



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců Mgr. Sylvy Šiškeové a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobkyně: **Ing. D. H.**, zastoupené Mgr. Jakubem Hajdučkem, advokátem, se sídlem Sluneční náměstí 2588/14, Praha 5, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 2. 2019, č. j. 5562/19/5200-10424-709923, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 3. 6. 2020, č. j. 25 Af 13/2019 - 34,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalobkyně **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Dne 18. 3. 2015 podala žalobkyně daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob, v němž neuvedla příjem z prodeje nemovitosti – bytu. Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) vlastním šetřením zjistil, že došlo k prodeji nemovitosti, aniž byly splněny podmínky pro osvobození podle § 4 odst. 1 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, a vyzval žalobkyni k podání dodatečného daňového přiznání. Žalobkyně na základě výzvy zaslala správci daně dne 25. 2. 2018 ve 21:35 hodin dodatečné daňové přiznání s dílčím základem daně podle § 10 zákona o daních z příjmů ve výši 955 332 Kč a daňovou povinností ve výši 127 170 Kč (dále též „dřívější přiznání“). Téhož dne ve 21:45 hodin žalobkyně doručila správci daně dodatečné daňové přiznání kopírující

obsah řádného daňového přiznání, ve kterém uvedla dílčí základ daně podle § 7 zákona o daních z příjmů, přičemž celkovou daň vyčíslila ve výši 0 Kč (dále též „opravné přiznání“).

[2] Správce daně posoudil pozdější daňové přiznání podle § 138 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, jako opravné přiznání. V rámci opravného přiznání žalobkyně odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 4. 2011, č. j. 2 Afs 20/2011 - 77, a tvrdila, že její příjem z prodeje bytu má být osvobozen od daně z příjmů. Správce daně v souladu s § 138 odst. 2 daňového řádu vyhodnotil, že za dodatečné daňové přiznání je třeba považovat podání doručené ve 21:45 hodin. Z odůvodnění dodatečného platebního výměru (str. 6) vyplývá, že při výpočtu základu daně vycházel i z dodatečného daňového přiznání podaného ve 21:35 hodin. Správce daně nezpochybňoval výši výdajů přiřazenou ke spornému příjmu uvedenou v dřívějším daňovém přiznání. Rozhodnutím ze dne 9. 4. 2018, č. j. 1488680/18/3202-50522-809758 (dále „dodatečný platební výměr“), doměřil správce daně žalobkyni daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2014 za příjem z prodeje nemovitosti včetně penále.

[3] Žalobkyně podala proti dodatečnému platebnímu výměru odvolání. Žalovaný uložil správci daně povinnost vydat výzvu podle § 92 daňového řádu. Správce daně vyzval žalobkyni k prokázání výdajů spojených s dosažením příjmů a seznámil ji se svým stanoviskem ohledně osvobození od daně. Žalobkyně předložila správci daně potvrzení o koupi družstevního podílu a kopii přiznání k dani z nabytí nemovitých věcí. Žalovaný dospěl k závěru, že žalobkyně nesplnila podmínky pro osvobození od daně z příjmů spočívajícího v prodeji nemovitosti ve smyslu § 4 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů. Z § 10 odst. 5 zákona o daních z příjmů plyne, že částka, za kterou žalobkyně koupila družstevní podíl, není v případě bezúplatného nabytí vlastnického práva k družstevnímu bytu daňově uznatelným výdajem. Žalovaný změnil rozhodnutí správce daně tak, že daň doměřená žalobkyni činila 171 075 Kč a penále 34 215 Kč.

[4] Krajský soud v Ostravě (dále jen „krajský soud“) žalobu proti rozhodnutí žalovaného zamítl. Podle krajského soudu je příjem z prodeje bytu ostatním příjmem ve smyslu § 10 zákona o daních z příjmů. Daňová povinnost se posuzuje podle právní úpravy účinné ke dni vzniku tohoto příjmu (§ 3 daňového řádu). Není pravda, že v případě prodeje bytu v roce 2014 se na tento prodej měla vztahovat úprava zákona o daních z příjmů ve znění účinném v roce 2013. Z důvodové zprávy k zákonu č. 458/2011 Sb. vyplývá, že nahrazení neurčitého pojmu „nabytí“ pojmem „nabytí vlastnického práva“ mělo za cíl odstranit legislativní nepřesnost, a tedy i překonat judikaturu, kterou žalobkyně cituje. Podle krajského soudu nelze do doby pětiletého testu pro nárok na osvobození od daně z příjmů zahrnout i období, kdy byla žalobkyně členkou bytového družstva. Správce daně a žalovaný postupovali správně, pokud doměřili daň, kterou žalobkyně neuvedla v daňovém přiznání, a stanovili penále.

[5] Krajský soud se ztotožnil s postupem žalovaného, který v souladu s § 138 odst. 2 daňového řádu nepřihlížel k dřívějším přiznáním a doměřil daň na základě skutečností uvedených v opravném přiznání, jehož součástí byl i výklad žalobkyně k § 4 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů. Stejně stanovisko sdělila žalobkyně i dne 12. 11. 2018 k výzvě žalovaného v rámci postupu k odstranění pochybností. Námitka nesprávného postupu správce daně je nedůvodná, neboť jej správce daně na základě pokynu žalovaného

pokračování

napravil. Judikatura, na kterou žalobkyně odkazovala, podle krajského soudu na posuzovanou věc nedopadá. Žalobkyně totiž v nyní projednávané věci v opravném přiznání vůbec neuvedla částku, kterou obdržela jako příjem z prodeje bytu. I v dalších předložených listinách žalobkyně setrvala na názoru, že tento příjem nepodléhá dani z příjmů.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[6] Žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) podala proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a), c) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“).

[7] Stěžovatelka nesouhlasí s posouzením otázky osvobození od daně z příjmů fyzických osob z prodeje bytu. Krajský soud ani žalovaný při zkoumání pětiletého časového testu nezohlednili stěžovatelčino členství v bytovém družstvu od roku 2004 a její užívací vztah k družstevnímu bytu od roku 2005. Stěžovatelka v roce 2013 bezúplatně nabyla vlastnické právo k družstevnímu bytu. V roce 2014 byt prodala. V roce 2013 hovořil zákon o daních z příjmů o „nabytí“ bez specifikace, zda má jít o „nabytí vlastnického práva“. Vzhledem k tomu, že stěžovatelka družstevní byt nabyla do vlastnictví v roce 2013, mělo by se na věc vztahovat znění zákona o daních z příjmů z tohoto roku, i když byt prodala až v roce 2014. Stěžovatelka navíc neshledává věcnou změnu v pojmech „nabytí“ a „nabytí vlastnického práva“. Zákon o daních z příjmů hovoří o prodeji nemovitostí, bytů nebo nebytových prostor a o době jejich nabytí, čímž logicky „jejich nabytí“ i v režimu do 31. 12. 2013 zákon spojoval s nabytím vlastnického práva. Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 20/2011 - 77 vychází z § 4 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů ve znění účinném do 31. 12. 2013, které podle stěžovatelky dopadá i na její věc.

[8] Podle stěžovatelky nedává § 4 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů od roku 2014 prostor pro natolik extenzivní výklad, který by do 5 let uznal i dobu držby členského podílu v bytovém družstvu. Jde o mezeru v zákoně, která vede k nerovnému zacházení s nabyvateli družstevních bytů a kterou lze zaplnit pomocí analogie. Nahrazení neurčitého pojmu „nabytí“ pojmem „nabytí vlastnického práva“ v zákoně o daních z příjmů neznamená jednoznačný záměr zákonodárce vyloučit započtení doby držby členského podílu v bytovém družstvu do 5 let.

[9] Stěžovatelka dále považuje vyměření penále za odporující § 251 odst. 4 daňového řádu. Stěžovatelka z důvodu absence kolonky „*příjmy osvobozené od daně*“ vyjádřila svůj právní názor ohledně osvobození příjmů podáním dvou dodatečných daňových přiznání dne 25. 2. 2018 ve 21:35 hodin a ve 21:45 hodin. Jinak se proti výzvě správce daně bránit nemohla; k tomu odkázala na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 8. 2015, č. j. 1 Afs 180/2014 - 32, a ze dne 31. 10. 2018, č. j. 7 Afs 207/2018 - 23. Žalovaný měl stěžovatelku vyzvat k odstranění vad podání a nevytýkat jí její pasivitu. Správce daně stěžovatelce doměřil daň dodatečným platebním výměrem podle dodatečného daňového přiznání, a proto jí neměl vyčíslit penále. Částka daně 127 170 Kč je totiž stejná jako v dodatečném platebním výměru i v dřívějším přiznání. Žalovaný přihlédl k opravnému přiznání, podle stěžovatelky však stejně tak mohl přihlédnout i k dřívějšímu přiznání. Nelze totiž jedno dodatečné daňové přiznání upřednostnit a ke druhému nepřihlédnout.

[10] Stěžovatelka dále nesouhlasí s doměřením daně přímo, bez postupu k odstranění pochybností nebo daňové kontroly, neboť takový způsob daňový řád nezná. V odvolacím řízení chyběl postup k odstranění pochybností. Stěžovatelka pouze odpovídala na dotaz správce daně, z čeho se skládá výdajová položka ve výši 344 668 Kč. K nápravě nesprávného postupu správce daně tak vůbec nedošlo. K tomu stěžovatelka odkázala na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 3. 2017, č. j. 1 Afs 250/2016 - 48, a č. j. 1 Afs 375/2017 - 38. Dále namítla, že pokud v opravném přiznání neuvedla příjem osvobozený z prodeje družstevního bytu, nesplnila tím svou povinnost tvrzení. Výzva ani dodatečné daňové přiznání nevedly k doměření daně a ke stanovení daně dodatečným platebním výměrem došlo po prekluzivní lhůtě, která podle stěžovatelky uplynula dne 1. 4. 2018.

[11] Podle stěžovatelky k doměření daně dodatečným platebním výměrem došlo na základě dřívějšího přiznání za využití údajů z opravného přiznání. Žalovaný měl řízení zahájené na základě opravného přiznání zastavit a údaje v něm uvedené využít při doměření daně podle dřívějšího přiznání. Stěžovatelka je přesvědčená, že jí nemělo být vyměřeno penále. Odkázala přitom na rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 250/2016 - 48 a č. j. 1 Afs 375/2017 - 38, které mají společné to, že dodatečná daňová přiznání obsahovala údaje k doměření daně. Jiná situace by nastala, pokud by správce daně doměřil daň na základě údajů, které v dodatečných daňových přiznáních nebyly vůbec uvedeny.

[12] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti upozornil, že sporný výklad § 4 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů byl s účinností od 1. 1. 2014 překonán. Z důvodové zprávy k novele je zřejmý úmysl zákonodárce, podle něhož je rozhodný okamžik nabytí vlastnického práva k nemovitosti v úzkém slova smyslu. Od 1. 1. 2014 již nelze na věc použít rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 20/2011 - 77, který upřesňoval dvojí výklad § 4 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů v dřívějším znění.

[13] Žalovaný dále uvedl, že stěžovatelce nebyla daň doměřena na základě dřívějšího přiznání. K dřívějšímu přiznání správce daně nemohl přihlídnout, neboť musel zohlednit opravné přiznání a podle § 70 odst. 2 daňového řádu jej podle jeho obsahu vyhodnotit jako opravné dodatečné daňové přiznání. V opravném přiznání se však příjem z prodeje nemovitosti nevyskytuje a v části „Ostatní přílohy“ je uvedena argumentace stěžovatelky ohledně osvobození příjmu z prodeje nemovitosti. Úvaha stěžovatelky, že tento příjem je od daně osvobozen a nemá být v opravném dodatečném daňovém přiznání uveden, je zřejmá. Proto nelze použít ani § 141 odst. 7 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020, jinak by se daňový subjekt cestou podávání více i (protichůdných) daňových přiznání mohl vyhnout vzniku penále, což by zkomplikovalo správu daní.

[14] Žalovaný dále uvedl, že dal správci daně pokyn k nápravě procesních pochybení, čímž došlo k nápravě vad doměřovacího řízení a k dostatečné ochraně subjektivních práv stěžovatelky, což potvrdil i krajský soud. K údajnému uplynutí prekluzivní lhůty ke stanovení daně dne 1. 4. 2018 žalovaný uvedl, že tato lhůta byla v souladu s § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu prodloužena dne 5. 1. 2018 o jeden rok v důsledku oznámení výzvy správce daně k podání daňového tvrzení. Na základě této výzvy bylo z moci úřední zahájeno doměřovací řízení, v němž správce daně doměřil daň z moci úřední.

pokračování

III. Posouzení kasační stížnosti Nejvyšším správním soudem

[15] Kasační stížnost je podána včas, osobou k tomu oprávněnou a míří proti rozhodnutí, proti kterému je kasační stížnost přípustná.

[16] Kasační stížnost není důvodná.

III. 1. Prekluze lhůty ke stanovení daně

[17] Stěžovatelka v kasační stížnosti namítla, že v dodatečném daňovém přiznání ze dne 25. 2. 2018 neuvedla příjem osvobozený z prodeje družstevního bytu, tj. nesplnila svou povinnost tvrzení. Výzva správce daně ani dodatečné daňové přiznání tedy nevedly k doměření daně, v důsledku čehož nemohla být prodloužena lhůta pro stanovení daně. Daň tedy byla stěžovatelce stanovena po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která skončila dne 1. 4. 2018.

[18] Nejvyšší správní soud k tomu uvádí, že námitku prekluze stěžovatelka neuplatnila v žalobě, ač tak učinit mohla. Přesto však tato námitka není nepřípustná ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s., neboť otázku daňové prekluze zkoumají správní soudy i bez námítky účastníka řízení z úřední povinnosti. K tomu lze odkázat např. na náleží Ústavního soudu ze dne 30. 3. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/047, na nějž navázal mj. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 4. 2009, č. j. 1 Afs 145/2008 - 135, č. 1851/2009 Sb. NSS.

[19] Podle § 148 odst. 1 daňového řádu „*daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení*“.

[20] Podle § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu se lhůta pro stanovení daně „*prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k podání dodatečného daňového tvrzení nebo oznámení výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení, pokud tato výzva vedla k doměření daně*“.

[21] Podle judikatury se lhůta pro stanovení daně prodlužuje podle § 148 odst. 2 písm. a) pouze tehdy, pokud výzva vedla k doměření daně (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 5. 2015, č. j. 1 Afs 32/2015 - 28). Nutnost splnění této podmínky zdůraznil Nejvyšší správní soud i v rozsudku ze dne 30. 4. 2015, č. j. 2 Afs 1/2015 - 49. V rozsudku ze dne 16. 8. 2018, č. j. 1 Afs 300/2017 - 26, pak Nejvyšší správní soud vyložil, že správce daně nemůže lhůtu prodlužovat libovolně, ale pouze na základě současného splnění dvou podmínek, tj. v případě (1) vydání výzvy v předmětném časovém období a (2) naplnění příčinné souvislosti mezi výzvou a následným doměřením daně. Výzva tedy nesmí být pouze formální a musí existovat příčinná souvislost mezi výzvou a doměřením daně žalobkyni. Pouze tak lze v souladu se zákonem prodloužit lhůtu pro stanovení daně. V opačném případě by správce daně daň doměřil až po uplynutí tříleté prekluzivní lhůty.

[22] V posuzované věci jde o daň z příjmů fyzických osob za rok 2014. Lhůta pro stanovení daně začala běžet dne 1. 4. 2015, neboť dne 31. 3. 2015 uplynula lhůta

pro podání řádného daňového tvrzení podle § 148 odst. 1 daňového řádu. Pokud by nenastala některá ze zákonných skutečností prodlužujících, stavících či přerušujících běh lhůty, uplynula by tříletá lhůta pro stanovení daně dne 1. 4. 2018.

[23] Správce daně zaslal stěžovatelce výzvu k podání dodatečného daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob dne 5. 1. 2018. Ve výzvě uvedl, že šetřením zjistil, že stěžovatelka v roce 2014 prodala nemovitost v katastrálním území V., aniž byly splněny podmínky pro osvobození tohoto příjmu od daně. Vzhledem k tomu, že tento příjem nebyl v řádném daňovém přiznání zdaněn, vyzval správce daně stěžovatelku k podání dodatečného daňového přiznání.

[24] První podmínka pro prodloužení lhůty pro stanovení daně byla v posuzované věci naplněna tím, že správce daně zaslal stěžovatelce výzvu k podání dodatečného daňového přiznání v průběhu posledních 12 měsíců před uplynutím lhůty pro stanovení daně.

[25] Pokud jde o druhou podmínku, aby mezi výzvou a doměřením daně byla dána příčinná souvislost, dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že v nyní posuzované věci byly účinky výzvy zachovány. To platí i přesto, že správce daně dne 7. 11. 2018 stěžovatelku vyzval, aby uvedla, z čeho se skládá výdajová položka ve výši 344 668 Kč. Správce daně použil výzvu k prokázání skutečností podle § 92 odst. 4 daňového řádu, nikoliv postup k odstranění pochybností. Nejvyšší správní soud připomíná, že účinky výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení jsou zachovány i tehdy, doměří-li správce daně daň za následného využití postupu k odstranění pochybností (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2016, č. j. 2 Afs 22/2016 - 43, č. 3417/2016 Sb. NSS). Výzva k prokázání skutečností v odvolacím řízení v nyní řešené věci nebyla nutná. Správce daně mohl daň stanovit na základě dodatečného daňového přiznání a obsahu správního spisu (blíže viz část III. 3. tohoto rozsudku). V zásadě nadbytečný dotaz na složení výdajové položky proto nemohl mít vliv na zachování účinků výzvy k podání dodatečného daňového přiznání, vedla-li tato výzva k doměření daně.

[26] Nejvyšší správní soud uzavírá, že k prekluzi lhůty pro stanovení daně nedošlo.

III. 2. Osvobození od daně z příjmů

[27] Podle § 4 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů ve znění účinném do 31. 12. 2013 jsou od daně z příjmů osvobozeny „*příjmy z prodeje nemovitostí, bytů nebo nebytových prostor neuvedených pod písmenem a), přesáhne-li doba mezi nabytím a prodejem dobu pěti let*“.

[28] Podle § 4 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů ve znění účinném od 1. 1. 2014 se od této daně osvobozuje „*příjem z prodeje nemovitých věcí neosvobozený podle písmene a), přesáhne-li doba mezi nabytím vlastnického práva k těmto nemovitým věcem a jejich prodejem dobu 5 let*“.

[29] Stěžovatelka je přesvědčena, že příjem z prodeje jejího bytu měl být osvobozen od daně z příjmů, i když vlastnické právo k bytu nabyta jeden rok před jeho prodejem a předtím byla členkou bytového družstva. Svůj nárok na osvobození od daně stěžovatelka dovozuje z jazykového výkladu § 4 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů i z judikatury Nejvyššího správního soudu. Je však třeba konstatovat, že veškerá

pokračování

stěžovatelčina argumentace se týká citovaného ustanovení ve znění účinném do 31. 12. 2013. Stěžovatelka tedy nereaguje na novelizaci ani na skutečnost, že judikatura, které se dovolává, již není s ohledem na změnu zákona přílehlavá.

[30] Pokud tedy stěžovatelka odkázala na rozsudek č. j. 2 Afs 20/2011 - 77, v němž Nejvyšší správní soud konstatoval, že „§ 4 odst. 1 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb. lze vyložit i tak, že pod pojmem ‚nabytí‘ může být rozuměno nutně nejen nabytí do vlastnictví, jak dovodil žalovaný a v rozsudku napadeném kasační stížností rovněž krajský soud, nýbrž že pod toto ‚nabytí‘ lze podřadit též nabytí členských práv k danému bytu, nacházejícímu se v družstevním vlastnictví. Je z povahy věci zřejmé, že nájemní vztah, založený na základě existence dohody o převodu členských práv k družstevnímu bytu, se svojí povahou blíží vlastnickému vztahu k bytu, byť se samozřejmě o vlastnické právo stricto sensu nejedná“, je třeba konstatovat, že tento závěr nelze za stávající právní úpravy použít. Váže se totiž k § 4 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů ve znění účinném do 31. 12. 2013. Jeho formulace tehdy působila výkladové problémy a citovaný rozsudek sjednotil tehdejší výkladovou nejednoznačnost, přičemž se správně přiklonil k výkladu šetrnějšímu vůči daňovému subjektu. Jelikož však novela zákona o daních z příjmů účinná od 1. 1. 2014 výkladový problém odstranila, nelze dřívější argumentaci použít na současný případ stěžovatelky. Ta totiž prodala byt v roce 2014, a proto se na ni vztahuje právní úprava zákona o daních z příjmů účinná v tomto roce.

[31] Krajský soud v napadeném rozsudku uvedl, že „podle ustanovení § 3 [daňového řádu, doplnil Nejvyšší správní soud] daňová povinnost vzniká okamžikem, kdy nastaly skutečnosti, které jsou podle zákona předmětem daně, nebo skutečnosti tuto povinnost zakládající. Žalobkyní uskutečněný prodej bytu [...] se posuzuje podle právní úpravy účinné ke dni vzniku tohoto příjmu. Nelze se ztotožnit s názorem, že v případě prodeje bytu v roce 2014 se na tento prodej měla vztahovat úprava ZDP ve znění účinném v roce 2013. Z výše citované důvodové zprávy vyplývá, že nahrazení neurčitého pojmu nabytí pojmem nabytí vlastnického práva sledovalo zřejmý cíl odstranění této legislativní nepřesnosti a tedy i překonání citované judikatury [závěry rozsudku č. j. 2 Afs 20/2011 - 77, doplnil Nejvyšší správní soud]. Podle zdejšího soudu tedy není možné do doby pětiletého testu pro získání nároku na osvobození od daně zahrnout i období, kdy žalobkyně byla členkou bytového družstva.“

[32] Krajský soud tedy posoudil tuto právní otázku shodně jako Nejvyšší správní soud. Vyložil, z jakého důvodu nezohlednil rozsudek č. j. 2 Afs 20/2011 - 77. Uvedl, že zákonnou formulaci hovořící o „nabytí vlastnického práva“ podle § 4 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů ve znění účinném od 1. 1. 2014 nelze vztáhnout na případ nabytí členských práv k bytu v družstevním vlastnictví.

[33] Lze uzavřít, že na případ stěžovatelky nelze použít právní úpravu účinnou v roce 2013, neboť její příjem z prodeje bytu vznikl až v roce 2014. Podle zákona o daních z příjmů účinného od 1. 1. 2014 pak do doby pětiletého časového testu pro získání nároku na osvobození od daně není možné zahrnout období, během něhož byla stěžovatelka členkou bytového družstva. Stěžovatelka tedy neměla nárok na osvobození od daně z příjmů.

III. 3. Penále z doměřené daně

[34] Poté, co Nejvyšší správní soud zjistil, že nedošlo k prekluzi práva stanovit daň a že příjem stěžovatelky z prodeje bytu podléhal dani z příjmů, posoudí námitku, podle níž nemělo být stěžovatelce vyměřeno penále z doměřené daně z příjmů. S tím souvisí i námitka nesprávného postupu daňových orgánů.

[35] Podle § 143 odst. 1 daňového řádu (ve znění účinném do 31. 12. 2020) lze daň „doměřit na základě dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování, nebo z moci úřední. Právní moc dosavadních rozhodnutí o stanovení daně není jejím doměřením na překážku.“ Podle odst. 2 téhož ustanovení „podle výsledků doměřovacího řízení doměří správce daně daň ve výši rozdílu poslední známé daně a částky nově zjištěné a tento doměřený rozdíl na dani současně předepíše do evidence daní; doměřením daně se rozumí i dodatečné stanovení daně plátcí daně k přímé úhradě.“

[36] Podle § 138 odst. 1 daňového řádu „před uplynutím lhůty k podání daňového přiznání nebo vyúčtování může daňový subjekt nahradit daňové přiznání nebo vyúčtování, které již podal, opravným daňovým přiznáním nebo opravným vyúčtováním.“ Správce daně postupoval podle odst. 2 téhož ustanovení: „v řízení se dále postupuje podle tohoto opravného daňového přiznání nebo opravného vyúčtování a k předchozímu daňovému přiznání nebo vyúčtování se nepřihlíží. Takto lze nahradit i dodatečná daňová přiznání nebo dodatečná vyúčtování nebo již podaná opravná přiznání nebo opravná vyúčtování.“

[37] Ustanovení § 138 daňového řádu umožňuje daňovému subjektu, který podal daňové přiznání ještě před uplynutím lhůty pro jeho podání, opravit případné nedostatky tohoto podání tzv. opravným daňovým přiznáním. Toto ustanovení současně stanoví správci daně povinnost nezabývat se dále původním podáním. Opravné daňové přiznání tak nahrazuje dřívější podání, k němuž správce daně *ex offio* nepřihlíží. Daňový subjekt tudíž netíží důkazní břemeno ohledně údajů, které uvedl v původním daňovém přiznání a jichž by hodlal správce daně využít např. při stanovení daně. Nastupuje zde zákonná fikce, že daňový subjekt tyto údaje vůbec neuvedl (rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 31. 3. 2021, č. j. 15 Af 62/2018 - 52, nebo také Matyášová, L. a Grossová, M. *Daňový řád: Komentář k § 138*. Praha: Leges, 2015).

[38] Správce daně vyzval stěžovatelku k podání dodatečného daňového přiznání. Stěžovatelka na základě této výzvy podala dne 25. 2. 2018 dvě dodatečná daňová přiznání: jedno bylo odesláno do datové schránky správce daně ve 21:35 hod. a druhé ve 21:45 hod. Správce daně v platebním výměru uvedl, že podle § 138 odst. 2 daňového řádu k dřívějšímu přiznání (zaslanému ve 21:35) nepřihlížel. Stěžovatelka však namítá, že z údajů v něm uvedených správce daně vycházel v dodatečném platebním výměru, v němž uvedl, že „tato částka odpovídá i výši příjmu, který je daňovým subjektem přiřazen k textovému popisu ‚prodej bytu, garáže a pozemku‘ v Příloze č. 2 (Výpočet dílčích základů daně z příjmů z nájmu a z ostatních příjmů) dodatečného daňového přiznání č. j. 671487/18/3202-50522-809758 ze dne 25. 2. 2018 [dřívější přiznání, pozn. Nejvyššího správního soudu]. Ve stejné části přílohy je k tomuto příjmu daňovým subjektem rovněž přiřazena hodnota výdajů ve výši 344 668 Kč, kterou správce daně nezpochybňuje. Rozdílem obou částek daně správce daně stanovil dílčí základ daně připadající na ostatní příjmy podle § 10 zákona o daních z příjmů ve výši 955 332 Kč.“

pokračování

[39] Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2020, č. j. 1 Afs 368/2019 - 27, je správa daní „postavena na požadavku a cíli správného zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady. Základem pro správné zjištění a stanovení daně je řádné či dodatečné daňové tvrzení podané daňovým subjektem (§ 1 odst. 2, 3 daňového řádu). K tomu, aby byl popsán cíl naplňován a dosažen, tedy aby byla daň včas stanovena a hned nebo později zaplacená (uhrazena), má daňový subjekt uloženou řadu povinností včetně lhůt stanovených k jejich splnění. To ve všech případech nemusí stačit, a proto zákon vybavuje správce daně též řadou pravomocí k dosažení cíle správy daní pro případ, že by daňový subjekt své povinnosti dobrovolně řádně a včas nesplnil nebo se jejich splnění dokonce vyhýbal, a dosažení cíle by mohlo být ohroženo či zmařeno.“ Pokud správce daně může daň doměřit na základě dodatečného daňového tvrzení daňového subjektu, nevzniká penále.

[40] Úmyslem zákonodárce bylo, aby se závazným daňovým tvrzením stalo poslední daňové tvrzení, které daňový subjekt vůči správci daně učiní. Podle Nejvyššího správního soudu postupoval správce daně správně, pokud označil přiznání podané dne 25. 2. 2018 ve 21:45 hod za opravné přiznání ve smyslu § 138 odst. 2 daňového řádu. V tomto přiznání stěžovatelka příjem z prodeje bytu neuvedla a daň z příjmů za tuto transakci vyčíslila na částku 0 Kč. V posledním daňovém přiznání tedy stěžovatelka deklarovala svůj právní názor, podle něhož neměl příjem z prodeje bytu podléhat dani z příjmů. Takové daňové přiznání však nevedlo ke stanovení daně, neboť stěžovatelka v něm žádnou daňovou povinnost nevypočetla. Správce daně následně dodatečným platebním výměrem doměřil daň. Je tedy zjevné, že při doměření daně musel správce daně vycházet z jiných listin, než bylo opravné přiznání.

[41] Nejvyšší správní soud již vyložil, že za dodatečné daňové přiznání se v posuzované věci považuje pouze opravné daňové přiznání. To, že se k dřívějšímu daňovému přiznání nepřihlíží, však neznamená, že by zcela „zmizelo ze světa“. Zůstalo součástí daňového spisu stejně jako ostatní podklady, které správce daně během řízení sám shromáždil nebo obdržel od stěžovatelky. Zákon nevyklučuje, aby správce daně vycházel při stanovení daně ze všech podkladů, které mohou vést ke správnému stanovení daně (§ 1 odst. 2 daňového řádu). V případě stěžovatelky však správce daně nemohl stanovit daň bez dalšího na základě opravného přiznání, neboť v něm stěžovatelka žádnou daň neuvedla. Při stanovení daně proto přihlížel ke všem podkladům, které byly ve správním spisu, včetně informací z dřívějšího daňového přiznání.

[42] Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že při stanovení daně nemohl správce daně vycházet pouze z opravného dodatečného daňového přiznání (§ 138 odst. 2 daňového řádu).

[43] Podle § 251 odst. 1 daňového řádu (ve znění účinném do 31. 12. 2020) „daňovému subjektu vzniká povinnost uhradit penále z částky doměřené daně tak, jak byla stanovena oproti poslední známé dani, ve výši a) 20 %, je-li daň zvyšována, b) 20 %, je-li snižován daňový odpočet, nebo c) 1 %, je-li snižována daňová ztráta.“ Podle odst. 4 téhož ustanovení „pokud je doměřována daň podle dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování, povinnost uhradit penále z částky, která je v něm uvedena, nevzniká.“

[44] Podle zásad dobrovolnosti a minimalizace zásahu do autonomní sféry daňových subjektů je upřednostňováno, aby sám daňový subjekt napravit nesprávnost spočívající

v nižší stanovené dani, a to až již na výzvu správce daně nebo z vlastní iniciativy. Účelem penále je motivovat daňový subjekt k plnění povinnosti podat dodatečné daňové přiznání. Konkrétně má daňový subjekt motivovat k tomu, aby dobrovolně informoval správce daně, že má být uhrazena daň vyšší než posledně přiznaná. Za účelem této motivace zákon stanoví, že v případě doměření daně na základě dobrovolného sdělení se penále nestanoví (rozsudek č. j. 1 Afs 250/2016 - 48).

[45] Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 250/2016 - 48 „*po podání dodatečného daňového přiznání je tedy pro účely otázky stanovení penále třeba se zabývat tím, (i) zda se liší posledně stanovená daň od daně doměřené a jestliže ano, tak (ii) zda byla daň doměřena na základě tvrzení obsaženého v dodatečném daňovém přiznání. Jestliže byla daň doměřena na základě tvrzení obsaženého v dodatečném daňovém přiznání, tak se penále neuplatní, neboť došlo k dobrovolnému podání dodatečného daňového přiznání, které vedlo ke zvýšení daně. Jestliže však dochází k doměření daně nad rámec tvrzení uplatněných v dodatečném daňovém přiznání nebo z jiných okolností, než jsou okolnosti uplatněné v dodatečném daňovém přiznání, tak i přes podání dodatečného daňového přiznání se z takto nad rámec daňových tvrzení doměřené daně penále stanoví.*“

[46] V posuzované věci dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že stěžovatelka správci daně v dodatečném daňovém přiznání neposkytla údaje, na jejichž základě mohl bez dalšího doměřit daň. Setrvala totiž na nesprávném výkladu osvobození od daně a tento závěr promítla do dodatečného daňového přiznání. Správce daně tedy nemohl na jeho základě doměřit daň, a proto byly splněny podmínky podle § 251 daňového řádu pro vznik penále.

[47] Na tomto závěru nic nemění ani skutečnost, že daň bylo možné doměřit na základě podkladů, které byly součástí daňového spisu, mezi něž se řadí i dřívější dodatečné daňové přiznání podané dne 25. 2. 2018 ve 21:35 hodin. Benefit v podobě neuložení penále může nastoupit tehdy, pokud daňový subjekt v dodatečném daňovém přiznání řádně a včas tvrdí všechny rozhodné skutečnosti pro správné stanovení daně. Tak se však v posuzované věci nestalo. Správce daně musel nejprve vyhodnotit, že opravné daňové přiznání neposkytuje dostatečný podklad pro doměření daně. Následně musel vlastní aktivitou spočívající ve studiu obsahu daňového spisu sám zjistit relevantní skutečnosti a teprve na jejich základě doměřit daň. Rozhodný údaj, na jehož základě správce daně daň doměřil, nebyl obsažen v opravném daňovém přiznání. Proto bylo v pořádku, pokud stěžovatelce stanovil penále. Nejvyšší správní soud doplňuje, že i pokud by správce daně nepřihlédl k dřívějšímu daňovému přiznání a daň doměřil na základě postupu k odstranění pochybností, penále by stěžovatelce stejně vzniklo.

[48] Odkaz stěžovatelky na rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 250/2016 - 48, a ze dne 28. 2. 2018, č. j. 1 Afs 375/2017 - 38, není namístě. Na rozdíl od případu stěžovatelky obsahovala dodatečná daňová přiznání v těchto věcech daňová tvrzení.

[49] Nejvyšší správní soud doplňuje, že stěžovatelka se mýlí v tom, že za dané situace neměla jinou možnost obrany proti výzvě správce daně k podání dodatečného daňového přiznání než podat dvě protichůdná daňová přiznání. Svůj alternativní právní názor mohla stěžovatelka vyjádřit v odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru, jímž by jí byla

pokračování

daň (bez penále) doměřena, pokud by podala pouze dodatečné daňové přiznání ze dne 25. 2. 2018 ve 21:35 hodin.

[50] Poté, co Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že penále bylo stěžovatelce doměřeno v souladu se zákonem, se vyjádří též k námitce nesprávného postupu daňových orgánů.

[51] Stěžovatelka podala proti dodatečnému platebnímu výměru odvolání. Žalovaný uložil správci daně, aby doplnil podklady řízení. K výzvě správce daně k doložení, z čeho se skládá výdajová položka ve výši 344 668 Kč, stěžovatelka doplnila odvolání. Uvedla, že požadované podklady sice byly součástí odvolání, nicméně je opětovně doložila.

[52] Nejvyšší správní soud souhlasí se stěžovatelkou v tom, že důkazy, které žalovaný po stěžovatelce v odvolacím řízení požadoval doplnit, již byly součástí jejího odvolání, a proto byla výzva správce daně nadbytečná. Toto dílčí pochybení správce daně, resp. žalovaného, však nemá vliv na zákonnost rozhodnutí, neboť nevedlo k vyměření penále. Správce daně stěžovatelce penále vyměřil proto, že nemohl doměřit daň na základě dodatečného daňového přiznání, resp. z vlastní iniciativy odhalil, že stěžovatelka přiznala daň v nesprávné výši.

IV. Závěr a náklady řízení

[53] S ohledem na shora uvedené dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty poslední s. ř. s. zamítl.

[54] O nákladech řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s., neboť stěžovatelka ve věci neměla úspěch a žalovanému jako úspěšnému účastníku řízení v řízení o kasační stížnosti nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 4. listopadu 2021

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně

senátu