



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Petra Průchy a soudců JUDr. Viktora Kučery (soudce zpravodaj) a JUDr. Tomáše Langáška v právní věci žalobkyně: **M. G.**, zast. JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem se sídlem Palackého 151/10, Prostějov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, týkající se žalob proti rozhodnutím žalovaného ze dne 6. 9. 2017, č. j. 38539/17/5100-31462-708633, č. j. 38541/17/5100-31462-708633 a č. j. 38542/17/5100-31462-708633, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 29. 8. 2018, č. j. 22 Af 121/2017 – 42,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 29. 8. 2018, č. j. 22 Af 121/2017 – 42, **se** ve výroku II. a III. **ruší** a věc **se** v daném rozsahu **vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Kasační stížností se žalovaný (dále též „stěžovatel“) domáhal zrušení v záhlaví označeného rozsudku Krajského soudu v Ostravě (dále jen „krajský soud“), kterým rozhodl o třech žalobách podaných proti třem rozhodnutím žalovaného tak, že:

- I. věci vedené pod sp. zn. 22 Af 121/2017, o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 9. 2017, č. j. 38539/17/5100-31462-708633, sp. zn. 22 Af 123/2017, o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 9. 2017, č. j. 38541/17/5100-31462-708633, a sp. zn. 22 Af 124/2017, o přezkoumání rozhodnutí žalovaného 6. 9. 2017,

- č. j. 38542/17/5100-31462-708633, se spojují ke společnému projednání, přičemž nadále budou vedeny pod sp. zn. 22 Af 121/2017;
- II. rozhodnutí žalovaného Odvolacího finančního ředitelství ze dne 6. 9. 2017, č. j. 38539/17/5100-31462-708633, ze dne 6. 9. 2017, č. j. 38541/17/5100-31462-708633 a ze dne 6. 9. 2017, č. j. 38542/17/5100-31462-708633 se zrušují a věci se vracejí žalovanému k dalšímu řízení;
- III. žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku 35 862 Kč ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího zástupce.

[2] Krajským soudem zrušenými rozhodnutími žalovaný na základě odvolání žalobkyně změnil napadená rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj, územního pracoviště v Opavě (dále jen „správce daně“) – dodatečné platební výměry ze dne 20. 4. 2016, jimiž žalobkyni podle § 98 ve spojení s § 145 odst. 2 a § 147 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), doměřil podle pomůcek:

- daň z nemovitostí za rok 2013 ve výši 10 186 Kč, vč. povinnosti uhradit penále ve výši 20 % této částky (č. j. 1719688/16/3216-70461-802502);
- daň z nemovitých věcí za rok 2014 ve výši 10 186 Kč, vč. povinnosti uhradit penále ve výši 20 % této částky (č. j. 1720883/16/3216-70461-802502);
- daň z nemovitých věcí za rok 2015 ve výši 10 186 Kč, vč. povinnosti uhradit penále ve výši 20 % této částky (č. j. 1718495/16/3216-70461-802502).

[3] Zmíněná změna těchto tří dodatečných platebních výměrů provedená žalovaným odvolacím orgánem s odkazem na § 116 odst. 1 písm. a) daňového řádu spočívala pouze ve změně části výroku týkající se způsobu stanovení daně; podle žalovaného se totiž daná daň nedoměruje na základě pomůcek, nýbrž dokazováním v souladu s § 147 daňového řádu (další náležitosti výroku zůstaly beze změn). Jednoduše řečeno – v průběhu odvolacího řízení došlo ke změně či spíše překvalifikování způsobu stanovení daně, samotná výše doměřené daně však ve výsledku zůstala stejná a vycházela primárně z původních zjištění správce daně.

[4] V daném případě byla žalobkyni vyměřena daň z nemovitostí, resp. daň z nemovitých věcí (od 1. 1. 2014) – a to ve výši poslední známé daně v souladu s § 13a zákona č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani z nemovitých věcí“). Při porovnání údajů s mapou v systému MISYS-WEB a následným šetřením správce daně zjistil, že na žalobkyní vlastněné parcele č. X o výměře 3 150 m², v katastrálním území S. O., se nachází zpevněná plocha pozemku užívaná v souvislosti podnikatelskou činností a jako taková je předmětem daně dle § 6 odst. 5 zákona o dani z nemovitých věcí se sazbou daně dle § 6 odst. 2 písm. a) bod 2 téhož zákona. V této souvislosti správce daně vyzval žalobkyni podle § 145 odst. 2 daňového řádu k podání dodatečného daňového přiznání k dani z nemovitostí za zdaňovací období roku 2013 a k dani z nemovitých věcí za zdaňovací období roku 2014 a 2015. V reakci na tuto výzvu žalobkyně sdělila správci daně, že jí povinnost podat dodatečná daňová přiznání nevznikla, neboť předmětný pozemek nepoužívá k podnikání ani k činnostem v souvislosti s podnikáním. Pokud jej používá k podnikání třetí osoba, činí tak protiprávně bez jejího souhlasu a vědomí. Následně správce daně shledal naplnění zákonných předpokladů pro

pokračování

stanovení daně podle pomůcek a žalobkyni doměřil daň shora uvedenými dodatečnými platebními výměry.

[5] Na základě odvolání žalobkyně žalovaný změnil způsob stanovení daně z pomůcek na dokazování, neboť pro použití pomůcek neshledal důvod. Žalobkyně nebyla nečinná, na výzvy správce daně k podání dodatečného daňového přiznání kvalifikovaným způsobem reagovala (byť nesouhlasně) a daň bylo možno stanovit dokazováním. Žalovaný v souladu s § 115 odst. 2 daňového řádu seznámil žalobkyni se svým odlišným právním názorem ohledně způsobu stanovení daně, v němž vyšel mj. z toho, že správce daně ve skutečnosti stanovil daň dokazováním, když měl k dispozici důkazní prostředky (kolaudační rozhodnutí, technickou zprávu a projektovou dokumentaci s výpočtem zpevněných ploch, mapu a poznatky z místního šetření), z nichž vyplývá, že pozemek slouží jako příjezdová komunikace ke stavbám společnosti PROHORSES s.r.o. v uzavřeném areálu Jezdeckého klubu Agrostyl Otice. Na to žalobkyně reagovala tak, že setrvává na svém původním stanovisku – tedy, že předmětná nemovitost (pozemek p. č. X, k. ú. S. O.) není předmětem daně (v příslušné sazbě). Následně, na základě požadavku žalovaného provedl správce daně doplnění spisového materiálu – a to konkrétně tak, že vyslechl dne 24. 4. 2017 jako svědka jednatele společnosti PROHORSES s.r.o., Pavla Klára, který měl potvrdit, že předmětný pozemek je používán v souvislosti s podnikáním. Poté žalovaný vydal tři výše citovaná rozhodnutí, jimiž změnil výrok prvostupňových rozhodnutí, jak bylo uvedeno výše.

[6] Proti těmto rozhodnutím žalovaného podala žalobkyně tři žaloby ke krajskému soudu, v nichž rozporovala jednak vlastní doměření daně (s ohledem na to, že pozemek je neoprávněně používán k podnikatelské činnosti jiným subjektem), jednak procesní postup s tím, že jí byla doměřena daň, aniž by tomu předcházelo zahájení a řádné vedení daňové kontroly. Napadeným rozsudkem krajský soud spojil všechny tři žaloby ke společnému projednání a současně s odkazem na § 78 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), všechny tři rozhodnutí žalovaného zrušil a věci mu vrátil k dalšímu řízení.

