



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Barbary Pořízkové a soudců JUDr. Petra Mikeše, Ph.D., a JUDr. Radana Malíka v právní věci žalobkyně: **Jihočeský zemědělský lihovar, a.s.**, se sídlem Temelín - Knín 14, zast. Mgr. Hynkem Jaškem, advokátem se sídlem Divadelní 616/4, Brno, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Jihočeský kraj**, se sídlem Mánesova 1803/3a, České Budějovice, ve věci ochrany před nezákonným zásahem žalovaného, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 1. 2. 2016, č. j. 10 A 162/2015 – 51,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 1. 2. 2016, č. j. 10 A 162/2015 – 51, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Podanou kasační stížností se žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) domáhá zrušení v záhlaví označeného rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích (dále jen „krajský soud“), kterým byla dle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), zamítnuta její žaloba ve věci ochrany před nezákonným zásahem žalovaného.

[2] Stěžovatelka se žalobou domáhala určení, že zahájení a provádění daňové kontroly daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků za zdaňovací období roku 2010 až 2012 a daně z přidané hodnoty za jednotlivá období IV. čtvrtletí 2010 až I.

čtvrtletí 2013 zahájené žalovaným dne 25. 11. 2013 jsou nezákonným zásahem, a zákazu v nich pokračovat.

[3] Krajský soud uvedl, že předmět smlouvy mezi stěžovatelkou a jejím mandatářem, který je zároveň předseda představenstva, je velmi obecný. Tvzení o mandatářem vykonávaných činnostech jsou též obecná, a nelze proto učinit spolehlivý úsudek o tom, zda a v jakém rozsahu se jedná o příjem podřaditelný příjmům ze závislé činnosti a příjmům osoby samostatně výdělečně činné. To, co bylo v době před zahájením daňové kontroly zjištěno o mandatářem fakturovaných zdanitelných plněních, rovněž nepostačuje pro úsudek o splnění podmínek pro uplatnění nadměrného odpočtu. Nadto soud uvedl, že stěžovatelka opakovaně trvala na tom, že tvrzený nárok na daňový odpočet má, což vyjádřila v reakci na výzvu správce daně k odstranění pochybností učiněnou podle § 89 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Předseda představenstva uvedl, že nadměrný odpočet je společnosti neoprávněně zadržován. Krajský soud zhodnotil, že v době před zahájením daňové kontroly nebylo zřejmé, v jakém rozsahu přichází v úvahu doměření kontrolovaných daní a při postoji stěžovatelky zastávajícího názor, že postupovala v souladu se zákonem, by výzva k podání dodatečného daňového tvrzení ke správnému zjištění a stanovení daně nevedla.

[4] Tyto závěry nejsou dle krajského soudu v rozporu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 5. 2015, č. j. 2 Afs 209/2014 – 23, dle kterého nemá upřednostnění výzvy k podání daňového tvrzení místo vždy, ale lze tak postupovat výlučně tehdy, lze-li využitím takové výzvy dosáhnout cíle řízení. Současně zde kasační soud poukázal na zásadu hospodárnosti a rychlosti daňového řízení.

[5] Názor stěžovatelky, že by v případě vydání výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení na ni zareagovala a přiznání podala, označil krajský soud za čistě hypotetickou možnost. Správce daně mohl hodnotit její postoj ke konkrétní dani pouze v době před zahájením daňové kontroly.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření ke kasační stížnosti

[6] Proti rozsudku krajského soudu podala stěžovatelka kasační stížnost, jejíž důvody podřazuje pod § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[7] Stěžovatelka uvedla, že žalovaný měl již před 25. 11. 2013 k dispozici takové vědomosti a důkazy, ze kterých mohl důvodně předpokládat, že bude doměřena daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků i daň z přidané hodnoty. Namísto bezprostředního zahájení daňové kontroly tak měl postupovat dle § 143 odst. 3 ve spojení s § 145 odst. 2 daňového řádu. Dle citovaného rozsudku sp. zn. 2 Afs 209/2014 nelze podmínku důvodného předpokladu dle § 145 odst. 2 daňového řádu považovat za splněnou pouze tehdy, kdy je správce daně schopen spolehlivě určit v jaké výši bude daň doměřena, ale postačí indicie, které měl správce daně k dispozici z postupu k odstranění pochybností. Za dostatečné indicie měl žalovaný považovat již existenci mandátní smlouvy, vědomost o členství mandatáře ve statutárním orgánu stěžovatelky a do té doby podaná daňová přiznání. Nelze taktéž dovozovat, jak by se stěžovatelka zachovala v případě výzvy k podání dodatečného přiznání za zcela jiná zdaňovací období a k jiné dani.

pokračování

[8] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil s posouzením krajského soudu a navrhl kasační stížnost zamítnout.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[9] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatelka je zastoupena advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil při tom, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

[10] Ze správního spisu soud zjistil následující rozhodné skutečnosti. Stěžovatelka podala dne 23. 7. 2013 přiznání k dani z přidané hodnoty za II. čtvrtletí 2013. Žalovanému vznikly pochybnosti o správnosti a průkaznosti údajů o přijatých zdanitelných plněních, proto ji vyzval k odstranění pochybností dle § 89 daňového řádu. Na tuto výzvu reagovala přípisem ze dne 15. 8. 2013, kdy zároveň předložila přehled přijatých plnění za II. čtvrtletí roku 2013.

[11] Žalovaný provedl dne 16. 3. 2013 místní šetření, při kterém převzal přijaté doklady za poskytnuté služby od mandátáře a dále mandátní smlouvu ze dne 1. 6. 2006 a její dodatek ze dne 1. 1. 2010. Tyto podklady zhodnotil ve sdělení o výsledku postupu k odstranění pochybností ze dne 10. 10. 2013, kde uvedl, že pochybnosti odstraněny nebyly, ukončil postup k odstranění pochybností a sdělil, že bude zahájena daňová kontrola za II. čtvrtletí 2013. Rovněž jednal s předsedou představenstva, který žalovanému vytkl záměrné zastavení a svévolné nevrácení nadměrného odpočtu a projevil nesouhlas s daňovou kontrolou.

[12] Přípisem ze dne 24. 10. 2013 navrhla stěžovatelka pokračovat v dokazování, kde taktéž uvedla, že je přesvědčena, že její nárok na odpočet daně byl uplatněn v souladu se zákonem a je plně důvodný. Zároveň předložila přehled činnosti mandátáře za II. čtvrtletí 2013. V tomto přehledu jsou uvedeny např. následující činnosti: kompletní revize business plánu v české i anglické mutaci, jednání se dvěma potenciálními investory, audiokonference a pravidelný report o činnosti společnosti předsedovi dozorčí rady, dojednání a uzavření mandátní smlouvy pro provoz vlečky na silu Temelín, příprava podkladů a strategie, jednání s právním zástupcem společnosti na soudní stání. Dne 5. 11. 2013 telefonicky žalovaný sdělil stěžovateli, že bude zahájena daňová kontrola na další zdaňovací období, v rozsahu specifikovaném v odstavci [2] tohoto rozsudku.

[13] Dle § 143 odst. 3 daňového řádu *[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.*

[14] Dle § 145 odst. 2 daňového řádu *[p]okud 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.*

[15] V usnesení ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014 – 55, rozšířený senát k výše citovaným ustanovením uvedl, že „zákonodárce vytvořil za účelem dosažení pokud možno správného stanovení daně, jistou hierarchii postupů správce daně. Její základní logikou je postupné posilování vrchnostenské stránky správy daní a oslabování její „dialogické“ či kooperativní stránky. Jinak řečeno, daňový subjekt má zásadně napravit svoji chybu, jež jde k tíži fisku, sám. Pokud to neudělá a správce daně jinak než daňovou kontrolou, tedy jinak než uplatněním nejsilnějšího a nejkomplexnějšího kontrolního postupu, jež má k dispozici, zjistí, že daň má být vyšší, než jak bylo posledně stanoveno, má správce daně dát daňovému subjektu prostor k nápravě.“ S ohledem na uvedené dovodil, že správce daně má nejprve vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení, pokud se jinak než na základě daňové kontroly dozví o skutečnostech či důkazech nasvědčujících tomu, že by daňovému subjektu měla být určitá daň doměřena. Z tohoto pravidla připustil rozšířený senát výjimku, když uvedl, že „[j]en výjimečně, pokud by samotné zpravení daňového subjektu o tom, jaké informace má správce daně k dispozici, mohlo vést ke zmaření cíle správy daní, tedy správného stanovení daně, lze od výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení upustit a bez dalšího u daňového subjektu zahájit daňovou kontrolu. O takové případy se bude jednat zejména tehdy, bude-li mít správce daně poznatky ukazující na předchozí podvodné jednání daňového subjektu související se zjištěnými informacemi či na to, že daňový subjekt by se snažil následným jednáním (typicky úpravami svých povinných evidencí nebo jinými kroky nepřipustně zakrývajících skutečný stav věci) zmařit správné stanovení daně.“ Za těchto okolností lze od výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení upustit a bez dalšího u daňového subjektu zahájit daňovou kontrolu. Zároveň rozšířený senát dodal, že povinnost postupovat nejprve podle § 145 odst. 2 daňového řádu se neuplatní také tehdy, zahajuje-li správce daně daňovou kontrolu bez konkrétních důvodů vztažených ke kontrolovanému daňovému subjektu.

[16] V projednávaném případě je sporné, zda byly naplněny podmínky pro aplikaci § 145 odst. 2 daňového řádu, tedy že „lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena“, a to před zahájením daňové kontroly dne 25. 11. 2013.

[17] K naplnění hypotézy důvodného předpokladu se Nejvyšší správní soud již několikrát vyjádřil. V citovaném rozsudku, sp. zn. 2 Afs 209/2014, uvedl, že „zastává názor, že ustanovení § 145 odst. 2 a § 143 odst. 3 daňového řádu je třeba vykládat nikoli za výlučného užití metody jazykového výkladu, nýbrž za současného užití vícera metod právní interpretace. Tento postup je obecně aplikovatelný při výkladu právních předpisů (srov. např. nálezy Ústavního soudu ze dne 8. 2. 2011, sp. zn. I. ÚS 2920/09, dostupný z <http://nalus.usoud.cz>). Proto nelze souhlasit se stěžovatelem, rozumí-li slovu „důvodný“ ve smyslu „nejisto postavený“, aniž se zabýval jeho výkladem hlouběji, zejména s přihlédnutím k souladnosti takového výkladu se základními zásadami správy daní. Nejvyšší správní soud zastává názor, že podmínku důvodného předpokladu doměření daně tak nelze považovat za splněnou pouze tehdy, kdy je správce daně schopen již na základě skutečností zjištěných mimo daňovou kontrolu spolehlivě určit výši, v jaké bude daň doměřena. Je jen stěží představitelná situace, kdy by správce daně mimo daňovou kontrolu, zejména tedy v rámci vyhledávací činnosti, získal natolik konkrétní, úplné a důkazně podložené informace, aby na jejich základě mohl bez dalšího usuzovat na výši doměření daně. Naopak, typicky v případě, kdy správce daně zjistí, že podané řádné daňové tvrzení neobsahuje příznání konkrétní daňově relevantní skutečnosti, lze již na základě běžné úvahy předpokládat, že daň bude doměřena, neboť řádné daňové tvrzení nebylo vyplněno správně. Zdejší soud proto uzavírá, že v případě zjištěné

pokračování

neúplnosti podaného daňového tvrzení lze obecně předpokládat, že daň bude doměřena; lhotejno přitom v jaké výši.“

[18] V rozsudku kasačního soudu ze dne 2. 3. 2016, č. j. 6 Afs 79/2015 – 39, publ. pod č. 3398/2016 Sb. NSS, soud akceptoval názor autorů odborné literatury, když uvedl, že „*„[v]ýzvu k podání dodatečného daňového přiznání však správce daně vydá pouze tehdy, pokud již v této fázi řízení disponuje natolik silnými poznatky, z nichž lze vytvořit důvodný předpoklad o doměření daně, tedy o nesprávnosti současné poslední známé daně. Pokud má správce daně pouze jisté indicie, z nichž ještě nelze zformulovat dostatečně spolehlivý závěr ohledně toho, zda je poslední známá daň nesprávná, pak namísto vydání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání přistoupí k zahájení daňové kontroly, v níž tyto své poznatky prověří (srov. též KRATOCHVÍL, J., Vyměření a doměření daně. Daně a právo v praxi. Wolters Kluwer ČR, a.s. 2012 č. 11).“*

[19] Aplikujíc výše uvedenou judikaturu, dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že v projednávané věci bylo možno důvodně předpokládat, že daň bude doměřena. Lze souhlasit s krajským soudem, že smlouva mezi stěžovatelkou a jejím mandatářem byla obecná a mohlo by tak být s ohledem na dále uvedené sporné, zda by sama o sobě znamenala naplnění důvodného předpokladu pro doměření daně. Žalovaný však následně (měsíc před zahájením daňové kontroly) obdržel přehled činností mandatáře za II. čtvrtletí 2013.

[20] V obecné rovině může být mandátní smlouva podle svého obsahu smlouvou o výkonu funkce člena statutárního orgánu [srov. § 66 odst. 2 zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku, ve znění ke dni 31. 12. 2013, a ve vztahu k nové úpravě § 59 odst. 1 zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích)], ale mohla by upravovat i výkon činnosti zcela odlišné (například zajištění údržby zahrady). Konkrétní posouzení, zda upravuje výkon funkce nebo odlišnou činnost, pak závisí na specifikaci činností, které má mandatář vykonávat a které fakticky vykonává.

[21] Dle § 6 odst. 1 písm. c) zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, ve znění do 31. 12. 2013 (dále jen „zákon o daních z příjmů“), jsou zařazeny mezi příjmy ze závislé činnosti také odměny členů statutárních orgánů a dalších orgánů právnických osob. V případě, když by činnosti mandatáře byly posouzeny jako činnosti statutárního orgánu, byly by příjmy z této činnosti podřaditelné pod § 6 zákona o daních z příjmů, tedy pod příjmy ze závislé činnosti a funkčních požitků.

[22] Dle § 5 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění do 31. 12. 2014 (dále jen „zákon o DPH“), *„[o]soba povinná k dani je fyzická nebo právnická osoba, která samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti, pokud tento zákon nestanoví v § 5a jinak. Osobou povinnou k dani je i právnická osoba, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání, pokud uskutečňuje ekonomické činnosti. Dle § 5 odst. 2 stejného zákona [e]konomickou činností uvedenou v odstavci 1 se pro účely tohoto zákona rozumí soustavná činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, [...] Samostatně uskutečňovanou ekonomickou činností není činnost [...] případně činnosti osob, které jsou zdaňovány jako příjmy ze závislé činnosti podle zvláštního právního předpisu [...].“*

[23] Většina činností uvedených v přehledu činností mandátáře za II. čtvrtletí 2013 je svou povahou typická pro výkon funkce předsedy představenstva, tedy obchodní vedení společnosti (jednání s obchodními partnery, vytváření obchodních strategií a plánů, zajišťuje řádné vedení účetnictví, atd.). Žalovaný nashromáždil dostatek informací k posouzení povahy činnosti předsedy představenstva. V této situaci se zjevně domníval, že tato činnost je podřaditelná pod činnost předsedy představenstva, protože jinak by vůbec nebyl důvod zahajovat v této věci za prověřované zdaňovací období daňovou kontrolu. Jinými slovy disponoval dostatečným množstvím informací k důvodnému předpokladu, že doměří jak daň z příjmů, tak daň z přidané hodnoty (neoprávněné uplatnění odpočtu na DPH). Jakkoliv není možné vyloučit, že by se následně ukázalo, že šlo o výkon činnosti jiné, pro nástup důvodné pochybnosti postačuje určitá vyšší míra pravděpodobnosti doměření daně, nikoliv jistota doměření a správnost doměření.

[24] V této souvislosti je vhodné připomenout, že otázka věcné správnosti následně doměřené daně není pro posouzení zákonnosti postupu, který k doměření daně povede, rozhodná. Volba mezi daňovou kontrolou a výzvou k předložení dodatečného daňového přiznání se odvíjí od množství a kvality informací, které správce daně potřebuje, aby dle svého právního posouzení mohl daň doměřit. Důvodný předpoklad, že daň bude doměřena, proto nezahrnuje posouzení věcné správnosti názoru správce daně.

[25] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že v případě obou daňových kontrol byly před jejími zahájeními dány důvodné předpoklady, že tyto daně budou správcem daně doměřeny. Vzhledem k tomu, že rozšířený senát ve výše uvedeném usnesení stanovil, že výzva k podání dodatečného daňového tvrzení musí přijít vždy, když je naplněn *důvodný předpoklad*, je nutno k výjimkám, které stanovil z tohoto pravidla, přistupovat restriktivně.

[26] Od nutnosti vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení nebyl důvod upustit. V projednávaném případě se stěžovatelka nedopustila žádného podvodného jednání nebo nebylo tvrzeno, že by hrozilo upravování povinných evidencí, tedy, že by nastaly výjimky, které pro povinnost výzvy dovodil rozšířený senát.

[27] Soud souhlasí s názorem stěžovatelky, že nelze nijak předjímat, jak by se zachovala v případě výzvy k podání dodatečného daňového přiznání. Nesouhlas daňového subjektu s právním názorem správce daně, uplatněný v jiném prověřovaném zdaňovacím období, navíc sám o sobě nemůže opravňovat správce daně k rezignaci na postup dle § 145 odst. 2 daňového řádu.

IV. Závěr a náklady řízení

[28] Nejvyšší správní soud tedy dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná. Napadený rozsudek krajského soudu proto dle § 110 odst. 1, věty první, s. ř. s. zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení, v němž je v souladu s ustanovením § 110 odst. 4 s. ř. s. právními závěry uvedenými v tomto rozsudku vázán.

[29] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne v souladu s § 110 odst. 3, větou první, s. ř. s. krajský soud v novém rozhodnutí.

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

pokračování

JUDr. Barbara Pořízková
předsedkyně senátu