraj na daň z příjmu právnických osob za **zdaňovací období od 1.1.2012 do 31.12.2012**, kterým byla daňovému subjektu doměřena z moci úřední daň z příjmů právnických osob ve výši 239 590,- Kč a současně mu vznikla zákonná povinnost podle § 251 odst. 1 písm. a) d.ř. uhradit penále ve výši 20% z částky doměřené daně ve výši 47 918,- Kč. Žalovaný tímto rozhodnutím dílčím způsobem změnil dodatečný platební výměr tak, že částku doměřené daně snížil na částku 239 400,- Kč a současně změnil výši penále na částku 32 852,- Kč.

II. Žaloba

Všechna výše uvedená rozhodnutí žalovaného napadl žalobce žalobou, ve které tvrdil, že podle protokolu o ústním jednání, které se konalo dne 24.4.2014, bylo správci daně dne 24.3.2014 předloženo paní P., účetnictví žalobce za výše uvedená zdaňovací období. Následně správce daně zahájil u žalobce daňovou kontrolu na dani z příjmu právnických osob za uvedená zdaňovací období a zaslal žalobci výzvu, jednak ze dne 29.4.2014 a jednak ze dne 14.5.2014, přičemž obě výzvy byly vydány na základě kontroly dokladů a účetnictví předložených dne 24.3.2014. Tomu odpovídá to, že správce daně zahájil daňovou kontrolu na základě dokladů převzatých dne 24.3.2014 a po 24.4.2014, již kontrolu dokladů provádět nemohl, protože doklady převzaté dne 24.3.2014, měl správce daně již vrácené. Jediným kontrolním úkonem správce daně ode dne 24.4.2014, byla právě výzva ze dne 29.4.2014 a ze dne 14.5.2014.

Na situaci, kdy před zahájením daňové kontroly správce daně důvodně předpokládá, že daň bude doměřena, pamatuje ust. § 145 odst. 2 daňového řádu. Pro aplikaci tohoto ustanovení je dostačující jen důvodný předpoklad doměření daně a nikoliv důvodný předpoklad doměření daně v určité konkrétní výši. Ze slovního spojení „důvodně předpokládat“, které je obsaženo v ust. § 145 odst. 2 daňového řádu vyplývá, že toto ustanovení vychází z určitého předpokladu a z jisté míry nejistoty, kdy nemusí být postaveno najisto, že se uvedené předpoklady naplní, neboť to ukáže až samotný průběh daňové kontroly, přičemž je lhostejno, s jakým výsledkem daňová kontrola skončí. Zcela totiž postačí, je-li pravděpodobné a logickou úvahou podložené, že se uvedené předpoklady mohou naplnit.

Podle žalobce správce daně proto na základě pokladů převzatých dne 24.3.2014 neměl zahájit daňovou kontrolu a protože měl důvodné předpoklady pro doměření daně, měl vydat výzvu podle § 145 odst. 2 daňového řádu k podání dodatečných daňových přiznání. Skutečnost, že správce daně měl důvodné předpoklady k doměření daně, dosvědčuje jednak text protokolu o ústním jednání ze dne 24.4.2014 a jednak jeho samotné chování po zahájení kontroly, kdy správce daně bez dokladů, které žalobci vrátil, neprováděl kontrolu a jen vydal výzvu ze dne 29.4.2014 a ze dne 14.5.2014. Nic tedy správci daně nebránilo namísto zahájení daňové kontroly vydat výzvu podle § 145 odst. 2 daňového řádu. Vzhledem k tomu, že správce daně nevydal výzvu podle § 145 odst. 2 daňového řádu a místo ní zahájil daňovou

kontrolu, je daňová kontrola nezákonná a nezákonné jsou i dodatečné platební výměry vydané na základě nezákonné kontroly.

Podle žalobce neobstojí názor žalovaného, že správce daně nemohl zvolit postup podle § 145 daňového řádu, neboť z předložených dokladů nebylo možné jednoznačně dovodit nesprávnost stanoveného daňového základu a mohl jen konstatovat, že příjem z pronájmu je uskutečňován mezi spřízněnými osobami, proto je nutné ověřit, zda cena u takovéto transakce splňuje zákonnou podmínku uvedenou v § 23 odst. 7 zák. o daních z příjmu. Rozdílnost stanovené ceny mezi spojenými osobami však zjistil správce daně až porovnáním cen nájmu mezi spojenými osobami s údaji o cenách nájmu sjednaných mezi nezávislými osobami zjištěnými v dané lokalitě v rámci zahájené daňové kontroly. Jestliže správce daně měl doklady od 24.4.2014, pak nebyl žádný důvod čekat s úředním záznamem až na 5.5.2014. Správce daně nemusel čekat až na daňovou kontrolu a mohl přes vyhledávací činnost úřední záznam opatřit a následně mohl zvolit postup podle § 145 daňového řádu. Pokud správce daně bezdůvodně s úředním záznamem vyčkal až na daňovou kontrolu, vyhnul se tím postupu podle § 145 daňového řádu a takový postup je nutno podle žalobce vnímat jako zneužití práva. Pro obstarání úředního záznamu až po zahájení daňové kontroly chybí logický důvod, měl-li správce daně informace o příjmu z pronájmu mezi spřízněnými osobami ještě před zahájením daňové kontroly a to od 24.3.2015. Od této doby správce daně mohl před vyhledávací činností zjistit ceny nájmu sjednané mezi nezávislými osobami a na rozdílnost stanovené ceny mezi spojenými osobami mohl aplikovat postup podle § 145 daňového řádu. Nebyl proto žádný důvod, aby správce daně čekal, až na daňovou kontrolu a v rámci této kontroly zkoumal rozdíl ceny nájmu mezi spojenými osobami s údaji o cenách nájmu sjednaných mezi nezávislými osobami.

Na základě uvedených důvodů, žalobce navrhl, aby krajský soud všechna tři napadená rozhodnutí žalovaného zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

III.

Vyjádření žalovaného

Žalovaný v písemném vyjádření k žalobě uváděl, že v projednávané věci je spornou pouze procesní otázka, zda správce daně byl povinen před zahájením daňové kontroly vyzvat žalobce k podání dodatečného daňového přiznání. Hmotněprávní posouzení věci mezi žalobcem a žalovaným sporné není.

Žalobní námitkou je tvrzení žalobce, že správce daně neměl v dané situaci zahájit daňovou kontrolu, ale měl vydat výzvu k podání dodatečného daňového přiznání podle ust. § 145 odst. 2 daňového řádu. K tomuto tvrzení žalovaný uváděl, že otázka míry povinnosti správce daně, vydat tuto výzvu, je sporná i u Nejvyššího správního soudu, který dne 10.6.2015 usnesením čj. 1 Afs 183/2014-37 předložil tuto otázku k rozhodnutí rozšířenému senátu.

Žalovaný zdůrazňoval, že ani zjištění případného rozdílu mezi cenami v nezávislých transakcích a cenami sjednanými mezi spojenými osobami, nepostačuje k provedení úpravy základu daně, jak vyplývá např. z rozsudku Nejvyššího správního soudu čj. 1 Afs 101/2012-

31. Z tohoto rozsudku vyplývá, že nutnou podmínkou úpravy základu daně, je existence rozdílu mezi cenami, přičemž správce daně nese ve vztahu k tomuto rozdílu břemeno tvrzení i břemeno důkazní. Ale ani za situace, kdy má správce daně za prokázané, že smluvními stranami předmětného právního úkonu jsou osoby spojené a že tyto si sjednaly cenu odlišnou od ceny, která by byla sjednána mezi nezávislými subjekty, tzn. unese-li břemeno tvrzení i břemeno důkazní ke všem těmto rozhodným skutečnostem, neznamená to, že může bez dalšího provést úpravu základu daně. Úpravu základu daně je správce daně oprávněn provést až za situace, kdy vzniklý rozdíl není daňovým subjektem uspokojivě doložen, jako tomu bylo v předmětném případě.

