



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Karla Šimky a Mgr. Evy Šonkové v právní věci žalobce: **Ing. M. P.**, zast. Mgr. Lucii Šmidákovou, advokátkou se sídlem Moravské nám. 4, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 27. 3. 2013, č. j. 9298/13/5000-14102-709598, č. j. 9299/13/5000-14102-709598 a č. j. 9300/13/5000-14102-709598, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 19. 2. 2015, č. j. 30 Af 39/2013 – 36,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se z a m í t á .**
- II. Žalovaný **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovaný **j e p o v i n e n** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti částku 3400 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupkyně Mgr. Lucie Šmidákové, advokátky.

O d ů v o d n ě n í :

Kasační stížností ze dne 23. 3. 2015, doplněnou podáním ze dne 24. 4. 2015, brojí žalovaný, jakožto stěžovatel, proti shora označenému rozsudku Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“) ze dne 19. 2. 2015, č. j. 30 Af 39/2013 – 36 (dále jen „napadený rozsudek“), kterým krajský soud spojil věci vedené u něj pod sp. zn. 30 Af 39/2013, sp. zn. 30 Af 40/2013 a sp. zn. 30 Af 41/2013 ke společnému projednání, zrušil rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 3. 2013, č. j. 9298/13/5000-14102-709598, č. j. 9299/13/5000-14102-709598, a č. j. 9300/13/5000-14102-709598 (dále jen rozhodnutí žalovaného), vrátil věci

žalovanému k dalšímu řízení a rozhodl o náhradě nákladů řízení.

Napadený rozsudek vzešel z řízení o žalobách proti výše označeným rozhodnutím žalovaného, jimiž byly změněny dodatečné platební výměry na daň z příjmů fyzických osob, vydané Finančním úřadem ve Znojmě (dále jen „správce daně“) dne 17. 7. 2012, č. j. 164643/12/346916708767 (za rok 2008), č. j. 164960/12/346916708767 (za rok 2009), a č. j. 165115/12/346916708767 (za rok 2010) (dále jen „prvostupňová rozhodnutí“). Změna prvostupňových rozhodnutí spočívala v opravě části výroku obsahující údaje o bankovním spojení správce daně.

V odůvodnění napadeného rozsudku krajský soud zejména uvedl, že správce daně pochybil, když neposoudil přípisy označené jako „Odmítnutí výzvy k podání daňového tvrzení k dani z příjmů fyzických osob za rok 2008“, resp. 2009 a 2010 z hlediska jejich skutečného obsahu jako tvrzení daně v materiálním smyslu a nevyzval žalobce k odstranění vad podání (nedodržení formy podání na předepsaném tiskopisu). Obdobně pochybil, když stejným způsobem neposoudil jako dodatečná daňová přiznání ani přípisy žalobce ze dne 12. 3. 2015, označené jako „Dodatečné daňové tvrzení daňového subjektu k dani z příjmů fyzických osob za rok 2008“, resp. 2009 a 2010. Následující stanovení daně dle pomůcek tak bylo podle krajského soudu nezákonné, neboť pro užití tohoto postupu nebyla splněna podmínka nepodání dodatečného daňového tvrzení žalobcem.

Kasační stížností napadá stěžovatel rozsudek krajského soudu v celém rozsahu, přičemž tvrdí jeho nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení [důvod kasační stížnosti dle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)]. Navrhuje proto zrušení napadeného rozsudku a vrácení věci krajskému soudu k dalšímu řízení.

Stěžovatel vyjadřuje svůj nesouhlas konkrétně s výše popsaným názorem krajského soudu, neboť dodatečné daňové přiznání je nutné podat ve formě stanovené zákonem, jak vyplývá z § 72 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Touto formou je jediné tiskopis vydaný Ministerstvem financí nebo tiskový výstup z počítačové tiskárny, který má údaje, obsah i uspořádání údajů shodné s tímto tiskopisem. Nedostatek této formy pak nelze dle stěžovatele zhojit odkazem na § 8 odst. 3 daňového řádu, jak učinil krajský soud.

