



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudců Mgr. Aleše Roztočila a JUDr. Dagmar Nygrínové v právní věci žalobkyně: **Ing. L. T.**, zast. JUDr. Ing. Tomášem Matouškem, advokátem, se sídlem Dukelská 15, Hradec Králové, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 16. 6. 2015, č. j. 31 Af 32/2014 - 40, ve znění opravného usnesení ze dne 17. 7. 2015, č. j. 31 Af 32/2014 - 53,

t a k t o :

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni na nákladech řízení o kasační stížnosti 4.114 Kč do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku, k rukám právního zástupce žalobkyně.

Odůvodnění:

I.

Přehled dosavadního řízení

[1] Žalovaný rozhodnutím ze dne 10. 2. 2014, č. j. 3169/14/5000-14401-700796 podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil rozhodnutí – dodatečný platební výměr na daň z převodu nemovitostí vydaný Finančním úřadem pro Královéhradecký kraj, územním pracovištěm v Dobrušce dne 18. 6. 2013, č. j. 1163064/13/2703-24400-607758, kterým byla podle zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon č. 357/1992 Sb.“) a podle § 143, § 145 odst. 2 ve spojení s § 98 a § 147

daňového řádu žalobkyni doměřena podle pomůcek daň z převodu nemovitostí ve výši 480.294 Kč.

[2] Žalobkyně podala proti rozhodnutí žalovaného dne 10. 4. 2014 žalobu, v níž v první řadě uvedla, že dne 1. 11. 2010 podala daňové přiznání k dani z převodu nemovitostí a 29. 11. 2010 jí byla vyměřena daň ve shodě s daňovým přiznáním ve výši 17.754 Kč. Na výzvu správce daně k podání dodatečného daňového přiznání ze dne 19. 11. 2012 reagovala podáním doručeným správci daně dne 3. 12. 2012, v němž s výzvou správce daně nesouhlasila a oznámila mu, že zde není žádná nová skutečnost, která by byla důvodem pro podání dodatečného daňového přiznání. Z rozhodovací praxe např. Finančního ředitelství v Ústí nad Labem lze podle žalobkyně dovodit, že obdobná podání, jako učinila žalobkyně, posuzuje jako „neformalizované daňové přiznání.“ Podání žalobkyně ze dne 3. 12. 2012 tak je třeba považovat za takovéto „neformalizované dodatečné daňové přiznání“, se shodným obsahem, který mělo daňové přiznání podané dne 1. 11. 2010. Po podání „neformalizovaného dodatečného daňového tvrzení“ již nemohlo následovat stanovení daně podle pomůcek, ale bylo nutné vést dokazování ohledně tvrzení v něm obsažených. Pokud totiž daňový subjekt ve lhůtě stanovené správcem daně oznámil důvody, pro které není ochoten dodatečné daňové přiznání podat, není možné konstatovat, že daňový subjekt nesplnil svoji povinnost stanovenou v § 145 odst. 2 daňového řádu a na výzvu správce daně nepodal dodatečné daňové přiznání.

[3] Žalobkyně dále zmínila, že předmětem daně z převodu nemovitostí byl úplatný převod vlastnického práva k rozestavěné stavbě a k pozemkům. Žalobkyně uplatnila v daňovém přiznání osvobození od daně podle § 20 odst. 7 písm. a) zákona č. 257/1992 Sb., neboť se jednalo o první úplatný převod rozestavěné nové stavby, která nebyla dosud užívána a splnila také další podmínky pro přiznání osvobození dle tohoto ustanovení, tj. že převod je prováděn v souvislosti s její podnikatelskou činností, kterou je výstavba nebo prodej staveb a bytů, což žalobkyně doložila živnostenským oprávněným připojeným k daňovému přiznání.

[4] Správce daně akceptoval uplatněné osvobození a daň z převodu nemovitostí vyměřil ve výši 17 754 Kč. Po pravomocném vyměření daně však tvrdí, že zjistil, že v přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010 žalobkyně uvedla jako příjmy z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti podle § 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů pouze příjem z prodeje uvedené nemovitosti. V přiznání k dani z příjmů za zdaňovací období roku 2011 a 2012 neuvedla žádný příjem z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti podle § 7 zákona o daních z příjmů. Dne 10. 11. 2011 bylo správci daně doručeno oznámení žalobkyně o přerušení provozování živností od 5. 10. 2011 do 30. 9. 2016. Od 1. 10. 2011 je žalobkyně registrovaná jako plátce daně z přidané hodnoty, přičemž od IV. čtvrtletí dosud nevykázala žádná přijatá ani uskutečněná zdanitelná plnění.

[5] V doplnění žaloby ze dne 19. 5. 2014 podaném prostřednictvím svého zástupce žalobkyně uvedla, že nezákonnost předmětné výzvy správce daně učiněné podle § 145 odst. 2 daňového řádu zakládá nezákonnost dalšího postupu správce daně, přičemž nebyl-li správce daně oprávněn k vydání výzvy, nemohly nastat právní účinky spojené s nevyhověním výzvě. Žalobkyně vyjádřila přesvědčení, že v řádném daňovém přiznání

pokračování

splnila svou povinnost dle § 135 odst. 2 daňového řádu vyčíslit daň, uvést předepsané údaje i další okolnosti rozhodné pro vyměření daně. Výzvu dle § 145 odst. 2 daňového řádu správce daně nezakládal na absenci jakýchkoliv tvrzení ze strany žalované, pouze na odlišném právním hodnocení již uvedených skutečností. Splnila-li žalobkyně svou povinnost dle § 135 odst. 2 daňového řádu (podat řádné daňové tvrzení), správce daně ji nemohl výzvou nutit, aby tvrdila nějaké jiné skutečnosti. Správce daně měl volit jiné procesní prostředky, např. daňovou kontrolu. Žalobkyně dále vyjádřila přesvědčení, že vyhověla výzvě správce daně dle § 145 odst. 2 daňového řádu v maximálně možném rozsahu. Zaslala totiž správci daně předmětný přípis, v němž odůvodnila, že je od daně osvobozena, tj. materiálně učinila totéž, jako kdyby vyplnila dodatečné daňové přiznání. Na výzvu správce daně tedy reagovala podáním s potřebným obsahem, podala tudíž daňové přiznání, kterému mohlo být maximálně vytýkáno nedodržení formy. Všechny své povinnosti tak žalobkyně splnila a nemohlo proto dojít k doměření daně dle pomůcek. S ohledem na výše uvedené žalobkyně navrhla, aby krajský soud rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[6] Krajský soud v Hradci Králové rozsudkem ze dne 16. 6. 2015, č. j. 31 Af 32/2014 – 40, rozhodnutí žalovaného zrušil, věc mu vrátil k dalšímu řízení a uložil žalovanému povinnost zaplatit žalobkyni náklady řízení ve výši 9.800 Kč k rukám jejího právního zástupce. Opravným usnesením ze dne 17. 7. 2015, č. j. 31 Af 32/2014 – 53, krajský soud opravil záhlaví uvedeného rozsudku. Krajský soud při posouzení věci vycházel ze závěrů uvedených v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 11. 2014, čj. 5 Afs 105/2013 - 29. Konstatoval, že žalobkyně výzvě správce daně dle § 145 odst. 2 daňového řádu nevyhověla a přitom uvedla důvody, proč tak činí. Nezůstala tedy pasivní, neboť důvody, proč daň dodatečně nepřiznala, správci daně ozřejmila. V návaznosti na judikaturu Nejvyššího správního soudu dospěl krajský soud k závěru, že daň z převodu nemovitostí na základě pomůcek ve smyslu § 145 odst. 2 daňového řádu by správce daně mohl vyměřit pouze za předpokladu, kdyby žalobkyně se správcem daně nekomunikovala a neposkytla mu potřebnou součinnost. Tak tomu však v projednávané věci nebylo a nebyly tak splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek pro nepodání daňového přiznání. Tento závěr podle krajského soudu nevyvrací ani odkaz žalovaného na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 12. 2008, č. j. 5 Afs 74/2008 - 57, neboť se v něm jednalo o skutkový stav zásadně odlišný od posuzované věci.

[7] Proti tomuto rozsudku podal žalovaný (dále též „stěžovatel“) včas kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), kterou doplnil podáním ze dne 24. 8. 2015. Stěžovatel v první řadě poukázal na dosavadní průběh řízení a dále konstatoval, že krajský soud nezpochybnil závěr správce daně o naplnění předpokladů pro vydání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání podle § 145 odst. 2 daňového řádu. Žalobkyně však této výzvě nevyhověla. Stěžovatel vyjádřil přesvědčení, že ne jakékoliv vyjádření daňového subjektu, ale v zásadě pouze podání dodatečného daňového tvrzení je splněním výzvy dle § 145 odst. 2 daňového řádu. Pokud daňový subjekt dodatečné daňové tvrzení nepodá, má správce při zvážení dalších okolností případu možnost stanovit daň na základě pomůcek. Shodně věc hodnotí komentář k daňovému řádu (BAXA Josef, DRÁB Ondřej, KANIOVÁ Lenka, LAVICKÝ Petr, SCHILLEROVÁ Alena, ŠIMEK Karel, Daňový řád. Komentář. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011.)

[8] V posuzované věci neměl správce daně jinou možnost, než daň z převodu nemovitostí doměřit na základě pomůcek, neboť provedení postupu k odstranění pochybností bylo pojmově vyloučeno, jelikož se vztahuje výlučně k podanému daňovému tvrzení či dodatečnému daňovému tvrzení. Žalobkyně však dodatečné daňové přiznání nepodala.

[9] Provádění dokazování v rámci § 145 odst. 2 daňového řádu či zahájení daňové kontroly by podle stěžovatele nebylo v posuzované věci racionální, neboť žalobkyně neměla vůli správci daně poskytnout znalecký posudek týkající se převáděné stavby, který by byl v této věci stěžejním důkazem. Správce daně by tak musel ocenění zpracovat sám a jednalo by se tudíž opětovně o pomůcku, nikoli o důkazní prostředek a daňová povinnost by byla stanovena na základě pomůcek. Správce daně postupoval v souladu se zásadou přiměřenosti a zdrženlivosti, když zvolil cestu doměření daně podle pomůcek dle § 145 odst. 2 daňového řádu.

[10] Podle přesvědčení stěžovatele nelze závěry uvedené v rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 Afs 105/2013 plně přejímat na posuzovanou věc, neboť tento rozsudek se týkal právní úpravy výzvy k podání řádného, nikoliv dodatečného daňového tvrzení obsažené v § 44 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále též zákon č. 337/1992 Sb.). V případě výzvy k podání řádného daňového tvrzení tak zákon č. 337/1992 Sb., správci daně umožňoval vytvořit předpoklad, že daňový subjekt v daňovém tvrzení vykázal daň ve výši nula, a zahájit navazující dokazování, ačkoli daňový subjekt žádné daňové tvrzení neučinil. U výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení, o níž se jedná v posuzované věci, však zákon č. 337/1992 Sb., ani daňový řád takový postup neumožňují.

[11] Stěžovatel dále upozornil na skutečnost, že v otázce, zda lze na výzvu k podání dodatečného daňového přiznání bez dalšího vztáhnout i rozsudky týkající se výzvy k podání řádného daňového přiznání není soudní rozhodovací praxe jednotná a odkázal v tomto směru na závěry uvedené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 12. 2008, sp. zn. 5 Afs 74/2008 - 57, k němuž krajský soud v kasační stížnosti napadeném rozsudku uvedl, že jej nelze v posuzované věci aplikovat, neboť vychází z jiných skutkových okolností. Je sice pravdou, že ve věci řešené v rozsudku sp. zn. 5 Afs 74/2008 správní orgán provedl na rozdíl od posuzované věci ústní jednání, zásadní pro zamítnutí kasační stížnosti nicméně bylo, že stěžovatel byl jednoznačně seznámen s tím, co bylo předmětem daňového řízení vedeného správcem daně. Také v posuzované věci byla žalobkyně dostatečně obeznámena s tím, proč správce daně požaduje podání dodatečného daňového přiznání, a to v rámci obsáhlého odůvodnění výzvy k podání dodatečného daňového přiznání. Bylo tak dostatečně doloženo, že žalobkyni daňová povinnost svědčí, žalobkyně měla možnost na výzvu správce daně adekvátně reagovat a její právo na procesní obranu tak nebylo zkráceno. Vyjádření nesouhlasu žalobkyně s názorem správce daně uvedeným ve výzvě nepředstavuje podle stěžovatele adekvátní reakci, kterou by výzvě bylo vyhověno, popř. na základě které by mělo dojít k dokazování, v rámci něhož by došlo k posouzení, zda je správný názor správce daně či žalobkyně.

pokračování

[12] Stěžovatel krajskému soudu vytkl, že ve vztahu k rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 Afs 74/2008 zcela pominul skutečnost, že přestože daňový subjekt v této věci na výzvu správce reagoval, nikoli však podáním daňového přiznání, Nejvyšší správní soud nedospěl k závěru, že by tato skutečnost vylučovala stanovení daně podle pomůcek. Podle stěžovatele tak z uvedeného rozsudku vyplývá závěr, že ne jakákoliv reakce na výzvu dle § 145 odst. 2 daňového řádu vylučuje následné doměření daně podle pomůcek a lze jej v posuzované věci aplikovat. Obdobně lze poukázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. 2005, sp. zn. 5 Afs 160/2004 – 80 (na který odkazuje rozsudek téhož soudu sp. zn. 5 Afs 105/2013), v němž Nejvyšší správní soud pravidlo ohledně možnosti přechodu na pomůcky v souvislosti s výzvou k podání daňového přiznání uvedl v rozvinutější formě. Podle stěžovatele byly v posuzované věci dány obě podmínky pro přechod na pomůcky zmíněné v naposledy uvedeném rozsudku Nejvyššího správního soudu, neboť správce daně nedisponoval důkazy, na základě kterých by bylo možné daň doměřit, a bylo patrné, že žalobkyně neposkytne potřebou součinnost s ohledem na své přesvědčení o správnosti jejího právního názoru, a nebylo tak nutné další dokazování.

[13] V další části kasační stížnosti stěžovatel poukázal na důsledky kasační stížností napadeného rozsudku vylučujícího možnost doměření daně podle pomůcek podle § 145 odst. 2 daňového řádu, kdy z podstaty věci již nelze zahájit postup k odstranění pochybností a stěžovatel jako odvolací orgán po zrušení jeho rozhodnutí krajským soudem tak má pouze dvě možnosti, jak daňovou povinnost žalobkyně stanovit. První je doměření daně na základě dokazování v rámci § 145 odst. 2 daňového řádu, který však není pravděpodobný, neboť vyžaduje spolupráci žalobkyně. Druhou je zahájení daňové kontroly, což se však žalovanému jeví jako procesně nejasný a problematický postup. Stěžovatel dále upozornil, že aprobační závěru krajského soudu při zohlednění právního názoru Nejvyššího správního soudu vyjádřeného v rozsudku ze dne 30. 4. 2015, sp. zn. 2 Afs 1/2015, by v některých případech docházelo po vydání výzvy dle § 145 odst. 2 daňového řádu k nemožnosti stanovit daň z důvodu uplynutí lhůty pro stanovení daně. Za situace, kdy by za vyhovění výzvě správce daně dle § 145 odst. 2 daňového řádu byla považována jakákoliv reakce daňového subjektu, nezbývalo by správci daně nic jiného než zahájit daňovou kontrolu, protože v řadě případů by správce daně nebyl schopen podle § 145 odst. 2 daňového řádu doměřit daň jinak, než podle pomůcek, jako tomu bylo v posuzované věci. Při zahájení daňové kontroly by ovšem nebyla dle závěrů uvedených v rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 1/2015 splněna podmínka ustanovení § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu a výzva by tak neměla vliv na běh lhůty pro stanovení daně. To by však v řadě případů mohlo vést k tomu, že správce daně by již daňovou kontrolu ani nemohl zahájit, neboť by mezitím došlo k uplynutí lhůty pro stanovení daně. Takový výklad ustanovení § 145 odst. 2 daňového řádu ovšem podle stěžovatele neodpovídá jeho smyslu a účelu, kterým je poskytnutí možnosti daňovému subjektu, aby daň sám dobrovolně tvrdil a vyhnul se tak povinnosti uhradit penále z částky doměřené daně.

[14] S ohledem na výše uvedené je podle stěžovatele zřejmé, že krajský soud pochybil, když dospěl k závěru o důvodnosti žaloby. Stěžovatel uzavřel, že byly splněny veškeré podmínky pro aplikaci § 145 odst. 2 daňového řádu a správce daně postupoval správně, když daň z převodu nemovitostí doměřil na základě pomůcek.

[15] Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti v reakci na tvrzení stěžovatele, že nedodáním znaleckého posudku správci daně znemožnila vyměření daně na základě dokazování, uvedla, že stěžovatel nebere do úvahy vrchnostenské postavení správce daně v daňovém řízení. Správce daně si mohl znalecký posudek opatřit v souladu s § 95 odst. 1 daňového řádu s tím, že náklady na jeho zpracování mohl řešit podle § 107 odst. 6 daňového řádu. Rovněž mohl žalobkyni uložit pořádkovou pokutu podle § 247 odst. 2 daňového řádu. Žalobkyně dále vyjádřila přesvědčení, že nedodání posudku nemohlo správci daně zabránit vyměřit daň dokazováním, ke kterému měl dostatek časového prostoru. Ke zbývajícím argumentům stěžovatele žalobkyně odkázala na obsah svých podání učiněných v řízení před krajským soudem. Poukázala na rozsudek ze dne 6. 8. 2015, č. j. 9 Afs 66/2015 – 36, v němž Nejvyšší zdůraznil přednost stanovení daně dokazováním a na rozsudek ze dne 11. 8. 2015, č. j. 6 Afs 274/2014 – 31. Žalobkyně vyjádřila nesouhlas se závěrem stěžovatele, že správce daně nemohl stanovit daň dokazováním a za nepřipadný označila odkaz stěžovatele na zásadu přiměřenosti a zdrženlivosti, který stěžovatel činí ve vazbě na doměření daně dle pomůcek. Nesouhlasí rovněž s interpretací rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 Afs 105/2013 učiněnou žalovaným a má za to, že odkazem na rozsudek sp. zn. 5 Afs 74/2008 není možné odůvodnit vyhovění kasační stížnosti stěžovatele.

II.

Posouzení kasační stížnosti

[16] 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 s. ř. s. přípustná, a za stěžovatele v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. jedná zaměstnankyně s vysokoškolským právnickým vzděláním. 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.

[17] Z obsahu kasační stížnosti je zřejmé, že se stěžovatel dovolává důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

[18] Kasační stížnost není důvodná.

[19] Podle § 143 daňového řádu, věty první, *daň lze doměřit na základě dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování, nebo z moci úřední.*

[20] Podle odst. 3 téhož ustanovení, *k doměření z moci úřední může dojít pouze na základě výsledku daňové kontroly. Zjistí-li správce daně nové skutečnosti nebo důkazy mimo daňovou kontrolu, na jejichž základě lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, postupuje podle § 145 odst. 2.*

[21] Podle § 145 odst. 2 daňového řádu, *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.*

pokračování

[22] Z provedené rekapitulace je zřejmé, že v posuzované věci se jedná primárně o zodpovězení otázky, zda jsou splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek v případě, kdy daňový subjekt na výzvu správce daně k podání dodatečného daňového tvrzení dle § 145 odst. 2 daňového řádu reaguje nikoli podáním dodatečného daňového přiznání ale přípisem, v němž nesouhlasí s názorem správce daně uvedeným ve výzvě.

[23] Při posouzení této otázky Nejvyšší správní soud vycházel ze závěrů, k nimž zdejší soud dospěl v rozsudku ze dne 6. 8. 2015, č. j. 9 Afs 66/2015 - 38, v němž se jednalo o skutkově i právně obdobnou věc, v níž správce daně vyzval daňový subjekt k podání dodatečného daňového přiznání k dani z příjmů za zdaňovací období roku 2008, 2009 a 2010 s upozorněním na zákonnou možnost zjistit základ daně a stanovit daň podle pomůcek dle ustanovení § 145 odst. 2 daňového řádu a žalobce na tuto výzvu reagoval přípisem označeným jako „odmítnutí výzvy k podání daňového tvrzení k dani z příjmů fyzických osob za rok 2008“, resp. 2009 a 2010 a dále odeslal správci daně písemnost, označenou jako dodatečné daňové přiznání, kde tvrdil, že sporné příjmy jsou osvobozeny od daně. S ohledem na to, že žalobce dle správce daně výzvám k předložení dodatečných daňových přiznání nevyhověl, vydal správce daně následně dodatečné platební výměry, kterými byla žalobci za tři zdaňovací období doměřena daň podle pomůcek. Ve věci sp. zn. 9 Afs 66/2015 tedy žalobce na výzvu správce daně dle § 145 odst. 2 daňového řádu stejně jako v právě posuzované věci reagoval přípisy, v nichž vyjádřil svůj nesouhlas s touto výzvou.

[24] Nejvyšší správní soud se v naposledy uvedeném rozsudku zabýval výkladem § 145 odst. 2 daňového řádu, přičemž předeslal, že otrocké následování doslovného znění zákona nemá v moderním právním státě opodstatnění, přičemž jazykový výklad právní normy „[j]e pouze východiskem pro objasnění a ujasnění si jejího smyslu a účelu (k čemuž slouží i řada dalších postupů, jako logický a systematický výklad, výklad e ratione legis atd.). Mechanická aplikace abstrahující, resp. neuvědomující si, a to buď úmyslně, nebo v důsledku nevzdělanosti, smysl a účel právní normy činí z práva nástroj odcizení a absurdity.“ (viz poprvé nález Ústavního soudu ze dne 17. 12. 1997, sp. zn. Pl. ÚS 33/97, publ. pod č. 30/1998 Sb.) a konstatoval, že „výklad právní normy by měl být průnikem a vyvážením jednotlivých výkladových metod – vedle metody jazykové též metody systematické, historické, teleologické, logické, srovnání v právu aj. (srov. rozsudek NSS ze dne 21. 8. 2003, č. j. 5 A 116/2001 - 46, publikovaný pod č. 20/2003 Sb. NSS; rozsudek NSS ze dne 11. 2. 2004, č. j. 7 A 72/2001 - 53, publ. pod č. 576/2005 Sb. NSS a dále též rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 26. 10. 2005, č. j. 1 Afs 86/2004 - 54, publ. pod č. 792/2006 Sb. NSS).“ Nejvyšší správní soud dále uvedl, že „při výkladu sporného ustanovení vycházel soud zejména ze smyslu a účelu daňového řádu, z cíle správy daně a ze základních zásad daňového řízení. Daňový řád upřednostňuje stanovení daně dokazováním, neboť správné zjištění a stanovení daně je prvořadým cílem správy daně.

[25] Za určitých okolností může být daňová povinnost stanovena náhradním způsobem, a to buď stanovením daně podle pomůcek, případně sjednáním daně. Stanovení daně podle pomůcek bude připadat v úvahu především tehdy, nesplní-li daňový subjekt některou ze svých zákonem stanovených povinností při dokazování svých daňových tvrzení v takovém rozsahu, že výsledky provedeného dokazování neumožňují spolehlivě stanovit daň dokazováním (srov. komentář k § 98), popř. znemožní-li správci zahájit daňovou kontrolu za podmínek

stanovených v § 87 odst. 5 či neposkytne-li správci daně potřebnou součinnost k odstranění pochybností podle § 90 odst. 4. Daň podle pomůcek může být vyměřena popř. doměřena i tehdy, nepodal-li daňový subjekt řádné daňové tvrzení či dodatečné daňové tvrzení ani poté, kdy byl k jeho podání správcem daně vyzván. V takovém případě se neuplatní zásada součinnosti, a správce daně stanoví daň podle pomůcek, které si sám k tomu účelu opatří a jejichž příkladný výčet obsahuje ustanovení § 98 odst. 3.

[26] *Specifikem rozhodnutí o stanovení daně podle pomůcek je, že rozhodnutí o daňové povinnosti není v tomto případě výsledkem dokazování o tom, jaká je daňová povinnost daňového subjektu, ale je postaveno na kvalifikovaném odhadu této daňové povinnosti. Z tohoto specifika logicky vyplývá i odlišný okruh otázek, které mohou být předmětem přezkumu rozhodnutí o stanovení daně podle pomůcek v odvolacím řízení.*

[27] *Je-li podáno odvolání proti rozhodnutí o stanovení daně podle pomůcek, je předmětem přezkumu dodržení zákonných podmínek pro stanovení daně tímto náhradním způsobem. Zkoumání zákonnosti se omezuje na zjištění, zda byly naplněny podmínky, za nichž lze k vydání rozhodnutí o stanovení daně podle pomůcek, jakož i přiměřenost použitých pomůcek (srov. § 114 odst. 4 daňového řádu).*

[28] *Smyslem a účelem § 145 odst. 2 daňového řádu je umožnit správci daně stanovit rychle a efektivně daň, a to v případě souhlasu daňového subjektu na základě dodatečného daňového přiznání a v případě jeho pasivity i bez součinnosti daňového subjektu. Podmínkou takového postupu je, že zde existuje důvodný předpoklad, že daň bude doměřena.“*

[29] *Nejvyšší správní soud dále uvedl, že „Předloží-li daňový subjekt v souladu s výzvou správce daně dodatečné tvrzení, je správce daně oprávněn aplikovat § 144 daňového řádu, tj. nemusí výsledek doměření daňovému subjektu vůbec sdělovat, dodatečný platební výměr pouze založí do spisu, přičemž daňový subjekt nemá právo se proti takovému rozhodnutí odvolat. Zákon sice stanoví, že tento postup nelze využít, pokud byl zahájen postup k odstranění pochybností, nicméně ten, resp. jeho zahájení je ve smyslu § 89 daňového řádu v rukou správce daně nikoli v rukou daňového subjektu.*

[30] *Jinými slovy, pokud správce daně vyzve daňový subjekt k předložení dodatečného daňového tvrzení a ten výzvě vyhoví, nemá daňový subjekt žádný zákonem stanovený nárok na zahájení postupu k odstranění pochybností či dokazování, jak se uvádí v důvodové zprávě. V této souvislosti lze připomenout, že při aplikaci § 144 daňového řádu dokonce nemá ani právo se odvolat a podrobit zákonnost takto dodatečně přiznané daně odvolacímu přezkumu. Splněním výzvy tedy daňový subjekt více méně rezignuje na prověřování zákonnosti takto přiznané daně. Nesplněním výzvy se vystavuje riziku doměření daně podle pomůcek a následně omezenému odvolacímu (soudnímu) přezkumu.*

[31] *Pokud bude daňový subjekt i přes svůj nesouhlas s výzvou správce daně pasivní, nelze proti stanovení daně podle pomůcek nic namítat. V takové situaci musí mít správce daně oprávnění stanovit daň i bez součinnosti s daňovým subjektem.*

[32] *Aplikovat stejný postup včetně omezeného odvolacího přezkumu i na situace, kdy daňový subjekt s obsahem, resp. s důvody výzvy k předložení dodatečného daňového přiznání*

pokračování

nesouhlasí a tento nesouhlas kvalifikovaně a před doměřením daně z úřední povinnosti správci daně sdělí, není udržitelné. Daňový subjekt má plné právo se zjištěními správce daně polemizovat, vyjádřit se k nim, má právo předkládat svá vlastní tvrzení a k těmto tvrzením navrhopvat důkazy. Má také právo, aby právní posouzení věci správcem daně prvního stupně bylo podrobeno odvolacímu přezkumu v plné apelaci.

[33] *Odvolací řízení obecně slouží k tomu, aby rozhodnutí vydané správním orgánem v prvním stupni bylo na principu úplné apelace přezkoumáno. Ačkoliv jde o různé dílčí procesní stupně řízení, stále se jedná o souvislý jednotný proces, jehož cílem je pravomocné rozhodnutí. Odvoláním se v podstatě přenáší věc ve svém celku na vyšší instanci a této náleží, aby ji samostatně posoudila. Teprve pravomocným rozhodnutím příslušný správní orgán konečným způsobem určí práva a povinnosti daňového subjektu.*

[34] *Má-li daňový subjekt při standardním doměřením daně celou řadu práv, lze si jen obtížně představit výklad, dle kterého by i přes aktivní kvalifikovaný nesouhlas daňového subjektu s důvody vedoucími k doměřením daně, mu bylo uplatnění výše uvedených práv odepřeno.*

[35] *Zaměřovat nesouhlas daňového subjektu s právním názorem správce daně za nečinnost daňového subjektu a spojovat takový nesouhlas s oprávněním doměřit daň podle pomůcek, tj. aplikovat náhradní způsob stanovení daně tradičně svázaný s pasivitou daňového subjektu, pouze z důvodu rozdílného právního výkladu a nepodání dodatečného daňového přiznání na příslušném tiskopise, je v právním státě neudržitelné.“*

[36] *Nejvyšší správní soud tak v rozsudku č. j. 9 Afs 66/2015 - 39 uzavřel, že „nesouhlasí-li daňový subjekt s obsahem výzvy k předložení dodatečného daňového přiznání a tento nesouhlas správci daně ve lhůtě stanovené ve výzvě (nejpozději však před vydáním platebního výměru správcem daně prvního stupně) kvalifikovaným způsobem sdělí, není správce daně bez dalšího oprávněn doměřit daň dle pomůcek. Zvoleným postupem správní orgány pozměnily nalézací řízení na jednostranné stanovení daně z úřední povinnosti bez možnosti podrobit zejména hmotné právní otázky plnému odvolacímu přezkumu.“*

[37] *K výše uvedené argumentaci již nepovažuje Nejvyšší správní soud v posuzované věci za nutné cokoli dodávat, neboť se plně ztotožňuje s přílehavou, logickou a vyčerpávající argumentací devátého senátu a se závěry, k nimž dospěl. Z výše uvedeného tak je zřejmé, že nelze přisvědčit námitce stěžovatele, že nikoli pouhé vyjádření daňového subjektu, ale pouze podání dodatečného daňového tvrzení je splněním výzvy dle § 145 odst. 2 daňového řádu. K upozornění stěžovatele na skutečnost, že tento závěr zastává rovněž stěžovatelem citovaný komentář k daňovému řádu, který uvádí, že „nesplní-li daňový subjekt podmínky výzvy a dodatečné daňové přiznání nepodá, je správce daně oprávněn stanovit daň podle pomůcek“, Nejvyšší správní soud uvádí, že závěry vyslovenými v odborné literatuře není vázán, ačkoli soud může použít komentář jako interpretační vodítko.*

[38] *K poukazu stěžovatele na skutečnost, že krajský soud nezpochybnil závěr správce daně o naplnění předpokladů pro vydání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání podle § 145 odst. 2, Nejvyšší správní soud konstatuje, že podmínky pro vydání této výzvy splněny byly, neboť na základě skutečností uvedených ve výzvě bylo možné důvodně*

předpokládat, že daň bude doměřena. V posuzované věci však předmětem řízení není posouzení, zda byly dány podmínky pro vydání předmětné výzvy, ale to zda byly splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek. Splnění podmínek pro vydání předmětné výzvy tudíž nemůže mít vliv na posouzení věci.

[39] K argumentaci stěžovatele, že závěry uvedené v rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 Afs 105/2013 nelze plně přejímat na posuzovanou věc, Nejvyšší správní soud uvádí, že ve věci sp. z. 5 Afs 105/2013 se sice vskutku jednalo o výzvu správce daně k podání řádného, nikoliv dodatečného daňového tvrzení. Tato skutečnost však nic nemění na tom, že krajský soud nepochybil, pokud ze závěrů učiněných v tomto rozsudku vycházel, neboť Nejvyšší správní soud v tomto rozsudku vyhodnotil splnění podmínek pro přechod na stanovení daně podle pomůcek v zásadě stejně jako ve věci sp. zn. 9 Afs 66/2015, když konstatoval, že „[p]řipouštělo-li ustanovení § 44 odst. 1 ZSDP (nyní § 145 odst. 1 daňového řádu) stanovení daně podle pomůcek, tedy v podstatě bez součinnosti daňového subjektu (žalobce), 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. Žalobce totiž nebyl zcela nečinný, proti výzvě celního úřadu ze dne 26. 10. 2010 k podání daňového přiznání za předmětné zdaňovací období brojil odvoláním, ve kterém tvrdil, že není ve vztahu k této dani jejím plátcem a není tedy povinen daňové přiznání podat. V projednávané věci tedy již z tohoto důvodu nebyly splněny podmínky pro přechod na pomůcky podle § 44 odst. 1 ZSDP pro nepodání daňového přiznání. Jakkoli žalobce neučinil své sdělení stran daňové povinnosti na předepsaném formuláři, učinil tak nepochybně v podaném odvolání. Nelze tak konstatovat, že žalobce se správcem daně nekomunikoval.“

[40] Na závěru, že v posuzované věci nebyly dány podmínky pro stanovení daně podle pomůcek, nemění nic ani poukaz stěžovatele na rozsudek zdejšího soudu ze dne 11. 12. 2008, č. j. 5 Afs 74/2008 – 57, neboť, jak již přílehavě konstatoval krajský soud, v této věci probíhalo dokazování v rámci daňové kontroly, žalobkyni bylo umožněno vyjádřit se k zajištěným důkazním prostředkům, a jednalo se tudíž o zásadně odlišný případ. Totéž pak platí ohledně tvrzení stěžovatele, že nyní byla žalobkyně dostatečně obeznámena s tím, proč správce daně požaduje podání dodatečného daňového přiznání, a to v rámci obsáhlého odůvodnění výzvy k podání dodatečného daňového přiznání. Ve věci 5 Afs 74/2008 totiž správce daně na rozdíl od posuzované věci žalobci neupřel možnost řádného dokazování a nezkrátil jej na právu kvalifikované obrany. Konstatování stěžovatele, že Nejvyšší správní soud ve věci sp. zn. 5 Afs 74/2008 nedospěl k závěru, že reakce daňového subjektu na výzvu správce daně vylučuje stanovení daně podle pomůcek lze přisvědčit, stejně jako tomu, že daňový subjekt v této věci na výzvu správce reagoval, nikoli však podáním daňového přiznání. Tato skutečnost však nic nemění na tom, že v posuzované věci je třeba při hodnocení reakce žalobkyně na výzvu správce daně dle § 145 odst. 2 daňového řádu vycházet ze závěrů učiněných zdejším soudem v obdobné věci v rozsudku č. j. 9 Afs 66/2015 - 40, neboť ve věci sp. zn. 5 Afs 74/2008 se jednalo o skutkově i právně odlišný případ, v němž správce daně postupoval podle jiné právní úpravy - nikoli podle daňového řádu, ale podle zákona č. 337/1992 Sb., která nebyla shodná s právní úpravou obsaženou v daňovém řádu. S ohledem na výše uvedené závěry, k nimž dospěl zdejší soud ve věci sp. zn. 9 Afs 66/2015, je patrné, že nelze vyhovět ani námitce stěžovatele, že právo žalobkyně na její procesní obranu nebylo zkráceno.

pokračování

[41] Důvodná není rovněž námitka, podle které byly splněny obě podmínky pro přechod na pomůcky zmíněné v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. 2005, sp. zn. 5 Afs 160/2004, neboť správce daně nedisponoval důkazy, na základě kterých by bylo možné daň doměřit, a bylo patrné, že žalobkyně neposkytne potřebnou součinnost s ohledem na svůj právní názor ohledně daňové povinnosti, a nebylo tak nutné další dokazování. Stěžovatel totiž nesprávně zaměňuje přípis daňového subjektu obsahující právní argumentaci vyvracející závěry vyjádření ve výzvě správce daně s nečinností daňového subjektu. Z tohoto důvodu nelze přisvědčit ani názor stěžovatele, že vyjádření nesouhlasu žalobkyně se stanoviskem správce daně uvedeným ve výzvě nepředstavuje adekvátní reakci na výzvu. K naposledy uvedenému rozsudku zdejšího soudu Nejvyšší správní soud dodává, že je součástí konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu, podle které je pro přechod na stanovení daně podle pomůcek potřebná nečinnost daňového subjektu. Nejvyšší správní totiž již v tomto rozsudku (sp. zn. 5 Afs 160/2004) k aplikaci pomůcek dle zákona č. 337/1992 Sb., vyslovil, že *„připouští-li zákon v ustanovení § 44 stanovit daň v podstatě bez součinnosti daňového subjektu, nepochybně tak lze učinit pouze v případech, kdy daňový subjekt se správcem daně nekomunikuje a neposkytuje potřebnou součinnost. Tak tomu však v projednávané věci nebylo.“* Tento názor Nejvyšší správní soud zopakoval např. v rozsudcích ze dne 8. 11. 2007, č. j. 5 Afs 172/2006 - 115, ze dne 27. 11. 2014, č. j. 5 Afs 105/2013 - 28, a ze dne 11. 8. 2015, č. j. 6 Afs 274/2014 - 31.

[42] Na závěr kasační stížnosti stěžovatel poukazuje na skutečnost, že v důsledku závěru, že v posuzované věci nebyly splněny podmínky pro doměření daně podle pomůcek podle § 145 odst. 2 ve spojení s právním názorem Nejvyššího správního soudu zaujatým v rozsudku ze dne 30. 4. 2015, sp. zn. 2 Afs 1/2015, by v některých případech docházelo k nemožnosti stanovit daň z důvodu uplynutí lhůty pro stanovení daně. K uvedené argumentaci stěžovatele Nejvyšší správní soud v první řadě uvádí, že nic z uvedeného nemění výše uvedený závěr, že v posuzované věci nebyly dány podmínky pro doměření daně podle pomůcek, neboť žalobkyně kvalifikovaným způsobem sdělila stěžovateli svůj nesouhlas s obsahem výzvy k předložení dodatečného daňového přiznání učiněné správcem daně dle § 145 odst. 2 daňového řádu. Nejvyšší správní soud tak má v posuzované věci za to, že za situace, kdy byl správce daně navzdory tvrzením žalobkyně uvedeným v její reakci na jeho výzvu k podání dodatečného daňového tvrzení k dani z převodu nemovitostí přesvědčen o existenci její daňové povinnosti, bylo na místě zahájení daňové kontroly dle § 85 a násl. daňového řádu za účelem prověření tvrzení žalobkyně, správného zjištění a stanovení její daňové povinnosti a případného doměření daně. Tak tomu ostatně bylo i ve věci sp. zn. 2 Afs 1/2015, na kterou poukazuje stěžovatel v kasační stížnosti, v níž ve vztahu ke zdaňovacím obdobím 2009, 2010 a 2011 vydal správce daně dne 26. 6. 2012 výzvy k podání dodatečného daňového přiznání, které byly stěžovateli doručeny dne 26. 6. 2012. Stěžovatel nesouhlasil s výkladem zaujatým správcem daně v uvedených výzvách a správci daně písemně sdělil, podáními ze dne 9. 7. 2012, že pro podání dodatečných daňových přiznání nevidí žádný právní důvod. Správce daně poté ve vztahu k dani z příjmů za zdaňovací období roků 2009, 2010 a 2011 zahájil dne 5. 4. 2013 daňovou kontrolu, a to z důvodu, že daňovým subjektem nebyla prokázána skutečnost, že předmětná vozidla nejsou používána k podnikání, resp. v přímé souvislosti s podnikáním nebo k činnostem, z nichž plynoucí příjmy jsou předmětem daně z příjmů.

[43] K tvrzení stěžovatele, že provádění dokazování v rámci § 145 odst. 2 daňového řádu či zahájení daňové kontroly by nebylo v posuzované věci racionální, neboť žalobkyně neměla vůli správci daně poskytnout znalecký posudek týkající se převáděné stavby, který by byl v této věci stěžejním důkazem, správce daně by tak musel ocenění zpracovat sám a jednalo by se tudíž opětovně o pomůcku, nikoli o důkazní prostředek, Nejvyšší správní soud uvádí, že z obsahu správního spisu zjistil, že správce daně v posuzované věci jako pomůcku pro stanovení ceny zjištěné použil ocenění správce daně zapsané pod č. j. 968623/13/2712-24400-603610, přičemž k přepočítání ceny zjištěné použil znalecký posudek JUDr. Václava Hrnčíře ze dne 11. 4. 2011 č. 045-3387/11, týkající se předmětné nemovitosti, který byl znalcem správci daně doručen dne 15. 2. 2013 na základě výzvy k poskytování informací správci daně ze dne 13. 12. 2012, č. j. 59752/12/254973607758. Jak již bylo několikrát uvedeno, v posuzované věci nebyly splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek. Aby nebyla žalobkyni upřena možnost řádného dokazování a žalobkyně nebyla zkrácena na svém právu kvalifikované obrany, bylo proto třeba daň stanovit dokazováním. Přitom by uvedené ocenění vypracované správcem daně a znalecký posudek již představovaly důkazní prostředky ve formě listiny získané správcem daně v rámci jeho úřední činnosti, resp. znaleckého posudku ve smyslu § 93 odst. 1 daňového řádu, tj. podklady ke zjištění skutečného stavu věci a správnému zjištění a stanovení daně, s nimiž je tak správce daně povinen daňový subjekt (žalobkyni) seznámit, aby se k nim mohla vyjádřit.

III.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[44] Nejvyšší správní soud shledal nedůvodnými všechny stěžovatelem uplatněné námitky, kasační stížnost je proto nedůvodná. Z tohoto důvodu Nejvyšší správní soud dle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. kasační stížnost zamítl.

[45] O nákladech pak Nejvyšší správní soud rozhodl v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Procesně úspěšná žalobkyně má právo na náhradu odměny právního zástupce za jeden úkon právní služby (vyjádření ke kasační stížnosti), podle § 11 odst. 1 písm. d) a § 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátní tarif, ve výši 3.100 Kč a náhradu hotových výdajů ve výši 300 Kč (§ 13 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb.). Celkem tedy zástupci žalobkyně náleží odměna a náhrada hotových výdajů ve výši 3.400 Kč. Vzhledem k tomu, že zástupce žalobkyně doložil, že je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšuje se odměna za zastupování o tuto daň ve výši 21 %, tedy o 714 Kč. Celkově tedy je stěžovatel povinen zaplatit žalobkyni na nákladech řízení o kasační stížnosti 4.114 Kč do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku, k rukám jejího právního zástupce.

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

V Brně dne 27. října 2015

pokračování

4 Afs 170/2015 - 48

JUDr. Jiří Palla
předseda senátu