



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové, a soudců JUDr. Jakuba Camrdu a Mgr. Ondřeje Mrákoty v právní věci žalobce: **Ing. A. K.**, zastoupeného Mgr. Lucií Šmidákovou, advokátkou se sídlem Moravské nám. 4, Brno, proti žalovanému: **Odvolačí finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 10. 10. 2014, č. j. 30 Af 90/2012 - 50,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 10. 10. 2014, č. j. 30 Af 90/2012 - 50 **se zrušuje.**
- II. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 28. 6. 2012, č. j. 7567/12-1102-709598, **se zrušuje** a věc se **vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** uhradit žalobci k rukám advokátky Mgr. Lucie Šmidákové na náhradě nákladů řízení celkem 16 200 Kč do 60 dnů od právní moci rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou kasační stížností brojí žalobce (dále „stěžovatel“) proti shora označenému rozsudku Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), jímž soud zamítl žalobu proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 28. 6. 2012, č. j. 7567/12-1102-709598, kterým bylo zamítnuto odvolání stěžovatele ve věci dodatečného vyměření daně z příjmů fyzických osob za rok 2007.

I. Vymezení věci a dosavadní průběh řízení

Stěžovateli byla dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob podle pomůcek, a to z příjmů plynoucích z obchodů s cennými papíry; v roce 2006 prodal stěžovatel 100 kusů akcií emitenta CENTOS obchodní společnosti NOVOTOS, s.r.o. V roce 2007 mu bylo z celkové kupní ceny 3 000 000 Kč, která je postupně splácena, vyplaceno 1 110 000 Kč. V roce 2007 prodal stěžovatel 130 kusů akcií emitenta CENTOS zahraniční společnosti INEXA TECHNOLOGY Limited, za uvedený obchod mu bylo v roce 2007 vyplaceno 1 000 000 Kč; předmětem zdanění za zdaňovací období roku 2007 je částka 2 100 000 Kč.

Výše uvedenou skutečnost zjistil správce daně v rámci daňové kontroly u jiného daňového subjektu (ing. M. P.); pro úplnost soud konstatuje, že stěžovatel jednal vždy v součinnosti s dalšími osobami – Mgr. L. T., Ing. M. P., Ing. V. Š. a Ing. J. P. Tyto fyzické osoby byly spolu se stěžovatelem společníci a jednatele společnosti NOVOTOS, od které stěžovatel obdržel celkem 1 110 000 Kč a která v dané době byla jediným akcionářem společnosti TOS ZNOJMO, v níž uvedené fyzické osoby tvořily spolu se stěžovatelem také představenstvo této společnosti; dále byly tyto fyzické osoby spolu se stěžovatelem akcionáři společnosti CENTOS, v níž rovněž tvořily představenstvo společnosti (stěžovatel byl předsedou představenstva) a Ing. P. zde byl předsedou dozorčí rady. Ve vztahu ke společnosti INEXA bylo v rámci daňového řízení vedeného s Ing. P. zjištěno, že stěžovatel (i výše 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 mocem, které vystavují tzv. offshore společnosti (právnícké osoby registrované v zemích, které jim umožňují příznivý daňový režim) pro utajené vlastníky společnosti tak, aby byli oprávněni jednat za společnost v takovém rozsahu jako statutární orgán.

Správce daně stěžovatele vyzval dne 7. 12. 2010 přípisem pod č. j. 163316/10/346916709858, k podání dodatečného daňového přiznání podle § 41 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní“) s upozorněním na zákonnou možnost správce daně zjistit základ daně a stanovit daň podle pomůcek dle § 44 odst. 1 cit. zákona. Výzva byla stěžovateli doručena po předchozím uložení dne 23. 12. 2010. Na tuto výzvu reagoval stěžovatel přípisem označeným jako „námitka proti postupu správce daně – proti Výzvě k podání dodatečného daňového přiznání“ doručeným správci daně dne 10. 1. 2011. Na tyto námitky reagoval správce daně sdělením ze dne 2. 3. 2011, č. j. 42477/11/346916709858, tak, že po zvážení žalobcem uváděných skutečností, ve kterých spatřuje nesprávný postup správce daně a po jejich prošetření, vyřídil správce daně tyto námitky v souladu s § 261 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále „daňový řád“) tak, že stížnost shledává nedůvodnou.

Vzhledem k tomu, že stěžovatel výzvě správce daně nevyhověl (přičemž, jak vyplývá z odůvodnění napadeného rozhodnutí odvolacího orgánu, *bylo možno důvodně předpokládat, že bude daň doměřena*), přistoupil správce daně k doměření daně za zdaňovací období roku 2007 podle pomůcek dle § 145 odst. 2 daňového řádu. Jako pomůcky bylo

pokračování

využito údajů srovnatelného daňového subjektu, u něhož bylo zjištěno dosažení stejných příjmů (ing. P.).

Proti dodatečnému platebnímu výměru, kterým byla stěžovateli dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob ve výši 675 200 Kč podle pomůcek, podal stěžovatel dne 26. 5. 2011 odvolání; odvolání dále doplnil dne 19. 3. 2012, kdy předložil zprávu o kontrole daňového subjektu L. T., provedenou Finančním úřadem Brno IV, přitom uvedený finanční úřad po provedeném dokazování ve věci identifikace a prodeje konkrétních akcií emitenta CENTOS dospěl k závěru, že společnost NOVOTOS, s.r.o. hradila prodávajícím – tedy i stěžovateli – konkrétní jednotlivé akcie, které jednak při počátečních platbách v letech 2006 – 2007 a jednak ve své interní evidenci identifikovala vždy pořadovým číslem akcie; bylo tedy možné nesporně identifikovat, kdy a kterou akcií kupující uhradil, resp. která platba je za kterou akcií. Stěžovatel odvolacímu orgánu doložil vnitropodnikovou evidenci nákupu akcií emitenta CENTOS, a.s., vč. výpisů z účtů z let 2006 a 2007 společností NOVOTOS, s.r.o. Stěžovatel k důkazu předložil konkrétní nákupy jednotlivých akcií. Další doplnění odvolání učinil stěžovatel dne 27. 4. 2012. Uvedená doplnění odvolání odvolací orgán vyhodnotil s tím, že daň byla stěžovateli doměřena podle pomůcek (§ 145 odst. 2 daňového řádu); nelze proto již předkládat jakékoli důkazní prostředky, neboť odvolací orgán zkoumá pouze dodržení zákonných podmínek pro použití tohoto způsobu stanovení daně, a to v době, kdy k tomuto způsobu stanovení daně došlo; vzhledem k tomu nemůže mít jakýkoli dodatečně předložený důkazní prostředek na rozhodnutí odvolacího orgánu vliv.

Rozhodnutím ze dne 28. 6. 2012, č. j. 7567/12-1102-709598, odvolací orgán odvolání zamítl; rozhodnutí nabylo právní moci dne 9. 7. 2012.

Žalobu podanou proti rozhodnutí správního orgánu krajský soud zamítl.

Krajský soud v odůvodnění rozsudku uvedl, že správce daně zjistil, že žalobce v roce 2007 nabyt ještě další příjmy než ty, které uvedl ve svém daňovém přiznání. Krajský soud posoudil jako správný postup správce daně, který poté, co daňový subjekt nepodal daňové přiznání, a to ani po výzvě správce daně, stanovil daň podle pomůcek a pro jejich stanovení využil § 98 daňového řádu. Krajský soud v této souvislosti podotknul, že nehodnotil, zda žalobcova námitka proti výzvě k podání dodatečného daňového přiznání nemohla představovat nulové tvrzení daně v materiálním smyslu, neboť žalobce tuto skutečnost v žalobě nenamítal.

Krajský soud rovněž aproboval postup odvolacího orgánu, který za situace, kdy byla daň stanovena podle pomůcek, přezkoumal postup správce daně pouze v rozsahu dodržení zákonných podmínek použití pomůcek a jejich přiměřenosti.

Výzvu k podání dodatečného daňového přiznání vydanou správcem daně dne 7. 12. 2010 posoudil krajský soud jako úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, který vedl k přerušení prekluzivní lhůty.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

Stěžovatel uplatňuje v kasační stížnosti důvody podle ust. § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

Stanovení daně pomocí pomůcek považuje stěžovatel za nezákonné a polemizuje s názory krajského soudu ohledně zákonných předpokladů pro stanovení daně podle pomůcek. Stěžovatel opakovaně sděloval správci daně své příjmy a nebylo proto namístě stanovit základ daně použitím pomůcek a porovnáním se srovnatelným subjektem. Základ daně byl znám, byl specifikován i v dodatečném platebním výměru, kde správce daně uvedl jednotlivé platby za akcie na účet stěžovatele. Stanovením daně podle pomůcek byla stěžovateli znemožněna obrana proti doměření daně, neboť odvolací orgán přezkoumává toliko dodržení zákonných podmínek použití pomůcek a jejich přiměřenost.

Stěžovatel namítá, že správce daně jakož i krajský soud nesprávně dovozují, že § 145 odst. 2 daňového řádu dává správci daně na výběr, zda stanoví základ daně dokazováním, nebo za použití pomůcek; stěžovatel je přesvědčen, že správce daně, byť postupuje dle § 145 odst. 2 daňového řádu, může stanovit daň podle pomůcek jen tehdy, nelze – li ji stanovit dokazováním; pokud by bylo přiznáno správci daně právo vybrat si způsob stanovení daně, popřelo by to smysl a účel právní úpravy. Stěžovatel poukazuje na to, že opakovaně v odvolání i v žalobě namítal, že správce daně mohl stanovit daň dokazováním, neboť o výši základu daně nebylo nikdy sporu. Správce daně zjistil, že měl stěžovatel konkrétní příjmy v konkrétní výši, které přijal na konkrétní účty či v hotovosti (např. daňovou kontrolou ve společnosti NOVOTOS, s.r.o. v 1. pololetí roku 2008), o těchto příjmech nebylo nikdy sporu, proto nemohlo být sporu o základu daně, nebylo jej tedy třeba stanovovat dle pomůcek ani na základě porovnání s jiným daňovým subjektem. Stěžovatel podotýká, že předmětné příjmy nikdy netajil, do daňového přiznání je neuvedl, neboť je považoval za osvobozené. Svým podáním k výzvě správce daně k podání dodatečného daňového přiznání tuto skutečnost pouze potvrdil.

Stěžovatel uvádí, že zákonem není stanoven postup pro případ, kdy je daňový subjekt vyzván k podání dodatečného daňového přiznání k příjmům, které pokládá za osvobozené od daně. Stěžovatel správci daně písemně oznámil, že „své příjmy za rok 2007 považuje za řádně zdaněné“; domníval se, že takové vyjádření je sto nahradit například nulové dodatečné daňové přiznání, kde by vyjádřil v podstatě totéž.

Stěžovatel nesouhlasí se stanoviskem krajského soudu, který se s odkazem na § 75 odst. 2 s. ř. s. nezabýval obsahem stěžovatelova předmětného podání ze dne 5. 1. 2011. Stěžovatel zdůrazňuje, že primárním žalobním bodem žaloby byla nezákonnost použití pomůcek a nesplnění zákonných předpokladů a náležitostí pro jejich použití. Soud měl tedy v tomto rozsahu zkoumat i splnění ostatních zákonných předpokladů a podmínek, přestože stěžovatel tento žalobní bod rozváděl primárně jiným směrem.

Stěžovatel poukazuje na skutečnost, že zjištění o stejných příjmech jako u něj učinil správce daně i u dalších daňových subjektů, a to již v roce 2008. Správce daně však provedl kontrolu jen u jednoho ze zjištěných daňových subjektů, a to Ing. P., což stěžovatel pokládá za porušení rovnosti před správcem daně a porušení ústavního práva na rovnost všech daňových subjektů. Snahu o zahájení daňových kontrol u ostatních daňových

pokračování

subjektů až v listopadu roku 2010 přičítá stěžovatel obavám správce daně z prekluze práva na doměření daně. Snahu o zahájení daňové kontroly pokládá stěžovatel za formální a účelovou. Dle názoru stěžovatele byl správce daně povinen zahájit a provést daňovou kontrolu u všech daňových subjektů, o jejichž příjmech za rok 2007 měl pochybnosti, a to bez zbytečného odkladu poté, co takovou pochybnost pojal. Postup správce daně je v rozporu se zásadou vyřizování věcí bez zbytečných průtahů deklarovanou v čl. 38 odst. 2 LZPS a § 7 odst. 1 daňového řádu, je nezákonný a nepožívá právní ochrany. Stěžovatel v této souvislosti poukazuje na skutečnost, že ani jedno rozhodnutí správce daně o předvolání k zahájení daňové kontroly neobsahovalo žádné indicie o pochybnostech správce daně o příjmech stěžovatele za rok 2007.

Stěžovatel dále namítá porušení zásady legitimního očekávání a zásady materiální pravdy a poukazuje na skutečnost, že shodný příjem z prodeje cenných papírů přijímaný různými daňovými subjekty v různých zdaňovacích obdobích, je zdaňován různě.

V závěru kasační stížnosti setrvává stěžovatel na svých námitkách o neúčinnosti, formálnosti a účelovosti výzvy k podání dodatečného daňového přiznání, která, dle názoru stěžovatele nepřerušuje běh prekluzivní lhůty. Stěžovatel odkazuje na judikaturu Nejvyššího správního soudu a rovněž se odvolává na § 43 zákona o správě daní, podle kterého měl správce daně postupovat, ale neučinil tak.

Stěžovatel navrhl, aby byl rozsudek krajského soudu zrušen a věc byla vrácena tomuto soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný se ve svém vyjádření ke kasační stížnosti zcela ztotožnil s rozsudkem krajského soudu; odmítl „spekulativní argumentaci“ stěžovatele o tom, že se správce daně rozhodl pouze formálně zahájit daňovou kontrolu z obavy před prekluzí práva na doměření daně. Rovněž výzva k podání dodatečného daňového přiznání nebyla jen formálním úkonem, správce daně ve výzvě uvedl konkrétní skutečnosti o tom, že stěžovatel obdržel ještě další příjmy než ty, které uvedl v daňovém přiznání. Pokud stěžovatel ani po výzvě nepodal dodatečné daňové přiznání, svým vlastním postupem se dostal do takového postavení, že z důvodu jeho nedostatečné aktivity stanovil správce daně daň podle pomůcek.

Dle žalovaného měl stěžovatel na výzvu k podání dodatečného daňového přiznání reagovat podáním takového přiznání ve formě stanovené zákonem v ustanovení § 72 odst. 1 resp. odst. 3 daňového řádu. K výzvě k dodatečnému daňovému přiznání jako k úkonu podle § 47 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, odkazuje žalovaný na stávající soudní judikaturu.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

Nejvyšší správní soud nejprve přezkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána osobou oprávněnou, neboť

stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.), a stěžovatel je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 4, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2, věty první s. ř. s.

Kasační stížnost je důvodná.

Ve věci není sporu o stavu skutkovém, tedy o tom, že stěžovatel obdržel konkrétní příjmy za prodej akcií v konkrétním zdaňovacím období. Spornou otázkou je jejich zdanění, resp. způsob zdanění.

Nejvyšší správní soud se a priori musel zabývat otázkou prekluze práva; byť takovou námitku stěžovatel neuvedl výslovně, je třeba konstatovat, že pokud stěžovatel namítá neúčinnost a formálnost výzvy správce daně ze dne 7. 12. 2010 k podání dodatečného daňového přiznání, která dle správce daně představovala úkon směřující k přerušení lhůty pro vyměření daně dle § 47 odst. 2 zákona o správě daní, je nepochybné, že činí sporným a priori vyměření daně v zákonné lhůtě.

Nejvyšší správní soud nepřisvědčil námitce stěžovatele stran účelovosti, formálnosti a neúčinnosti výzvy k podání dodatečného daňového přiznání. Konec lhůty pro vyměření daně z předmětných příjmů dle § 47 zákona o správě daní, dle kterého bylo do 31. 12. 2010, postupováno, připadl na 31. 12. 2010. Je nesporné, že stěžovateli byla doručena výzva k podání dodatečného daňového přiznání do konce roku 2010, tedy před uplynutím tříleté prekluzivní lhůty. Jakkoli lze mít určité výhrady k postupu správce daně v řízení, pokud již od roku 2008 učinil předmětná zjištění stran příjmů stěžovatele u jiného daňového subjektu (nadto za situace, kdy sám stěžovatel v rámci podané svědecké výpovědi ze dne 23. 9. 2009 ve věci daňové kontroly u tohoto daňového subjektu prodej předmětných akcií potvrdil), pokud tato zjištění nevzal v potaz i u stěžovatele, a to v relevantním období, nelze ze samotné skutečnosti, že správce daně úkon směřující k dodatečnému stanovení daně v případě stěžovatele učinil až na samé hranici prekluzivní lhůty, dovozovat formálnost a účelovost výzvy k podání dodatečného daňového přiznání.

K náležitostem výzvy v daňovém řízení (postupu) se Nejvyšší správní soud vyslovil několikrát; např. v usnesení rozšířeného senátu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 110/2007 - 102, byť tak učinil v souvislosti s výzvou v rámci vytýkácího řízení, dopadají jeho závěry i na kteroukoli výzvu, má-li mít relevantní účinky v daňovém řízení (postupu) spojené se stanovením daně, resp. s uplynutím lhůty. Nejvyšší správní soud v citovaném usnesení mimo jiné konstatoval: „Ve výzvě správce daně podle § 43 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, musí být uvedeny konkrétní skutkové důvody zakládající pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání nebo hlášení, popřípadě dodatečného daňového přiznání nebo následného hlášení a dalších písemností předložených daňovým subjektem, nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených.“ Rovněž např. v usnesení rozšířeného senátu ze dne ze dne 16. 12. 2009, č. j. 7 Afs 36/2008 - 134, zdejší soud konstatoval: „Úkon správce daně v odvolacím řízení může být úkonem podle § 47 odst. 2 věty

pokračování

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.“

Pro posouzení otázky, zda výzva učiněná správcem daně byla úkonem směřujícím k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení ve smyslu § 47 odst. 2 zákona o správě daní (§ 148 daňového řádu), je tedy nezbytné zkoumat její obsah a také její vztah k předchozím úkonům správce daně. Byla-li by např. výzva pouhou urgencí a doplněním výzvy předchozí, nelze ji považovat za úkon směřující k vyměření nebo dodatečnému stanovení daně. Kritérium účelnosti, které je třeba naplnit, aby ten který úkon měl relevantní účinky presumované v § 47 zákona o správě daní (§ 148 daňového řádu) je třeba vykládat se zřetelem k účelu daňového řízení, resp. správy daní. Za účelně a rozumně učiněný nelze považovat takový úkon, u kterého je již před jeho provedením zjevné, že nemůže směřovat k uvedenému účelu. V daném případě správce daně, na základě učiněných zjištění o konkrétních příjmech stěžovatele, rozumně předpokládal, že stěžovateli má být daň doměřena, neboť zjištěné příjmy stěžovatel v daňovém přiznání za zdaňovací období roku, do něhož náležely, neuvedl, a tedy ani nezdanil. Ve výzvě správce daně uvedl konkrétní skutečnosti, k jejichž doložení byl stěžovatel vyzván. Nejvyšší správní soud v otázce náležitosti výzvy správce daně uzavírá, že ji nepovažuje za formální a účelovou, ale představuje relevantní úkon správce daně s účinky (v intencích § 47 odst. 2 zákona o správě daní, dle kterého bylo postupováno) přerušení prekluzivní lhůty.

Stěžovatel činí sporným způsob stanovení daně podle pomůcek; tvrdí, že nebyly naplněny zákonné podmínky pro takový způsob stanovení daně.

Krajský soud ve svém rozsudku odkazuje na judikaturu zdejšího soudu (viz níže), avšak z ní dovodil nesprávné závěry. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 7. 4. 2005, č. j. 1 Afs 62/2004 - 68, mimo jiné konstatoval: „užití pomůcek při stanovení daňové povinnosti (§ 31 odst. 5 ZSDP) má jiné zákonné předpoklady než užití pomůcek při zjištění základu daně a stanovení daně při nepodání daňového přiznání nebo hlášení (§ 44 odst. 1 ZSDP)“. Tyto předpoklady však krajský soud nebral v potaz.

Materiální podmínky pro stanovení daně dle pomůcek jsou (resp. v daném období byly) stanoveny v § 31 odst. 5 zákona o správě daní (§ 98 daňového řádu), nikoli v § 44 cit. zákona (srov § 145 odst 2 daňového řádu) Podmínkou pro užití tohoto způsobu stanovení daně je a priori neunesení důkazního břemene daňovým subjektem (důkazní nouze) a dále, že správce daně nemá k dispozici důkazní prostředky, na základě kterých by bylo možno daň spolehlivě stanovit dokazováním.

Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 27. 11. 2014, č. j. 5 Afs 105/2013 - 29, mimo jiné konstatoval: „Podmínky pro stanovení daně podle pomůcek pro nepodání daňového přiznání [§ 44 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (nyní § 145 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád)] nejsou splněny za situace, kdy daňový subjekt nebyl zcela nečinný, brojil-li proti výzvě správce daně k podání daňového přiznání odvoláním, ve kterém tvrdil, že není ve vztahu k této dani jejím plátcem a není tedy povinen daňové přiznání podat.

Byť tedy neučinil své sdělení stran daňové povinnosti na předepsaném formuláři (daňovém přiznání), učinil tak nepochybně v podaném odvolání. Nelze tak konstatovat, že daňový subjekt se správcem daně nekomunikoval, a jsou bez dalšího dány podmínky pro stanovení daně podle pomůcek, aniž by správce daně umožnil řádné dokazování.“ Obdobně lze nahlížet na podání, které, byť nikoli na předepsaném formuláři, učinil stěžovatel; ani v daném případě proto nelze dospět k závěru, že stěžovatel by byl nečinný a odmítal součinnost.

Nejvyšší správní soud v této souvislosti považuje za vhodné odkázat na rozsudek zdejšího soudu dne 29. 5. 2015, č. j. 2 Afs 69/2015 – 32, týkající se skutkově i právně shodné věci, v němž se uvádí: „... 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 „[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 (...).“

Nejvyšší správní soud na základě výše uvedeného uzavírá, že nebyly dány podmínky pro stanovení daně dle pomůcek a krajský soud pochybil, pokud již pro tuto vadu rozhodnutí žalovaného nezrušil. A priori potom zatížil své rozhodnutí vadou, pokud se odmítl zabývat námitkou stěžovatele, která byť nebyla uplatněna zcela výslovně, z kontextu žaloby ji bylo možno zcela logicky dovodit. Pokud totiž stěžovatel výslovně namítal nezákonnost stanovení daně dle pomůcek, bylo vyřešení otázky samotného naplnění procesních podmínek otázkou sine qua non.

Stěžovatel v bodě II. žaloby namítl nezákonnost správních rozhodnutí včetně dodatečného platebního výměru s tím, že k doměření daně neexistovaly nikdy zákonné důvody - nebyly zde předpoklady k jejímu vyměření. Je pravdou, jak konstatoval krajský soud, že stěžovatel svá tvrzení o nezákonném použití pomůcek vztahuje ke vztahu § 98 odst. 1 a § 145 odst. 2 daňového řádu, nikoliv však výhradně. V rámci této argumentace stěžovatel konstatuje: „Žalovaný tak nemůže legálně obhájit své stanovisko, že žalobce nepodal v zákonem stanovené lhůtě dodatečné daňové přiznání“. A ještě v rámci této námítky stěžovatel znovu připomíná, že své příjmy z prodeje cenných papírů považoval za osvobozené od daně z příjmů podle ustanovení § 4 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů, o čemž správce daně zpravil osobně již dne 23. 9. 2009 a následně pak i v podáních v průběhu daňového řízení.

Ze shora uvedeného je zřejmé, že stěžovatel v průběhu správního řízení nebyl pasivní, komunikoval se správcem daně a reagoval na jeho výzvy. Rovněž je evidentní, že

pokračování

stěžovatel v průběhu celého řízení setrval na svém tvrzení, že příjmy z prodeje předmětných akcií považoval za osvobozené od daně, resp. že daň z příjmů fyzických osob za rok 2007 přiznal a zaplatil ve výši dané zákonem. Tato argumentace je seznatelná i z podané žaloby.

Připouštěl-li § 44 odst. 1 zákona o správě daní (nyní § 145 odst. 1 daňového řádu) stanovení daně podle pomůcek, tedy v podstatě bez součinnosti daňového subjektu, 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. Stěžovatel totiž nebyl zcela nečinný, proti výzvě správce daně k podání daňového přiznání za předmětné zdaňovací období brojl, přitom z obsahu jeho sdělení bylo možno v kontextu s dosavadními zjištěními správce daně dovodit, že stěžovatel považuje své příjmy podléhající zdanění za zdaňovací období roku 2007 za řádně zdaněné, resp. předmětné příjmy z prodeje akcií považuje za osvobozené. Bylo tak na místě sdělení stěžovatele vyhodnotit jakožto nulové daňové přiznání, nikoli, jak učinil správce daně, vyřídít je bez dalšího jakožto stížnost na postup správce daně. V projednávané věci tedy již z tohoto důvodu nebyly splněny podmínky pro přechod na pomůcky podle § 44 odst. 1 zákona o správě daní pro nepodání daňového přiznání.

Přestože tedy stěžovatel výslovně netvrdil absenci podmínky nepodání dodatečného daňového přiznání a v žalobě tímto směrem nerozvedl podrobně další skutkové okolnosti, pro které považuje postup správce daně za nezákonný, má Nejvyšší správní soud za to, že jeho tvrzení o osvobození od daně a odkaz na podání, ve kterém uvedl, že daň přiznal a zaplatil, splňuje minimální požadavky na formulaci žalobního bodu. Lze tak uzavřít, že krajský soud zatížil své rozhodnutí vadou, pokud se odmítl zabývat tvrzením stěžovatele uvedeným v jeho podání označeným jako „Námítka proti postupu správce daně – proti Výzvě k podání dodatečného daňového přiznání“ ze dne 5. 1. 2011, neboť rozsudek je z tohoto důvodu nepřezkoumatelný.

Nad rámec uvedeného Nejvyšší správní soud podotýká, že nelze přisvědčit krajskému soudu, shledal-li správným postup žalovaného, odmítl-li se v průběhu odvolacího řízení zabývat stěžovatelem předkládanými důkazy. Takový postup by byl zcela jistě namístě, byly-li by splněny zákonné podmínky pro stanovení daně dle pomůcek; tak tomu však v projednávané věci nebylo.

Z hlediska posouzení rozsahu přezkumu rozhodnutí správního orgánu I. stupně odvolacím orgánem je nezbytné hodnocení „předběžné otázky“, *zda daň byla stanovena dokazováním, nebo byla stanovena podle pomůcek*, neboť v případě stanovení daně podle pomůcek zkoumá odvolací orgán pouze dodržení zákonných podmínek použití tohoto způsobu stanovení daně, jakož i přiměřenost použitých pomůcek (§ 114 odst. 4 daňového řádu). Pro rozhodnutí věci je tedy zejména významné posouzení, z jakých konkrétních důvodů nebylo možné v projednávané věci stanovit daň dokazováním a bylo nutno přistoupit k použití pomůcek; resp. zda vůbec bylo na místě užití tohoto způsobu stanovení daně (dle pomůcek). Podstatné je také zhodnocení, zda ve skutečnosti nebyla v projednávané věci daň stanovena dokazováním, přestože ji správce daně označuje jako daň stanovenou podle pomůcek. Bylo proto na odvolacím orgánu, aby výše uvedené

skutečnosti přezkoumal, přitom mu nic nebránilo v rámci odvolacího řízení rozhodnutí správce daně změnit, i co do způsobu stanovení daně. V této souvislosti lze odkázat na závěry rozšířeného senátu zdejšího soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 76/2007 - 48; v citovaném usnesení se mimo jiné konstatuje: „*Postup podle § 50 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků se uplatní jak v řízení o odvolání proti dani stanovené dokazováním (§ 50 odst. 6 zákona), tak v řízení o odvolání proti dani stanovené podle pomůcek (§ 50 odst. 5 zákona). V odvolacím řízení je přípustná i změna způsobu stanovení daně.*“

V odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru totiž stěžovatel mimo jiné uvádí, že „*nebyl nikdy vyzván správcem daně, aby prokázal splnění podmínek pro relevanci uplatnění osvobození od daně. To i přesto, že daňový subjekt, v reakci na obdržanou výzvu správce daně, svým podáním ze dne 5. 1. 2011 prohlašuje, že daň z příjmů fyzických osob za rok 2007 řádně přiznal a zaplatil a jeho daň nebyla správcem daně zpochybněna, kontrolována ani jinak přezkušována. Daňový subjekt je připraven prokázat drženými listinami, svědeckými výpověďmi a veřejnými listinami, že uplatnění osvobození od daně u jeho příjmů z prodeje cenných papírů, je po právu, tedy že byly splněny zákonem definované podmínky k uplatnění osvobození.*“

Žalovaný rozhodnutím č. j. 7567/12-1102-709598, ze dne 28. 6. 2012, odvolání stěžovatele zamítl a dodatečný platební výměr potvrdil. Na str. 4 a 5 rozhodnutí o odvolání konstatoval žalovaný tvrzené osvobození od daně, které hodlal stěžovatel prokázat, avšak současně dodal, že tuto možnost měl stěžovatel již v roce 2010, kdy byl vyzván k podání dodatečného přiznání k dani z příjmů. Jak dále konstatoval žalovaný, „*... své zákonné možnosti, tedy doložit důkazní prostředky ke svým tvrzením v daňovém přiznání, však daňový subjekt žádným způsobem nevyužil.*“ Svým postojem (neúčastí na zahájení daňové kontroly, podáním „pouhé“ námitky na výzvu k podání dodatečného daňového přiznání) se stěžovatel, dle žalovaného, sám vyloučil z možnosti předkládat důkazní prostředky. Za tohoto stavu, kdy byla daň stanovena podle pomůcek, aniž by se žalovaný naplněním podmínek pro takový způsob stanovení daně zabýval, zkoumal žalovaný pouze dodržení zákonných podmínek jejich použití a jejich přiměřenost a vyhodnotil námitku stěžovatele o osvobození od daně jako nerelevantní. Nutno konstatovat, že žalovaný se nevypořádal ani s relevancí použitých pomůcek, akceptoval-li jakožto pomůcky údaje jiného daňového subjektu, ačkoli měl k dispozici relevantní údaje samotného daňového subjektu.

Nejvyšší správní soud tedy shledal kasační stížnost důvodnou, proto napadený rozsudek krajského soudu zrušil. Vzhledem k tomu že vytýkané vady nejsou odstranitelné v řízení před krajským soudem, ale lze je odstranit toliko v řízení daňovém, zrušil Nejvyšší správní soud současně i rozhodnutí žalovaného, který je vázán v dalším řízení právním názorem vysloveným výše.

IV. Rozhodnutí o nákladech řízení

Protože Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu a současně zrušil i rozhodnutí správního orgánu dle § 110 odst. 2 s. ř. s., je povinen rozhodnout kromě nákladů řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení, které předcházelo zrušenému

pokračování

rozhodnutí krajského soudu (§ 110 odst. 3, věta druhá, s. ř. s.). Náklady řízení o žalobě a náklady řízení o kasační stížnosti tvoří v tomto případě jeden celek a Nejvyšší správní soud rozhodl o jejich náhradě jediným výrokem vycházejícím z § 60 s. ř. s. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2008, č. j. 1 As 61/2008 - 98).

Žalovaný ve věci úspěch neměl, náhrada nákladů řízení mu proto nenáleží. Stěžovatel měl ve věci plný úspěch, proto mu Nejvyšší správní soud dle § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., přiznal náhradu nákladů řízení proti žalovanému. Tyto náklady řízení jsou tvořeny částkou 8000 Kč za soudní poplatky (1x soudní poplatek za žalobu ve správním soudnictví proti rozhodnutí správního orgánu ve výši 3000 Kč a soudní poplatek za kasační stížnosti ve výši 5000 Kč).

V řízení o žalobě učinila advokátka ve věci celkem dva úkony právní služby, kterými jsou převzetí a příprava zastoupení, písemné podání ve věci samé, tedy úkony ve smyslu § 11 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb ve znění účinném v době podání žaloby do 31. 12. 2012 (advokátní tarif). 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 4800 Kč.

V řízení o kasační stížnosti přiznal Nejvyšší správní soud advokátce dle advokátního tarifu v platném a účinném znění jeden úkon právní služby 3100 Kč (podání kasační stížnosti) a dále 300 Kč paušální náhradu, celkem 3400 Kč. Zdejší soud nemohl advokátce přiznat odměnu za převzetí a přípravu zastoupení na základě smlouvy o poskytnutí právních služeb podle § 11 odst. 1 písm. a) advokátního tarifu, protože převzala věc již v řízení před krajským soudem, a proto musela být s věcí náležitě seznámena.

Náhrada nákladů řízení před krajským soudem a před Nejvyšším správním soudem tak činí 8 000 Kč za soudní poplatky a 8200 Kč (4800 Kč za žalobní řízení, 3400 Kč za kasační řízení).

Celkem tak náklady řízení činí 16 200 Kč. Uvedenou částku je žalovaný povinen zaplatit stěžovateli k rukám advokátky ve lhůtě 60 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 7. srpna 2015

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu