



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Milana Procházky a soudců JUDr. Viktora Kučery a JUDr. Petra Polácha v právní věci žalobkyně: **J. P.**, zast. Mgr. Lucii Šmidákovou, advokátkou se sídlem AK Moravské nám. 4, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 28. 6. 2012, č. j. 7566/12-1102-709598 a dodatečnému platebnímu výměru vydaném Finančním úřadem ve Znojmě ze dne 22. 4. 2011, č. j. 103600/11/346916708767, ve věci daně z příjmů fyzických osob,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

Žalobkyně se podanou žalobou domáhala zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně, kterým bylo změněno rovněž výše uvedené rozhodnutí Finančního úřadu ve Znojmě (dále jen „správce daně“), dodatečný platební výměr na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období (kalendářní rok) 2007, přičemž tímto výměrem byla dodatečně doměřena daň ve výši 337 600,- Kč a penále ve výši 67 520,- Kč, tj. celkem 405 120,- Kč, jehož zrušení se také domáhala. O odvolání žalobce sice rozhodovalo Finanční ředitelství v Brně, které však bylo s účinností od 1. 1. 2013 zrušeno zákonem č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky; jeho působnost coby odvolacího orgánu přešla na Odvolací finanční ředitelství, které je tedy v dané věci žalovaným správním orgánem.

Finanční úřad ve Znojmě na základě daňové kontroly zvýšil u manžela žalobkyně Ing. M. P. základ daně z příjmů za zdaňovací období roku 2007, neboť zjistil, že nabyl ještě další příjmy než ty, které uvedl ve svém daňovém přiznání. Jednalo se o příjmy v celkové částce 2 110 000 Kč, kdy bylo správcem daně zjištěno, že:

- od společnosti INEXA TECHNOLOGY LIMITED, se sídlem ve Velké Británii (dále jen „INEXA“), byla na bankovní účet žalobce připsána částka 1 000 000 Kč;
- od společnosti NOVOTOS, s.r.o., se sídlem v České republice, Moravské náměstí 629/4, Brno (dále jen „NOVOTOS“), byla v roce 2007 na bankovní účet žalobce připsána částka v celkové výši 291 000 Kč a dále byla žalobci v hotovosti vyplacena částka ve výši 819 000 Kč; celkem tedy od společnosti NOVOTOS žalobce obdržel částku 1 110 000 Kč.

Soud jen pro přehlednost uvádí, že manžel žalobkyně jednal vždy v součinnosti s dalšími osobami – Mgr. L. T., Ing. V. Š., Ing. A. K. a Ing. J. P., jejichž věci jsou rovněž projednávány u zdejšího soudu. Tyto fyzické osoby byly společníci a jednatelé společnosti NOVOTOS, od které manžel žalobkyně obdržel celkem 1 110 000 Kč a která v dané době byla jediným akcionářem společnosti TOS ZNOJMO, v níž uvedené fyzické osoby tvořily také představenstvo této společnosti; dále byly tyto fyzické osoby spolu s žalobcem akcionáři společnosti CENTOS, v níž rovněž tvořily představenstvo společnosti, a manžel žalobkyně zde byl předsedou dozorčí rady. Ve vztahu ke společnosti INEXA bylo v rámci daňového řízení s manželem žalobkyně zjištěno, že on (i uvedené fyzické osoby) obdržel plnou moc k zastupování této společnosti, a to v rozsahu, který není mezi nezávislými subjekty obvyklý a svým obsahem odpovídal plným mocím, které vystavují tzv. offshore společnosti (právnícké osoby registrované v zemích, které jim umožňují příznivý daňový režim, pozn. krajského soudu) pro utajené vlastníky společnosti tak, aby byli oprávněni jednat za společnost v takovém rozsahu jako statutární zástupce.

Žalobkyně byla třikrát od října 2010 do konce roku 2010 předvolána k zahájení daňové kontroly a to na dny 9. 11. 2010, 30. 11. 2010 a na jakýkoliv pracovní den od doručení třetí výzvy do 31. 12. 2010. Žalobkyně se vždy omluvila (hospitalizace, přetrvávání zdravotních potíží). Správce daně rovněž uskutečnil dne 10. 12. 2010 také místní šetření v místě trvalého bydliště žalobkyně za účelem zahájení daňové kontroly. Žalobkyni se správce daně kontaktovat nepodařilo, jelikož nikdo neotevřel. Všechny tyto pokusy správce daně o zahájení daňové kontroly tedy byly neúspěšné.

Správce daně proto žalobkyni vyzval dne 9. 12. 2010, č. j. 163302/10/346916703065 k podání dodatečného daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob podle ustanovení § 41 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSDP“) s upozorněním na zákonnou možnost správce daně zjistit základ daně a stanovit daň podle pomůcek podle ustanovení § 44 odst. 1 ZSDP. Výzva byla žalobkyni doručena po předchozím uložení dne 23. 12. Žalobkyně na výzvu nijak nereagovala a dodatečné daňové přiznání nepodala.

Dne 22. 4. 2011 správce daně vydal dodatečný platební výměr, kterým byla žalobkyni za zdaňovací období kalendářního roku 2007 doměřena daň, jelikož za rok 2007 uplatňovala výpočet daně ze společného základu daně manželů podle § 13 a zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění platném pro rok 2007. Správce daně vydal dodatečný platební výměr, ve kterém stanovil daň, tak jak je uvedeno výše. Proti tomuto rozhodnutí podala žalobkyně odvolání, které bylo zamítnuto napadeným rozhodnutím žalovaného, a uvedený dodatečný platební výměr byl potvrzen.

II. Obsah žaloby

Žalobkyně odůvodnila žalobu tím, že napadené rozhodnutí žalovaného je nezákonné, neboť pro doměření daně neexistovaly nikdy zákonné důvody.

Podle žalobkyně žalovaný svoje rozhodnutí opírá o ustanovení § 114 odst. 4 DŘ, zatímco, jak vyplývá z komentovaného výkladu, ustálené judikatury a zejména z důvodové zprávy k daňovému řádu, tento upravuje možnost stanovení daně podle pomůcek v ustanovení § 98 DŘ (nikoliv tedy v ustanovení § 114 odst. 4 za použití § 145 odst. 2 DŘ, jak tvrdí žalovaný). Podmínkou užití pomůcek tedy je, že daňový subjekt neunesl své důkazní břemeno, které jej stíhá podle ustanovení § 92 odst. 3 DŘ, a dále skutečnost, že správce daně sám nemá k dispozici důkazní prostředky, za pomoci kterých je možné stanovit daňovou povinnost. Žalovaný nemůže legálně obhájit své stanovisko, že žalobkyně nepodala v zákonem stanovené lhůtě dodatečné daňové přiznání a již vůbec neobstojí uplatnění námitek, pokud žalovaný tvrdí, že výši příjmů žalobkyně zjistil při vyhledávací činnosti.

Správce daně dostatečně při použití pomůcek nezohlednil ani okolnosti, z nichž pro žalobkyni vyplývají výhody podle ustanovení § 98 odst. 2 DŘ. Žalobkyně předložila žalovanému výsledek daňové kontroly s jejím manželem srovnatelného daňového subjektu za roky 2008 a 2009 – Mgr. L. T., s tím, že v u něj provedené daňové kontrole nebyly zjištěny skutečnosti, které by měly za následek doměření daně. Podle žalobkyně měl žalovaný k této skutečnosti přihlédnout i při hodnocení jejích příjmů v roce 2007, neboť pocházely ze stejných hospodářských operací. Vyhodnocení žalovaného, že se jedná o jiné daňové řízení u jiného daňového subjektu (a následující postup žalovaného dle ustanovení § 145 odst. 2 DŘ) je nezákonné, neboť nebyla dodržena podmínka zákonnosti při postupu žalovaného ve věci samé. Žalobkyně rovněž namítala, že správce daně nepostupoval v souladu s ustanovením § 1 odst. 2 DŘ, tedy aby stanovení daně podle pomůcek směřovalo k co nejsprávnějšímu určení výše daňové povinnosti. Žalovaný jakožto odvolací orgán měl prověřit splnění všech uvedených podmínek a v tomto rozsahu také své rozhodnutí odůvodnit.

Žalobkyně dále s odkazem zejména na ustálenou judikaturu k ZSDP uvedla, že se domnívá, že výzva není úkonem k vyměření daně nebo k jejímu dodatečnému stanovení, jak předpokládá zákon pro přetrhnutí prekluzivní lhůty, neboť tímto úkonem není zahájena určitá konkrétní aktivní činnost správce daně, což dokládá mj. i úkony správce daně, jelikož ten po doručení předmětné výzvy již nečinil žádné další aktivní kroky k vyměření daně. S ohledem na uvedené tak namítal prekluzi práva žalovaného na doměření předmětné daně. Současně žalobkyně namítala i účelovost a formálnost výzvy k podání dodatečného daňového přiznání. Předmětnou výzvu zaslal správce daně žalobkyni před datem, na které byla žalobkyně předvolána k zahájení daňové kontroly. Tato výzva neměla dle žalobkyně jiný účel, než přetrhnout na poslední chvíli lhůtu, která svědčí správci daně k vyměření daně nebo k jejímu dodatečnému stanovení, která měla uplynout dne 31. 12. 2010. S odkazem na nálezy Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, žalobkyně tvrdí, že takové formální právní úkony správce daně nemají oporu v zákoně ani v ustálené judikatuře a považují se za nezákonné.

V dalším bodě žaloby žalobkyně rovněž namítala, že žalovaný měl přihlížet i k důkazním návrhům a k důkazním prostředkům, předloženým až v odvolacím řízení, a to i přesto, že nebyly předloženy ani navrženy v řízení doměřovacím ve smyslu ustanovení § 112 odst. 1 písm. e) a § 115 odst. 1 DŘ. Odvolací řízení, tedy i v případě odvolání proti rozhodnutí o dani stanovené za použití pomůcek, je vedeno principem úplné apelace, neboť dovoluje přezkoumávat prvostupňové rozhodnutí po skutkové i právní stránce. Žalovaný k návrhům důkazních prostředků přihlídnout musí, pokud směřují k naplnění cíle správy daní. Tento postup je i v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu (rozsudek ze dne 14. 11. 2006, sp. zn. 2 Afs 24/2006 nebo rozsudek ze dne 14. 4. 2009, sp.zn. 8 Afs 15/2007). Žalobkyně tudíž považuje rozhodnutí žalovaného za nezákonné, neboť se v odvolacím řízení nezabýval jím předloženými důkazy a tím zkrátil žalobkyni na jejích zákonných právech.

III. Vyjádření žalovaného

Žalovaný ve svém vyjádření, doručeném soudu dne 14. 5. 2013, opětovně ve zkratce popsal celé daňové řízení a vyjádřil se k námitkám žalobkyně. Uvedl, že s ohledem na § 114 odst. 4 DŘ přezkoumal dodržení podmínek pro použití pomůcek a jejich přiměřenost, stejně jako to, zda vedly k co nejsprávnějšímu stanovení daně a také zda daňové řízení, které rozhodnutí správce daně předcházelo, bylo vedeno v souladu se zákonem.

K žalobnímu bodu týkajícímu se nezákonného použití pomůcek pak žalovaný uvedl, že nemůže souhlasit s názorem žalobkyně, že na daný případ nemělo být aplikováno ust. § 145 DŘ, ale pouze ust. § 98 DŘ. Je totiž třeba rozlišit podmínky pro použití pomůcek podle § 98 odst. 1 DŘ a § 145 odst. 2 DŘ. V prvním případě se jedná o situace, kdy daňový subjekt nedostojí své důkazní povinnosti. V případě druhém se jedná o případy, kdy nesplní ani svou povinnost tvrzení. Pokud daňový subjekt dodatečné daňové tvrzení nepodá ani na výzvu, je stanovení daňové povinnosti dokazováním pojmově vyloučeno. Stanovení daně je „nouzovým postupem“ pro případ, kdy jsou shromážděné důkazní prostředky, které ve svém souhrnu dávají důvodný předpoklad k doměření daně, ale subjekt zůstává nečinný a nepodá přes výzvu

správce daně dodatečné daňové přiznání ani nepředloží žádné důkazní prostředky, aby bylo možno stanovit daň dokazováním.

Žalovaný dále uvedl, že přezkumná pravomoc odvolacího orgánu je v případě stanovení daně podle pomůcek vymezena ust. § 114 odst. 4 DŘ, tedy, že se přezkum a případné dokazování může týkat jen splnění zákonných podmínek stanovení daně podle pomůcek a jejich přiměřenosti. Odvolací orgán by se byl povinen zabývat takovými důkazními prostředky, které směřují do způsobu stanovení daně. Dodal, že žalobkyně měla možnost předkládat důkazy k prokázání svých tvrzení, ale žádné, a to ani v průběhu řízení odvolacího, nepředložila. Není tak správné tvrzení žalobkyně, že se žalovaný předloženými důkazy nezabýval. Žalobkyně začala předkládat důkazní prostředky až v řízení odvolacím a v této fázi je tak žalovaný považoval za irelevantní a neschopné naplnit zákonem stanovené požadavky pro stanovení daně dokazováním.

Žalovaný dále připomněl, že, jestliže zjistí správce daně takové skutečnosti, které vedou ke změně poslední známé daňové povinnosti, může vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového přiznání. Ve smyslu zásady rovnosti je vyloučeno, aby v obdobných případech správce daně u některých daňových subjektů vyzýval k podání dodatečného daňového přiznání a u jiných zahajoval daňovou kontrolu. Výzva vyžaduje důvodný předpoklad doměření daně a v případě aplikace ust. 13a zákona o daních z příjmů je postup podle § 145 odst. 2 DŘ zcela odůvodněný. K tvrzenému neúčinnému doručení výzvy žalovaný uvedl, že až do 23. 12. 2010 neevidoval správce daně žádnou udělenou plnou moc. Výzvu tak zasílal na adresu trvalého bydliště žalobkyně. Výzva byla uložena 13. 12. 2010 na poště Znojmo 2 a žalobkyni byla zanechána výzva k vyzvednutí zásilky. Tato písemnost nebyla vyzvednuta a k doručení tak došlo v souladu s ust. § 17 odst. 5 ZSDP dne 23. 12. 2010. K VII. žalobnímu bodu žalovaný uvedl, že výzva nebyla pouze formálním úkonem, byla projevem procesní aktivity správce daně, která vyústila v doměření daně. Vycházela ze zcela konkrétních pochybností správce daně, které v ní byly zcela srozumitelně vymezeny jako důvodný předpoklad doměření daně.

Žalovaný měl rovněž za to, že zvolené pomůcky mají objektivní základ, a že daň byla stanovena dostatečně spolehlivě. Jako důkaz byl správcem daně použit podklad převzatý z daňového řízení s manželem žalobkyně. S ohledem na uvedené byly podle žalovaného zvolené pomůcky zcela přiměřené.

S ohledem na výše uvedené proto žalovaný navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

IV. Doplnění žaloby

Dne 12. 6. 2014 zaslala žalobkyně doplnění žaloby o důkaz – rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 4. 2014, sp. zn. 7 Afs 60/2013 s tím, že v odkazovaném rozsudku je veden spor o doměření daně ze stejného plnění – z prodeje cenných papírů společnosti CENTOS v roce 2007. Jedná se o rozsudek ve věci manžela žalobkyně, která je vedena u zdejšího soudu pod sp. zn. 30 Af 91/2011.

V. Posouzení věci krajským soudem

Napadené rozhodnutí žalovaného krajský soud přezkoumal v řízení podle části třetí, hlavy II, dílu 1, § 65 a násl. s.ř.s., v mezích uplatněných žalobních bodů, ověřil přitom, zda rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (ex offio), a vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodnutí žalovaného správního orgánu, přičemž dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

V.a K nezákonnosti postupu žalovaného a nezákonnosti postupu správce daně při stanovení daně podle pomůcek

K žalobní námitce stran nezákonného použití pomůcek krajský soud uvádí, že je třeba důsledně odlišovat jednotlivé postupy pro stanovení daně podle daňového řádu, a to stanovení daně dokazováním, stanovení daně za použití pomůcek a sjednání daně. Podle § 145 odst. 2 DŘ může (ale nemusí) správce daně stanovit daňovému subjektu daň podle pomůcek, jestliže ten nevyhoví výzvě k podání dodatečného daňového přiznání. Žalobkyně nevyhověla této výzvě a správce daně mohl stanovit daň podle pomůcek. V projednávané věci však ke stanovení daně podle pomůcek nedošlo. V odůvodnění dodatečného platebního výměru je výslovně uvedeno, že správce daně měl k dispozici veškeré důkazní prostředky ve smyslu § 93 odst. 1 DŘ, a proto stanovil daň dokazováním (jako důkaz byl osvědčen podklad převzatý z daňového řízení s manželem žalobkyně).

Přestože je v odůvodnění řečeno výše uvedené, správce daně v záhlaví dodatečného platebního výměru uvedl, že postupoval podle zákona o daních z příjmů (s přihlédnutím k § 13a tohoto zákona), podle § 147, § 143. § 98 a § 145 odst. 2 DŘ. Soud má však za to, že se jedná pouze o formální pochybení vzniklé při vyhotovování rozhodnutí. Z rozhodnutí jako celku totiž vyplývá, že daň stanovil správce daně dokazováním. Ostatně žalobkyně ani stanovení daně podle pomůcek v odvolání nenamítala a předkládala důkazní návrhy, kterými zpochybňovala závěry správce daně, z čehož soud dovozuje, že si byla vědoma stanovení daně dokazováním. Skutečnost, že daň byla stanovena dokazováním, uvedl i žalovaný v napadeném rozhodnutí o odvolání. Soud jen pro úplnost připomíná rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2006, č. j. 1 Afs 38/2006-75, ve kterém je uvedeno, že nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost není rozhodnutí, „je-li rozpor v něm odstranitelný výkladem, tj. nebudou-li po interpretaci napadeného rozhodnutí jako celku – s přihlédnutím k obsahu spisu a k úkonům správních orgánů a účastníků – pochyby o jeho významu.”

Jestliže žalobkyně v žalobě namítala nezákonné použití pomůcek, stejně jako nepřihlédnutí k okolnostem, z nichž pro žalobkyni vyplývají výhody (§ 98 odst. 2 DŘ), považuje soud tyto námitky za zcela bezpředmětné, neboť daň byla stanovena na základě dokazování a nikoli podle pomůcek.

Žalobkyní předložený rozsudek Nejvyššího správního soudu (viz výše) nemohl na tomto závěru ničeho změnit, neboť zamítavý rozsudek zdejšího soudu ve věci žaloby manžela žalobkyně byl zrušen z procesních důvodů (neprovedení navrhovaných důkazů) a nikoli z důvodů věcných.

V.b K povinnosti přihlédnout k důkazům i v odvolacím řízení

K žalobní námitce stran povinnosti žalovaného přihlédnout k důkazům i v odvolacím řízení krajský soud s odkazem na výše vyličené uvádí, že poukaz na ust. § 114 odst. 4 DŘ v žalobě je nepřipadný, neboť žalovaný podle tohoto ustanovení nepostupoval. V dané věci totiž došlo ke stanovení daně dokazováním, a v takovém případě se odvolací orgán musel zabývat i důkazy nad rámec omezení v § 114 odst. 4 DŘ. Jak vyplývá z napadeného rozhodnutí o odvolání, žalovaný nikde netvrdil, že se navrženými důkazy zabývat nebude. Naopak, důkazními návrhy se zabýval (str. 7 a 8 napadeného rozhodnutí o odvolání), neboť u obou uvedl, z jakého důvodu je neosvědčil jako důkazy v daňovém řízení. Žalobkyně v žalobě nijak nezpochybňovala tyto závěry a navíc v ní uvedla důkazní návrhy, které v daňovém řízení vůbec nenavrhovala (navrhovala důkazy jiné). Jestliže žalobkyně pouze obecně namítala, že se žalovaný důkazními návrhy nezabýval s odkazem na postup podle § 145 odst. 2 ve vztahu k ust. § 114 odst. 4 DŘ, má soud tuto námitku za zcela nedůvodnou.

V.c K námitce formálnosti a účelnosti výzvy správce daně a z ní vyplývající prekluze lhůty k vyměření daně

Krajský soud se rovněž zabýval namítaným nedoručením, resp. účelovostí a formálností výzvy k podání dodatečného daňového přiznání a z toho vyplývající prekluze lhůty k vyměření daně.

Výzva k podání dodatečného daňového přiznání byla vydána dne 9. 12. 2010, tedy ještě za účinnosti zákona o správě daní a poplatků (před účinností daňového řádu). Ustanovení § 264 odst. 4 věta druhá DŘ stanoví: „*Účinky právních skutečností, které mají vliv na běh této lhůty [pozn. krajského soudu: lhůty pro vyměření nebo doměření daně] a které nastaly přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, se posuzují podle dosavadních právních předpisů.*“ Ustanovení § 47 odst. 2 ZSDP pak stanoví: „*Byl-li před uplynutím této lhůty učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven.*“ Z uvedených právních úprav je zřejmé, že jestli výzva naplní zákonný předpoklad ustanovení § 47 odst. 2 ZSDP, pak prvostupňové i napadené rozhodnutí byly vydány bezpochyby v zákonné lhůtě.

Žalobkyně v první řadě namítala, že žalovaný neučinil ve lhůtě do 31. 12. 2010 (konec prekluzivní lhůty) žádný úkon, který by směřoval k vyměření nebo dodatečnému stanovení daně. Podle vyjádření poskytovatele poštovních služeb (České pošty, s. p.) byla výzva k podání dodatečného daňového přiznání adresována žalobkyni. Ta nebyla v době jejího doručování dne 13. 12. 2012 zastižena, a proto byla předmětná výzva uložena na poště Znojmo 2. Dne 21. 12. 2012 požádala žalobkyně telefonicky poskytovatele poštovních služeb, aby písemnost doručil na jí zvolenou adresu (proto přeškrtnutí původní adresy a uvedení adresy nové). Soud má za to, že žalobkyně nepochybně o uvedené písemnosti věděla, jestliže žádala doručení na jinou adresu. Tímto pak projevila vůli, aby účinné doručování probíhalo na adrese dosílky namísto adresy jejího trvalého pobytu. Tvrzení žalobkyně, že se zásilka nikdy nedostala do její dispozice, se soudu jeví jako naprosto účelové. Byla to ona sama, která požádala, aby zásilka byla poslána na jinou adresu. Soud tak uzavírá, že o existenci výzvy k podání dodatečného daňového přiznání žalobkyně již v době plynutí lhůty k uložení

písemnosti věděla a případná nevědomost o jejím obsahu je bezpochyby důsledkem jejího vlastního jednání vůči poskytovateli poštovních služeb. Lhůta k uložení písemnosti dále běžela a zásilka byla doručena (nastala fikce doručení podle § 17 odst. 5 ZSDP) dne 23. 12. 2010. V této souvislosti není vůbec podstatné, že se jedná o adresu, na které se případně žalobkyně nezdržuje, a která je adresou jejího pozdějšího zástupce (plná moc ze dne 16. 5. 2011; dřívější plná moc se vztahovala pouze k případné daňové kontrole). Uvedená výzva byla doručena před uplynutím prekluzivní lhůty k vyměření nebo dodatečnému stanovení daně.

K námitce účelovosti a formálnosti výzvy musel dále krajský soud zodpovědět otázku, jestli výzva k podání dodatečného daňového přiznání vydaná dle ustanovení § 40 odst. 1 a § 41 ZSDP s následky podle ustanovení § 44 odst. 1 ZSDP je obecně úkonem směřujícím k vyměření daně nebo k jejímu dodatečnému stanovení. S ohledem na odpověď na první otázku pak musel dále posoudit, zda výzva k podání dodatečného daňového přiznání byla aktem ryze účelovým a formálním, a zda jejím pravým účelem bylo právě výše deklarované přerušení prekluzivní lhůty.

Soud má za to, že výzva je nepochybně výsledkem procesní aktivity správce daně ústící v dodatečné stanovení daně a tedy způsobila k přerušení běhu lhůty pro vyměření daně nebo její dodatečné stanovení (k tomu např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 7. 2013 č. j. 8 Afs 61/2012 – 38). Tento názor ostatně podporuje i současné znění daňového řádu, který v § 148 odst. 2 písm. a) výslovně stanoví, že se lhůta pro stanovení daně prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k podání dodatečného daňového tvrzení nebo oznámení výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení, pokud tato výzva vedla k doměření daně. Opačný výklad by směřoval k zcela absurdnímu závěru, který by umožňoval procesní neaktivitou daňového subjektu se účelně vyhýbat daňovému řízení. Právě následující postup správce daně při nepodání řádného nebo dodatečného daňového tvrzení totiž respektuje primární povinnost tvrzení daňového subjektu a vytváří analogické podmínky v doměřovacím řízení k podmínkám původního (řádného) vyměření. Je tedy na vůli daňového subjektu, zda učiní i v tomto stádiu nalézacího řízení o své daňové povinnosti tvrzení, čímž otevře možnost postupu k odstranění pochybností, a tedy k zahájení dokazovacího postupu, nebo zda umožní správci daně doměřit daň z moci úřední buď na základě jím získaných důkazů, nebo podle pomůcek. A právě prvním úkonem k možnosti takového následného postupu správce daně je zaslání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání. Výzva pak musí vylicít důvodné okolnosti nasvědčující tomu, že lze daň doměřit. Teprve tehdy může výzva vést k přerušení prekluzivní lhůty, tedy být úkonem směřujícím k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení podle ustanovení § 47 odst. 2 ZSDP.

Krajský soud na základě předložené spisové dokumentace shledal, že v předmětné výzvě je uvedeno, že žalobkyně uplatňovala spolu s manželem Ing. M. P. výpočet daně ze společného základu daně manželů podle ust. § 13 a zákona o daních z příjmů platném pro rok 2007. Vzhledem k provedené daňové kontrole u manžela žalobkyně a následnému doručení dodatečného platebního výměru došlo ke změně původně přiznaného společného základu daně. Tyto příjmy nebyly uvedeny v řádném daňovém přiznání manžela žalobkyně k dani z příjmů fyzických osob za rok 2007 (tedy ani v jejím) a správce daně vyzval žalobkyni k

podání dodatečného daňového přiznání. Zároveň ji obeznámil s důsledky nesplnění této výzvy. Krajský soud konstatuje, že aby mohl být s nesplněním výzvy spojen následek kontumace, tj. doměření daně bez součinnosti s poplatníkem podle pomůcek, jež má správce daně k dispozici, musí správce daně vydat výzvu určitou, srozumitelnou a také splnitelnou. Příkaz ve výzvě musí být dán tak jasně a nepochybně, aby mu poplatník mohl plně vyhovět. (srov. rozhodnutí Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 30. 10. 2007, sp. zn. 15Ca 238/96). Zdejší soud má za to, že všechny tyto předpoklady byly v předmětné výzvě splněny. Žalobkyně věděla, na základě jakých okolností se správce daně domnívá, že její daňová povinnost měla být vyšší; srozumitelně a ve zcela přiměřené lhůtě 15 dnů ji vyzval k podání dodatečného daňového přiznání a seznámil ji s možnými následky její nečinnosti. Výzva splňovala náležitosti na ni kladené. Zdejší soud se plně ztotožňuje se závěrem žalovaného, že došlo k naplnění všech zákonem daných požadavků pro přerušení prekluzivní lhůty a pro stanovení daně podle pomůcek ve smyslu výše uvedených zákonných ustanovení, a že se nejednalo pouze o úkon účelový a ryze formální.

Na základě výše uvedených skutečností krajský soud shledává, že výzva k podání dodatečného daňového přiznání nebyla jen pouhým formálním úkonem, ale bezpochyby směřovala k dodatečnému stanovení daně z příjmů žalobce a správce daně měl zákonné oprávnění ji vydat. Jejím vydáním došlo k přerušení prekluzivní lhůty k vyměření daně, z čehož vyplývá, že prvostupňové i napadené rozhodnutí o odvolání byly vydány v zákonné lhůtě.

VI. Závěr a náklady řízení

S ohledem na skutečnost, že žalobkyní uplatněné žalobní námitky nebyly neshledány důvodné, soud žalobu podle § 78 odst. 7 s.ř.s. jako nedůvodnou zamítl.

Výrok o nákladech řízení vyplývá z ustanovení § 60 odst. 1 s.ř.s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobkyně v řízení úspěšná nebyla a žalovanému, který měl v řízení plný úspěch, žádné náklady spojené s tímto řízením, jdoucí nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly. Soud proto rozhodl tak, jak je uvedeno ve výrokové části 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 u Nejvyššího správního soudu. 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.

V Brně dne 10. 10. 2014

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu