



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Marie Kocourkové a soudců JUDr. Magdaleny Ježkové a JUDr. Pavla Kumprechta, ve věci žalobkyně, **L. T.**, bytem v D., K. M. 258, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem v Brně, Masarykova 31, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. února 2014, čj. 3169/14/5000-14401-700796, **t a k t o :**

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 10. února 2014, čj. 3169/14/5000-14401-700796 se z r u š u j e a věc se žalovanému vrací k dalšímu řízení.**
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni náklady řízení ve výši 9.800 Kč do osmi dnů od právní moci tohoto rozsudku do rukou jejího zástupce.**

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou žalobou namítala žalobkyně nezákonnost shora identifikovaného rozhodnutí, jímž žalovaný zamítl její odvolání do rozhodnutí – dodatečného platebního výměru na daň z převodu nemovitostí a odvoláním napadené rozhodnutí potvrdil.

Žalobě uvedla, že dne 1. 11. 2010 jí byla vyměřena ve shodě s daňovým přiznáním daň z převodu nemovitostí ve výši 17.754 Kč. Bezmála po dvou letech jí byla doručena výzva správce daně k podání dodatečného daňového přiznání. Na tuto výzvu reagovala žalobkyně písemně dne 3. 12. 2012. Považovala za nutné posoudit, zda správce daně v období mezi řádným daňovým přiznáním a výzvou k podání dodatečného daňového přiznání získal nové skutečnosti a důkazy, jež by činily předpoklad k úvaze, že její poslední známá daňová povinnost není stanovena v zákonné výši a je tedy důvod k jejímu doměření. Za další důležitou otázku označila to, jak má postupovat daňový subjekt, který nesouhlasí s výzvou správce daně k podání dodatečného daňového přiznání, neboť měla za to, že se nejednalo o nové skutečnosti, které by mohly výrazně ovlivnit již vyměřenou daňovou

povinnost. Žalobkyně tedy svým podáním vyslovila nesouhlas s výzvou a tím správci daně oznámila, že neexistuje žádná nová skutečnost, která by byla důvodem pro podání dodatečného daňového přiznání. Žalobkyně poznamenala, že z rozhodovací praxe Finančního ředitelství v Ústí nad Labem lze dovodit, že podání, které žalobkyně učinila dne 3. 12. 2012, je nutno posuzovat jako „neformalizované daňové přiznání“. Usoudila, že po podání tohoto „neformalizovaného“ dodatečného daňového tvrzení nemohlo již následovat stanovení daně podle pomůcek, ale bylo nutné vést dokazování ve věci tvrzení jednak obsažených v tomto dodatečném daňovém tvrzení a jednak v odvolání samotném.

Žalobkyně vyslovila přesvědčení, že použití ust. § 145 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) a tudíž pravomoc správce daně stanovit daň podle pomůcek je možné pouze při kumulativním splnění dvou podmínek, a to podmínky, že daňový subjekt nesplnil svoji povinnost podání dodatečného daňového tvrzení a podmínky dostatečně spolehlivého předpokladu důvodného doměření daně. Žalobkyně uvedla, že reagovala na výzvu správce daně, avšak odmítla podat nové dodatečné daňové přiznání, neboť jí nebyla známa žádná skutečnost, že by daňová povinnost měla být vyšší než poslední známá daňová povinnost. Není dle jejího názoru možné konstatovat, že nesplnila svoji povinnost a na výzvu správce daně nepodala dodatečné daňové přiznání, když ve lhůtě stanovené správci daně oznámila důvody, pro které nebyla ochotna dodatečné daňové přiznání podat.

V posuzovaném případě, jak žalobkyně dále uvedla, byl předmětem daně z převodu nemovitostí úplatný převod vlastnického práva k rozestavěné stavbě a k pozemkům. Žalobkyně uplatnila v daňovém přiznání osvobození dle ust. § 20 odst. 7 písm. a) zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, darovací a dani z převodu nemovitostí (dále jen „daňový zákon“), dle něhož ke stavbě, která je novou stavbou, na níž bylo vydáno pravomocné kolaudační rozhodnutí, nebo je dokončenou novou stavbou nebo rozestavěnou novou stavbou a stavba nebyla dosud užívána, s výjimkou zkušebního provozu, jestliže převodcem je fyzická či právnická osoba a převod stavby je prováděn v souvislosti s jejich podnikatelskou činností je výstavba nebo prodej staveb a bytů, anebo je-li převodcem obec. V daném případě dle žalobkyně nebylo pochybností o tom, že se jedná o první úplatný převod rozestavěné nové stavby, která nebyla dosud užívána. Splnění další podmínky pro přiznání osvobození, tedy že je fyzickou osobou a převod stavby je prováděn v souvislosti s jejich podnikatelskou činností, kterou je výstavba nebo prodej staveb a bytů, anebo jejím předmětem činnosti výstavba nebo prodej staveb bytů, žalobkyně doložila živnostenským oprávněním, připojeným k daňovému přiznání. Dle výpisu z živnostenského rejstříku měla žalobkyně živnostenské oprávnění k předmětu podnikání výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona, obory činnosti realitní činnost, správa a údržba nemovitostí, se dnem vzniku oprávnění ze dne 7. 7. 2010 a dobou platnosti oprávnění na dobu neurčitou. Správce daně akceptoval uplatněné osvobození a daň z převodu nemovitostí vyměřil dle ust. § 46 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní“) ve výši 17.754 Kč. Po pravomocném vyměření daně správce daně tvrdil, že zjistil ze spisu vedeného Finančním úřadem pro Královéhradecký kraj, územním pracovištěm v Dobrušce, že v přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010 žalobkyně uvedla jako příjmy z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti dle ust. § 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) pouze příjem z prodeje dle předmětné kupní smlouvy. V daném přiznání k dani z příjmů fyzických osob neuvedla žádný příjem z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti dle ust. § 7 dané právní úpravy. Stejně tomu bylo i v přiznání k dani z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 2012. Dne 10. 11. 2011 bylo správci daně doručeno oznámení žalobkyně o přerušení provozování živností od 5. 10. 2011 do 30. 9. 2016. Dále správce daně zjistil, že ode dne 1. 10. 2011 je žalobkyně registrována jako plátce dani z přidané hodnoty. Od IV. čtvrtletí dosud nevykázala žádná přijatá ani uskutečněná zdanitelná plnění.

Uvedené skutečnosti zjištěné správcem daně mimo daňovou kontrolu, jak žalobkyně dále uvedla, jej dle jeho názoru opravňovaly důvodně předpokládat, že daň z převodu nemovitostí bude doměřena, neboť považoval za zřejmé, že žalobkyně od získání živnostenského oprávnění uskutečnila pouze jediný prodej rozestavěné stavby, jehož zdanění bylo předmětem tohoto řízení a nesplnila tudíž jednu z podmínek pro poskytnutí osvobození od daně. Správce daně přitom doměřil daň podle pomůcek dle ust. § 143 odst. 3 a § 145 odst. 2 daňového řádu. Žalobkyně vyslovila domněnku, že správce daně nemohl zjistit nové skutečnosti, neboť informace o přerušení její podnikatelské činnosti byly správcem daně známy z řízení, ve kterém rozhodoval i zdejší krajský soud. Rovněž tak z podání žalobkyně ze dne 3. 12. 2012, které považovala za „neformalizované“ dodatečné daňové přiznání, bylo zřejmé, jaké důvody vedly žalobkyni k přerušení živnostenského oprávnění a na jaké období bylo toto oprávnění přerušeno.

Žalobkyně zdůraznila, že jestliže má jakožto daňový subjekt výhrady k postupu správce daně, který realizuje své oprávnění vyměřit daň a je-li následně tento postup správce daně odmítnut jak krajským soudem tak následně Odvolacím finančním ředitelstvím, je nutné těmto obavám žalobkyně přisvědčit a v žádném případě nelze tyto stavy zneužít tak, že budou důvodem pro zjištění nových skutečností ze strany správce daně a odůvodněním pro jeho další šikanózní uplatnění práva.

V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že skutečnosti zjištěné správcem daně mimo daňovou kontrolu jej opravňovaly důvodně předpokládat, že daň z převodu nemovitostí bude doměřena, neboť bylo zřejmé, že žalobkyně od získání živnostenského oprávnění uskutečnila pouze jediný prodej rozestavěné stavby, jehož zdanění bylo předmětem daného řízení a nesplnila tak jednu z podmínek pro poskytnutí osvobození od daně. Postup správce daně, který po tomto zjištění vyzval žalobkyni k podání dodatečného daňového tvrzení k dani z převodu nemovitostí v náhradní lhůtě bylo dle žalovaného v souladu s ust. § 143 odst. 3 a § 145 odst. 2 daňového řádu. Námitky žalobkyně označil za nedůvodné. Měl za to, že žalobkyně zaměňuje řízení ve věci vyměření daně, které bylo ukončeno dne 29. 11. 2010 ve shodě s řádným daňovým přiznáním a s řízením doměřovacím zahájeným výzvou k podání dodatečného daňového tvrzení k dani z převodu nemovitostí náhradní lhůtě. Konstatoval dále, že daň byla doměřena podle pomůcek, proto zkoumal dodržení zákonných podmínek pro použití tohoto způsobu stanovení daně. Ze spisového materiálu žalovaný zjistil, že dodatečné daňové přiznání s požadovaným znaleckým posudkem na převáděnou rozestavěnou stavbu nebylo podáno ani po výzvě správce daně ze dne 19. 11. 2012, vydané dle ust. § 145 odst. 2 daňového řádu. Tato výzva obsahovala konkrétní důvody správce daně, které jej k jejímu vydání vedly. Náhradní lhůta pro podání dodatečného daňového přiznání uplynula dne 5. 12. 2012, proto správce daně pokračoval v řízení dle ust. § 145 odst. 2 daňového řádu a daň doměřil podle pomůcek, které si opatřil i bez součinnosti s daňovým subjektem. Výzvou k poskytnutí informací si vyžádal i znalecký posudek zpracovaný znalcem V. H., kterým byla stanovena cena předmětných nemovitostí podle stavu ke dni 8. 4. 2011 ve výši 18.460.000 Kč. Správce daně provedl přepočty ceny zjištěné a stanovil cenu převáděných nemovitostí částkou 16.601.590 Kč. Protože cena sjednaná kupní smlouvou činila 12.000.000 Kč, byla základem daně cena zjištěná zaokrouhlená na celé stokoruny nahoru. Daň z převodu nemovitostí pak činila částku 498 048 Kč, dodatečně vyměřená daň pak činila částku 480.294 Kč.

Žalovaný po přezkoumání postupu správce daně dospěl k závěru, že podmínky pro vyměření daně podle pomůcek byly splněny, použité pomůcky byly přiměřené a daň podle nich byla stanovena dostatečně spolehlivě. Konstatoval dále, že v době vyměření daně, tedy ke dni 1. 11. 2010, neměl správce daně žádné pochybnosti o údajích uvedených v podaném daňovém přiznání a neměl tedy důvod k postupu podle ust. § 89 daňového řádu, neboť všechny podmínky stanovené v ust. § 20 odst. 7 písm. a) daňového zákona pro přiznání osvobození od daně z převodu nemovitostí byly v té době splněny. Teprve po pravomocném vyměření daně správce daně zjistil, že jedna z podmínek pro přiznání osvobození splněna

nebyla. Podle zjištění správce daně se totiž v případě žalobkyně jednalo o jednorázovou činnost. Upozornil, že za živnost nelze považovat jednorázovou nebo nahodilou činnost. Provedení jednotlivého případu, tedy prodeje stavby nebo objektu, pokud není prokázáno, že se prodej uskutečnil v rámci pravidelné činnosti, tedy opětuující se činnosti při splnění dalších podmínek stanovených v § 2 živnostenského zákona, takovou soustavnou činností není. Pokud podnikatel vlastní živnostenské oprávnění pro živnost ohlašovací volnou a v živnostenském rejstříku má zapsán obor činnosti uvedených v příloze číslo 4, pod číslem 58 „realitní činnost, zpráva a údržba nemovitostí“ a uskutečnil jednorázově prodej stavby nebo bytu, není naplněn znak živnosti a nejedná se tedy o podnikatelskou činnost spočívající v prodeji staveb a bytů. Jestliže žalobkyně uskutečnila od získání živnostenského oprávnění, tedy ode dne 7. 7. 2010, jediný prodej na základě kupní smlouvy uzavřené dne 7. 7. 2010 a jestliže vzhledem k přerušení živnostenské činnosti na dobu pěti let z vlastní vůle ani další prodej uskutečnit nehodlá, není dle žalovaného naplněn jeden ze znaků živnosti, a to soustavnost.

Protože správce daně zjistil nové skutečnosti, jak žalovaný dále uvedl, na jejich základě bylo možno důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, postupoval dle ust. § 143 odst. 3 a § 145 odst. 2 daňového řádu. Dle žalovaného odpovídá tento postup zcela požadavkům daňového řádu a námitky žalobkyně o zneužití ust. § 145 dané právní úpravy považoval za nedůvodné. K námitce žalobkyně, dle níž měl správce daně postupovat dle ust. § 89 daňového řádu, případně ust. § 85 až 88 této právní úpravy, nikoliv dle ust. § 145, v rámci něhož nemohl vést jakékoliv dokazování, žalovaný uvedl, že žalobkyně zde spojuje dvě různá daňová řízení vedená původně Finančním úřadem v Dobrušce v přibližně stejném časovém období, a to na dani z příjmů fyzických osob a na dani z převodu nemovitostí. Předmětem tohoto řízení, jak žalovaný, podotkl, je dodatečný platební výměr na daň z převodu nemovitostí ze dne 18. 6. 2013, kterým byla doměřena daň podle pomůcek, nikoliv dokazováním. Dokazování nebylo prováděno ani u původního vyměření daně z převodu nemovitostí na základě daňového řízení, neboť daň byla vyměřena konkludentně dle ust. § 46 odst. 5 zákona o správě daní. Považoval tak za zřejmé, že správce daně v řízení o doměření daně z převodu nemovitostí nemohl a ani neprováděl žádné nezákonné dokazování a námitka žalobkyně v tomto směru je tudíž nedůvodná.

Dále žalovaný uvedl, že pokud žalobkyně poukazuje na soudní řízení vedené před zdejší soudem, není její námitka případná, neboť toto řízení se týkalo odlišné věci, a to vyměření daně z příjmů fyzických osob.

K námitce týkající se vymezení pojmu podnikání, žalovaný uvedl, že lze v obecné rovině souhlasit s tím, že soustavnost nelze vykládat jako činnost každodenní, ale k naplnění tohoto pojmu postačuje, že se jedná o činnost podnikatele, která se opakuje v kratších nebo naopak delších intervalech, jejichž délka není v zákoně definována. Nelze však souhlasit s názorem žalobkyně, že to je správce daně, který musí prokázat, že daňový subjekt získal živnostenské oprávnění s úmyslem nevykonávat činnost soustavně a že tuto činnost až do dne přerušení podnikání nevykonával soustavně, když na základě této soustavné činnosti byl do dne přerušení podnikání uzavřen toliko jediný obchodní případ. Protože žalobkyně neuvedla ve svém odvolání bližší specifikaci či označení důkazních prostředků prokazujících, jakou činnost až do dne přerušení podnikání vykonávala, vyzval ji správce daně výzvou ze dne 12. 8. 2013 k označení důkazních prostředků k tvrzením o skutkovém stavu. Žalobkyně na tuto výzvu reagovala podáním ze dne 3. 9. 2013, v němž uvedla, že odvolání obsahuje veškeré zákonné náležitosti. Vyslovila názor, že není za dané situace třeba, aby navrhovala nové důkazy či prováděla sumarizaci důkazů hodnocených správcem daně, které nepochybně jsou součástí daňového spisu. Z důvodu právní jistoty a s ohledem na přiměřenou opatrnost žalobkyně označila jako důkazní prostředky veškerá podání, která v dané věci a v souvislosti s touto věcí učinila, a dále veškeré důkazy, které jsou obsahem daňového spisu. Žalovaný po vyhodnocení obsahu spisového materiálu dospěl k závěru, že žalobkyně, přestože byla držitelkou živnostenského oprávnění k realitní činnosti, tuto činnost

v rozsahu a na základě tohoto oprávnění neprovozovala, neboť tato činnost nebyla vykonávána soustavně. Z daňového spisu mimo jiné vyplynulo, že v podaných daňových přiznáních k dani z přidané hodnoty žalobkyně opakovaně vykazovala přijatá i uskutečněná zdanitelná plnění ve výši 0, z čehož žalovaný považoval za zřejmé, že nevyvíjela ani žádné jednotlivé činnosti, které by mohly směřovat k uskutečnění dalších obchodních případů. Nejednalo se tedy o soustavnou činnost, což je jedním z podstatných znaků živnosti. Na předmětný prodej tedy nebylo možno uplatnit osvobození dle ust. § 20 odst. 7 daňového zákona.

V písemném vyjádření k žalobě žalovaný označil za předmět sporu skutečnost, zda správce daně postupoval v souladu se zákonem, když dle ust. § 145 odst. 2 daňového řádu vydal výzvu k podání dodatečného daňového přiznání a následně doměřil daňovou povinnost podle pomůcek. Konstatoval, že pokud správce daně postupuje intencích ust. § 145 odst. 2 daňového řádu tak, že daň doměří podle pomůcek, je zákonnost takového postupu dána tím, že lze důvodně předpokládat, že daň bude doměřena a dále tím, že daňový subjekt ve stanovené lhůtě nepodá na výzvu správce daně dodatečné daňové tvrzení a daň nelze stanovit dokazováním z důvodu absolutní nespolutpráce daňového subjektu. Zákonné podmínky pro doměření daně podle pomůcek jsou v tomto případě jiné, než tehdy, má-li být tímto náhradním způsobem stanovena daň dle ust. § 98 odst. 1 daňového řádu, kdy mohou být použity pomůcky až tehdy, nemohla-li být daň pro nesplnění některé ze zákonných povinností daňovým subjektem stanovena dokazováním, tedy daňový subjekt nesplnil zákonnou povinnost důkazní, a to ve zcela zásadní míře. V případě aplikace ust. § 145 odst. 2 daňového řádu tedy na základě nečinnosti daňového subjektu chybí i výchozí zákonná povinnost, tedy povinnost tvrzení. Stanovit daň dokazováním předpokládá, že daňový subjekt podal na výzvu správce daně dodatečné daňové tvrzení. Dokazováním se pak prokazují skutečnosti, které v dodatečném daňovém tvrzení daňový subjekt uvedl či měl uvést. Při provádění dokazování se uplatňuje důkazní břemeno a jeho přenášení mezi daňovým subjektem a správcem daně, a to v intencích ust. § 92 odst. 2 a odst. 3 daňového řádu. Pokud však daňový subjekt dodatečné daňové tvrzení ani na výzvu správce daně nepodá, ani jinak nespolutpracuje tak, aby daň mohla být stanovena dokazováním, což v tomto konkrétním případě nastalo, je stanovení daňové povinnosti dokazováním pojmově vyloučeno a daňový subjekt se tak vlastní vinou zbavuje možnosti prokázat základ daně a daň, neboť v takovém případě nemá daňový subjekt co prokazovat a správce daně tak nemá co vyvracet. Žalovaný přitom odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu obsaženou v jeho rozsudku ze dne 11. 12. 2008, č.j.5 Afs 74/2008-57. Dále podotkl, že způsob, jakým je daň stanovena, není určován podle volby správce daně při přání daňového subjektu, nýbrž se uplatňuje v závislosti na splnění určitých zákonem daných předpokladů. Prvotním způsobem je stanovení daně pomocí dokazování, aby však tento způsob mohl být použit, je třeba, aby daňový subjekt plnil své zákonné povinnosti. V případě aplikace ust. § 98 odst. 1 daňového řádu je to povinnost skutečnosti významné pro stanovení daně doložit a v případě aplikace ust. § 145 odst. 2 daňového řádu je to povinnost podat dodatečné daňové tvrzení nebo prokázat, že pro jeho podání chybí zákonné podmínky. Druhým způsobem je stanovení daně za použití pomůcek. Tento způsob se uplatní dle ust. § 145 odst. 2 daňového řádu tehdy, jsou-li splněny společně dvě zákonem vymezené podmínky, tedy, jestliže je důvodný předpoklad, že daň bude doměřena, přičemž daňový subjekt nesplní ani na výzvu správce daně svoji povinnost podat dodatečné daňové tvrzení a v důsledku jeho absolutní nespolutpráce není možno daňovou povinnost stanovit dokazováním. Třetím způsobem je sjednání daně. Žalovaný konstatoval, že v nastalém případě správce daně žalobci ve výzvě k podání dodatečného daňového přiznání sdělil, jaké jsou zde konkrétní důvody, které zakládají právní názor, že lze důvodně předpokládat, že daň bude doměřena. Žalobkyně ve lhůtě nepodala dodatečné daňové přiznání a omezil se pouze na vyjádření svého nesouhlasu s právním názorem správce daně, tento nesouhlas však nedoložil relevantními důkazy ani jinak neprokázal, že v jeho případě byly podmínky osvobození splněny. Žalobkyně tedy zůstala v rovině pouhého tvrzení. K námitkám žalobkyně žalovaný uvedl, že z jejího podání doručeného správci daně dne 3. 12. 2002 nevyplývá, že by jej bylo možno

považovat za dodatečné daňové přiznání znějící na nulu, jak žalobkyně navrhuje. Žalobkyně totiž zcela jistě byla obeznámena s tím, že daňové přiznání je nutné podávat na tiskopisu Ministerstva financí. Dále žalovaný upozornil, že správce daně měl konkrétní důvody, které jej vedly k názoru, že lze důvodně předpokládat, že daňová povinnost žalobkyně bude doměřena. Žalovaný zdůraznil, že skutečnostmi, na základě kterých správce daně došel k názoru, že je zde namístě postupovat dle ust. § 145 odst. 2 daňového řádu, byly zjištění správce daně ohledně nulových příjmů dle ust. § 7 zákona o daních z příjmů, nulových přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění a dále oznámení o přerušení provozování živnosti.

V dalším doplnění žaloby žalobkyně zpochybnila oprávněnost výzvy správce daně dle ust. § 145 odst. 2 daňového řádu. Nezákonnost takové výzvy zakládá dle jejího názoru nezákonnost dalšího postupu správce daně. Tuto výzvu nezakládal správce daně na absenci jakýchkoliv tvrzení ze strany žalobkyně, pouze na odlišném právním hodnocení již uvedených skutečností. Splnila-li žalobkyně svojí povinnost dle ust. § 135 odst. 2 daňového řádu, správce daně ji nemohl výzvou nutit, aby tvrdila nějaké nové skutečnosti nebo skutečnosti nad rámec povinnosti tvrzení. Důvodem výzvy bylo odlišný názor správce daně na osvobození od daně dle ust. § 20 odst. 7 daňového zákona. Žalobkyně byla přitom toho názoru, že jí osvobození náleží. Žalobkyně místo vyplnění dodatečného daňového přiznání o stejném obsahu, jaký mělo řádné daňové přiznání, zaslala dopis z 26. 11. 2012, v němž odůvodnila své tvrzení na osvobození a sdělila, že na obsahu řádného daňového přiznání není důvod cokoli měnit. Upozornila, že nepoužití formuláře dodatečného daňového přiznání nemohlo být důvodem pro vyměření daně podle pomůcek. Důvodem pro přechod na pomůcky nemůže být ani to, že žalobkyně k řádnému daňovému přiznání přiložila znalecký posudek oceňující pouze pozemky a ne rozestavěné budovy, jejichž osvobození od daně správce daně zpochybňoval. To ostatně odpovídalo i jejímu jednání. Tvrdila-li žalobkyně, že jí svědčí osvobození od daně z převodu nemovitostí, nemusela v rozsahu osvobození znalecký posudek dle ust. § 21 odst. 4 písm. b) daňového zákona přikládat. Správce daně si mohl v rámci dokazování v souladu s ust. § 95 odst. 1 daňového řádu posudek obstarat sám. Pokud by dokazováním dospěl k závěru, že žalobkyně byla povinna k daňovému přiznání posudek přiložit, pak jí správce daně mohl předepsat náklady na zpracování znaleckého posudku v souladu s ust. § 176 daňového řádu. Upozornila, že ikdyby vůbec nevyhověla oprávněné výzvě dle ust. § 145 odst. 2 daňového řádu, správce daně by nemohl doměřit daň dle pomůcek. Žalobkyně podala řádné daňové přiznání a následně se správcem daně komunikovala a poskytovala mu veškerou součinnost. Nedošlo k jakékoliv absenci tvrzení ze strany žalobkyně. Za této situace musí převážít zájem státu na správném zjištění stanovení daně. Žalobkyně zdůraznila, že v daném případě správce daně nevytvořil pro dokazování žádný prostor. Žalobkyně netušila, že má nést své důkazní břemeno. Správce daně nezahájil daňovou kontrolu, nezvolil postup dle ust. § 89 daňového řádu ani dle ust. § 92 odst. 4 daňového řádu jakoukoliv alternativní situaci, v níž by se žalobkyni dostalo obdobných práv, která by jí náležela při daňové kontrole. Nelze jí proto vytýkat, že žádné další důkazy nepředložila. Žalobkyně podala řádné daňové přiznání k dani z převodu nemovitostí, včetně znaleckého posudku na výzvu správce daně k podání dodatečného daňového přiznání včas reagovala sdělením, že jí nejsou známy jakékoliv důvody, proč by svá tvrzení obsažená v řádném daňovém přiznání měla měnit, čímž plně splnila svou povinnost tvrzení. Označila proto za nesprávný názor žalovaného, že nemohlo proběhnout důkazní řízení a že žalobkyně neměla co prokazovat a že žalovaný neměl co vyvracet.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.r.s.“) Bez nařízení jednání, když žalobkyně i žalovaný s tímto postupem vyslovili souhlas a po přezkoumání obsahu správního spisu v kontextu s žalobními námitkami dospěl k následujícím skutkovým zjištěním a právním závěrům.

Z obsahu správního spisu krajský soud zjistil, že žalobkyně uzavřela dne 7. 7. 2010 kupní smlouvu, kterou převedla vlastnické právo k nemovitostem uvedeným v čl. I. této smlouvy zapsaným na LV č. 3107 pro obec a katastrální území Dobruška. Vklad vlastnického práva podle této kupní smlouvy byl povolen rozhodnutím Katastrálního úřadu pro Královéhradecký kraj, přičemž právní účinky vkladu vznikly ke dni 21. 7. 2010. Následně žalobkyně podala dne 1. 11. 2010 přiznání k dani z převodu nemovitostí, v němž si uplatnila osvobození od daně z převodu nemovitostí dle ust. § 20 odst. 7 daňového zákona. Přílohou tohoto daňového přiznání byl vysvětlující dopis a ověřená kopie kupní smlouvy a výpis z živnostenského rejstříku. Na základě telefonického upozornění pak žalobkyně doložila znalecký posudek, jímž byly oceněny převáděné pozemky. Na základě předložených podkladů vyměřil správce daně dne 29. 11. 2010 daň z převodu nemovitostí ve výši 17.754 Kč, když akceptoval uplatněné osvobození od daně z převodu rozestavěné stavby a daň vyměřil pouze z převodu pozemků.

Dále je z průběhu daňového řízení zřejmé, že správce daně následně zjistil nové skutečnosti, na základě nichž bylo možno důvodně předpokládat, že daň bude doměřena. Žalobkyni proto vyzval k podání dodatečného daňového přiznání a k doložení znaleckého posudku na převáděnou rozestavěnou stavbu v náhradní lhůtě do 15 dnů ode dne doručení výzvy. Výzva byla žalobkyni doručena dne 20. 11. 2010.

Dne 3. 12. 2012 zaslala žalobkyně správci daně podání, v němž vyjádřila svůj nesouhlas s odůvodněním výzvy k podání dodatečného daňového přiznání. Uvedla, že „Podnikání je činnost, která má několik aspektů, tedy je prováděna kontinuálně, vlastním jménem, na vlastní riziko a je cílena k dosažení zisku. Soustavnost se zásadně váže na profesní zaměření oprávnění a jeho rámec není tvořen všemi činnostmi podnikatele, s jeho podnikáním souvisí. Pojmovým znakem podnikání je nejen soustavnost, ale činnost konaná na vlastní odpovědnost, vlastním jménem a s cílem dosáhnout zisku. Pojem soustavnost nelze vykládat jako činnost každodenní, ale k naplnění pojmu soustavnost postačuje, že se jedná o činnost podnikatele, která se opakuje v kratších nebo naopak delších intervalech, jejíž délka není v zákoně definována. U podnikání má naplňovat znak soustavnosti, musí být tedy zachováno opakování činnosti. Je nutné upozornit, že je neustále zdůrazňován pojem činnost, nikoliv pojem obchodní případ. Zcela nesporně pojem soustavnosti je dán i v případě, že podnikatel vyvíjí činnost dle svého oprávnění svým jménem na svoji zodpovědnost, avšak nebude uzavřena ani jeden obchodní případ. Je nutné tedy nezaměňovat pojem činnost a pojem obchodní případ. Je-li podnikání i takové jednání podnikatele, které naplňuje znaky živnosti, jak jsou uvedeny v ust. § 2 zákona č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o živnostenském podnikání“) avšak nevede ke konkrétnímu uzavření kontraktu, musí být podnikáním i tak činnost, která vede k uzavření jednoho případu, respektive například jednoho případu za určité období jednoho roku. Tuto činnost jsem uskutečňovala. Analogicky by bylo možné z ustanovení § 238 odst. 4 daňového řádu odvodit, že teprve skutečnost, že daňový subjekt nevykonává činnost pro období delší tří let, může správce daně oznámit tuto skutečnost příslušnému živnostenskému úřadu. Tedy z analogického použití tohoto ustanovení lze dovodit, že období, ve kterém by měla být činnost opakovaně vykonávána, aby byl naplněn znak soustavnosti, je nejméně 3 roky, kdy správce daně musí prokázat, a že jsem získala živnostenské oprávnění s úmyslem nevykonávat činnost soustavně, a že tuto činnost až přerušení podnikání jsem soustavně nevykonávala, když na základě této soustavné činnosti byl do dne přerušení podnikání uzavřen toliko jediný obchodní případ. Důvod, který mě vedl k přerušení činnosti, je postup správce daně, na základě kterého mi byla dodatečně doměřena daň z příjmů a následně i penále a úroky ve výši přesahující souhrnu více než 1.000.000 Kč. Nesouhlasila jsem s postupem správce daně ani s odůvodněním, které bylo správcem daně uvedeno ve vydaných platebních výměrech. Za této situace mám za to, že je velice nejisté podnikání z důvodu nesrovnalostí při výkladu daňových zákonů, a proto jsem se rozhodla, že v takovém prostředí nebudou nadále provozovat svoji podnikatelskou činnost. Pozastavila jsem svoji živnost do okamžiku

rozhodnutí soudu ve věci podané správní žaloby a podle výsledku tohoto sporu budu ve svém podnikání pokračovat nebo podnikání ukončím trvale. Je tedy zřejmé, že jsem svoji živnost prováděla kontinuálně, svým jménem, na svoji odpovědnost a s cílem dosažení zisku, a nebýt následných událostí, tak bych na základě své živnosti zcela jistě dále podnikala, včetně uzavírání konkrétních obchodních případů..... To je i důvod, pro který navrhuji Finančnímu úřadu v Dobrušce, aby přehodnotil své stanovisko v této věci a věc uzavřel tak, že z mé strany byly splněny veškeré podmínky vedoucí k osvobození od povinnosti zaplatit daň z převodu nemovitostí.“

Žalobkyně, jak dále vyplynulo z průběhu daňového řízení, dodatečné daňové přiznání v náhradní lhůtě nepodala a správce daně přistoupil k doměření daně z převodu nemovitostí na základě pomůcek. V úředním záznamu ze dne 20. 6. 2013, čj. 1181106/13/2703-24400-607758 pak konstatoval, že žalobkyně nepodala v řádném termínu dle ust. § 141 odst. 1 daňového řádu dodatečné přiznání k dani z převodu nemovitostí, správce daně ji proto ve smyslu ust. § 145 odst. 2 daňového řádu vyzval k podání dodatečného daňového přiznání, a to výzvou se lhůtou 15 dnů od doručení této výzvy. Výzva byla doručena dne 20. 11. 2002. Vzhledem k tomu, že žalobkyně nepodala dodatečné daňové přiznání v zákonem předepsaném termínu, doměřil správce daně daňovou povinnost z moci úřední dle ust. § 98 odst. 1 daňového řádu platebním výměrem. Pomůckou pro stanovení ceny zjištěné bylo ocenění správce daně provedené dle oceňovací vyhl. č. 3/2008 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů, ve znění vyhl. č. 456/2008 Sb. a vyhl. č. 460/2009 Sb., podle stavu ke dni 21. 7. 2010. Na základě těchto podkladů pak byla žalobkyni daň z převodu nemovitostí dodatečně vyměřena podle pomůcek ve výši 480.294 Kč. Dodatečný platební výměr byl doručen k datu 20. 6. 2013. Proti tomuto platebnímu výměru podala žalobkyně odvolání.

Dané skutkové okolnosti hodnotil krajský soud z pohledu ust. § 145 odst. 2 daňového řádu, z něhož vyplývá, že „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.“ Tomuto ustanovení přitom předchází ust. § 143 odstavec 3 dané právní úpravy, dle něhož „k doměření z moci úřední může dojít pouze na základě výsledků 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 ust. § 145 odst. 2 daňového řádu.“

Z projednávané věci je zřejmé, že v průběhu daňového řízení správce daně zjistil nové skutečnosti, na základě nichž předpokládal, že bude daň z převodu nemovitostí doměřena, neboť jedna z podmínek pro přiznání osvobození od daně z převodu nemovitostí splněna dle jeho názoru nebyla. Podle zjištění a následného hodnocení správce daně se totiž v případě žalobkyně jednalo při prodeji předmětné nemovitosti pouze o jednorázovou činnost, tedy provedení jednotlivého případu, které nelze považovat za činnost soustavnou tak, aby naplnila požadavky pojmu podnikání. Správce daně tedy dle jeho přesvědčení oprávněně dospěl k závěru, že na danou věc je možno aplikovat ust. § 143 odst. 3 a ust. § 145 odst. 2 daňového řádu, neboť důvodně předpokládal, že daň bude doměřena. V intencích ust. § 145 odst. 2 pak žalobkyni vyzval k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovil jí náhradní lhůtu. Je nepochybné, že žalobkyně daňové přiznání nepodala a o důvodech, proč tak neučinila, správce daně informovala v podání doručeném mu k datu 3. 12. 2012.

Při posuzování dané věci vycházel krajský soud především z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu obsažené v jeho rozsudku ze dne 27. 11. 2014, čj. 5 Afs 105/2013-29. Vyplynulo z ní, že „Připouštělo-li ustanovení § 44 odst. 1 ZSDP (nyní § 145 odst. 1 daňového řádu) stanovení daně podle pomůcek, tedy v podstatě bez součinnosti daňového subjektu (žalobce), nepochybně tak bylo možno učinit pouze v případech, kdy

daňový subjekt se správcem daně nekomunikuje a neposkytuje potřebnou součinnost (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. 2005, č. j. 5 Afs 160/2004 – 81). Tak tomu ovšem v projednávané věci nebylo. Žalobce totiž nebyl zcela nečinný, proti výzvě celního úřadu ze dne 26. 10. 2010 k podání daňového přiznání za předmětné zdaňovací období brojil odvoláním, ve kterém tvrdil, že není ve vztahu k této dani jejím plátcem a není tedy povinen daňové přiznání podat. V projednávané věci tedy již z tohoto důvodu nebyly splněny podmínky pro přechod na pomůcky podle § 44 odst. 1 ZSDP pro nepodání daňového přiznání. Jakkoli žalobce neučinil své sdělení stran daňové povinnosti na předepsaném formuláři, učinil tak nepochybně v podaném odvolání. Nelze tak konstatovat, že žalobce se správcem daně nekomunikoval. Z obsahu napadeného rozhodnutí i rozhodnutí celního úřadu je dále zřejmé, že ačkoli celní orgány dospěly k závěru, že daň byla žalobci stanovena pomocí pomůcek, stalo se tak ve skutečnosti dokazováním. Celní orgány totiž daň stanovily na základě výsledků místního šetření u žalobce ze dne 14. 7. 2010, podle kterého žalobce skladoval v nádržích čerpací stanice předmětný vybraný výrobek, který nabyl v původním množství 41 723 litrů od svého dodavatele. Tyto skutečnosti celní orgány nedovodily z pomůcek, ale zjistily z důkazních prostředků, které jsou součástí správního spisu.....K tomu, aby poté celní orgány na základě těchto zjištění učiněných z důkazních prostředků stanovily žalobci daň, pak již jen příslušné množství vybraných výrobků vynásobily příslušnou sazbou daně. Daň tedy nebyla stanovena jen na základě určité míry pravděpodobnosti, jak je to typické právě u daně stanovené podle pomůcek, ale přesně na základě dokazování. Lze proto uzavřít, že v projednávané věci nebyly splněny podmínky uvedené v § 44 odst. 1 ZSDP pro stanovení daně podle pomůcek pro nepodání daňového přiznání a ve skutečnosti tímto způsobem ani daň stanovena nebyla, neboť byla stanovena dokazováním. Jestliže za tohoto stavu celní orgány trvaly na tom, že daň žalobci stanovily formálně podle pomůcek, aniž by dokazování prováděly a žalobci dokazovat umožnily, vyloučily tím žalobce z možnosti svá tvrzení prokázat, přičemž za této situace ani z hlediska přezkumu rozhodnutí celního úřadu Celním ředitelstvím Ostrava jako odvolacím správním orgánem neplatilo omezení stanovené § 114 odst. 4 daňového řádu.“

Dané závěry Nejvyššího správního soudu byly sice vysloveny na základě procesní právní úpravy obsažené v zákoně o správě daní, nicméně lze konstatovat, že úprava doměření daně na základě pomůcek obsažená v nyní platném daňovém řádu v jeho ust. § 98 a § 145 daňového řádu naprosto konvenuje ust. § 31 odst. 5 a § 44 zákona o správě daní. Závazný právní názor Nejvyššího správního soudu obsažený v jeho rozsudku ze dne 27. 11. 2014, čj. 5 Afs 105/2013-29 lze proto dle názoru zdejšího soudu zcela aplikovat i na projednávanou věc, jejíž proces je již podroben režimu daňového řádu.

Z průběhu daňového řízení vyplynulo, že žalobkyně výzvě správce daně podané dle ust. § 145 odst. 2 daňového řádu nevyhověla a přitom uvedla důvody, proč tak činí. Nezůstala tedy pasivní, neboť důvody, proč daň dodatečně nepřiznala, správci daně ozřejmila. V návaznosti na závaznou judikaturu Nejvyššího správního soudu shora prezentovanou tak krajský soud dospěl k názoru, že daň z převodu nemovitostí na základě pomůcek ve smyslu ust. § 145 odst. 2 daňového řádu by správce daně mohl vyměřit pouze za předpokladu, kdyby žalobkyně se správcem daně nekomunikovala a neposkytla mu potřebnou součinnost. Tak tomu v projednávané věci, obdobně jako ve věci vzpomínané Nejvyšším správním soudem, nebylo. Na výzvu správce daně žalobkyně sdělila důvody, proč tak nečiní. Lze tedy uzavřít, že v dané věci nebyly splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek pro nepodání daňového přiznání.

Vyslovené závěry nemohou být vyvráceny ani argumentací žalovaného odkazující na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 12. 2008, čj. 5 Afs 74/2008-57, který vycházel ze skutkového stavu zásadně odlišného od přezkoumávané věci. Řešil totiž situaci, kdy žalobkyně v reakci na výzvu na podání daňového přiznání vyslovila pochybnosti o tom, že by jí daňová povinnost vznikla a požádala o prodloužení stanovené lhůty. V dalším přípise opět konstatovala, že jí správce daně požadované skutkové okolnosti nesdělil, proto

následně proběhla před správcem daně dvě ústní jednání, při nichž žalobkyně byla se zjištěními správce daně podrobně seznámena. Nejvyšší správní soud proto v reakci na tento postup konstatoval, že žalobkyně nebyla zkrácena na svých právech, jež daňovým subjektům přiznává ust. § 16 zákona o správě daní. V rámci dvou ústních jednání totiž žalobkyně byla dostatečným způsobem seznámena se skutečnostmi svědčícími o tom, že daň má být stanovena v jiné výši, než v jaké byla původně přiznána a vyměřena. V provedeném důkazním řízení tak byla respektována veškerá její práva. Žalobkyně byla v průběhu řízení rovněž seznámena s rozbory a odbornými posudky, přičemž jí byla dána přiměřená lhůta k vyjádření se ke zajištěným důkazním prostředkům. Žalobkyně však v průběhu jednání žádným způsobem pochybnosti správce daně nevyvrátila. Nejvyšší správní soud tedy uzavřel, že správce daně žalobkyni možnost řádného dokazování nikterak neupřel. Z naznačených okolností je tak zřejmé, že odkaz na uvedený rozsudek Nejvyššího správního soudu je nepřipadný, neboť předmětem tohoto přezkumu byly skutkové okolnosti odlišné od pojednávané věci.

Krajský soud proto musel rozhodnutí žalovaného ve smyslu ust. § 78 odst. 1 s.ř.s. zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení. V něm bude vázán shora vysloveným právním názorem (ust. § 78 odst. 5 s.ř.s.).

Ohledně nákladů řízení postupoval krajský soud v souladu s § 60 odst. 1 s.ř.s., dle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Ve věci měla úspěch žalobkyně. Jejími důvodně vynaloženými náklady soudního řízení byl zaplacený soudní poplatek ve výši 3.000 Kč a odměna zástupce a jeho režijní výlohy. Odměna za zastupování se u soudních řízení dle s.ř.s. stanoví podle zásad pro mimosmluvní odměny, tedy podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb, ve znění pozdějších předpisů (advokátní tarif). Zástupce učinil celkem 2 úkony právní služby po 3.100 Kč, a to převzetí věci a sepsání doplnění žaloby (§ 9 odst. 3 písm. f) advokátního tarifu). Dále krajský soud přiznal žalobkyni nárok na úhradu 2 režijních paušálů podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu po 300 Kč. Žalovaný proto byl zavázán k náhradě nákladů řízení v celkové výši uvedené ve výroku II. tohoto rozsudku.

P o u č e n í :

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

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

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

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

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

V Hradci Králové dne 16. června 2015

Mgr. Marie Kocourková
předsedkyně senátu