



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Filipa Dienstbiera a JUDr. Petra Hluštíka v právní věci žalobce: **Mgr. L. T.**, zastoupeného Mgr. Lucií Šmidákovou, advokátkou se sídlem Moravské náměstí 4, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 28. 6. 2012, č. j. 7569/12-1102-709598, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 17. 9. 2014, č. j. 31 Af 134/2012 - 58,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 17. 9. 2014, č. j. 31 Af 134/2012 - 58, **se zrušuje.**
- II. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 28. 6. 2012, č. j. 7569/12-1102-709598, a rozhodnutí Finančního úřadu Brno IV ze dne 14. 9. 2011, č. j. 193376/11/291911700212, **se zrušují** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti částku 18.200 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám Mgr. Lucie Šmidákové, advokátky.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční ředitelství v Brně (dále jen „finanční ředitelství“) v záhlaví označeným rozhodnutím zamítlo odvolání žalobce a potvrdilo rozhodnutí Finančního úřadu Brno IV (dále také „správce daně“ či „finanční úřad“), který dodatečným platebním výměrem podle

pomůcek doměřil žalobci daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2007 v částce 675.200 Kč. Žalobci bylo zároveň předsáno penále ve výši 135.040 Kč. Finanční úřad jako pomůcku pro vydání dodatečného platebního výměru použil rozhodnutí o odvolání proti doměření daně u Ing. M. P. Doměření daně u Ing. P. totiž předcházela daňová kontrola, jejíž výsledky poskytly finančnímu úřadu podklady pro doměření daně dalším subjektům včetně žalobce. Finanční úřad vydal dodatečný platební výměr poté, co vyzval žalobce k podání dodatečného daňového přiznání v souladu s § 41 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní“). Tato výzva byla vydána po neúspěšných pokusech finančního úřadu předvolat žalobce k zahájení daňové kontroly. Upozornil ho na možnost zjistit základ daně a stanovit daň podle pomůcek. Žalobce zareagoval dvěma přípisy, které finanční úřad s odkazem na § 48 odst. 2 a § 56a odst. 3 zákona o správě daní bez dalšího odložil. Správce daně zaslal žalobci oznámení o zahájení doměřovacího řízení. Žalobce toto oznámení vrátil přípisem s tím, že dle jeho názoru prekluzivní lhůta pro doměření daně již uplynula. Vzhledem k tomu, že podle finančního úřadu žalobce nesplnil výzvu k podání dodatečného daňového přiznání, doměřil žalobci daň podle pomůcek ve smyslu § 145 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“).

[2] Žalobce podal proti rozhodnutí finančního ředitelství žalobu u Krajského soudu v Brně. Rozhodnutí podle pomůcek musí podle něj předcházet neunesení důkazního břemene daňovým subjektem. Žalobce reagoval na výzvu k podání dodatečného daňového přiznání námitkou osvobození svých příjmů. Finanční úřad tyto námitky bez dalšího odložil a následně vydal dodatečný platební výměr. Měl ale žalobce vyzvat k doložení jeho tvrzení. Žalobce dále namítal, že jediným účelem výzvy mělo být přetržení lhůty, která svědčí správci daně k vyměření daně a k jejímu dodatečnému stanovení. Uvedená výzva nebyla úkonem směřujícím k vyměření daně nebo k jejímu dodatečnému stanovení. Nemohla tedy prolomit tříletou prekluzivní lhůtu, která mezitím uplynula. V doplnění žaloby žalobce uvedl, že na shodné příjmy za roky 2008 a 2009 absolvoval daňovou kontrolu, která neměla za následek doměření daně.

[3] Krajský soud došel k závěru, že výzva k podání dodatečného daňového přiznání byla úkonem směřujícím k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení ve smyslu § 47 odst. 2 zákona o správě daní. Uvedl, že opačný závěr by umožňoval daňovému subjektu účelně se vyhýbat daňovému řízení. Z opakované neúspěšné snahy finančního úřadu zahájit daňovou kontrolu vyplývalo důvodné podezření, že by se žalobce mohl zahájení daňové kontroly vyhýbat. Za klíčovou náležitost výzvy označil krajský soud uvedení důvodných okolností nasvědčujících tomu, že lze daň doměřit. Finanční úřad ve výzvě uvedl, že jsou mu na základě jeho vyhledávací činnosti známy určité příjmy podléhající zdanění. Výzva splňovala také náležitosti srozumitelnosti, určitosti a splnitelnosti. Na základě výše uvedených skutečností nepovažoval výzvu za pouhou formalitu, ale úkon vydaný v zákonné pravomoci správce daně. Krajský soud dovodil, že je možné stanovit daň podle pomůcek, pokud daňový subjekt nepodal i přes výzvu daňové tvrzení a zároveň pokud má správce daně pro tento postup dostatek podkladů. Dokazování se v takovém případě nevede. Správce daně může stejný postup uplatnit, pokud byl daňový subjekt vyzván k dodatečnému daňovému přiznání. Krajský soud zhodnotil, že finanční ředitelství dostalo svým povinností a řádně vypořádalo všechny žalobcovy námitky, důkladně prozkoumalo postup finančního úřadu, vypořádalo se s návrhy důkazů uplatněných až v odvolacím řízení a své závěry řádně odůvodnilo. Krajský soud neshledal nezákonnost

správní úvahy finančního úřadu ohledně použití pomůcek. Pomůcky byly zvoleny logicky, nezakládají pochybnosti o výši vyměřené daně a jejich užití bylo řádně odůvodněno na základě spisových materiálů. Krajský soud nevzal v potaz žalobcovu tvrzení o daňové kontrole za zdaňovací období roku 2008 a 2009, neboť jde o jiné daňové řízení provedené za jiné zdaňovací období. Výsledky uvedených daňových kontrol nelze vztáhnout na posuzovaný případ.

II. Obsah kasační stížnosti

[4] Proti rozsudku krajského soudu brojí žalobce (dále též „stěžovatel“) kasační stížností. Opírá ji o důvody podle § 103 odst. 1 písm. a), b), a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), a navrhuje zrušení rozsudku krajského soudu spolu s vrácením věci k dalšímu řízení.

[5] Finančnímu úřadu vytýká dlouhodobou nečinnost a následný postup při vydání dodatečného platebního výměru na daň z příjmu podle pomůcky, kterou bylo obdobné rozhodnutí vydané vůči Ing. P.

[6] Stěžovatel uvedl, že krajský soud opomenul v rozhodnutí zmínit, že daňová kontrola u Ing. P. byla vedena poté, co správce daně již v roce 2008 na základě daňové kontroly u jiné společnosti zjistil, že dotčené nezdaněné příjmy existují. Ačkoliv finanční úřad věděl, že tyto příjmy svědčily několika osobám (včetně žalobce), zahájil daňovou kontrolu jen u Ing. P. Ostatní osoby finanční úřad nekontaktoval, ani jim jinak nesdělil, že má pochybnosti o jejich příjmech, protože čekal na rozhodnutí o odvolání proti platebnímu výměru, kterým byla Ing. P. doměřena daň. Rozhodnutí o odvolání ale nebylo do konce roku 2010 vydáno, a proto se začal finanční úřad obávat, že uplyne prekluzivní lhůta k vyměření daně. Za účelem přetržení této lhůty učinil pouze formální úkony. Formálnost postupu je zřejmá z dřívější nečinnosti správce daně do vydání rozhodnutí o odvolání ve věci Ing. P. Stěžovatel namítá, že uvedený postup finančního úřadu je v rozporu se zásadou rovnosti daňových subjektů a představuje libovůli správce daně. Ing. P. byla daň vyměřena proto, že neunesl důkazní břemeno. Finanční úřad ale ostatním subjektům (včetně žalobce) nedal možnost unést důkazní břemeno, protože případ Ing. P. použil jako pomůcku.

[7] Podle stěžovatele bylo povinností finančního úřadu zahájit daňovou kontrolu u všech dotčených subjektů a to bez zbytečného odkladu od okamžiku, kdy se o sporných příjmech dozvěděl. Stěžovatel namítá, že není na libovůli správce daně, kdy a s kým zahájí daňovou kontrolu a jak dlouho ji bude provádět. Libovůle by mohla vést k tomu, že by byla daňová kontrola zahájena až na konci prekluzivní lhůty a čím déle bude trvat, tím se navýší úrok z prodlení daňového subjektu a stát získá vyšší daňový výběr. Nezákonnost postupu finančního úřadu umocňuje jeho snaha přetrhout prekluzivní lhůtu formálním zahájením daňové kontroly těsně před jejím koncem.

[8] Stěžovatel dále uvádí, že z výzvy k podání dodatečného daňového přiznání nebylo zřejmé, že finanční úřad hodlá stěžovateli doměřit daň. Neobsahovala žádné indicie o pochybnostech finančního úřadu. Výzva obsahovala pouze informaci, že u dotčených příjmů dosud nebylo prokázáno, zda byly osvobozeny od daně. Účelovost a nezákonnost jednání finančního úřadu vyplývá i z jeho sdělení, že podání stěžovatele označené jako

Námitka proti postupu správce daně -proti Výzvě k podání dodatečného daňového přiznání bez dalšího odkládá, avšak dále nečinil vůči stěžovateli žádné kroky po dobu sedmi měsíců. Stěžovatel se na základě uvedené nečinnosti důvodně domníval, že ačkoliv bylo jeho podání odloženo, finanční úřad považuje příjmy za osvobozené.

[9] Podle stěžovatele byly dostatečnou reakcí na výzvu k podání dodatečného daňového přiznání přípisy, kterými informoval finanční úřad o osvobození svých příjmů a neexistenci naturálního příjmu. Finanční úřad je bez dalšího odložil. Tyto přípisy mohly nahradit např. nulové daňové přiznání. V této souvislosti stěžovatel uvádí, že ze zákona, právní literatury, ani z judikatury nevyplývá jednoznačná odpověď na otázku, jak by měl správně daňový subjekt reagovat na výzvu, která směřuje k podání daňového přiznání na příjmy, které jsou podle něj od daně osvobozeny. Stěžovatel se rozhodl, že finančnímu úřadu písemně oznámí, že tyto příjmy nepovažuje za příjmy, které by podléhaly dani z příjmů. Stěžovatel se domníval, že takové podání je způsobilé nahradit např. nulové dodatečné daňové přiznání. Pokud tedy finanční úřad ve výzvě jen prohlásil, že u dotčených příjmů nebylo prokázáno osvobození a netvrdil, že jde o příjmy podléhající zdanění, pak byl postup stěžovatele v pořádku. Stěžovatel poukazuje na to, že shodné příjmy z týchž obchodních kontraktů, které přijal v roce 2008 a 2009, uznal správce daně za osvobozené.

[10] Stěžovatel nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že předmětná výzva k podání dodatečného daňového přiznání je úkonem směřujícím k vyměření daně nebo k jejímu dodatečnému stanovení. Krajský soud uvedl, že výzva k podání dodatečného daňového přiznání musí v odůvodnění obsahovat důvodné okolnosti nasvědčující tomu, že daň lze doměřit, jinak ji lze považovat pouze za formalitu. Stěžovatel v kasační stížnosti cituje vybraná ustanovení výzvy a uvádí, že podle jeho názoru důvodné okolnosti neobsahuje. Správce daně ve výzvě pouze deklaruje zjištěné příjmy a tvrdí, že dosud nebylo prokázáno jejich osvobození. Stěžovatel odkazuje na odůvodnění rozhodnutí krajského soudu, kde se uvádí, že správce daně neměl v době vydání výzvy jistotu, zda jsou jeho kroky vůči daňovému subjektu zákonné, a proto čekal na vydání rozhodnutí o odvolání ve věci Ing. P. Stěžovatel se domnívá, že krajský soud tímto názorem „usvědčil“ správce daně z nezákonného jednání, neboť z uvedeného vyplývá, že výzva byla pouhou formalitou, protože správce daně si nebyl jist zákonností svého postupu vůči stěžovateli.

III. Vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti

[11] Žalovaný uvedl, že z okolností případu vyplývá, že se stěžovatelem nebylo možné zahájit daňovou kontrolu i při využití všech zákonných prostředků. Stěžovatel byl k zahájení daňové kontroly předvolán celkem třikrát. Finanční úřad také uskutečnil místní šetření. Z pasivity stěžovatele dovodil, že šlo o účelové vyhýbání se daňové kontrole se snahou dospět k uplynutí lhůty pro vyměření daně. Žalovaný nesouhlasí s tvrzením stěžovatele, že předvolání k zahájení daňové kontroly neobsahovalo žádné indicie o pochybnostech správce daně. Ze všech předvolání bylo naprosto zřejmé, čeho by se měla daňová kontrola týkat. Stěžovatel byl vyzván, aby na jednání přinesl doklady ke všem příjmům, kterých v roce 2007 dosáhl, včetně příjmů od daně osvobozených. Stěžovatel se vlastní vinou zbavil možnosti prokázat základ daně a daň v důsledku toho, že nepodal řádné daňové tvrzení. Absence elementární součinnosti stěžovatele vedla k jedinému možnému zákonnému postupu, kterým bylo vyměření daně podle pomůcek.

[12] Jako lichou označuje žalovaný námitku žalobce, že výzva k podání dodatečného daňového přiznání neobsahuje uvedení důvodných okolností nasvědčujících tomu, že daň lze doměřit. Výzva obsahovala všechna zjištění finančního úřadu, konkrétní nepřiznané příjmy a upozornění na zákonnou možnost správce daně zjistit základ daně a stanovit daň podle pomůcek. Na námitky stěžovatele finanční úřad reagoval sdělením ze dne 30. 12. 2011, v němž uvedl, že námitky proti postupu správce daně lze platně podávat jen, když je u daňového subjektu prováděna daňová kontrola, nebo v souvislosti s řízením vymáhacím a zajišťovacím. Proti výzvám předcházejícím pravomocnému stanovení daně nelze uplatnit opravné prostředky, a proto obě podání správce daně bez dalšího odložil. Na základě uvedených skutečností považuje žalovaný za nemyslitelné, že by se mohl stěžovatel důvodně domnívat, že obsah jeho podání vzal finanční úřad na vědomí a příjmy považuje za osvobozené. Žalovaný proto navrhuje, aby Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost, protože napadené rozhodnutí je v souladu se zákonem.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[13] Kasační stížnost je přípustná. Její důvodnost Nejvyšší správní soud posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[14] K osobě žalovaného soud podotýká, že k 31. 12. 2012 finanční ředitelství a finanční úřady zřízené podle zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, zanikly a jejich působnost převzaly orgány finanční správy příslušné podle zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky. V souladu s § 19 odst. 1, § 20 odst. 1 a 2 a § 7 písm. a) posledně zmiňovaného zákona ve spojení s § 114 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, přešla působnost Finančního ředitelství v Brně jako orgánu rozhodujícího o odvoláních proti rozhodnutím finančních úřadů na Odvolací finanční ředitelství. Za žalovaného je proto třeba považovat v souladu s § 69 s. ř. s. právě Odvolací finanční ředitelství.

[15] Kasační stížnost je důvodná.

[16] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkami směřujícími proti výzvě finančního úřadu k podání dodatečného daňového přiznání, její formálnosti, účelovosti a také způsobilosti zamezit uplynutí prekluzivní lhůty k vyměření daně. Podle § 47 zákona o správě daní v době rozhodování finančního úřadu platilo: „(1) Pokud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak, nelze daň vyměřit ani doměřit, či přiznat nárok na daňový odpočet po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost, nebo do tří let od vzniku daňové povinnosti u těch daní, které nemají zdaňovací období. (2) 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. Vyměřit a doměřit daň však lze nejpozději do deseti let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení, nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde byla současně povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat.“ Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu k tomu uvedl: „Úkon správce daně v odvolacím řízení může být úkonem podle § 47 odst. 2 věty první zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, přerušujícím běh prekluzivní lhůty a zakládajícím běh lhůty nové za

podmínky, že vychází z určitých pochybností o správnosti výše předchozího vyměření daně, směřuje k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení a prováděný úkon odpovídá povaze a rozsahu zjišťovaných skutečností. Tyto účinky nemá úkon provedený výlučně nebo převážně za účelem přerušení běhu prekluzivní lhůty.“ (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 12. 2009, č. j. 7 Afs 36/2008 – 134; či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 7. 2013, č. j. 8 Afs 61/2012 – 38. Na tyto závěry navázal Nejvyšší správní soud i ve vztahu k obdobnému § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu - viz například rozsudek ze dne 20. 5. 2015, č. j. 4 Afs 54/2015 – 21).

[17] Z právě citované judikatury tedy vyplývají čtyři podmínky, které musí být splněny, aby určitý úkon správce daně mohl přerušit předmětnou prekluzivní lhůtu: a) správce daně musí mít pochybnosti o výši správnosti předchozího vyměření daně, b) úkon správce daně musí směřovat k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, c) výlučným nebo hlavním účelem tohoto úkonu nesmí být přerušení běhu prekluzivní lhůty, d) úkon musí odpovídat povaze a rozsahu zjišťovaných skutečností. Ze spisového materiálu vyplývá, že správce daně zjistil u několika daňových subjektů (manželé P., manželé P., Mgr. L. T. aj.) stejné příjmy, které získali od jisté britské společnosti. Proto provedl u Ing. P. daňovou kontrolu, aby zjistil, zda tyto příjmy nemají být zdaněny. Na jejím základě provedl úkony vůči žalobci a ostatním dotčeným daňovým subjektům. Tím byla splněna první uvedená podmínka. Cílem těchto úkonů nepochybně bylo případné budoucí doměření daně, k němuž ostatně následně i došlo. Byla proto splněna i druhá podmínka. Ve výzvě k podání dodatečného daňového přiznání je uvedeno, že stěžovatel podle zjištění z daňové kontroly jiného daňového subjektu neuvedl v řádném ani dodatečném daňovém přiznání k dani z příjmu za rok 2007 příjmy ve výši 4.885.000 Kč, u kterých doposud nebylo prokázáno, že se jedná o příjmy, které jsou od daně osvobozené nebo o příjmy, které se do základu daně nezahrnují. Finanční úřad tak v předmětné výzvě konkrétně formuloval důvody, které ho vedly k jejímu vydání, a splnil tím i třetí podmínku vyplývající z výše citované judikatury. Hlavním nebo výlučným účelem výzvy viditelně nebylo přerušení prekluzivní lhůty. Výzva pak podle Nejvyššího správního soudu odpovídala povaze a rozsahu zjišťovaných skutečností, kterými byla výše a povaha žalobcových příjmů. Při stanovení daně má zjištění rozhodných skutečností na základě tvrzení daňového subjektu přednost před jejich zjišťováním z moci úřední. Výzva k podání dodatečného daňového přiznání proto byla vhodným postupem za účelem zjištění skutkového stavu nutného pro případné doměření daně. Díky tomu byla splněna i poslední čtvrtá podmínka, aby výzva mohla přerušit předmětnou prekluzivní lhůtu.

[18] Nejvyšší správní soud tudíž neshledal žádný důvod, proč by vydáním výzvy k podání dodatečného daňového přiznání nemělo ve stěžovatelově případě dojít k přerušení běhu prekluzivní lhůty, protože výzva splňovala podmínky na ni kladené. Proto Nejvyšší správní soud považuje za správný závěr krajského soudu, že došlo k naplnění všech zákonem daných požadavků pro přerušení prekluzivní lhůty ve smyslu § 47 odst. 2 zákona o správě daní (obdobně viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 6. 2015, č. j. 7 Afs 241/2014 – 28). K výše uvedenému je třeba dodat, že finanční úřad předvolal žalobce během posledního čtvrtletí roku 2010 hned třikrát k zahájení daňové kontroly. V prvním případě se dne 19. 11. 2010 omluvil z důvodu zahraniční služební cesty. Žalobce si po návratu ze služební cesty nedomluvil nový termín zahájení daňové kontroly. Naopak v omluvě žádal, aby finanční úřad stanovil náhradní termín s ohledem na dobu nutnou pro přípravu podkladů a zajištění volna v zaměstnání. Na druhé předvolání na 7. 12. 2010

reagoval omluvou z důvodu zahraniční dovolené. Z jednání nařízeného na 20. 12. 2010 se omluvil pro nemoc a zároveň oznámil, že do konce roku 2010 už nebude k zastížení. Finanční úřad předtím stěžovatele vyzval k podání dodatečného daňového přiznání (stěžovateli doručeno 17. 12.). Finanční úřad se tak opakovaně snažil u stěžovatele zahájit daňovou kontrolu, a to na základě konkrétních zjištění, která učinil v průběhu daňové kontroly u Ing. P. Proto nelze dovodit, že by prováděl pouze formální, resp. účelové, úkony, jak tvrdí stěžovatel. Výzva tak byla vydána v souladu se zákonem a vedla k přerušení prekluzivní lhůty k doměření daně. Dané kasační námitky jsou proto nedůvodné.

[19] Stěžovatel však dále namítá, že dostatečnou reakcí na výzvu k podání dodatečného daňového přiznání byly jeho přípisy, ve kterých informoval správce daně o osvobození svých příjmů. Výslovně v nich uvedl, že příjmy, o nichž finanční úřad tvrdí, že u nich nebylo prokázáno, zda jsou osvobozeny od daně z příjmů, pocházejí z prodeje cenných papírů, které vlastnil déle jak 6 měsíců, a proto je považuje za osvobozené. Takové vyjádření podle stěžovatele může nahradit nulové dodatečné daňové přiznání, kde by vyjádřil v podstatě totéž. V souladu s § 145 odst. 2 daňového řádu platí: *„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.“* Předpokladem pro doměření daně podle pomůcek je tedy výzva k podání dodatečného daňového tvrzení a nevyhovění této výzvě ze strany daňového subjektu. To stvrzuje i komentářová literatura, v níž se uvádí: *„S nevyhověním výzvě je spojeno oprávnění správce daně přejít na pomůcky. I zde však platí, že jde pouze o krajní řešení ultima ratio. Lze-li tak navzdory nepodání dodatečného daňového tvrzení daň stanovit dokazováním, je povinností správce daně preferovat právě dokazování. Je-li daňový subjekt přesvědčen o tom, že poslední známá daň je stanovena ve správné výši, je v zahájeném řízení jedinou možností obrany podání dodatečného daňového tvrzení s hodnotami shodnými s již dříve podaným řádným daňovým tvrzením.“* (viz Lichnovský, O., Ondříšek, R. a kol. *Daňový řád. Komentář*. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2010. s. 270).

[20] Nejvyšší správní soud již rozhodoval o stejné otázce ve věci Ing. P. (viz rozsudek ze dne 29. 5. 2015, č. j. 2 Afs 69/2015 – 32). V dané věci souhlasil s názorem krajského soudu, který zrušil rozhodnutí žalovaného, že žalobcovy přípisy obsahovaly skutečnosti, které by jinak byly součástí formálně správného daňového přiznání. Správce daně proto měl vyzvat žalobce k odstranění vad přípisů, které nebyly podány na předepsaných formulářích. Tato vada řízení mohla mít v dané věci za následek nezákonné rozhodnutí ve věci, neboť daňová povinnost žalobce byla stanovena podle pomůcek, k čemuž by bez uvedené vady nebyly splněny zákonné podmínky. Nejvyšší správní soud výslovně uvedl, *„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 (...). Ustanovení § 8 odst. 3 daňového řádu je též parafrázováno v § 70 odst. 2 tohoto zákona, který obdobně stanoví, že „podání 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 (...).“

[21] V posuzované věci byla situace obdobná. Stěžovatel zareagoval na výzvu správce daně přípisy, ve kterých uváděl, že příjem z prodeje akcií je osvobozen od daně z příjmů. Šlo proto o dodatečné daňové přiznání v materiálním smyslu.

[22] Finanční úřad by v takové situaci měl postupovat podle § 72 odst. 3 daňového řádu a vyzvat žalobce k odstranění vady podání spočívající v neužití patřičného tiskopisu. Jestliže však předepsané tiskopisy pro dodatečné daňové přiznání objektivně neumožňovaly žalobci podat dodatečné daňové tvrzení, vyjadřující jeho právní názor ohledně osvobození příjmů, jichž se týkala výzva správce daně, od daně z příjmu fyzických osob (formulář neobsahuje „kolonku“ pro příjmy osvobozené od daně ani možnost uvést tvrzený důvod takového osvobození), bylo by trvání na použití těchto tiskopisů projevem formalismu, který by nevedl k řešení nastalé situace. Správce daně v takovém případě na podmínce použití tiskopisů nemůže trvat a musí akceptovat vyjádření žalobce jako dodatečné daňové přiznání. Není totiž možné zaměňovat snahu daňového subjektu, tvrdit k výzvě správce daně rozhodné skutečnosti, které však není možno uvést v předepsaném formuláři, s pasivitou daňového subjektu a ignorancí výzvy správce daně.

[23] Pokud pak správce daně nesouhlasil s názorem žalobce ohledně osvobození předmětných příjmů od daně, měl se v rámci dalšího postupu pokusit dokazováním objasnit okolnosti rozhodné pro posouzení sporné otázky.

[24] Teprve „nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování, správce daně stanoví daň podle pomůcek.“ (§ 98 odst. 1 d. ř.)

[25] Správce daně postupoval nezákonně, jestliže doměřil daň podle pomůcek, ačkoli pro to nebyly splněny podmínky § 145 odst. 2 daňového řádu, protože dodatečná daňová přiznání (v materiálním smyslu) byla žalobcem podána. Řízení proto bylo zatíženo vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Z toho důvodu měl krajský soud zrušit předchozí rozhodnutí správních orgánů. Nejvyšší správní soud proto došel k závěru, že je kasační stížnost důvodná.

V. Závěr a náklady řízení

[26] S ohledem na shora uvedené rozhodl Nejvyšší správní soud o zrušení napadeného rozsudku krajského soudu. Podle § 110 odst. 1 s. ř. s. platí, že pokud Nejvyšší správní soud dospěje k závěru o důvodnosti kasační stížnosti, rozsudkem zruší rozhodnutí krajského soudu a věc mu vrátí k dalšímu řízení, pokud ve věci sám nerozhodl způsobem podle odst. 2. Podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. platí, že pokud Nejvyšší správní soud zruší rozhodnutí krajského soudu a již v řízení před krajským soudem byly pro takový postup důvody, současně se zrušením rozhodnutí krajského soudu může podle povahy věci sám rozhodnout o zrušení rozhodnutí správního orgánu nebo vyslovení jeho nicotnosti;

ustanovení § 75, § 76, a § 78 se použijí přiměřeně. Pravomoc k současnému zrušení rozhodnutí správního orgánu přitom není vázána na návrh stěžovatele; je to tento soud, který zváží, zda je namístě pouze zrušení rozsudku krajského soudu a vrácení věci krajskému soudu k dalšímu řízení, či zda je racionální současné zrušení rozhodnutí správního orgánu.

[27] V daném případě jsou dány důvody k postupu podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. Rozhodnutí finančního ředitelství ani správce daně totiž nemůže obstát z obdobných důvodů jako rozsudek krajského soudu. Finanční ředitelství a finanční úřad se nesprávně vypořádaly s povahou přípisů stěžovatele, kterými reagoval na výzvu k podání dodatečného daňového přiznání. Tyto přípisy totiž představovaly dodatečné daňové přiznání v materiálním smyslu. Nebyly proto splněny podmínky pro doměření daně podle pomůcek ve smyslu § 145 odst. 2 daňového řádu. Podle § 78 odst. 5 ve spojení s § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. budou správní orgány při dalším rozhodování ve věci vázány právním názorem Nejvyššího správního soudu (k možnosti obdobného postupu srov. např. rozsudek NSS ze dne 11. 7. 2012, č. j. 1 As 78/2012 – 35, či rozsudek NSS ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 As 67/2013 – 42).

[28] Podle § 110 odst. 3 věty druhé s. ř. s. platí, že pokud Nejvyšší správní soud zruší rozhodnutí žalovaného podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s., rozhodne o nákladech řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení před krajským soudem. Stěžovatel měl ve věci úspěch, podle § 60 odst. 1 s. ř. s. mu tedy přísluší právo na náhradu nákladů řízení. Náklady řízení stěžovatele v tomto případě tvoří soudní poplatky, odměna jeho zástupkyně [§ 11 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), v platném znění] a hotové výdaje. Na soudních poplatcích stěžovatel zaplatil celkově 8.000 Kč (podání žaloby, podání kasační stížnosti). V řízení o žalobě učinila zástupkyně stěžovatele celkem dva úkony právní služby, kterými jsou převzetí a příprava zastoupení a písemné podání ve věci samé. Za každý úkon právní služby v dané věci náleží mimosmluvní odměna ve výši 2.100 Kč [§ 9 odst. 3 písm. f) ve spojení s § 7 bodem 5. advokátního tarifu ve znění do 31. 12. 2012], která se zvyšuje o 300 Kč paušální náhrady hotových výdajů dle § 13 odst. 3 advokátního tarifu. Náhrada nákladů za řízení před krajským soudem tak činí 4.800 Kč. V řízení o kasační stížnosti přiznal Nejvyšší správní soud advokátce podle advokátního tarifu v platném a účinném znění za jeden úkon právní služby 3.100 Kč (podání kasační stížnosti) a dále 300 Kč paušální náhradu, celkem 3.400 Kč. Advokátka stěžovatele uvedla, že není plátkyní daně z přidané hodnoty, Nejvyšší správní soud proto nezvýšil náklady o částku odpovídající dani, kterou je povinna odvést podle zvláštního zákona z odměny za zastupování a náhrad. Celková náhrada nákladů řízení o žalobě a kasační stížnosti tedy činí 16.200 Kč. Tuto částku je žalovaný povinen zaplatit žalobci na účet advokátky Mgr. Lucie Šmidákové do 30 dnů od právní moci rozsudku.

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

V Brně dne 22. července 2015

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu

OPRAVNÉ USNESENÍ

Nejvyšší správní soud rozhodl předsedkyní senátu JUDr. Lenkou Kaniovou v právní věci žalobce: **Mgr. L. T.**, zastoupeného Mgr. Lucií Šmidákovou, advokátkou se sídlem Moravské náměstí 4, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 28. 6. 2012, č. j. 7569/12-1102-709598, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 17. 9. 2014, č. j. 31 Af 134/2012 - 58,

t a k t o :

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 7. 2015, č. j. 1 Afs 179/2014 - 30, zní ve výroku III. správně takto: „Žalovaný **je p o v i n e n** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti částku 16.200 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám Mgr. Lucie Šmidákové, advokátky.“

O d ů v o d n ě n í :

Při vyhotovení znění rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 7. 2015, č. j. 1 Afs 179/2014 - 30, došlo k chybě v psaní ve výroku III., který se týká nákladů řízení. Namísto částky 18.200 Kč měla být správně podle odůvodnění rozsudku žalobci přiznána částka ve výši 16.200 Kč.

Podle ustanovení § 54 odst. 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, opraví předseda senátu v rozsudku i bez návrhu chyby v psaní a počtech, jakož i jiné zřejmé nesprávnosti. V souladu s citovaným ustanovením předsedkyně senátu bez návrhu opravila chybu v psaní ve výroku rozsudku.

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

V Brně dne 17. srpna 2015

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu

