



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Aleše Roztočila a soudců Mgr. Petry Weissové a JUDr. Jiřího Pally v právní věci žalobkyně: **European Data Project s.r.o.**, se sídlem Komořany 146, zast. Ing. Radkem Lančíkem, daňovým poradcem, Divadelní 4, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 25. 6. 2015, č. j. 19827/15/5200-11431-706012, č. j. 19828/15/5200-11431-706012, č. j. 19829/15/5200-11431-706012, č. j. 19830/15/5200-11431-706012, č. j. 19831/15/5200-11431-706012, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 15. 12. 2016, č. j. 30 Af 23/2015 - 76,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni k rukám jejího zástupce, Ing. Radka Lančíka, daňového poradce, náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ve výši 3.400 Kč, ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I.

[1] Finanční úřad pro Plzeňský kraj (dále jen „správce daně“) za zdaňovací období od 1. 1. 2008 do 31. 12. 2008 dodatečným platebním výměrem žalobkyni doměřil daň z příjmů právnických osob ve výši 106.890 Kč, dodatečně zrušil daňovou ztrátu z příjmů právnických osob ve výši 164.714 Kč a vyčíslil penále ve výši 20 % z částky doměřené daně a 5 % z částky dodatečně snížené daňové ztráty v celkové výši 29.613 Kč. Žalovaný napadeným rozhodnutím ze dne 25. 6. 2015, č. j. 19827/15/5200-11431-706012, změnil na základě odvolání žalobkyně dodatečný platební výměr tak, že doměřenou daň snížil na částku 106.680 Kč a penále na částku 29.571 Kč. Částku dodatečně zrušené daňové ztráty z příjmů právnických osob ponechal nezměněnou.

[2] Správce daně za zdaňovací období od 1. 1. 2009 do 31. 12. 2009 dodatečným platebním výměrem žalobkyni doměřil daň z příjmů právnických osob ve výši 122.000 Kč, dodatečně zrušil daňovou ztrátu z příjmů právnických osob ve výši 64.204 Kč a vyčíslil penále ve výši 20 % z částky doměřené daně a 5 % z částky dodatečně snížené daňové ztráty v celkové výši 27.610 Kč. Žalovaný napadeným rozhodnutím ze dne 25. 6. 2015, č. j. 19828/15/5200-11431-706012, změnil na základě odvolání žalobkyně dodatečný platební výměr tak, že doměřenou daň snížil na částku 121.800 Kč a penále na částku 27.570 Kč. Částku dodatečně zrušené daňové ztráty z příjmů právnických osob ponechal nezměněnou.

[3] Správce daně za zdaňovací období od 1. 1. 2010 do 31. 12. 2010 dodatečným platebním výměrem žalobkyni doměřil daň z příjmů právnických osob ve výši 128.060 Kč a vyčíslil penále ve výši 20 % z částky doměřené daně ve výši 25.612 Kč. Žalovaný napadeným rozhodnutím ze dne 25. 6. 2015, č. j. 19829/15/5200-11431-706012, změnil na základě odvolání žalobkyně dodatečný platební výměr tak, že doměřenou daň snížil na částku 127.870 Kč a penále na částku 25.574 Kč.

[4] Správce daně za zdaňovací období od 1. 1. 2011 do 31. 12. 2011 dodatečným platebním výměrem žalobkyni doměřil daň z příjmů právnických osob ve výši 35.150 Kč, dodatečně zrušil daňovou ztrátu z příjmů právnických osob ve výši 489.284 Kč a vyčíslil penále ve výši 20 % z částky doměřené daně a 1 % z částky dodatečně snížené daňové ztráty v celkové výši 11.922 Kč. Žalovaný napadeným rozhodnutím ze dne 25. 6. 2015, č. j. 19830/15/5200-11431-706012, změnil na základě odvolání žalobkyně dodatečný platební výměr tak, že doměřenou daň snížil na částku 34.770 Kč a penále na částku 11.846 Kč. Částku dodatečně zrušené daňové ztráty z příjmů právnických osob ponechal nezměněnou.