Správce daně tedy nemohl místo zahájení daňové kontroly zvolit postup podle § 145 daňového řádu a vyzvat žalobce k podání dodatečného daňového přiznání, neboť z předložených dokladů nebylo možné jednoznačně dovodit nesprávnost stanoveného daňového základu. Správce daně byl tedy oprávněn pouze konstatovat, že příjem z pronájmu je uskutečňován mezi spřízněnými osobami a proto je nutné ověřit, zda cena u takovéto transakce splňuje zákonnou podmínku uvedenou v § 23 odst. 7 zák. o daních z příjmů. Rozdílnost stanovené ceny mezi spojenými osobami zjistil správce daně až porovnáním cen nájmu mezi spojenými osobami s údaji o cenách nájmu sjednaných mezi nezávislými osobami zjištěnými v dané lokalitě. Tyto informace však správce daně získal až v rámci zahájené daňové kontroly dne 5.5.2014. Ani za této situace však správce daně nemohl okamžitě přistoupit k bezprostřední úpravě základu daně a musel daňový subjekt prokazatelně seznámit se vzniklým rozdílem a dát mu tak reálnou možnost, aby se k tomuto rozdílu vyjádřil a uspokojivě jej doložil. Je tedy zřejmé, že správce daně v době zahájení daňové kontroly nemohl důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, jak to vyžaduje § 145 odst. 2 daňového řádu a proto nemohl postupovat v řízení tak, že namísto zahájení daňové kontroly by daňový subjekt vyzval k podání dodatečného daňového přiznání a stanovil mu náhradní lhůtu.

Žalobce v žalobě dále tvrdil, že ze spisu nevyplývá, že by správce daně po 24.4.2014 prováděl kontrolu dokladů, protože doklady převzaté dne 24.3.2014 vrátil hned po zahájení daňové kontroly. Práce daně zahájil daňovou kontrolu na základě dokladů převzatých 24.3.2014 a po 24.4.2014 již kontrolu dokladů provádět nemohl, protože je vrátil.

K tomuto tvrzení žalobce žalovaný uváděl, že po zhlédnutí účetnictví dodaného paní P. bylo zjištěno, že převážnou část příjmů za roky 2008 až 2011 tvořily příjmy z pronájmu a v roce 2012 též výnos z podílu na zisku. Předmětem zahájené daňové kontroly logicky bylo prověření příjmů z pronájmu. Správce daně teprve v rámci daňové kontroly získal informace o tom, že rozdíl mezi cenami sjednanými mezi spojenými osobami a cenami nezávislých transakcí, jsou způsobilé k provedení úpravy základu daně, přičemž ani takové zjištění nemuselo k úpravě základu daně postačovat. Úpravu základu daně je totiž správce daně oprávněn provést až za situace, kdy vzniklý rozdíl není daňovým subjektem uspokojivě doložen. Správce daně tedy nemohl zvolit postup podle § 145 odst. 2 daňového řádu, neboť z dokladů předložených dne 24.3.2014 paní P. nebylo možné dovodit nesprávnost stanoveného základu daně. Správce daně byl před zahájením kontroly oprávněn pouze konstatovat, že příjem z pronájmu byl uskutečněn mezi spřízněnými osobami. Proto bylo nutné ověřit, zda cena u takové transakce splňuje zákonnou podmínku plynoucí z § 23 odst. 7 zák. o daních z příjmů. Jelikož byla daňová přiznání za daná zdaňovací období vyměřena,

nebylo již možno zahájit postup k odstranění pochybností. Jedinou možností bylo zahájení odměřovacího řízení formou daňové kontroly. Správce daně tak nemohl namísto zahájení daňové kontroly vyzvat žalobce k podání dodatečného daňového přiznání, neboť neprovedl porovnání s cenami, které jsou stanoveny mezi nezávislými osobami, a nemohl tedy určit, zda cena fakturovaná za pronájem mezi spřízněnými osobami je cenou obvyklou. Dále mu nebylo známo, zda je případný rozdíl daňovým subjektem objektivně doložitelný. Z těchto důvodů vyplývá, že postup správce daně i žalovaného byl v souladu s daňovým řádem a námitky žalobce jsou tak nedůvodné. Žalovaný navrhl, zamítnutí žaloby.

IV.

Posouzení věci krajským soudem

Krajský soud při přezkoumání rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu a napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů, kterými byly výroky rozhodnutí řádně napadeny (§ 75 odst. 1 a 2 s.ř.s.).

Žaloba je důvodná.

a) Výchozí stav věci

Z obsahu správního spisu soud ověřil následující skutečnosti.

Úřední záznam vyhotovený Finančním úřadem pro Plzeňský kraj dne 16.4.2014, čj. 892941/14/2305-05400-404792 doložil, že dne 24.3.2014 donesla paní I.P. správci daně účetní doklady a uzávěrky právního předchůdce žalobce za roky 2008 až 2013.

Dne 24.4.2014 Finanční úřad pro Plzeňský kraj sepsal protokol o ústním jednání čj. 938752/14/2305-05400-402254, jehož předmětem bylo zahájení daňové kontroly u žalobce u daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2008 – 2012. Správce daně současně konstatoval, že zahajuje u žalobce podle § 91 odst. 1 daňového řádu doměřovací řízení ve věci daní z příjmů právnických osob za předmětná zdaňovací období a uváděl, že správci daně bylo předloženo dne 24.3.2014 paní P. účetnictví, za výše uvedená období a po jeho zhlédnutí a na základě zjištění dalších skutečností zahajuje v souladu s § 87 odst. 1 daňového řádu daňovou kontrolu na dani z příjmu právnických osob za tato zdaňovací období.

Dalším úkonem správce daně byla výzva ze dne 29.4.2014, kterou Finanční úřad pro Plzeňský kraj podle § 92 odst. 3 a 4 vyzval žalobce, aby ve vztahu ke konkrétní faktuře č. 22012 ze dne 14.12.2012 na částku 890.000,- Kč správci daně předložil nájemní smlouvu nebo jinou listinu, na jejímž základě byla uvedena faktura vystavena a ze které by bylo zřejmé, jaký pozemek byl v předmětem nájmu, v jaké výměře a za jakou cenu. Dne 14.5.2014 Finanční úřad pro Plzeňský kraj žalobce vydal výzvu čj. 1124095/14/2305-05400-402554, ve které správce daně ve vazbě na faktury na částku 31.000,- Kč č. 12008, 12009, 12010, 12011 a 12012 konstatoval, že tyto faktury uzavřené mezi pronajímatelem a nájemcem dokládají, že pronajímatel a nájemci jsou kapitálově spojenými osobami podle § 23 odst. 1 písm. a) bod 1 zák. o daních z příjmů. Správce daně dále konstatoval, že má k dispozici nájemní smlouvy na

pronájem pozemků pro komerční účely v obci Česká Kubice sjednané mezi nezávislými osobami, a na jejich podkladě porovnal ceny nájmu pozemků za 1 m² sjednané mezi kapitálově spojenými osobami, ve zjištěné výši 1,04 Kč/m², s cenami nájmu pozemků sjednaných mezi nezávislými osobami ve zjištěné výši 23,55 Kč/m² až 23,64 Kč/m². Správce daně tak zjistil, že ceny nájmu pozemků určených ke komerčnímu využití mezi nezávislými osobami jsou výrazně vyšší, než cena nájmu v obdobných případech sjednaná žalobcem. Žalobce byl vyzván k vysvětlení a doložení zjištěného rozdílu v ceně nájemného.

Dne 4.6.2014 Finanční úřad pro Plzeňský kraj sepsal úřední záznam čj. 1083239/14/2305-05400-402554, podle kterého pracovníce správce daně provedli dne 5.5.2014 místní šetření u daňového subjektu obec Česká Kubice, při kterém si nechali předložit nájemní smlouvy na pronájem nemovitostí nacházející se v katastrálním území Horní Folmava a Česká Kubice.

Dne 27.5.2014 Finanční úřad pro Plzeňský kraj žalobci sdělil v písemnosti čj. 1182323/14/230505400-402554 výsledek kontrolního zjištění daňové kontroly na dani z příjmu právnických osob za zdaňovací období za rok 2008-2011. K tomuto sdělení žalobce ve svém písemném vyjádření ze dne 28.5.2014 dával správci daně na vědomí k otázce zjištěného rozdílu v ceně nájemného, že neumí vysvětlit a doložit zjištěný rozdíl v ceně nájemného sjednaného mezi nezávislými subjekty a nájemným sjednaným mezi subjekty kapitálově propojenými. Žalobce proto souhlasil s výsledkem kontrolního zjištění, podle kterého má dojít podle § 23 odst. 7 zák. o daních z příjmů k navýšení základu daně žalobce z příjmu právnických osob za roky 2008 – 2011.

b) Právní posouzení věci

Při posuzování důvodnosti žaloby vycházel soud z dikce ust. § 145 odst. 2 zák. č. 280/2009 Sb. daňového řádu, podle kterého, *pokud 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.*

Soud rovněž vycházel s právního názoru vysloveného rozšířeným senátem Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 16. listopadu 2016, čj. 1 Afs 183/2014-55, které je dostupné na www.nssoud.cz. V tomto rozhodnutí výrokem II. Nejvyšší správní soud rozhodl tak, že **v případě, kdy správce daně se dozví jinak, než na základě daňové kontroly (zejména z poznatků při správě jiných daní, z informací od jiných orgánů či soukromých subjektů nebo z vlastní vyhledávací činnosti) 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 podle § 145 odst. 2 věty první daňového řádu k podání dodatečného daňového tvrzení.** Tento právní názor Nejvyšší správní soud zaujal v rámci řešené otázky, *kdy má správce daně před zahájením daňové kontroly povinnost vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení.* Nejvyšší správní soud v citovaném rozhodnutí vyslovený právní názor podrobně zdůvodnil a krajský soud na tuto argumentaci následně doslovně odkazuje, neboť má přímý dopad na právě projednávaný případ.

„Nejvyšší správní soud vycházel z ust. § 5 odst. 3 daňového řádu, podle kterého *správce daně šetří práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů a třetích osob (dále jen „osoba zúčastněná na správě daní“)* v souladu s právními předpisy a používá při vyžadování plnění jejich povinností jen takové prostředky, které je nejméně zatěžují a ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní.

[55] V souladu s touto základní zásadou správy daní jsou nastavena i konkrétní pravidla daňového řádu pro případy, kdy vyjde najevo, že skutečná daňová povinnost daňového subjektu má být jiná, než jak byla naposledy stanovena. Daňový řád vychází z toho, že ve lhůtě pro stanovení daně může být výše daňové povinnosti měněna (zvýšena i snížena) podle toho, co skutečně vyjde najevo; cílem je *správné zjištění a stanovení daní* (§ 1 odst. 2 daňového řádu, viz k tomu rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2013, č. j. 5 Afs 83/2012 – 46, č. 2925/2013 Sb. NSS, a ze dne 27. 2. 2014, č. j. 9 Afs 41/2013 – 33, č. 3015/2014 Sb. NSS).

[56] Zásadně má „napravit“ nesprávnou výši daně samotný daňový subjekt: Podle § 141 odst. 1 daňového řádu, *zjistí-li daňový subjekt, že daň má být vyšší než poslední známá daň, je povinen podat do konce měsíce následujícího po měsíci, ve kterém to zjistil, dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování a ve stejné lhůtě rozdílную částku uhradit. Tato povinnost trvá, pokud běží lhůta pro stanovení daně. Poslední známá daň je výsledná daň, jak byla správcem daně dosud pravomocně stanovena v dosavadním průběhu daňového řízení o této dani.* Možnost nápravy vlastním právním jednáním (dodatečným daňovým tvrzením) má být daňovému subjektu poskytnuta i tehdy, zjistí-li skutečnosti nasvědčující zvýšení daňové povinnosti samotný správce daně, a to jakýmkoli způsobem s výjimkou daňové kontroly. Podle § 143 odst. 3 věty druhé daňového řádu, *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.* Podle § 145 odst. 2 věty první daňového řádu, *pokud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu.*

[57] Pouze pokud již byla zahájena daňová kontrola, resp. pokud nebyla zahájena kvůli jednání samotného daňového subjektu, nelze k nápravě nesprávně stanovené daně využít dodatečného daňového tvrzení. Podle § 141 odst. 6 věty první daňového řádu *dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování není přípustné k dani, která je předmětem probíhající daňové kontroly, popřípadě je-li předmětem výzvy podle § 87 odst. 2, která byla oznámena daňovému subjektu (...).* Lze dodat, že v § 87 odst. 2 daňového řádu se praví, že *neumožní-li daňový subjekt správci daně zahájit daňovou kontrolu, může k tomu být správcem daně vyzván.*

[58] Z citovaných ustanovení daňového řádu je zjevné, 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 nekomplexnějšího 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. Pouze v případech, kdy správce daně zahájil kontrolu, aniž byly důvody k předchozímu postupu, již nelze nápravy dosáhnout úkonem samotného daňového subjektu a dojde k doměření daně z moci úřední (§ 143 odst. 1 věta první *in fine* ve

spojení s odst. 3 větou první daňového řádu). Následkem toho je vznik zvláštní sankční povinnosti (viz usnesení rozšířeného senátu ze dne 24. 11. 2015, č. j. 4 Afs 210/2014 – 57, č. 3348/2016 Sb. NSS) daňového subjektu, a sice povinnosti platit penále. Podle § 251 odst. 4 daňového řádu totiž platí, že *pokud je doměřována daň podle dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování, povinnost uhradit penále z částky, která je v něm uvedena, nevzniká. A contrario* tedy platí, že nejedná-li se o v citovaném ustanovení vyjmenované případy, povinnost platit penále, jak je v ostatních odstavcích § 251 daňového řádu stanoveno, vzniká.

[59] Výše uvedenou hierarchii definovanou zákonodárcem a odpovídající i ústavním kautelám nabádajícím k šetření autonomie jedince a ke zdrženlivosti při uplatňování razantních vrchnostenských oprávnění veřejné moci je při výkladu daňového řádu třeba respektovat. Pokud 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.

[60] 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. 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 zakrývajících skutečný stav věci) zmařit správné stanovení daně.

[61] Teprve v případě, že správcem daně učiněná výzva k podání dodatečného daňového tvrzení bude oslyšena, je na místě, aby správce daně uvážil, zda bude postupovat podle § 145 odst. 2 věty druhé daňového řádu a stanoví daň kvalifikovaným odhadem podle pomůcek, pokračování anebo zahájí daňovou kontrolu a podle jejích výsledků stanoví daň (dokazováním, anebo opět podle pomůcek). Úvahy o dalším postupu by přitom neměly být založeny na svévoli a měly by vycházet z toho, jaké informace má správce daně o daňovém subjektu k dispozici. Pokud jsou skutečnosti či důkazy získané správcem daně mimo daňovou kontrolu takového druhu, že naznačují izolované pochybení v tvrzení daně daňovým subjektem, které se omezuje jen na tyto skutečnosti resp. důkazy, je na místě stanovení daně podle pomůcek; jimi mohou být samozřejmě i dotyčné skutečnosti či důkazy. Pokud však informace dostupné správci daně naznačují nedostatky obecného rázu ve stanovení daňové povinnosti daňového subjektu, je vhodné provést u něho daňovou kontrolu. V tomto ohledu správci daně přísluší široké uvážení, limitované nicméně základní zásadou správy daní již vícekrát zde zmíněnou, a sice stanovit daň správně.“ (Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16.11. 2016, č.j.1 Afs 183/2014-55)

Pro posouzení důvodnosti projednávané žaloby je určující výše prezentovaná zásada, že **nesprávnou výši daně má napravit samotný daňový subjekt a tato možnost nápravy vlastním právním jednáním má být daňovému subjektu poskytnuta i tehdy, pokud zjistí skutečnosti nasvědčující zvýšení daňové povinnosti samotný správce daně, a to jakýmkoliv způsobem, s výjimkou daňové kontroly.**

Správce daně dne 24.3.2014 získal účetnictví žalobce a měl možnost konfrontovat účetní dokumentaci žalobce s jeho tvrzením, která se promítla do jednotlivých daňových přiznání k dani z příjmu právnických osob za předmětná zdaňovací období. Správce daně zaměřil pozornost na výši příjmů žalobce v jednotlivých zdaňovacích obdobích přiznaných z nájemného sjednaného mezi kapitálově spojenými osobami za účelem ověření, zda tato výše příjmu odpovídala principu tržního odstupu, který je zakotven v § 23 odst. 7 zák. č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Ve smyslu tohoto ustanovení ceny sjednané v obchodních vztazích se spojenými osobami mají odpovídat cenám, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek se zaměřením na ověření, zda případně zjištěný rozdíl je uspokojivě doložen. Ve vztahu k výzvě správce daně z 29.4.2014 ve vazbě na fakturu č. 22012 vystavenou ve zdaňovacím období 2012, žalobce správci daně nepředkládal další listiny s vysvětlením, že předmětná faktura byla jediným podkladem pro zaúčtování fakturované částky. Žalobce proto nemohl předložit nájemní smlouvu nebo jinou listinu, na jejímž základě byla vystavena výše uvedená faktura, ze které by bylo zřejmé, jaký pozemek byl předmětem nájmu, v jaké výměře a za jakou cenu.

K výzvě správce daně ze dne 14.5.2014 žalobce správci daně pak písemností ze dne 22.5. 2014 sděloval, že nedokáže vysvětlit a doložit zjištěný rozdíl v ceně nájemného sjednaného mezi nezávislými subjekty a nájemným sjednaným mezi žalobcem a subjektem EUROSECURITY s.r.o. a k výzvě žádné vlastní doklady nepřikládal.

Dne 5.5.2014 správce daně provedl místní šetření u daňového subjektu obec Česká Kubice, při kterém z předložených konkrétních nájemních smluv ověřil, jaké jsou v obdobných případech ceny nájmu pozemků za 1 m² sjednané mezi spojenými osobami v běžných obchodních vztazích. Provedením předmětného místního šetření správce daně realizoval vlastní vyhledávací činnost ve smyslu § 78 odst. 3 písm. e) daňového řádu, podle kterého správce daně vyhledává důkazní prostředky a daňové subjekty a zjišťuje plnění jejich povinností při správě daní před zahájením řízení i v jeho průběhu. Při provádění vyhledávací činnosti správce daně tak využil dostupných prostředků ke zjištění skutečností, které jsou rozhodné pro správu daně. K této vyhledávací činnosti je správce daně oprávněn přistoupit jak mimo probíhající řízení, tak v jeho průběhu. Vyhledávací činnost ve smyslu § 78 odst. 2 může být vykonávána i bez přímé spolupráce s daňovým subjektem a získané důkazní prostředky je možné využít v daňovém řízení, ať již probíhá v době vykonávané vyhledávací činnosti nebo i v řízení, které může být zahájeno až následně. Vyhledávací činnost jak před započetím vlastního řízení, tak i po jeho zahájení, je vykonávána zejména za účelem získání prostředků pro splnění důkazního břemene, které v některých případech zákon stanoví správci daně. Podmínkou pro provádění vyhledávací činnosti tak není zahájení daňové řízení. Vyhledávací činnost může zahájení řízení předcházet a výsledky vyplývající z této činnosti mohou být důvodem, pro který bude řízení zahájeno až následně.

V projednávaném případě správce daně od 24.3.2014 disponoval účetnictvím žalobce a dozvěděl se o skutečnostech nasvědčujících tomu, že by žalobci měla být daňová povinnost v předmětných zdaňovacích obdobích doměřena. Daňová kontrola u žalobce pak byla zahájena již 24.4.2014 a v této době správce daně neměl k dispozici jiné skutečnosti, než zjištěné z účetnictví žalobce. Pokud správce daně dne 5.5. 2014 provedl místní šetření u daňového subjektu obec Česká Kubice s konkrétním zaměřením, musel vědět, že existují

skutečnosti, nasvědčující tomu, že žalobci by měla být daň doměřena ve vyšší výši, než byla daň či daňová ztráta přiznána. Skutečnosti, které byly zjištěny při provedeném místním šetření, směřovaly již ke zjištění konkrétní výše daňové povinnosti žalobce. Místní šetření provedené 5.5.2014 jako jedna z forem vyhledávací činnosti správce daně, přitom mohlo být provedeno i před zahájením daňové kontroly.

Při respektování hierarchie postupů správce daně při stanovení daňové povinnosti specifikované výše prezentovaným právním názorem Nejvyššího správního soudu, správce daně měl žalobce spravit o tom, že zjistil skutečnosti nasvědčující tomu, že v jeho případě, v jednotlivých zdaňovacích obdobích, by měla být žalobci daň z příjmu právnických osob doměřena a ve smyslu § 145 odst. 2 věty první daňového řádu měl být žalobce správcem daně vyzván k podání dodatečného daňového tvrzení. V této souvislosti nelze přehlédnout, že necelé dva měsíce poté, co žalobce předložil správci daně kompletní účetnictví za předmětná zdaňovací období, po provedení dílčích úkonů správce daně, žalobce akceptoval kontrolní zjištění správce daně a akceptoval tím důvody pro doměření daně z příjmu právnických osob žalobci v dotčených zdaňovacích obdobích. Pokud přesto správce daně již 24.4.2014 zahájil daňovou kontrolu a následně 12.6.2015 vydal dodatečné platební výměry na daň z příjmu právnických osob za zdaňovací období 2008 – 2012, vystavil žalobce přes jeho souhlas s doměřením daňové povinnosti vyslovený již 28.5.2014, povinnosti uhradit penále podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu, event. podle § 37b odst. 1 písm. a), c) zák. č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků v úhrnné výši 127.413,- Kč.

Správcem daně zvolený a žalovaným akceptovaný postup při doměření daňové povinnosti žalobci z výše uvedených důvodů soud hodnotí jako podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, které mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Z tohoto důvodu v souladu s § 78 odst. 1 s.ř.s. soud zrušil napadená rozhodnutí žalovaného pro vady řízení a v souladu s § 76 odst. 1 s.ř.s. toto rozhodnutí vydal bez nařízení jednání.

Rozhodnutí o nákladech řízení vychází z ust. § 60 odst. 1 a přiznává žalobci právo na náhradu nákladu řízení ve výši 15.000,- Kč, které jsou představovány prokazatelně uhrazeným soudním poplatkem za podanou žalobu, kterou se žalobce domáhal přezkumu celkem pěti správních rozhodnutí. Součástí náhrady nákladů řízení není odměna daňového poradce, neboť zástupce žalobce k výzvě a k poučení poskytnutého krajským soudem dne 8.12.2015 právo na náhradu nákladů řízení za úkony provedené zástupcem žalobce neuplatnil a tím ani jejich výši nespecifikoval.

Poučení: Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost. Kasační stížnost musí být podána do dvou týdnů po doručení rozsudku. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu; lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni.

V Plzni dne 15. prosince 2016

**JUDr. Václav Roučka, v.r.
předseda senátu**

Za správnost: Kovářiková