Dále stěžovatel podotýká, že dodatečné daňové přiznání je podání „na změny“, tedy pokud není změna daně, musí být změna v základu daně nebo v jiných údajích v daňovém přiznání). V případě, že žalobce i po vyzvání k podání dodatečných daňových přiznání setrval na svém názoru, že výzvami specifikované příjmy jsou od daně z příjmů fyzických osob osvobozeny, nemohl fakticky ani prakticky dodatečná daňová přiznání podat, protože předepsaný formulář k dodatečnému daňovému přiznání neobsahuje příslušný řádek (kolonku) na vyplnění údaje o osvobození příjmů. Pokud byl správce daně oprávněn vyzvat daňový subjekt k podání dodatečných daňových přiznání, má stěžovatel za to, že za vyhovění takovým výzvám lze považovat pouze taková podání, která mají náležitosti dodatečného daňového přiznání. Z tohoto důvodu nelze tvrdit s odkazem na § 8 odst. 3 daňového řádu, že přípisy žalobce obsahují takové skutečnosti, které by byly

pokračování

součástí formálně správných daňových přiznání, jak to v napadeném rozsudku chybně učinil krajský soud. Stěžovatel vyjadřuje názor, že v případě dodatečného daňového tvrzení nepočítá zákon s možností tvrdit daň ve výši nula.

Na základě této argumentace stěžovatel dovozuje, že správce daně postupoval v souladu se zákonem, když posoudil dané přípisů žalobce tak, že na výzvy k podání dodatečných daňových přiznání nebylo reagováno, protože dodatečná daňová přiznání nebyla podána ve formě stanovené zákonem. Tato podání taktéž nemohla být posouzena jako nulová tvrzení daně v materiálním smyslu, protože ani obsahově nelze taková podání posoudit jako dodatečná daňová přiznání a z tohoto důvodu skutečnost, že podání nebyla učiněna na předepsaných formulářích, nemohla být zhojena vydáním výzev dle § 74 daňového řádu k odstranění vad podání.

Žalobce se v rámci svého vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil s názorem krajského soudu stran posouzení jeho přípisů jakožto nulových tvrzení daně v materiálním smyslu. Dodal přitom krom dalšího, že z jeho strany byla po celou dobu daňového řízení vyvíjena značná aktivita, navrhoval správci daně provedení konkrétních důkazů k prokázání tvrzení o osvobození výzvami specifikovaných příjmů a nabízel za tímto účelem správci daně svou součinnost. Žalobce proto navrhl zamítnutí kasační stížnosti, neboť ji považuje za nedůvodnou.

Nejvyšší správní soud nejprve zkoumal, zda jsou dány podmínky řízení o kasační stížnosti, a shledal, že tato byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, za niž jedná její zaměstnanec mající vysokoškolské právní vzdělání vyžadované podle zvláštních zákonů pro výkon advokacie, a není nepřipustná.

Napadený rozsudek krajského soudu přezkoumal Nejvyšší správní soud v mezích stěžovatelem uplatněného důvodu podání kasační stížnosti, přičemž zároveň zkoumal, zda netrpí vadami ve smyslu § 109 odst. 4 s. ř. s., ke kterým je povinen přihlídnout z úřední povinnosti případně i nad rámec kasačních námitek.

Kasační stížnost není důvodná.

Pro ilustraci dosavadního vývoje dané věci považuje Nejvyšší správní soud za vhodné zmínit, že výzvy k podání dodatečných daňových přiznání se týkaly žalobcových příjmů plynoucích údajně z prodeje akcií, který se měl uskutečnit v roce 2007, přičemž kupní cena těchto akcií měla být kupujícím postupně splácena po částech i v průběhu let 2008 až 2010.

V rámci daňového řízení ve věci doměření daně z příjmů žalobce za rok 2007 (bylo předmětem soudního přezkumu v jiném řízení před krajským soudem) bylo v průběhu daňové kontroly zjišťováno, zda jsou příjmy žalobce, které mu z prodeje akcií plynuly v roce 2007, osvobozeny od daně z příjmů ve smyslu § 4 odst. 1 písm. w) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Ze správního spisu správce daně přitom vyplývá, že žalobci se tehdy nepodařilo prokázat, že dané akcie vlastnil po dobu delší než 6 měsíců pro daňové osvobození příjmů plynoucích z jejich prodeje (jak plyne též z rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 15. 3. 2011, č. j. 2244/11-1102-709598). Navazující

soudní řízení správní vedené v této věci u krajského soudu pod sp. zn. 30 Af 91/2011 nebylo dosud pravomocně skončeno.