[5] Správce daně za zdaňovací období od 1. 1. 2012 do 31. 12. 2012 dodatečným platebním výměrem žalobkyni doměřil daň z příjmů právnických osob ve výši 239.590 Kč a vyčíslil penále ve výši 20 % z částky doměřené daně ve výši 47.918 Kč. Žalovaný napadeným rozhodnutím ze dne 25. 6. 2015, č. j. 19831/15/5200-11431-706012, změnil na základě odvolání žalobkyně dodatečný platební výměr tak, že doměřenou daň snížil na částku 239.400 Kč a penále na částku 32.852 Kč.

II.

[6] Žalobkyně se bránila proti napadeným rozhodnutím u Krajského soudu v Plzni. Ten zejména s odkazem na závěry přijaté rozšířeným senátem Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014 – 55, přisvědčil žalobním námitkám, že správcem daně provedená daňová kontrola v případě všech zdaňovacích období neměla být zahájena, nýbrž správce daně měl vydat výzvu podle § 145 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“). Uzavřel proto, že správní orgány podstatně porušily ustanovení o řízení před nimi, což mohlo mít vliv na zákonnost jejich rozhodnutí. Napadená rozhodnutí proto zrušil v záhlaví uvedeným rozsudkem a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

III.

pokračování

[7] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností, v níž uplatnil kasační důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

[8] Stěžovatel nesouhlasil s krajským soudem, že správce daně měl nejprve vyzvat žalobkyni k podání dodatečného daňového tvrzení v souladu s § 145 odst. 2 daňového řádu. Poukázal na to, že se krajský soud nezabýval specifiky projednávaného případu a nezohlednil, že v napadených rozhodnutích žalovaný popsal důvody, které správce daně vedly k provedení daňové kontroly namísto zmíněné výzvy. Předmětem doměření daně v souzené věci byly převodní ceny, důkazní břemeno zde tížilo správce daně, přitom podle konstantní judikatury musí být dodržen procesní postup vyplývající z § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), čehož by výzvou podle § 145 odst. 2 daňového řádu nebylo možno dosáhnout. Postup podle § 23 odst. 7 zákona o dani z příjmů vychází z dokazování, které však může proběhnout jen v rámci nalézacího (doměřovacího) řízení. Uvedeným se krajský soud nezabýval. Podle stěžovatele není rozhodné, zda správcem daně provedené místní šetření, které v daném případě proběhlo až v době po zahájení daňové kontroly, mohlo proběhnout i před jejím zahájením. Stěžovatel též upozornil, že není povinen zahajovat daňovou kontrolu na základě konkrétního podezření a nikoliv každá daňová kontrola končí doměřením daně.

[9] Krajský soud se podle stěžovatele nezabýval ani otázkou, jak konkrétně by měl správce daně po zhlédnutí účetnictví v době před zahájením daňové kontroly výzvu k podání dodatečných daňových tvrzení formulovat či odůvodnit. Správce daně v té době neměl k dispozici dostatek důkazů, z nichž by bylo možno jednoznačně určit, že žalobkyni měla být určitá daň doměřena, a nemohl tedy ani důvodně předpokládat, že daň doměřena bude. Pouhé předložení účetnictví daňovým subjektem ještě nemusí nasvědčovat tomu, že by měla být daňová povinnost doměřena a v jaké výši, což je podle stěžovatele nezbytný předpoklad k postupu podle § 145 odst. 2 daňového řádu.

[10] Stěžovatel nesouhlasil s krajským soudem ani v tom, že místní šetření, jako jedna z forem vyhledávací činnosti správce daně, mohlo být v daném případě provedeno i před zahájením daňové kontroly. K provedení kompletního dokazování totiž podle stěžovatele slouží právě doměřovací nalézací řízení. Žalobkyně jeho uskutečněním nebyla nikterak zkrácena na svých právech a jejím provedením ani nedošlo k podstatnému porušení ustanovení o řízení před správním orgánem. V jejím rámci došlo k dokazování se všemi právy, jež žalobkyni náležela.

[11] Nakonec stěžovatel upozornil, že ze svědecké výpovědi Ing. P., který zpracovával daňová přiznání žalobkyně k dani z příjmů právnických osob za všechna kontrolovaná zdaňovací období, vyplynulo, že základ daně na ř. 62 daňových přiznání o rozdíl mezi nájemným účtovaným a nájemným tržním nezvýšil na pokyn jednatele žalobkyně. Z toho usuzuje na skutečnost, že žalobkyně věděla, že její daňová povinnost má být vyšší, přesto dodatečné přiznání k dani z příjmů právnických osob nepodala, ač jí tato povinnost plyne z § 141 odst. 1 daňového řádu.

[12] Správce daně tedy nejprve musel ověřit, zda referenční cena nájemného byla stanovena odlišně od ceny obvyklé, následně vyzval žalobkyni, aby doložila, zda při

sjednání nájmu mezi spojenými osobami postupovala podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, tj. zda nájem sjednala na základě principu tržního odstupu. Teprve na základě prohlášení žalobkyně, že rozdíl mezi cenami nemůže vysvětlit, mohl správce daně přistoupit ke zvýšení základu daně. Krajský soud podle stěžovatele nezohlednil ani to, jak žalobkyně v rámci daňové kontroly spolupracovala, zda okolnosti nasvědčovaly tomu, že by dodatečná daňová přiznání podala či zda věděla o tom, že je má podat, a to v době před zahájením daňové kontroly. Závěr krajského soudu tudíž spočívá na nesprávném posouzení právní otázky a na nedostatečném odůvodnění; k procesnímu pochybení, jež by mohlo mít vliv na zákonnost napadených rozhodnutí ze strany stěžovatele ani správce daně nedošlo.

IV.

[13] Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti vyslovila s kasační stížností stěžovatele nesouhlas. Měla za to, že správce daně již v době před zahájením daňové kontroly musel vědět, že daň má být doměřena (nájemné bylo sjednáno mezi spojenými osobami; výše sjednaného nájemného byla zřejmá z předloženého účetnictví, odlišnost ceny sjednané od ceny obvyklé vyplývala z místního šetření dne 5. 5. 2014). Uvedené znalosti představovaly onen důvodný předpoklad pro výzvu k podání dodatečného daňového přiznání. Správce daně k jejímu učinění nepotřeboval mít znalost, v jaké konkrétní výši má být daň doměřena. Podle žalobkyně k vydání výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu postačoval důvodný předpoklad doměření daně, nikoliv důvodný předpoklad doměření daně v určité výši. V této souvislosti se žalobkyně dovolávala rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2018, č. j. 7 Afs 229/2018 - 29. Nesprávným postupem ze strany správce daně došlo ke zkrácení práva žalobkyně na správné stanovení daňové povinnosti.

[14] Žalobkyně poukázala též na neopodstatněné domněnky stěžovatele, že z jejího chování nebylo zřejmé, zda by vůbec dodatečné daňové přiznání podala a zda by výzva k jejímu podání měla odezvu; jsou ryze spekulativní a nepodložené.

[15] V další části svého vyjádření žalobkyně učinila úvahy o tom, že dodatečné platební výměry byly vystaveny po uplynutí prekluzivní lhůty. Ze závěru krajského soudu přijatého v napadeném rozsudku, podle něž správcem daně provedená daňová kontrola byla nezákonná, žalobkyně dovodila, že zahájení daňové kontroly nebylo úkonem obnovujícím běh prekluzivní lhůty ve smyslu § 148 odst. 3 daňového řádu. Dodatečné platební výměry tak byly vydány po jejím uplynutí. Zde poukázala na dosavadní judikaturu kasačního soudu (např. rozsudek ze dne 7. 2. 2018, č. j. 2 Afs 239/2017 - 29 a další).

[16] Žalobkyně závěrem shrnula, že ze strany správních orgánů došlo k porušení § 145 odst. 2 daňového řádu. Zahájení, ale i celá daňová kontrola byly nezákonné, důkazy z takové kontroly byly také nezákonné, a pokud se o nezákonné důkazy opíraly dodatečné platební výměry, jsou též nezákonné. Navrhla proto zamítnout kasační stížnost a současně zrušit dodatečné platební výměry vydané správcem daně.

V.

pokračování

[17] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[18] Kasační stížnost není důvodná.

[19] Nejvyšší správní soud se především zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku pro nedostatek důvodů, jejíž opodstatněnost by sama o sobě postačovala k jeho zrušení.

[20] Ve své ustálené judikatuře kasační soud mnohokrát vyjádřil, že má-li být soudní rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být patrné, jaký skutkový stav vzal správní soud za rozhodný, jak uvážil o skutečnostech pro věc podstatných, resp. jakým způsobem rozhodné skutečnosti posoudil (srov. např. rozsudek ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75). Nejvyšší správní soud přitom neshledal, že by v napadeném rozsudku krajského soudu absentoval některý z výše uvedených požadavků. Krajský soud přehledně popsal rozhodný skutkový stav a s žalobními námitkami se řádně a srozumitelně vypořádal a neopomněl poukázat ani na závěry plynoucí z judikatury kasačního soudu, jež jsou použitelné i v souzené věci. Skutečnost, že se stěžovatel se závěry napadeného rozsudku neztotožnil, nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku pro nedostatek důvodů nezakládá. Kasační důvod vyplývající z § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. tudíž není naplněn.

[21] Zásadní spornou otázkou v projednávané věci bylo, zda správce daně mohl zahájit a provést daňovou kontrolu, na základě níž doměřil daň z příjmů právnických osob, dodatečně zrušil uplatněnou daňovou ztrátu a vyměřil penále, nebo zda měl žalobkyni vyzvat k podání dodatečných daňových tvrzení výzvou podle § 145 odst. 2 daňového řádu.

[22] Volbou a návazností postupů správních orgánů při správě daní, jež jsou významné i pro posouzení věci v nyní projednávaném případě, se již Nejvyšší správní soud zabýval, a to v usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014 - 55 (dále také jen „usnesení rozšířeného senátu“). Jak kasační soud uvedl výše (srov. odst. [6]), právě ze závěrů přijatých rozšířeným senátem krajský soud vycházel v napadeném rozsudku; měl za to, že jsou použitelné i nyní. S tím se na rozdíl od stěžovatele ztotožňuje i kasační soud.

[23] Předpokladem úvah o opodstatněnosti stěžovatelových kasačních námitek je sled úkonů, jež správce daně učinil v době před započítím a krátce po započítí daňové kontroly. Kasační soud je pro přehlednost (byť o nich není mezi účastníky řízení sporu) znovu rekapituluje.

[24] Dne 24. 3. 2014 na základě předchozí telefonické žádosti poskytla žalobkyně (resp. její právní předchůdce, dále již jen „žalobkyně“) správci daně účetní doklady a uzávěrky za období let 2008 až 2013. V úředním záznamu ze dne 17. 4. 2014 správce daně zaznamenal záměr zahájit u žalobkyně daňovou kontrolu, „*při které prověří výši příjmů z pronájmu (obvyklé ceny)*“. Dne 24. 4. 2014 správce daně u žalobkyně zahájil daňovou kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2008 – 2012 (protokol o ústním jednání č. j. 938752/14/2305-05400-402254). V protokolu o ústním jednání výslovně uvedl,

že „[p]o jeho zhlédnutí (účetnictví za uvedená zdaňovací období – poznámka kasačního soudu) a na základě zjištění dalších skutečností zahajuje správce daně v souladu s ustanovením § 87 odst. 1 daňového řádu daňovou kontrolu na dani z příjmů právnických osob (...)“ a současně, že „zahajuje u kontrolovaného daňového subjektu podle § 91 odst. 1 daňového řádu doměřovací řízení ve věci daní z příjmů právnických osob za zdaňovací období (...)“. Den po zahájení daňové kontroly správce daně vrátil žalobkyni předložené účetnictví. Na to ji dne 29. 4. 2014 vyzval, aby ve vztahu k faktuře č. 22012 ze dne 14. 12. 2012 na částku 890.000 Kč předložila nájemní smlouvu nebo jinou listinu, na jejímž základě byla uvedena faktura vystavena a ze které by bylo zřejmé, jaký pozemek byl předmětem nájmu, v jaké výměře a za jakou cenu. Dne 5. 5. 2014 uskutečnil správce daně místní šetření u obce Česká Kubice, při němž si nechal předložit nájemní smlouvy na pronájem nemovitostí nacházející se v katastrálním území Horní Folmava a Česká Kubice (viz úřední záznam ze dne 4. 6. 2014, č. j. 1083239/14/2305-05400-402554). Další výzvou ze dne 14. 5. 2014 žalobkyni vyzval, aby k fakturám č. 12008, 12009, 12010, 12011 a 12012 vystaveným v jednotlivých kontrolovaných zdaňovacích obdobích vždy na částku 31.000 Kč, vystavených mezi pronajímatelem a nájemci jako kapitálově spojenými osobami podle § 23 odst. 7 písm. a) bod 1. zákona o daních z příjmů, doložila rozdíl ceny nájmu pozemků fakturovaných (ve výši 1,04 Kč/m²/rok) oproti cenám za pronájem pozemků pro komerční účely v obci Česká Kubice mezi nezávislými osobami (ve výši 23,55 Kč/m²/rok až 23,64 Kč/m²/rok), jež vyplynuly z místního šetření. Na obě výzvy žalobkyně postupně reagovala sděleními, že jiné listiny k faktuře č. 22012 k dispozici nemá a cenový rozdíl v nájemném účtovaném mezi spojenými osobami oproti nájemnému mezi nezávislými subjekty neumí vysvětlit. Správce daně na to sdělil žalobkyni výsledky kontrolních zjištění dne 27. 5. 2014 (za zdaňovací období let 2008-2011) a dne 16. 6. 2014 (za zdaňovací období roku 2012), s nimiž žalobkyně souhlasila. Správce daně následně vyhotovil ve dnech 6. 6. 2014 a 27. 6. 2014 zprávy o daňové kontrole, které žalobkyni doručil a poté ve dnech 12. 6. 2014 a 8. 7. 2014 vydal dodatečné platební výměry, jimiž doměřil daň z příjmů právnických osob, resp. dodatečně zrušil daňovou ztrátu a vyměřil penále způsobem a v rozsahu, jak uvedeno v odst. [1] až [5] tohoto rozsudku.

[25] Nejvyšší správní soud na základě právě uvedeného a v souvislosti se závěry rozšířeného senátu v usnesení č. j. 1 Afs 183/2014 - 55 shledal, že krajský soud věc po právní stránce posoudil správně a není mu v tomto směru co vytknout. Shodně s krajským soudem má za to, že závěry vyslovené v usnesení rozšířeného senátu jsou v souzené věci plně použitelné a především, že zde byly předpoklady pro postup podle § 145 odst. 2 věty první daňového řádu, aniž bylo třeba zahajovat daňovou kontrolu. Jelikož krajský soud v napadeném rozsudku k dané právní otázce, jež byla mezi účastníky řízení sporná, vyjádřil ucelené, přiléhavé a také správné závěry, netřeba je na tomto místě znovu opakovat. Kasační soud tudíž pro stručnost odkazuje na úvahy, jež krajský soud vyjádřil na stranách 7 – 11 napadeného rozsudku.

[26] Krajský soud plně respektoval specifika, resp. individuální okolnosti projednávané věci a skutečnost, že po právní stránce dospěl k jinému právnímu závěru, než správní orgány obou stupňů, totiž že správce daně namísto zahájení daňové kontroly měl žalobkyni vyzvat k podání dodatečných daňových tvrzení, sama o sobě nezakládá důvodnost kasačního stížnosti podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

pokračování

[27] Stěžovatel se neshoduje s krajským soudem zejména v náhledu na splnění podmínky „důvodného předpokladu“ doměření daně ve smyslu § 145 odst. 2 daňového řádu v projednávaném případě. Kasační soud však souhlasí se závěry obsaženými v napadeném rozsudku, podle nichž tato podmínka byla v dané věci splněna.

[28] Stěžovatel v kasační stížnosti uvádí, že před zahájením daňové kontroly neměl dostatek poznatků k tomu, aby věděl, že určitá daň bude žalobkyni doměřena, a tedy podmínka „důvodného předpokladu“ doměření daně nebyla splněna. Proti tomuto tvrzení stojí obsah protokolu o ústním jednání, jímž správce daně daňovou kontrolu zahájil (viz odst. [24]), v němž výslovně uvedl, že zahajuje doměřovací řízení. V okamžiku zahájení daňové kontroly správce daně vycházel z „důvodného předpokladu“, že daň z příjmů právnických osob bude doměřovat. Tomu nasvědčuje i skutečnost, že bezprostředně poté, co daňovou kontrolu zahájil, veškeré předložené účetnictví žalobkyni vrátil a následně ve výzvách, jež vůči ní učinil, požadoval objasnit pouze určité konkrétní zaúčtované obchodní případy (viz výše). Nadto ještě dříve, než vůbec žalobkyni vyzval výzvami (byť v rámci již zahájené daňové kontroly), provedl místní šetření u obce Česká Kubice za účelem ověření výše nájemného mezi nespojenými osobami. To, že tuto skutečnost bude prověřovat, však zaznamenal již v úředním záznamu ze dne 17. 4. 2014 sepsaném před zahájením daňové kontroly.

[29] Na základě právě uvedeného kasační soud přitakává soudu krajskému, že místní šetření, k němuž správce daně přistoupil dne 5. 5. 2014, mohl uskutečnit před zahájením daňové kontroly. To ostatně není postup nikterak neobvyklý a naopak s tím daňový řád výslovně počítá (viz § 78 odst. 3 daňového řádu v návaznosti na § 80 a násl. daňového řádu). S ohledem na chronologii jednotlivých úkonů správce daně, jak byly výše popsány, je nasnadě, že správce daně mohl v rámci místního šetření (při vyhledávací činnosti, před zahájením daňové kontroly) u obce Česká Kubice ověřit výši obvyklého nájemného z nemovitostí a na základě učiněných zjištění uvážit, zda je na místě žalobkyni vyzvat podle § 145 odst. 2 daňového řádu k podání dodatečných daňových tvrzení, neboť je zde důvodný předpoklad doměření daně a nebo zda zde takový předpoklad není a je na místě zahájit daňovou kontrolu.

[30] Stěžovatelův poukaz na důkazní břemeno, které jej tíží mimo jiné i ohledně prokázání výše rozdílu mezi nájemným zaúčtovaným a obvyklým, v obecné rovině netřeba rozporovat. Nelze však přehlédnout, že stížnostní argumentace rozvedená zejména na straně 4 v odst. 5 kasační stížnosti (viz také odst. [8]) je v tomto směru vystavěna na předpokladu, že daň daňovému subjektu doměřuje správce daně, a to na základě výsledků dokazování, které nezbytně musí provést právě v rámci daňové kontroly.

[31] V souzené věci však otázka, zda vůbec měl správce daně k zahájení daňové kontroly přistoupit a doměřit daň (resp. dodatečně zrušit daňovou ztrátu), aniž by žalobkyni umožnil na základě výzvy podat dodatečná daňová tvrzení, je spornou. Nepřípadný je proto stěžovatelův odkaz na rozsudek kasačního soudu ze dne 31. 10. 2013, č. j. 7 Afs 86/2013 – 21. Úvahy v něm vyslovené, které jinak judikatura kasačního soudu následuje, nejsou pro tuto věc použitelné proto, že sedmý senát v odkazovaném rozsudku vyslovil své závěry za situace, kdy nebylo sporné zahájení daňové kontroly a bylo otázkou, jakým způsobem má správce daně naložit se zjištěními týkajícími se rozdílných cen mezi

spojenými a nespojenými osobami a do jaké míry má k této otázce vést dokazování a jakými prostředky, a to vzhledem k rozložení důkazního břemene v daňovém řízení.

[32] Namítal-li stěžovatel, že se krajský soud vůbec nezabýval tím, jak konkrétní má případně výzva podle § 145 odst. 2 daňového řádu být, nutno podotknout, že to nebylo předmětem žalobních námitek. Krajský soud přitom není povolán k tomu, aby nad rámec žalobních bodů poskytoval správním orgánům návod pro jejich budoucí činnost, nemá-li to tvořit rozhodovací důvody jeho rozhodnutí. Ani tato námitka tudíž nemůže obstát.

[33] Stejně tak je nedůvodná i výtku, že bez provedení dokazování by nemohla být výzva dostatečně konkrétní, a tudíž je nepravděpodobné, že by žalobkyně, která v souzené věci nedokázala vysvětlit cenové rozdíly v nájemném ani v průběhu daňové kontroly, a se správcem daně nespolečně pracovala, přistoupila k podání dodatečných daňových tvrzení. Uvedené úvahy představují pouhou spekulaci stěžovatele, nemající reálný základ, přičemž za zcela neopodstatněné považuje kasační soud tvrzení, že s ním žalobkyně nespolečně pracovala (viz výše průběh správního řízení). Skutečnost, že žalobkyně nedokázala k výzvě správce daně předložit jím požadované listiny či vysvětlit rozdíly v nájemném zaúčtovaném oproti nájemnému tržnímu nepředstavuje nedostatek součinnosti. O nemožnosti doložit požadavky vytčené správcem daně ve výzvách ze dnů 29. 4. 2014 a 14. 5. 2014, jej žalobkyně informovala a po celou dobu s ním spolupracovala.

[34] Za zcela nesprávné pak považuje Nejvyšší správní soud tvrzení stěžovatele, že před zahájením daňové kontroly neměl k dispozici dostatek důkazů, na základě kterých by mohl jednoznačně určit, že by žalobkyni měla být určitá konkrétní daň doměřena, a nemohl tedy ani důvodně předpokládat, že doměřena bude. Jak již také shora kasační soud vyložil, jediným úkonem, která následoval poté, co správce daně nahlédl do žalobkyni předloženého účetnictví, bylo provedení místního šetření u obce Česká Kubice za účelem zjištění obvyklého nájemného v rozhodné době a v dané lokalitě. Toto místní šetření, při němž uvedený poznatek získal, mohl správce daně nepochybně provést v rámci své vyhledávací činnosti. Jiná zjištění ani jiné úkony totiž správce daně nečinil, důvodný předpoklad doměření daně tak jednoznačně vyplynul již z porovnání ceny obvyklé zjištěné při místním šetření a z ceny zaúčtované v účetnictví žalobkyně. Jak Nejvyšší správní soud vyslovil v rozsudku ze dne 16. 8. 2018, č. j. 7 Afs 229/2018 - 29, „[p]ro vydání výzvy podle § 145 odst. 2 totiž není nutné, aby měl správce daně naprostou jistotu, že daň bude doměřena, nebo dokonce věděl, v jaké výši se tak stane; postačuje, pokud lze doměření toliko předpokládat.“ Stěžovatelova stížnostní tvrzení, že bez dokazování nemohl určit výši doměřované daně, jsou tak zcela nedůvodná. Lze s ním souhlasit, že pouze z účetnictví žalobkyně skutečnost, že lze důvodně předpokládat, že daň má být doměřena, neplynul. Pokud by k tomu přistoupil další úkon, kterým bylo právě místní šetření uskutečněné dne 5. 5. 2014, které správce daně tak jako tak provedl, pak by již tento důvodný předpoklad doměření daně byl dán, aniž správce daně musel zahájit daňovou kontrolu. Nebylo nutné, aby správce daně v době výzvy měl poznatek o konkrétní výši daně, jež má být žalobkyni doměřena (viz též rozsudek kasačního soudu ze dne 19. 1. 2017, č. j. 9 Afs 46/2016 - 33).

[35] Dovolával-li se stěžovatel svědecké výpovědi ing. P. (který zpracovával žalobkyni návrhy daňových přiznání za kontrolovaná zdaňovací období), provedené na návrh žalobkyně v odvolacím řízení, nelze ani z ní jednoznačně dospět k závěru, že zde v době

pokračování

zahájení daňové kontroly byly takové okolnosti, které zcela vylučovaly použití výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu a naopak opodstatňovaly bez dalšího zahájení daňové kontroly. Ing. P. vypověděl, že výsledek hospodaření o rozdíl mezi nájemným účtovaným a tržním nájemným dal do návrhu přiznání za rok 2008, „*ale pan jednatel to neschválil, později už jsem to nezkoušel, protože jsem jeho stanovisko znal.*“ Jen z uvedeného nelze dovodit, že se jedná o obdobnou situaci, jakou se Nejvyšší správní soud zabýval v rozsudku ze dne 21. 12. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014 - 65, na nějž stěžovatel poukazoval. V tom případě totiž měl správce daně poznatky o podvodném jednání daňového subjektu, k čemuž navíc přistoupila i skutečnost, že místopředseda představenstva daňového subjektu byl trestně stíhán pro trestný čin krácení daně. Rozhodl se tudíž prověřit plnění daňových povinností v plném rozsahu prostřednictvím daňové kontroly. Obdobné skutkové okolnosti případu, opodstatňující bez dalšího zahájení daňové kontroly, pro nějž i rozšířený senát ve svém usnesení shledal možnost upustit od výzvy podle § 145 odst. 2 věty první daňového řádu (viz odst. [60] a [61] usnesení rozšířeného senátu), ale v nyní souzené věci nenastaly.

[36] Závěrem ke kasační argumentaci stěžovatele Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že ani skutečnost, že daňový subjekt na výzvu k podání dodatečného daňového tvrzení nereaguje nebo reaguje negativně, neznamena bez dalšího automaticky nutnost stanovení daně podle pomůcek. I tím stěžovatel obhajoval postup zvolený správcem daně při správě daní. Z dikce § 145 odst. 2 daňového řádu totiž plyne, že stanovit daň podle pomůcek v takovém případě správce daně může, nikoliv však musí. I při nečinnosti žalobkyně (kterou zde stěžovatel neopodstatněně presumoval), by stále měla být dána přednost stanovení daně dokazováním.

[37] Stěžovatel konečně obhajoval zákonnost zahájení a uskutečnění daňové kontroly s následným doměřením daně, resp. dodatečným zrušením daňové ztráty u žalobkyně tím, že nebyla nikterak zkrácena na svých právech. Stěžovatel však v této souvislosti nebere v úvahu, že v případě podání dodatečných daňových tvrzení na základě výzvy správce daně by žalobkyni byla dána možnost nápravy nesprávně stanovené výše daně jí samotnou, což koresponduje požadavku plynoucím z § 5 odst. 3 daňového řádu, a vedle toho by jí nevznikla povinnost k placení penále, které správce daně (po korekci provedené stěžovatelem) žalobkyni dodatečnými platebními výměry stanovil (srov. § 251 odst. 1 a 4 daňového řádu). Ani tato námitka stěžovatele tudíž nemůže obstát.

[38] Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud ve shodě se soudem krajským shledal, že v právě posuzované věci se stěžovatel dopustil podstatné vady řízení, mající vliv na zákonnost napadených rozhodnutí. V dalším řízení bude na žalovaném, aby o věci znovu rozhodl a současně aby též při posouzení věci uvážil o běhu prekluzivní lhůty pro doměření daně, neboť k případné prekluzi je povinen přihlížet z úřední povinnosti. Jelikož se uvedenou otázkou dosud žalovaný, a tudíž ani krajský soud, nezabýval, bylo by předčasné, aby tuto otázku posuzoval Nejvyšší správní soud. Pokud by stěžovatel dospěl k závěru, že daňová povinnost žalobce nezanikla prekluzí, a přistoupil k novému doměření, musí zohlednit závěry vyplývající z usnesení rozšířeného senátu NSS z 24. 11. 2015, č. j. 4 Afs 210/2014 - 57, č. 3348/2014 Sb. NSS.

VI.

[39] Nejvyšší správní soud na základě shora uvedeného dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, proto ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[40] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Žalobkyně byla v řízení úspěšná, a proto má vůči žalovanému právo na náhradu nákladů řízení za řízení o kasační stížnosti. V řízení před Nejvyšším správním soudem náleží žalobkyni, zastoupené daňovým poradcem, podle § 35 odst. 2 s. ř. s. v návaznosti na § 7 bod 5, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), odměna za jeden úkon právní pomoci ve výši 3.100 Kč za vyjádření ke kasační stížnosti a za jednu paušální náhradu hotových výdajů ve výši 300 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu). Daňový poradce nedoložil, že je plátcem daně z přidané hodnoty, proto se náklady řízení o částku této daně nezvyšují. Náklady řízení tedy celkem činí 3.400 Kč, k jejichž zaplacení kasační soud stěžovateli stanovil lhůtu 30 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 10. ledna 2019

Mgr. Aleš Roztočil
předseda senátu