[7] Jako jediný zrušovací důvod krajský soud uvedl vadu řízení spočívající v tom, že žalovaný nezahájil daňovou kontrolu, ačkoli dospěl k závěru, že v daném případě nebylo možno doměřit daň dle pomůcek, nýbrž dokazováním. Krajský soud vyšel z toho, že doměřit daň lze podle § 143 ve spojení s § 145 daňového řádu na základě dodatečného daňového přiznání nebo z moci úřední. Z moci úřední může správce daně doměřit daň pouze ve dvou případech. Prvním případem je doměření daně na základě výsledků daňové kontroly. Druhou zákonnou možností doměření daně z moci úřední představuje situace, kdy daňový subjekt nevyhoví ve stanovené lhůtě výzvě správce daně k podání dodatečného daňového přiznání. Správce daně poté může z moci úřední doměřit daň podle pomůcek. V posuzovaném případě však takto správce daně ani žalovaný nepostupoval; správce daně nesprávně vycházel z toho, že daň má být stanovena podle pomůcek, což žalovaný napravil s tím, že daň lze stanovit dokazováním. Nezahájil však daňovou kontrolu, což mu krajský soud vytkl jako vadu řízení a konstatoval, že „není jasné, v jakém řízení dokazování provedl a jak šetřil práva žalobkyně.“ Podle názoru krajského soudu se tak žalovaný dopustil procesního pochybení, které mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci;

odkázal přitom na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2018, č. j. 1 Afs 300/2017 – 26.

II. Kasační stížnost a průběh řízení o ní

[8] Proti rozsudku krajského soudu – v rozsahu výroků II. a III. – podal žalovaný odvolací orgán kasační stížnost, v níž uplatnil důvod dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tj. nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky.

[9] Žalovaný nesouhlasí se závěrem krajského soudu, dle kterého se v daném případě dopustil procesního pochybení, pokud v průběhu odvolacího řízení změnil způsob stanovení daně z pomůcek na dokazování, aniž by přitom zahájil daňovou kontrolu. Konstatoval, že daň byla žalobkyni doměřena v rámci doměřovacího řízení, které bylo zahájeno oznámením výzev k podání dodatečných daňových přiznání podle § 145 odst. 2 daňového řádu. Současně připomněl, že daňová kontrola je pouze jedním z postupů v rámci správy daní a její zahájení po oznámení výzev k podání dodatečných daňových přiznání by nevedlo k zahájení dalšího samostatného řízení. Skutečnost, že v rámci probíhajícího doměřovacího řízení nebyla žalovaným zahájena daňová kontrola, není a nemůže být v daném případě rozhodná. Za daných okolností, kdy je ze spisového materiálu patrné, že dokazování probíhalo v rámci doměřovacího řízení a žalobkyně nebyla na svých právech jakkoli krácena, považoval žalovaný zahájení daňové kontroly v průběhu odvolacího řízení za čistě formální úkon. Napadený rozsudek se v tomto ohledu jeví jako přepjatě formalistický a popírající právní úpravu v § 145 odst. 2 daňového řádu, která je úpravou speciální vůči § 143 odst. 3 daňového řádu. Možnost stanovení daně po nevyslyšení výzvy k podání dodatečných daňových přiznání podle § 145 odst. 2 daňového řádu není podmíněna obligatorním zahájením daňové kontroly. Z toho *a contrario* žalovaný dovozuje, že nebyl povinen k zahájení daňové kontroly. Poté, co daňový subjekt kvalifikovaným způsobem sdělí svůj nesouhlas s výzvou k podání dodatečného daňového přiznání, jako se to stalo v nyní souzené věci, závisí další postup správce daně vždy *ad hoc* na jeho zjištěních a konkrétních skutkových okolnostech. A v případě žalobkyně, kdy správce daně přesně identifikoval její pochybení stran nezdanění pozemku předmětnou sazbou daně dle zákona o dani z nemovitých věcí a tento závěr opřel o důkazy získané mimo daňovou kontrolu, nebylo na místě zpětně zahajovat daňovou kontrolu v rozsahu takto izolovaného a přesně zjištěného pochybení. Za předpokladu ztotožnění se s tvrzením krajského soudu, by podle žalovaného postrádal § 145 odst. 2 daňového řádu zcela smysl; navíc nadbytečnost zahájení daňové kontroly by se přičila i zásadě přiměřenosti (§ 5 odst. 3 daňového řádu).

[10] Žalovaný v odvolacím řízení zhodnotil, že správce daně pochybil, pokud žalobkyni doměřil daň z nemovitostí, resp. z nemovitých věcí prostřednictvím pomůcek, když měl v době vydání dodatečných platebních výměrů k dispozici řadu důkazů – zejména měl údaje z ortofotomapy v systému MISYS-WEB, z nichž zjistil, že na pozemku p. č. X se nachází zpevněná plocha, která slouží jako příjezdová komunikace ke stavbám ve vlastnictví obchodní společnosti PROHORSES s.r.o., dále disponoval podklady získanými v rámci místního šetření v areálu této obchodní společnosti, včetně pořízené fotodokumentace, a sdělením jejího jednatele – Pavla Klára. Tyto důkazy správce daně získal v rámci

pokračování

vyhledávací činnosti již před zahájením řízení, tj. v daném případě před vydáním výzev k podání dodatečných přiznání. Po zahájení doměřovacích řízení byly na žádost správce daně předloženy další podklady vážící se k předmětnému pozemku: kolaudační rozhodnutí, technická zpráva a projektová dokumentaci. Dne 24. 4. 2017 byl navíc v rámci odvolacího řízení za přítomnosti žalobkyně a jejího zástupce proveden svědecký výslech Pavla Klára, jednatele společnosti PROHORSES s.r.o.

[11] S odkazem na vše výše uvedené a předložený spisový materiál žalovaný uzavřel, že dokazování bylo prováděno v rámci doměřovacího řízení na dani z nemovitostí na rok 2013 a na dani z nemovitých věcí na rok 2014 a 2015 a v navazujícím odvolacím řízení, přičemž není rozhodné, že nebyla zahájena daňová kontrola. A pokud jde o odkaz krajského soudu na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 300/2017 – 26, tento považoval žalovaný za nepřipadný; v daném rozsudku byl řešen výlučně postup správce daně v I. stupni, nikoli v odvolacím řízení (kdy odvolací orgán přistoupil ke změně způsobu stanovení daně a napravil tak vady prvostupňového daňového řízení). Současně žalovaný poukázal na to, že jeho závěr vycházející z toho, že nevyslyšení výzvy k podání dodatečných přiznání podle § 145 odst. 2 daňového řádu bez dalšího neimplikuje povinnost zahájení daňové kontroly, koresponduje s usnesením rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014 – 55, publ. pod č. 3566/2017 Sb. NSS.

[12] S ohledem na vše výše uvedené žalovaný (stěžovatel) navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu – ve shora uvedeném rozsahu (výroku II. a III.) – zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[13] Žalobkyně k předložené kasační stížnosti podala vyjádření, v němž popřela důvodnost kasační stížnosti. Poukázala na to, že správce daně si nemůže vybírat postup, který se mu více líbí, když zákonná úprava stanoví závazný procesní postup v podobě daňové kontroly – viz § 143 odst. 3 daňového řádu. Správce daně však žalobkyni daň doměřil, aniž by řádně zahájil daňovou kontrolu a umožnil ji hájit své zájmy a využívat svých zákonných práv – předkládat tvrzení, vyjadřovat se ke zjištěním správce daně, rozptylovat jeho pochybnosti atd. Žalobkyně připomněla, že nebyla pasivní a na výzvy správce daně k podání dodatečných daňových přiznání k dani z nemovitých věcí (byť správcem daně naprosto nedostatečně odůvodněné) reagovala a zcela jasně vyjádřila svoji vůli, že daň byla stanovena správně; nebylo tak možné jí doměřit daň jinak, než v rámci daňové kontroly. A nic na tom nemění ani odkaz žalovaného na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 183/2014 – 55, neboť toto se vyjadřuje k situaci, kdy daňový subjekt výzvu k podání dodatečného daňového přiznání ignoruje – tedy nereaguje na ni, což zjevně není případ žalobkyně. Navrhla proto zamítnutí kasační stížnosti.

III. Posouzení kasační stížnosti Nejvyšším správním soudem

[14] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, směřuje proti rozhodnutí, proti němuž je podání kasační stížnosti přípustné, a za stěžovatele jedná osoba s vysokoškolským

právnickým vzděláním, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie. Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil při tom, zda rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k následujícímu závěru.

[15] Kasační stížnost je důvodná.

[16] Podstatou věci je posouzení postupu krajského soudu, který stěžovateli – tedy žalovanému odvolacímu orgánu vytkl vadu řízení spočívající v tom, že změnil způsob stanovení daně a žalobkyni doměřil daň z nemovitosti, resp. daň z nemovitých věcí za rok 2013, 2014 a 2015 na základě dokazování, aniž přitom zahájil daňovou kontrolu.

[17] K tomu Nejvyšší správní soud nejprve obecně konstatuje, že daň lze doměřit: (i) na základě dodatečného daňového přiznání (příp. dodatečného vyúčtování) nebo (ii) z moci úřední (viz § 143 odst. 1 daňového řádu). Ad (ii) podmínky pro doměření daně z moci úřední (*ex officio*) stanoví § 143 odst. 3 daňového řádu, dle kterého platí následující. „*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*“ (pozn. potvrzení doplněno Nejvyšším správním soudem).

[18] Z citované právní úpravy je podle názoru Nejvyššího správního soudu nepochybné, že doměření daně se provádí primárně – nikoli však výhradně ve vazbě na provedenou daňovou kontrolu a její výsledky. K doměření daně totiž může dojít také tehdy, pokud správce daně např. při vyhledávací činnosti získá takové poznatky či indicie, na jejichž základě lze předpokládat doměření daně. Právě tak tomu bylo i v nyní posuzované věci – v podrobnostech viz výše popsany skutkový stav věci, z něhož plyne, že správce daně zejména z údajů z ortofotomapy (a dalších zjištění) pojal důvodné podezření na nesprávné stanovení daně z nemovitých věcí a nutnost jejího doměření. Doměřením daně se rozumí následné stanovení daně ve vztahu k téže daňové povinnosti, k němuž může dojít poté, co již jednou byla daň stanovena. Daňový řád totiž vychází z toho, že ve lhůtě pro stanovení daně může být výše daňové povinnosti měněna (zvýšena i snížena) podle toho, co skutečně vyjde najevo; určujícím hlediskem je přitom „*správné zjištění a stanovení daní*“, jak konstatuje § 1 odst. 2 daňového řádu; viz k tomu rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2013, č. j. 5 Afs 83/2012 – 46, publ. pod č. 2925/2013 Sb. NSS, a ze dne 27. 2. 2014, č. j. 9 Afs 41/2013 – 33, publ. pod č. 3015/2014 Sb. NSS.

[19] V kontextu shora uvedeného tedy správce daně zcela v souladu s § 143 odst. 3, větou druhou, daňového řádu postupoval podle § 145 odst. 2 daňového řádu, který stanoví: „*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*“ (pozn. potvrzení doplněno Nejvyšším správním soudem).

[20] Postupem podle § 145 odst. 2, věty druhé, daňového řádu tak rovněž dojde k doměření daně z moci úřední – a to bez předcházející daňové kontroly. Výsledkem tohoto

pokračování

postupu však nutně nemusí být doměření daně dle pomůcek, z čehož nesprávně vycházel krajský soud. Jistě, je-li daňový subjekt i přes svůj nesouhlas s výzvou správce daně pasivní, nelze proti stanovení daně podle pomůcek nic namítat. Nesouhlasí-li ovšem daňový subjekt s obsahem, resp. s důvody výzvy k předložení dodatečného daňového přiznání a tento nesouhlas kvalifikovaně a před doměřením daně z moci úřední správci daně sdělí, nelze mu bez dalšího doměřit daň dle pomůcek; k tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 8. 2015, č. j. 9 Afs 66/2015 – 36, publ. pod č. 3291/2015 Sb. NSS.

[21] Žalobkyně na výzvu správce daně kvalifikovaně reagovala a sdělila mu svůj nesouhlas s dodatečným doměřením daně. Právě v důsledku tohoto nesouhlasu tedy nebyl správce daně oprávněn využít náhradní způsob stanovení daně a doměřit ji dle pomůcek s odkazem na § 145 odst. 2 daňového řádu. Správce daně proto pochybil, pokud žalobkyni doměřil daň dle pomůcek, což žalovaný odvolací orgán zjistil, správně (a v souladu s judikaturou) zaujal k dané otázce odlišný právní názor a v souladu s § 115 odst. 2 daňového řádu s ním seznámil žalobkyni. Postupoval v tomto ohledu zcela korektně a v souladu s právní úpravou odvolacího (daňového) řízení, které je tradičně postaveno na apelačním principu. To znamená, že výsledkem činnosti odvolacího orgánu je, že buď napadené rozhodnutí změnit, nebo zruší a odvolací řízení zastaví anebo odvolání zamítne. Opakem apelačního principu je kasační princip, podle kterého by odvolací orgán nemohl sám rozhodnutí měnit, ale vracel by jej zpět prvostupňovému správci daně k dalšímu řízení; naznačený přístup je přístupem výjimečným a uplatní se pouze za podmínek § 116 odst. 3 daňového řádu, kdy jsou u prvostupňového správce daně splněny podmínky pro autoremeduru. Zjednodušeně řečeno – vady odvoláním napadeného rozhodnutí či postupu správce daně prvního stupně v řízení, které vydání rozhodnutí předcházelo, jsou zpravidla odstraněny v rámci odvolacího řízení; v něm je dle judikatury přípustná i změna způsobu stanovení daně, jak je zřejmé z usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 – 75, publ. pod č. 1865/2009 Sb. NSS.

[22] Uvedené rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu se sice vztahuje k předchozí právní úpravě (zákonu č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků), ovšem jeho závěry jsou aplikovatelné i ve vztahu k současné právní úpravě – daňovému řádu, neboť postup v odvolacím řízení je v obou úpravách řešen obdobně; koncepce úpravy odvolacího daňového řízení zůstala zachována a stojí na apelačním principu. Ustálená soudní praxe proto setrvává na názoru, že je-li specifikem daňového řízení nemožnost zrušit rozhodnutí a vrátit věc k dalšímu řízení prvoinstančnímu správnímu orgánu, musí zde existovat možnost napravit v odvolacím řízení procesní pochybení. V opačném případě by byl výsledkem zcela absurdní závěr, že vzniklá pochybení již nelze nijak napravit; srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 9. 2011, č. j. 8 Afs 56/2010 – 73.

[23] V nyní posuzovaném případě pochybení správce daně bylo možno napravit a bylo plně na místě změnit způsob doměření daně – z pomůcek na dokazování. Jak již bylo zmíněno, žalovaný správně a zcela v souladu s relevantní judikaturou (viz výše citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 66/2015 – 36) odmítl doměření daně dle pomůcek a logicky pak změnil způsob stanovení daně na dokazování. Nebyl přitom povinen zahájit daňovou kontrolu; daňový řád v § 145 odst. 2 povinnost zahájit daňovou kontrolu nestanoví a Nejvyšší správní soud má za to, že s ohledem na konkrétní okolnosti

projednávané věci by se jednalo o čistě formální postup – zbytečně zatěžující nejen správce daně, ale i samotný daňový subjekt a přičítací se zásadě zdrženlivosti a přiměřenosti podle § 5 odst. 3 daňového řádu.

[24] Z předloženého spisového materiálu je zřejmé, že žalovaný postupoval v úzké součinnosti s žalobkyní. Přípisy ze dne 15. 12. 2016 ji podrobně seznámil se svým odlišným právním názorem na věc s tím, že bylo možno stanovit daň dokazováním; předestřel konkrétní důkazní prostředky (které v prvním stupni správce daně vzal za pomůcky) a dal žalobkyni možnost vyjádřit se k nim, vč. možnosti navrhnout důkazy další. V návaznosti na vyjádření žalobkyně ze dne 31. 12. 2016, jakož i ústní jednání s ní dne 23. 1. 2017 (protokol č. j. 3301/17/5100-31462-708633) a další písemnost – doplnění odvolání ze dne 1. 2. 2017, požádal žalovaný o doplnění spisového materiálu ze strany správního orgánu; konkrétně přípisem ze dne 13. 3. 2017 požádal o předvolání Pavla Klára, jednatele společnosti PROHORSES s.r.o., jako svědka – a to za účelem prověření, zda je předmětný pozemek skutečně využíván v souvislosti s podnikáním. Mezitím ještě přípisem ze dne 22. 2. 2017 vyhověl žádosti žalobkyně a zaslal ji písemnosti ve spise, o které požádala v rámci nahlížení do spisu dne 8. 2. 2017. Žalovaným požadovaný výslech svědka Pavla Klára proběhl dne 24. 4. 2017 před správcem daně, a to za přítomnost samotné žalobkyně i její zástupkyně v daňovém řízení Ing. J. J., jež svědkovi rovněž kladla dotazy – v podrobnostech viz protokol o výsledku svědka podle § 96 daňového řádu, č. j. 1760550/17/3216-70461-802418. Následně po doplnění tohoto důkazu žalovaný přípisem ze dne 12. 7. 2017 znovu seznámil žalobkyni se zjištěnými skutečnostmi, dal jí možnost se k nim vyjádřit a posléze – přes opakované nesouhlasné vyjádření žalobkyně – vydal rozhodnutí ze dne 6. 9. 2017.

[25] Lze tedy konstatovat, že žalobkyně byla u dokazování přítomna, resp. byla se všemi důkazy seznámena, měla možnost se k nim vyjádřit, což opakovaně využila – předkládala žalovanému svá tvrzení a snažila se rozptýlovat jeho pochybnosti o správném stanovení daně a nutnosti jejího doměření. Skutečnost, že se jí to nepodařilo, není v tuto chvíli podstatná. Podstatné je, že žalobkyni byla všechna její procesní práva zachována a rozhodně nebyla nijak krácena v důsledku toho, že žalovaný nezahájil daňovou kontrolu. Nejde o obligatorní zákonnou povinnost, jak již bylo uvedeno výše; ustanovení § 145 odst. 2 daňového řádu nepředpokládá nutné zahájení daňové kontroly, pokud daňový subjekt není pasivní – tedy reaguje na výzvu správce daně, ale dodatečné daňové přiznání nepodá, protože s důvody pro jeho podání nesouhlasí. Za takové situace sice žalovaný daňovou kontrolu zahájit může, ale nemusí, jsou-li zjištěny či důkazy získané mimo daňovou kontrolu takového charakteru, že naznačují izolované pochybení daňového subjektu, jako v případě žalobkyně – zde: bylo problémem pouze dílčí pochybení při zdanění jednoho konkrétního pozemku daní z nemovitých věcí (v příslušné sazbě). Nejednalo se o žádné širší nedostatky obecného rázu ve stanovení daňové povinnosti žalobkyně, pro které by bylo nezbytně nutné zahajovat daňovou kontrolu s očekáváním nějakého rozsáhlého a komplexního dokazování ve vztahu k daní z nemovitých věcí za každé jednotlivé zdaňovací období.

[26] Dále je potřeba připomenout, že daňová kontrola není „řízením“, nýbrž „postupem“ – tedy uceleným souborem pravomocí správce daně, které lze realizovat mimo probíhající řízení, tj. v rámci tzv. vyhledávací činnosti nebo v rámci probíhajícího řízení. A

pokračování

řízením, které v daném případě nepochybně probíhalo, bylo řízení doměřovací, které bylo zahájeno oznámením výzev k podání dodatečných daňových přiznání podle § 145 odst. 2 daňového řádu, jak správně poukázal žalovaný. Nelze tedy akceptovat závěr krajského soudu, dle kterého *„není jasné, v jakém řízení dokazování provedl a jak šetřil práva žalobkyně.“* Dokazování probíhalo v rámci doměřovacího řízení, v němž byla práva žalobkyně dostatečně šetřena – viz výše provedená stručná rekapitulace průběhu odvolacího řízení, z níž je zřejmé, že žalobkyně svá práva a právem chráněné zájmy hájit mohla a také tak konala (činila nejruznější podání, nahlížela do spisu, byla přítomna výsledku svědka atd.).

[27] Ve světle všech výše uvedených skutečností lze uzavřít, že žalovaný nebyl povinen v daném případě zahájit daňovou kontrolu a skutečnost, že tak neučinil, nijak nelimitovala žalobkyni v procení ochraně jejích práv a obhajobě jejího nesouhlasu s doměřením daně. Za tohoto stavu věcí tedy nebyl důvod rušit žalobou napadená rozhodnutí žalovaného pro procesní vadu, jako to učinil krajský soud; v tomto ohledu jeho rozsudek nemůže obstát, včetně odkazu na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2018, č. j. 1 Afs 300/2017 – 26, k němuž nelze, než konstatovat normativní irelevanci pro souzenou věc. Pomine-li Nejvyšší správní soud, že se ve věci řešené v citovaném rozsudku jednalo o jiný typ daně (DPH), za podstatné považuje především to, že předmětem posouzení byla zcela jiná právní otázka – a sice otázka, zda výzva správce daně dle § 145 odst. 2 daňového řádu byla způsobilá k prodloužení lhůty pro stanovení daně. Jednalo se tedy o odlišnou právní otázku, jejíž výsledné posouzení navíc bylo dáno i odlišnými skutkovými okolnostmi, kdy – na rozdíl od případu žalobkyně – nebylo vyjasněno, jakým způsobem správce daně šetřil práva daňového subjektu a jak vlastně vůbec vedl dokazování zachycené prostým úředním záznamem.

[28] Dlužno dodat, že podobně nepřipadným se jeví rovněž odkaz žalovaného na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 183/2014 – 55, který – na půdorysu daně z příjmů právnických osob – řešil sjednocení judikatury ve dvou otázkách: (i) v otázce přípustnosti námitek proti zákonnosti daňové kontroly v žalobě proti rozhodnutí a (ii) v otázce, kdy je správce daně povinen daňový subjekt zpravit a vyzvat jej podle § 145 odst. 2, věty první, daňového řádu, k podání dodatečného daňového tvrzení (přiznání). Odpověď ani na jednu z těchto dvou otázek ovšem nebyla podstatou nyní posuzované věci; tou byla odpověď na úplně jinou otázku – zda v případě, že správce daně v průběhu odvolacího řízení změnil nesprávný způsob doměřování daně dle pomůcek podle § 145 odst. 2, věty druhé, daňového řádu, je povinen vždy (bez dalšího) zahajovat daňovou kontrolu. A odpověď zní, že správce daně v takovém případě zahájit daňovou kontrolu nutně nemusí, nejde-li o širší nedostatky stanovení daňové povinnosti, nýbrž dílčí, izolované pochybení v tvrzení daně daňovým subjektem, jehož procesní práva byla dostatečně šetřena (viz výše).

IV. Závěr a náklady řízení

[29] Nejvyšší správní soud shledal v postupu krajského soudu důvod dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., a proto rozsudek krajského soudu (v rozsahu napadeném kasační stížností) s odkazem na § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc mu (v daném rozsahu) vrátil k dalšímu řízení.

[30] V dalším řízení je krajský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.). To znamená, že znovu posoudí všechny tři podané žaloby, přičemž žalobní bod týkající se procesního postupu žalovaného odvolacího orgánu vypořádá v kontextu shora uvedeného jako nedůvodný a zaměří se na zbývající podstatu věci, tj. na posouzení hmotněprávní otázky dodatečného zdanění předmětného pozemku žalobkyně.

[31] V novém rozhodnutí rozhodne krajský soud rovněž o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

V Brně dne 9. května 2019

JUDr. Petr Průcha
předseda senátu