Jelikož výsledek posouzení otázky daňového osvobození příjmů žalobce plynoucích z prodeje akcií v roce 2007, provedené správcem daně v rámci daňového řízení k dani z příjmů žalobce za rok 2007, představoval pro správce daně zjištění mimo daňovou kontrolu, zakládající důvodný předpoklad doměření daně z příjmů za rok 2008, 2009 a 2010, vyzval proto žalobce v souladu s ust. § 143 odst. 3 a § 145 odst. 2 daňového řádu k podání dodatečných daňových přiznání. Výzvy byly žalobci doručeny dne 13. 9. 2011. Ačkoli tyto výzvy byly formálně nesprávně označeny jako „Výzva k podání daňového tvrzení k dani z příjmů fyzických osob“, konstatuje Nejvyšší správní soud, že jejich obsah byl zcela jednoznačný, zejména pak výrok a poučení nezavdávalo jakéhokoli důvodu k pochybnostem o tom, že správce daně vyzýval žalobce k podání dodatečných daňových přiznání, nikoli řádných daňových přiznání. Jejich odůvodnění pak srozumitelně a přesně popisovalo jednak příjmy, které žalobce dle správce daně nepřiznal, stejně jako důvody vedoucí správce daně k předpokladu doměření daně z příjmů a tedy splnění podmínky pro vyzvání žalobce k podání dodatečných daňových přiznání.

Na tyto výzvy reagoval žalobce podáním výše zmiňovaných přípisů ze dne 20. 9. 2011, ve kterých správci daně sdělil, že odmítá podat daňové tvrzení, neboť specifikované příjmy žalobce jsou od daně z příjmů osvobozeny. K doložení tohoto tvrzení označil žalobce důkazy, které měly prokázat, že doba mezi nabytím a převodem daných akcií přesáhla 6 měsíců. Zároveň přislíbil poskytnutí součinnosti správci daně pro případ, že by požadoval další důkazy k prokázání jeho tvrzení.

Dne 19. 3. 2012 byly správci daně doručeny žalobcovy přípisy ze dne 12. 3. 2015, označené jako „Dodatečné daňové tvrzení k dani z příjmů fyzických osob za rok 2008“ resp. 2009, 2010, ve kterých uvedl, že vyhovuje výzvám k podání dodatečných daňových přiznání a spolu s důkazními návrhy na prokázání osvobození příjmů z prodeje akcií předložil správci daně zprávu o daňové kontrole v údajně skutkově a právně totožné věci, vedené u Finančního úřadu Brno IV. s odlišným daňovým subjektem.

Správce daně přípisy žalobce nevyhodnotil jako dodatečná daňová přiznání. Jelikož žalobce jeho výzvám k podání dodatečných daňových přiznání nevyhověl, postupoval správce daně podle § 145 odst. 2 daňového řádu a prvostupňovými rozhodnutími doměřil žalobci daň podle pomůcek. S tímto postupem se následně v řízení o odvolání ztotožnil i žalovaný.

Z vícera žalobních námitek posoudil krajský soud jako důvodnou toliko jedinou. Přisvědčil žalobci v tom, že již přípisy ze dne 20. 9. 2011 měly být správními orgány posouzeny jako dodatečná daňová tvrzení, a to i přes nedostatek formy spočívající v tom, že podání nebyla učiněna na patřičných tiskopisech vydaných Ministerstvem financí, jak požaduje ustanovení § 72 odst. 1 daňového řádu. Podle krajského soudu obsahovaly žalobcovy přípisy takové skutečnosti, které by byly součástí formálně správného daňového přiznání. Za situace, kdy podání nebyla učiněna na předepsaných formulářích, měl vzhledem k ust. § 74 odst. 1 daňového řádu správce daně vyzvat žalobce k odstranění jejich vad. Tato vada řízení mohla dle krajského soudu mít nepochybně za následek nezákonné

pokračování

rozhodnutí ve věci, neboť daňová povinnost žalobce byla stanovena podle pomůcek, k čemuž by bez uvedené vady nebyly splněny zákonné podmínky.

Pokud stěžovatel namítá, že nedostatek formy podání dodatečného daňového přiznání nelze zhojit odkazem na ust. § 8 odst. 3 daňového řádu, lze s ním v obecné rovině souhlasit, avšak to samo o sobě nečiní jeho námitku důvodnou. Nejvyšší správní soud je toho názoru, že je třeba odlišovat posuzování obsahu podání od dodržení formy pro podání předepsané. Ustanovení § 8 odst. 3 daňového řádu lze chápat jako pravidlo pro kvalifikaci právního jednání založenou na posouzení jeho skutečného obsahu. Jeho systematické zařazení do části první, hlavy druhé tohoto zákona, obsahující základní zásady správy daní, přitom hovoří ve prospěch výkladu, dle kterého je daňovým řádem pro kvalifikaci právního jednání upřednostňováno kritérium materiální před formálním (srov. např. Baxa, J., Dráb, O., Kaniová, L., et al. *Daňový řád. Komentář*. I. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011, s. 56 an.).

Ustanovení § 8 odst. 3 daňového řádu je též parafrázováno v § 70 odst. 2 tohoto zákona, který obdobně stanoví, že „[p]odání se posuzuje podle skutečného obsahu a bez ohledu na to, jak je označeno.“ Skutečný obsah přípisů žalobce, kterými reagoval na výzvy správce daně k podání dodatečných daňových tvrzení, spočívá ve vyjádření, že příjem žalobce z prodeje akcií je osvobozen od daně z příjmů, a tedy že daň, která jím byla dříve přiznána, má zůstat nezměněna. Jedná se nepochybně o věcné reakce na výzvy správce daně. Jelikož výzvou k podání dodatečného daňového tvrzení se právě takový typ reakce daňového subjektu sleduje, neshledává Nejvyšší správní soud žádný rozumný důvod k neposouzení těchto přípisů jako dodatečných daňových přiznání v materiálním smyslu (k tomu srov. Lichnovský, O., Ondříšek, R., Nováková, P., et al. *Daňový řád. Komentář*. 2. Vydání. Praha: C. H. Beck, 2011, s. 319-320).

Posledně uvedeným posouzením není nikterak opomíjen požadavek § 72 odst. 1 daňového řádu stran formy podání dodatečného daňového tvrzení. Nedostatek formy podání totiž nemůže mít za následek překvalifikování skutečného obsahu tohoto podání, pouze (a to v krajním případě) jeho neúčinnost v případě, že ten, kdo formálně vadné podání učinil, neodstraní správcem daně označené vady ve lhůtě k tomu stanovené (§ 74 odst. 3 věta druhá daňového řádu). To však pouze za předpokladu, že správce daně dostal své povinnosti dle § 74 odst. 1 tohoto zákona, podle něhož musí podatele k odstranění spatřovaných vad vyzvat a stanovit k tomuto lhůtu.

Nejvyšší správní soud podotýká, že postup správce daně směřující k odstranění vad podání daňového subjektu je třeba použít nejen pro formální vady podání, ale rovněž i pro obsahové vady podání, tzn. i tehdy, kdy není zřejmé, čeho se podatel domáhá. Pro srovnání lze odkázat na rozsudek zdejšího soudu ze dne 14. 10. 2005, č. j. 7 Afs 71/2005 – 74 (dostupný z www.nssoud.cz), kde sice bylo rozhodováno na základě právní úpravy dnes již zrušeného zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, nicméně závěry tam podané je možno užít i pro stávající právní úpravu v daňovém řádu. Zdejší soud tak konstatoval, že „...při posuzování procesního úkonu je rozhodující jeho obsah a nikoliv to, jak je označen. To platí i v případě, že procesní úkon nebyl nijak označen. Tato zásada však platí jen tehdy, je-li úkon účastníka určitý a srozumitelný nebo má-li potřebné náležitosti. Neumožňuje-li úkon jednoznačný závěr o tom, co jím účastník vyjádřil, je třeba v souladu s § 21 odst. 7 zákona o

správě daní a poplatků účastníka vyzvat, aby odstranil vady podání. Posouzení procesního úkonu podle jeho obsahu však neumožňuje, aby finanční úřad určitému a srozumitelnému úkonu přikládal jiný než účastníkem sledovaný smysl, domýšlel obsah podání nebo z jeho obsahu činil nevyplývající závěry.“

Pokud stěžovatel tvrdí, že v situaci žalobce nebylo prakticky možno podat dodatečné daňové přiznání na nulovou daň pouze s odkazem na osvobození nepřiznaného příjmu, protože patřičný tiskopis pro dodatečné daňové přiznání neobsahuje řádek (kolonku) údaje o příjmech osvobozených od daně, považuje Nejvyšší správní soud tuto argumentaci za vnitřně rozpornou. Ve věci není pochyb o tom, že správce daně byl oprávněn vyzvat žalobce k podání dodatečných daňových přiznání. Bylo by však zcela absurdní upírat žalobci možnost dotvrdit daň v nulové výši v případě, že se domnívá, že daný příjem je od daně osvobozen. Žalobce by pak za účelem vyhovění výzvě musel konstruovat fiktivní změnu v dosud tvrzených skutečnostech, aby mohl podat dodatečné daňové přiznání, a splnit tak svou povinnost uloženou správcem daně.

Stěžovatel též uvádí, že za dodatečné daňové přiznání nelze považovat takové podání, kterým daňový subjekt nikterak nemění byť jediné doposud uvedené tvrzení. Nejvyšší správní soud se v obecné rovině s touto úvahou stěžovatele ztotožňuje, nicméně nesouhlasí se stěžovatelem, pokud se týče přesvědčení, že taková situace vyvstala v této věci. Správce daně na základě vyhledávací činnosti zjistil, že žalobce neuvedl ve svých daňových přiznáních příjmy plynoucí z prodeje akcií. V předmětných daňových řízeních přitom nebylo prokázáno, ba ani žalobcem tvrzeno, že příjmy z prodeje akcií jsou osvobozeny od daně. V takovém případě představuje sdělení žalobce o osvobození předmětných příjmů v daných přípisech právě takovou dotvrzenou skutečnost, na základě které nelze než dospět k závěru, že se jedná o dodatečně tvrzenou skutečnost uvedenou v dodatečném daňovém přiznání.

Nejvyšší správní soud si je vědom toho, že správce daně mohl již na základě výsledku doměřovacího řízení k dani z příjmů žalobce za rok 2007 předpokládat, že i příjmy žalobce z téhož prodeje akcií, které mu následně plynuly i v letech 2008, 2009 a 2010, považuje (žalobce) za osvobozené od daně, nicméně jedná se toliko o domněnku správce daně, kterou by bylo třeba relevantním způsobem prokázat. Jelikož se tak nestalo, přičemž daně z příjmů za tyto následující roky nebyly stanoveny na základě dokazování, nýbrž na základě předchozích daňových přiznání žalobce, je nepřípustné, aby správce daně takto předjímal skutečnosti, pro které žalobce nepřiznal předmětné příjmy z prodeje akcií.

Na základě výše uvedeného se Nejvyšší správní soud ztotožnil s posouzením právní otázky kvalifikace daných přípisů žalobce jako dodatečných daňových přiznání, a proto nemůže než souhlasit i s navazující úvahou krajského soudu, dle níž měl správce daně postupovat v souladu s § 72 odst. 3 daňového řádu, tedy vyzvat žalobce k odstranění vady těchto podání spočívající v neužití patřičného tiskopisu. Rovněž souhlasí se závěrem, že správce daně postupoval nezákonně, když doměřil daň dle pomůcek, ačkoli pro to nebyly splněny podmínky (dodatečná daňová přiznání byla žalobcem podána). Námitky stěžovatele proto Nejvyšší správní soud vyhodnotil jako nedůvodné.

Jelikož Nejvyšší správní soud neshledal kasační námitky stěžovatele důvodnými,

pokračování

nezbylo, než kasační stížnost zamítnout jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 in fine s. ř. s.).

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, nemá tedy právo na náhradu nákladů řízení. Procesně úspěšný žalobce byl v řízení o kasační stížnosti zastoupen advokátkou a náleží mu proto odměna za jeden úkon právní služby (vyjádření k doplnění kasační stížnosti) ve výši 3100 Kč podle § 11 odst. 1 písm. d) ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) a § 7 bodem 5 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), a dále 300 Kč jako paušální náhrada hotových výdajů (§ 13 odst. 3 téže vyhlášky), celkem tedy 3400 Kč.

Procesně neúspěšnému žalovanému tak Nejvyšší správní soud uložil povinnost zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti částku ve výši 3400 Kč k rukám jeho zástupkyně do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

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

V Brně dne 29. května 2015

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu