



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Jany Brothánkové a soudců JUDr. Petra Průchy a JUDr. Tomáše Langáška v právní věci žalobce: **Ing. V. Š.**, zastoupen Mgr. Lucií Šmidákovou, advokátkou, se sídlem Moravské nám. 4, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, týkající se řízení o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 28. 6. 2012, č. j. 7573/12-1102-709598, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 10. 10. 2014, č. j. 30 Af 91/2012 - 66,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 10. 10. 2014, č. j. 30 Af 91/2012 - 66 **se zrušuje.**
- II. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 28. 6. 2012, č. j. 7573/12-1102-709598, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** uhradit žalobci k rukám Mgr. Lucie Šmidákové, advokátky, 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 :

[1] 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. 7573/12-1102-709598, kterým bylo zamítnuto odvolání stěžovatele ve věci dodatečného vyměření daně z příjmů fyzických osob za rok 2007.

I. Vymezení věci a dosavadní průběh řízení

[2] 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, a.s. 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, a.s. zahraniční společnosti INEXA TECHNOLOGY Limited, za uvedený obchod mu bylo v roce 2007 vyplaceno 1.000.000 Kč; předmětem dodatečného zdanění za zdaňovací období roku 2007 je částka 2.100.000 Kč.

[3] Výše uvedenou skutečnost zjistil správce daně v rámci daňové kontroly u jiného daňového subjektu (ing. M. Pavlas); pro úplnost soud konstatuje, že stěžovatel jednal vždy v součinnosti s dalšími osobami – Mgr. Ladislavem Tučkem, Ing. Miroslavem Pavlasem, Ing. Antonínem Kopečkem a Ing. Josefem Pajskem. 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, a Ing. Pavlas zde byl předsedou dozorčí rady. Ve vztahu ke společnosti INEXA bylo v rámci daňového řízení vedeného s Ing. Pavlasem 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 mocím, 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 zástupce.

[4] Správce daně stěžovatele vyzval dne 15. 12. 2010 přípisem pod č. j. 212187/10/289913703546, k podání dodatečného daňového přiznání podle § 41 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., zákon 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 27. 12. 2010. Na tuto výzvu reagoval stěžovatel přípisem označeným jako „*Námitky proti postupu správce daně – proti Výzvě k podání dodatečného daňového přiznání*“ doručeným správci daně dne 10. 1. 2011. V podání stěžovatel namítal neúčinnost doručení výzvy k podání dodatečného daňového přiznání a mimo jiné uvedl, že mu „*nejsou známy žádné skutečnosti, které by zakládaly důvody k podání dodatečného daňového přiznání za zdaňovací období roku 2007. Za toto období podal řádné daňové přiznání a daň mu byla vyměřena*“. Na tyto námitky reagoval správce daně rozhodnutím ze dne 8. 3. 2011, č. j. 53449/11/289913708254, tak, že je vyhodnotil jako žádost o vyslovení neúčinnosti doručení výzvy a jako takové je zamítl. K odvolání žalobce odvolací orgán změnil napadené rozhodnutí toliko potud, že výzva byla doručena dne 27. 12. 2010, nikoli 26. 12. 2010, ostatní námitky posoudil jako nedůvodné.

[5] Vzhledem k tomu, že stěžovatel na výzvu správce daně dodatečné daňové přiznání nepodal a nepředložil žádné důkazní prostředky (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 využito také rozhodnutí

pokračování

Finančního ředitelství v Brně ve věci vyměření daně z příjmu fyzických osob za zdaňovací období u srovnatelného daňového subjektu, který vyvíjel v posuzovaném období stejnou činnost (Ing. Pavlas).

[6] Proti dodatečnému platebnímu výměru ze dne 21. 11. 2011, č. j. 297501/11/289913710981, kterým byla stěžovateli dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob ve výši 675.200 Kč podle pomůcek, podal stěžovatel dne 21. 12. 2011 odvolání; odvolání dále doplnil dne 12. 3. 2012, kdy předložil zprávu o kontrole daňového subjektu Mgr. Ladislava Tučka, 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 podáním ze dne 20. 4. 2012. Uvedená doplnění odvolání odvolací orgán vyhodnotil s tím, že daň byla stěžovateli doměřena podle pomůcek (§ 145 odst. 2 daňového řádu); nelze proto předkládat již 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. 7573/12-1102-709598, odvolací orgán odvolání zamítl; rozhodnutí nabylo právní moci dne 9. 7. 2012.

[7] 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 podotkl, 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 15. 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

[8] Rozsudek krajského soudu napadl stěžovatel kasační stížností, v níž uplatňuje důvody podle ust. § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

[9] Stanovení daně pomocí pomůcek považuje stěžovatel za nezákonné a polemizuje s názory krajského soudu ohledně zákonných předpokladů pro stanovení daně podle pomůcek. 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.

[10] Tvrdí dále, že 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.

[11] Opakovaně rovněž 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 stěžovatel měl konkrétní příjmy v konkrétní výši, které přijal na konkrétní účty či v hotovosti, o těchto příjmech nebylo nikdy sporu, proto nemohlo být sporu ani 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 a označil dané příjmy za osvobozené.

[12] 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. Pavlase, ač věděl, že i ostatní daňové subjekty mají stejné příjmy, což stěžovatel pokládá za porušení rovnosti před správcem daně a porušení ústavního práva na rovnost všech daňových subjektů a zákaz libovůle. Snahu o zahájení daňových kontrol u ostatních daňových subjektů až v listopadu roku 2010 přičítá stěžovatel obavám správce daně z prekluze práva na doměření daně. Snahu o zahájení daňové kontroly tedy pokládá za formální a účelovou.

[13] 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 LZSP a § 7 odst. 1 daňového řádu a je tudíž nezákonný. Snaha správce daně o přetržení prekluzivní lhůty formálním zahájením daňové kontroly, resp. formálním doručením výzvy k podání dodatečného daňového přiznání těsně před koncem prekluzivní lhůty, nezákonnost postupu ještě zvýrazňuje a umocňuje. 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.

pokračování

[14] Namítá i porušení zásady legitimního očekávání a zásady materiální pravdy a poukazuje na skutečnost, že příjem z jedné finanční operace přijímaný stěžovatelem v různých letech je zcela bez racionálního a zákonného opodstatnění zdaňován různě. Osvobození shodných příjmů, které stěžovatel z dané obchodní operace přijal v letech 2008, 2009 a 2010, shledal stejný správce daně v pořádku, resp. neshledal důvody k jejich dodatečnému zdanění.

[15] Podle stěžovatele 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 podáním ze dne 10. 1. 2011, 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 konstatoval, že pokud toto podání ze dne 10. 1. 2011 stěžovatel v žalobě nespecifikoval jako zvláštní žalobní námitku, nemůže se jím zabývat.

[16] V závěru kasační stížnosti setrvává na svých námitkách o neúčinnosti, formálnosti a účelovosti výzvy k podání dodatečného daňového přiznání, která nepřerušuje běh prekluzivní lhůty. Odkazuje na judikaturu Nejvyššího správního soudu a rovněž se odvolává na § 43 zákona o správě daní a poplatků, 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.

[17] Žalovaný se ve svém vyjádření ke kasační stížnosti zcela ztotožnil s rozsudkem krajského soudu; žalovaný zdůrazňuje, že předpokladem použití pomůcek dle § 145 odst. 2 daňového řádu je absence výchozí zákonné povinnosti daňového subjektu – povinnosti tvrzení. Vzhledem ke skutečnosti, že na výzvu správce daně stěžovatel nepředložil dodatečné daňové přiznání ani žádné důkazní prostředky, neměl správce daně co zkoumat či prověřovat a stěžovatel se sám vyloučil z procesu dokazování. Správce daně měl v úmyslu předmětné příjmy prověřit předně dokazováním, proto se opakovaně snažil provést ve věci ústní jednání (z něhož se stěžovatel vždy omluvil) a vyzval stěžovatele k podání dodatečného daňového přiznání. Žalovaný má tudíž za to, že předpoklady pro stanovení daně podle pomůcek byly splněny. Výzva k podání dodatečného daňového přiznání rovněž nebyla jen formálním úkonem, vycházela ze zcela konkrétních pochybností správce daně ve věci příjmů daňového subjektu, které v ní byly srozumitelně vymezeny jako důvodný předpoklad doměření daně. Výzva bezesporu vyhovovala požadavkům kladeným judikaturou Nejvyššího správního soudu, tedy že musí vycházet z určitých pochybností o správnosti předchozího vyměření daně, směřovat k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení a odpovídat povaze a rozsahu zjištěných skutečností. Závěrem žalovaný uvádí, že pokud se stěžovatel dovolává postupu dle § 43 zákona o správě daní, možnost tohoto postupu se otevírá právě a pouze za splnění podmínky podání (dodatečného) daňového tvrzení. Právní závěry krajského soudu považuje za správné a navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[18] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“) přípustná. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s ustanovením § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[19] Z obsahu kasační stížnosti se podává, že ji stěžovatel podal z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s., tedy z důvodu *nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení, vad řízení, a nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku*.

[20] Po přezkoumání kasační stížnosti dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

[21] 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 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 15. 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.

[22] 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 prodej předmětných akcií potvrdil), nelze ze samotné skutečnosti, že správce daně úkon směřující k dodatečnému stanovení daně v případě stěžovatele učinil až na samé hranici prekluzivní lhůty, dovozovat na formálnost a účelovost výzvy k podání dodatečného daňového přiznání.

[23] K náležitostem, které musí splňovat úkon správce daně směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, aby měl účinky přerušení prekluzivní lhůty pro vyměření daně, se vyslovil rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 16. 12. 2009, č. j. 7 Afs 36/2008 – 134: *„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.“* Na tyto závěry navázal Nejvyšší správní soud i ve vztahu k obdobnému

pokračování

§ 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu (viz například rozsudek ze dne 20. 5. 2015, č. j. 4 Afs 54/2015 – 21).

[24] Z citované judikatury 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 v rámci daňové kontroly prováděné u Ing. Pavlase, že u stěžovatele je vysoká pravděpodobnost, že dosáhl v roce 2007 stejných příjmů jako kontrolovaný subjekt, a to v souvislosti s prodejem akcií společnosti CENTOS, a.s. společností NOVOTOS, s.r.o. a INEXA TECHNOLOGY Limited. V důsledku těchto zjištění provedl správce daně úkony vůči stěžovateli předmětné úkony. První z výše uvedených podmínek tedy byla splněna, cílem těchto úkonů nepochybně bylo budoucí doměření daně, k němuž ostatně následně i došlo. Byla tudíž splněna i druhá podmínka. Z obsahu výzvy vyplývá, že navazuje na zjištění správce daně v souvislosti s výsledky daňové kontroly provedené u Ing. Pavlase, s nimiž byl stěžovatel ke dni 25. 10. 2010 seznámen. Správce daně tak v předmětné výzvě formuloval důvody, které ho vedly k jejímu vydání, 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. 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 a poplatků, dle kterého bylo postupováno) přerušení prekluzivní lhůty.

[25] Stěžovatel dále činí sporným způsob stanovení daně podle pomůcek, když tvrdí, že nebyly naplněny zákonné podmínky pro takový způsob stanovení daně. Krajský soud ve svém rozsudku odkazuje na judikaturu zdejšího soudu (viz níže), avšak dovodil z ní 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 a poplatků (dnes § 98 daňového řádu), nikoli v § 44 cit. zákona (dnes § 145 odst. 2 daňového řádu). Podmínkou pro užití tohoto způsobu stanovení daně je 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.

[26] 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 tomto případě proto nelze dospět k závěru, že stěžovatel byl nečinný a odmítal součinnost. Nejvyšší správní soud v této souvislosti považuje za vhodné odkázat také na rozsudek zdejšího soudu dne 29. 5. 2015, č. j. 2 Afs 69/2015 – 32, týkající se skutkově i právně obdobné 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 připsů 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 připsů jako dodatečných daňových přiznání v materiálním smyslu (...).“

[27] Připouští-li § 44 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků (nyní § 145 odst. 1 daňového řádu) stanovení daně podle pomůcek, tedy v podstatě bez součinnosti daňového subjektu, nepochybně tak je 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. Ze správního spisu vyplývá, že stěžovatel v průběhu správního řízení nebyl pasivní, komunikoval se správcem daně a reagoval na jeho výzvy. Nebyl tudíž zcela nečinný, proti výzvě správce daně k podání dodatečného daňového přiznání za předmětné zdaňovací období brojil, přitom z obsahu jeho sdělení bylo možno v kontextu s dosavadními zjištěními správce daně seznat, 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 jako nulové daňové přiznání, nikoli, jak učinil správce daně, vyřídít je bez dalšího jako žádost o vyslovení neúčinnosti doručení výzvy k podání dodatečného daňového přiznání. V projednávané věci tedy již z tohoto důvodu nebyly splněny podmínky pro přechod na pomůcky podle § 44 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků pro případ nepodání daňového přiznání.

[28] 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. Vadou rozhodnutí krajského soudu je skutečnost, že se odmítl zabývat podáním stěžovatele ze dne 10. 1. 2011 („Námítky proti postupu správce

pokračování

daně – proti Výzvě k podání dodatečného daňového přiznání“) a námitkou, že toto podání představuje nulové tvrzení daně v materiálním smyslu, v této části je rozhodnutí krajského soudu nepřezkoumatelné. Uvedená námitka nebyla uplatněna zcela výslovně, z kontextu žaloby ji však bylo možno zcela logicky dovodit. Pokud totiž stěžovatel výslovně namítal nezákonnost stanovení daně dle pomůcek, bylo vyřešení otázky samotného naplnění procesních podmínek pro stanovení daně podle pomůcek podmínkou *sine qua non* posouzení zákonnosti tohoto způsobu stanovení daně.

[29] Stěžovatel nadto v bodě II. a III. žaloby výslovně 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 k souvislostem mezi § 98 odst. 1 a § 145 odst. 2 daňového řádu, nikoliv však výhradně. V rámci této argumentace stěžovatel konstatuje, že „*žalovaný tak nemůže legálně obhájit své stanovisko, že žalobce nepodal v zákonem stanovené lhůtě dodatečné daňové přiznání*“. Rovněž v rámci dalších námitek (bod VI. a VIII.) 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 nejpozději dne 23. 9. 2009. Je evidentní, že 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 daně zákonem. Tato argumentace je patrná i z podané žaloby. 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.

[30] Nad rámec uvedeného Nejvyšší správní soud podotýká, že nelze přisvědčit krajskému soudu, shledal-li správným postup žalovaného, který se odmítl 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 posoudit, *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 ve věci je zejména významné z jakých konkrétních důvodů nebylo možné 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.“ 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.

[31] 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

[32] 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 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).

[33] 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 8.000 Kč za soudní poplatky (1x soudní poplatek za žalobu ve správním soudnictví proti rozhodnutí správního orgánu ve výši 3.000 Kč a 1x soudní poplatek za kasační stížnosti ve výši 5.000 Kč).

[34] Stěžovatel byl v řízení před krajským soudem a v řízení před Nejvyšším správním soudem zastoupen advokátkou Mgr. Lucií Šmidákovou. V řízení o žalobě učinila zástupkyně ve věci celkem dva úkony právní služby, kterými jsou převzetí a příprava zastoupení a podání žaloby [§ 11 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif)]. Za každý úkon právní služby náleží zástupkyni mimosmluvní odměna ve výši 2.100 Kč [§ 9 odst. 3 písm. f) ve spojení s § 7 bodem 5. advokátního tarifu], 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.

[35] V řízení o kasační stížnosti přiznal Nejvyšší správní soud zástupkyni stěžovatele odměnu ve výši 3.100 Kč za jeden úkon právní služby, spočívající v podání kasační stížnosti a paušální náhradu hotových výdajů ve výši 300 Kč, celkem tedy 3.400 Kč. Zdejší soud zástupkyni nepřiznal odměnu za převzetí a přípravu zastoupení v řízení o kasační stížnosti, protože zastupovala stěžovatele již v řízení před krajským soudem, a proto musela být s věcí náležitě seznámena. Soud rovněž nepřiznal zvýšení přiznané odměny o příslušnou částku daně z přidané hodnoty, neboť v řízení před krajským soudem zástupkyně uvedla, že není plátcem této daně, k výzvě zdejšího soudu změnu v tomto směru neoznámila.

pokračování

[36] Celkem tak náklady řízení činí 16.200 Kč. Uvedenou částku je žalovaný povinen zaplatit stěžovateli k rukám právní zástupkyně stěžovatele Mgr. Lucie Šmidákové ve lhůtě 60 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 11. srpna 2015

Mgr. Jana Brothánková
předsedkyně senátu