

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Filipa Dienstbiera v právní věci žalobce: **Ing. V. N.**, zastoupeného Mgr. Vlastimilem Němcem, advokátem se sídlem Wilsonova 217/7, Přerov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 7. 2014, č. j. 17482/14/5000-14102-702767, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě – pobočka v Olomouci ze dne 25. 4. 2016, č. j. 65 Af 33/2014 - 91,

takto:

I. Rozsudek Krajského soudu v Ostravě – pobočka v Olomouci ze dne 25. 4. 2016, č. j. 65 Af 33/2014 - 91, **se zrušuje.**

II. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 9. 7. 2014, č. j. 17482/14/5000-14102-702767, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti částku 24.456 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám Mgr. Vlastimila Němce, advokáta.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Olomoucký kraj vydal dne 18. 12. 2013 dodatečný platební výměr, jímž žalobci doměřil za zdaňovací období roku 2009 daň z příjmů fyzických osob ve výši 543.660 Kč a současně mu uložil zákonnou povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 108.732 Kč. Odvolání žalobce žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím zamítl a rozhodnutí správce daně potvrdil.

[2] Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou u krajského soudu. Argumentoval především tím, že správce daně namísto výslechu žalobcem navržených svědků provedl u jiných subjektů místní šetření, při kterém vyslechl určité osoby. Žalobci tímto postupem znemožnil těmto osobám klást otázky. Dále správce daně neodůvodněně odmítl provést výslech žalobcem navrhovaného svědka. Rovněž poukazuje na to, že nákup akcií neprovedl na svůj účet, ale v souladu s komisionářskou smlouvou uzavřenou se společností EUROFARMS 2008, s. r. o. (dále jen „EUROFARMS"; dle obchodního rejstříku byla tato obchodní firma dne 29. 4. 2015 změněna na Spearhead Czech s. r. o.), na účet této společnosti. Žalobci proto žádný zisk nevznikl.

[3] Dále žalobce v žalobě namítal nepřezkoumatelnost napadeného správního rozhodnutí z toho důvodu, že daňovému řízení nepředcházela daňová kontrola, ale pouze výzvy správce daně. Správce daně nakonec doměřil daň na základě skutečností zjištěných v jiných daňových řízeních, se kterými žalobce před vydáním dodatečného platebního výměru ani neseznámil. Správce daně zneužil postup dle § 89 a násl. zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, který má sloužit k odstranění jednotlivých dílčích pochybností ve výzvě specifikovaných, ne k obsáhlému dokazování. Žalobce rovněž napadá, že výsledky jiného daňového řízení, na kterých správce daně postavil svůj dodatečný platební výměr, byly do správního spisu žalobce zařazeny až měsíc po vydání platebního výměru. Žalobce se tak s těmito podklady nemohl před vydáním dodatečného platebního výměru řádně seznámit.

[4] Krajský soud žalobu zamítl. Podstatu sporu spatřoval v otázce, zda došlo k převodu předmětných akcií na základě komisionářské smlouvy a tudíž žalobce neměl z transakce žádný zisk, anebo zda došlo k převodu akcií pouze na základě smlouvy o úplatném převodu cenných papírů. Krajský soud na uvedenou otázkou odpověděl druhou z obou možností – žalobce cenné papíry na společnost EUROFARMS převedl na základě smlouvy o úplatném převodu cenných papírů. Komisionářská smlouva je neplatná, neboť je v rozporu s pojmovými znaky, kterými je tento typ smlouvy vymezen. Konkrétně nebyl naplněn znak jednání komisionáře vlastním jménem na účet komitenta. V dané věci totiž akcie nabyl nejdříve žalobce na svůj účet a následně své vlastnické právo k akciím převedl na základě smlouvy o úplatném převodu cenných papírů na komitenta. Žalobce tak převáděl akcie jako vlastník, nikoliv jako obstaravatel.

[5] Výzvu k podání dodatečného daňového tvrzení považoval krajský soud za dostatečně konkrétní. Výslech navrženého svědka dle soudu nebyl potřebný, neboť nemohl prokázat správními orgány dokazovanou skutečnost – rozdílnou prodejní cenu za jednotlivé převáděné akcie. Okolnosti, o kterých mohl svědčit (uzavření komisionářské smlouvy), přitom sporné nebyly. Ohledně nemožnosti žalobce vyjádřit se k prováděným důkazům krajský soud uvedl, že práva výslechu osob, s nimiž bylo jednáno při místním šetření, se žalobce nikdy nedomáhal. Se závěry místního šetření byl žalobce seznámen při nahlédnutí do spisu, není proto zřejmé, k jakým důkazům měl správce daně znemožnit žalobci se vyjádřit.

[6] Ohledně námitky porušení § 89 a násl. daňového řádu krajský soud uvedl, že správce daně postupoval nikoliv dle tohoto ustanovení, ale dle § 145 odst. 2 daňového řádu.

Dle tohoto ustanovení žalobce vyzval, aby podal dodatečné daňové tvrzení, neboť důvodně předpokládal, že bude daň doměřena. Jelikož žalobce této výzvě nevyhověl a dodatečné daňové přiznání nepodal, doměřil správce daně daň podle pomůcek, jak mu umožňuje předmětné ustanovení. Ustanovení § 89 daňového řádu se naproti tomu aplikuje na případy, kdy je řádné či dodatečné daňové tvrzení podáno a správce daně má konkrétní pochybnosti o jeho správnosti. Tato situace však nenastala.

[7] Ohledně námitky listin absentujících v době vydání platebního výměru ve správním spise soud uvedl, že žalobce nahlížel do správního spisu před vydáním rozhodnutí žalovaného o odvolání. V této době tam již všechny listiny byly. To krajský soud vzhledem k jednotnosti řízení v prvním a druhém stupni považoval za dostatečně. Žalobce měl možnost se k listinám vyjádřit.

II. Kasační stížnost

[8] Žalobce (dále též „stěžovatel“) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností.

[9] Předně nesouhlasí, že předmětné komisionářské smlouvy jsou neplatné a že převod akcií na společnost EUROFARMS provedl pouze na základě smlouvy o převodu cenných papírů. Vlastnictví akcií komisionářem není vyloučeno. Dle stěžovatele je § 32 odst. 2 zákona č. 591/1992 Sb., o cenných papírech, ve znění účinném v rozhodném období (dále jen „zákon o cenných papírech“), dispozitivní a lze si tedy přechod vlastnického práva k akciím sjednat jinak. Komisionářská smlouva se podpůrně řídila zákonem č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ObchZ“ či „obchodní zákoník“), přičemž ten výslovně vyjmenovává, která z ustanovení jsou kogentní. Ustanovení § 577 ObchZ o komisionářské smlouvě mezi nimi není. Nelze tedy souhlasit s tím, že smlouva mezi stěžovatelem a společností EUROFARMS nenaplňuje pojmové znaky komisionářské smlouvy.

[10] Krajský soud se dle stěžovatele měl rovněž zabývat tím, zda nelze případně neplatná ujednání v komisionářské smlouvě ohledně převodu vlastnického práva oddělit od ostatních platných ujednání. Komisionářská smlouva by tak byla neplatná pouze z části. Touto možností se krajský soud vůbec nezabýval. Pokud by tomu tak bylo, k převodu vlastnického práva ze stěžovatele na společnost EUROFARMS došlo již okamžikem předání předmětných akcií stěžovateli. Stěžovateli tak z prodeje cenných papírů žádný zisk nevznikl, neboť akcie by byly převedeny na komitenta nikoliv na základě smlouvy o úplatném převodu cenných papírů, ale na základě řádně uzavřené komisionářské smlouvy, byť v části odchylující se od zákona o cenných papírech neplatně, nicméně v dalších částech smlouvy platně naplňující veškeré pojmové znaky komisionářské smlouvy dle zákona o cenných papírech. V takovém případě by se kupní cena za akcie specifikované ve smlouvě o úplatném převodu cenných papírů vztahovala pouze na akcie nezahrnuté v komisionářské smlouvě. Cena za tyto akcie byla platně sjednána již v komisionářské smlouvě a dle této ceny následně také byly akcie převedeny do vlastnictví společnosti EUROFARMS. Příjem za tyto akcie tak byl od daně osvobozen. Žádný právní předpis nebrání, aby si smluvní strany sjednaly kupní cenu odlišně od jiných akcií a aby tak učinily v jiném dokumentu.

[11] I pokud by uzavřená smlouva nenaplňovala pojmové znaky komisionářské smlouvy, měl se krajský soud zabývat tím, zda se dle obsahu nejedná o nepojmenovanou smlouvu.

[12] Krajský soud navíc jednotlivé smluvní dokumenty nevnímal v jejich vzájemné provázanosti. Společnost EUROFARMS měla zájem o nákup minimálně 95 % (tento cíl byl deklarován v prohlášení ze dne 20. 1. 2009) akcií společnosti SALIX MORAVA a. s. (dále jen „SALIX“). Proto byla uzavřena komisionářská smlouva, že stěžovatel jako významný akcionář SALIX, nakoupí akcie této společnosti vlastním jménem na účet společnosti EUROFARMS. Bylo zřejmé, že pokud by se společnost EUROFARMS sama pokoušela akcie společnosti SALIX od drobných akcionářů nakoupit, buď by se to nepodařilo, nebo by jejich cena byla vyšší. Dále v komisionářské smlouvě bylo dohodnuto, že jelikož nebylo zřejmé, zda se stěžovateli podaří sehnat akcie, aby celkově společnost EUROFARMS vlastnila 95 % akcí, a tato společnost měla zájem o akcie pouze, pokud by vlastnila 95 %, bylo dohodnuto, že vlastnické právo k akciím přejde na společnost (komitenta) až na základě smlouvy o úplatném převodu akcií. K převodu vlastnictví tak došlo až v okamžiku realizace celé transakce (nákup minimálně 95 % akcií společnosti SALIX). Komisionářská smlouva byla uzavřena za účelem ošetření rizika, že by se společnost EUROFARMS stala vlastníkem takové části akcií, o které neměla zájem.

[13] Dalšími námitkami stěžovatel míří do procesu stanovení daně, který vedl k doměření daně.

[14] Žalovaný nepostupoval správně, pokud dospěl k závěru, že stěžovatel nepodal ohledně daně z příjmu z prodeje akcií daňové přiznání, a proto došlo k „*doměření daně z moci úřední na základě důkazů získaných správcem daně*“. Takový pojem zákon vůbec nezná. Daň je stanovena buďto dokazováním, nebo dle pomůcek. Dle stěžovatele v projednávaném případě došlo ke stanovení daně dle pomůcek, což ostatně konstatoval i krajský soud. Žalovaný i krajský soud se ovšem nedostatečně zabývali tím, proč nebylo možné stavit daň dokazováním. Pro užití pomůcek nebyly splněny zákonné podmínky.

[15] Stěžovatel od začátku se správcem daně spolupracoval, reagoval na jeho výzvy, předkládal a navrhoval důkazy. Dle judikatury nesouhlas s obsahem výzvy znamená nemožnost správce daně bez dalšího daň doměřit dle pomůcek (rozsudek ze dne 6. 8. 2015, č. j. 9 Afs 66/2015 - 36, č. 3291/2015 Sb. NSS). Pomůcky je možné užít pouze tehdy, pokud daňový subjekt vůbec na výzvy nereaguje a nekomunikuje. Naopak pokud správci daně sdělí, že své příjmy, na které mířila výzva, považuje za osvobozené, je takové podání třeba vyhodnotit jako nulové daňové přiznání. Pouhý nedostatek formy dodatečného daňového přiznání, tedy neužití formuláře, nelze daňovému subjektu přičítat k tíži. Naopak je třeba hodnotit obsah podání (rozsudek ze dne 27. 11. 2014, č. j. 5 Afs 105/2013 - 295). Stěžovatel tak výzvám k podání dodatečného daňového přiznání vyhověl. Žalovaný proto měl postupovat dle § 89 daňového řádu, nikoliv dle § 145 odst. 2 daňového řádu.

[16] Dále stěžovatel poukazuje na nezákonnosti týkající se zjištění získaných správcem daně při jeho šetření. Některá zjištění získal místním šetřením, namísto výslechu svědků,

kterému by musel být daňový subjekt přítomen (rozsudek ze dne 3. 4. 2016, č. j. 9 Afs 95/2012 - 37). Jedná se především o osoby společnosti EUROFARMS „vytěžené“ správcem daně. Pokud by stěžovatel byl výslechu přítomen, ukázalo by se, že o transakci nic neví. Dokumenty o místním šetření u společnosti EUROFARMS byly navíc do důkazních prostředků zahrnuty až po vydání dodatečného platebního výměru. To zasahuje do jeho práva na spravedlivý proces. Stěžovatel navíc do spisu nebyl ani nahlédnout, protože měl za to, že správce daně má povinnost postupovat dle § 89 daňového řádu. Nešlo tedy předpokládat, že by bez dalšího vydal dodatečný platební výměr. Rovněž stěžovateli nemůže být přičítáno k tíži nesprávné účtování společnosti EUROFARMS o předmětném závazku (že nevzal komisionářkou smlouvu v potaz). Rovněž měl být proveden výslech svědka pana E., kterého stěžovatel správci daně navrhoval. Tento by mohl osvětlit okolnosti a důvody uzavření komisionářské smlouvy.

[17] Na základě shora uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil.

III. Vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti

[18] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti plně ztotožnil se závěry krajského soudu vyslovenými v napadeném rozsudku. Znakem komisionářské smlouvy je to, že komisionář není vlastníkem převáděné věci. K otázce, zda nešlo komisionářskou smlouvu shledat jako platnou alespoň z části, žalovaný uvedl, že stěžovatel vůbec neprokázal, že by došlo k realizaci plnění dle této smlouvy. Naopak ze skutkových okolností je zřejmé, že k převodu akcií došlo na základě smlouvy o úplatném převodu cenných papírů. Provedení výslechu navrhovaného svědka by bylo neúčelné. Pozdější zařazení některých listin do správního spisu je pouze formální pochybení. V okamžiku, kdy byl stěžovatel nahlížet do spisu, nacházely se již všechny listiny, ze kterých prvostupňový správce daně vycházel ve veřejné části spisu. Stěžovatel se tak mohl seznámit s podklady, ze kterých správce daně při vydání dodatečného platebního výměru vycházel.

[19] Žalovaný proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[20] Nejvyšší správní soud přistoupil k posouzení otázky, zda v daném případě došlo ke splnění podmínek řízení o kasační stížnosti. Ověřil, že stěžovatel je osobou oprávněnou k podání kasační stížnosti (§ 102 s. ř. s.). V kasační stížnosti, kterou podal včas (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), uplatňuje přípustné důvody podle § 103 odst. 1 písm. b) a c) s. ř. s. a v řízení o kasační stížnosti je řádně zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Kasační stížnost je tedy věcně projednatelná. Nejvyšší správní soud proto posoudil kasační stížnost v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán jejím rozsahem a uplatněnými stížnostními důvody. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[21] Kasační stížnost je důvodná.

[22] Skutkově totožnou věcí (jediným rozdíl spočívá v odlišné osobě stěžovatele) se Nejvyšší správní soud již opakovaně zabýval v rozsudku ze dne 26. 1. 2017, č. j. 10 Afs 142/2016 - 42, který vycházel z rozsudku ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 149/2016 - 37. Závěry předchozích rozsudků jsou na nyní přezkoumávanou věc plně aplikovatelné, proto soud v projednávané věci z těchto rovněž vycházel.

[23] Zákonný rámec pro posouzení této věci tvoří následující ustanovení daňového řádu.

[24] Daň lze doměřit na základě dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování, nebo z moci úřední (§ 143 odst. 1 daňového řádu).

[25] Zjistí-li daňový subjekt, že daň má být vyšší než poslední známá daň, je povinen podat do konce měsíce následujícího po měsíci, ve kterém to zjistil, dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování a ve stejné lhůtě rozdílnou částku uhradit (§ 141 odst. 1 daňového řádu).

[26] 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 (§ 143 odst. 3 daňového řádu). Daň tak může být doměřena i na základě informací získaných v rámci postupu k odstranění pochybností (§ 89 odst. 1 daňového řádu ve spojení s § 90 odst. 4 téhož zákona).

[27] 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 (§ 145 odst. 2 daňového řádu).

[28] Z výše uvedeného plyne, 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. První případ představuje doměření daně na základě výsledků daňové kontroly. Druhou zákonnou možnost 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 (srov. rozsudek ze dne 2. 3. 2016, č. j. 6 Afs 79/2015 - 39 či rozsudek ze dne 25. 5. 2016, č. j. 2 Afs 22/2016 - 43).

[29] Ani pro jeden z těchto postupů nebyly v projednávaném případě splněny podmínky.

[30] Daňovou kontrolu správce daně neprovedl. Proto správce daně nemůže odůvodnit stanovení daně z moci úřední prvním způsobem.

[31] Ani pro druhý způsob stanovení daně z moci úřední – na základě pomůcek – nebyly splněny podmínky. Jak bylo uvedeno výše, daň podle pomůcek lze stanovit tehdy, pokud daňový subjekt výzvě k podání dodatečného daňového tvrzení nevyhoví (§ 145 odst. 2 daňového řádu).

[32] Co všechno lze považovat za nevyhovění výzvě podle § 145 odst. 2 daňového řádu, lze seznat z početné a konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu. Například v rozsudku ze dne 27. 11. 2014, č. j. 5 Afs 105/2013 - 29, Nejvyšší správní soud uvedl, že *„[p]řipouštělo-li ustanovení § 44 odst. 1 ZSDP (nyní § 145 odst. 1 daňového řádu) stanovení daně podle pomůcek, tedy v podstatě bez součinnosti daňového subjektu (žalobce), nepochybně tak bylo možno učinit pouze v případech, kdy daňový subjekt se správcem daně nekomunikuje a neposkytuje mu potřebnou součinnost*“ (srov. rovněž rozsudky NSS ze dne 18. 1. 2008, č. j. 5 Afs 160/2006 - 52, ze dne 6. 8. 2015, č. j. 9 Afs 66/2015 - 36, č. 3291/2015 Sb. NSS, ze dne 29. 5. 2015, č. j. 2 Afs 69/2015 - 32).

[33] Téměř totožnou situací s tou nyní projednávanou se zabývá posledně citované rozhodnutí č. j. 2 Afs 69/2015 - 32. V této věci se jednalo rovněž o příjmy z prodeje akcií. Na výzvu podle § 145 odst. 2 daňového řádu přitom daňový subjekt odpověděl tak, že podle něj je ve výzvě specifikovaný příjem od daně z příjmů osvobozen. Správce daně to za splnění výzvy nepovažoval. S tímto postupem se ovšem Nejvyšší správní soud neztotožnil, neboť přípisy byly dodatečnými daňovými přiznáními v materiálním smyslu. Nedostatek formy podání totiž nemůže mít za následek překvalifikování skutečného obsahu tohoto podání, nýbrž pouze (a to v krajním případě) jeho neúčinnost v případě, že ten, kdo formálně vadné podání učinil, neodstraní správcem daně označené vady ve lhůtě k tomu stanovené (§ 74 odst. 3 věta druhá daňového řádu). To však pouze za předpokladu, že správce daně dostál své povinnosti podle § 74 odst. 1 tohoto zákona, podle něhož musí podatele k odstranění spatřovaných vad vyzvat a stanovit k tomuto lhůtu.

[34] Aplikují-li se výše uvedená zákonná a judikatorní východiska na situaci stěžovatele, je zřejmé, že správce daně postupoval při doměření daně nezákonně. Stěžovatel reagoval na výzvu správce daně podáními, ve kterých tvrdil, že dodatečné daňové tvrzení podávat nemusí. Tvrdil, že příjem, na který mířila daňová výzva, daňové povinnosti nepodléhal. Podle výše uvedených rozhodnutí je nutné takovéto podání vyhodnotit obsahově jako podání dodatečného daňového tvrzení s uvedením výše daňové povinnosti 0 Kč. Namístě tedy byl postup k zajištění odstranění formálních vad podání, nikoliv postup odvíjející se od nesplnění výzvy. Správce daně měl buďto zahájit postup k odstranění pochybností (§ 89 daňového řádu), nebo, byly-li by splněny další zákonné podmínky pro využití tohoto institutu, daňovou kontrolu (§ 85 a násl. daňového řádu). Stěžovateli by tak bylo zachováno právo se zjištěními správce daně polemizovat, vyjádřit se k nim, předkládat vlastní tvrzení a k těmto tvrzením navrhovat důkazy.

[35] Správce daně namísto toho v dodatečném platebním výměru výslovně uvedl, že považuje výzvu podle § 145 odst. 2 daňového řádu za nesplněnou a doměřil daň z moci úřední pomocí pomůcek. Tento postup byl ovšem v rozporu se zákonem, neboť výzva byla splněna a tudíž podmínka stanovení daně podle pomůcek naplněna nebyla.

[36] Další pochybení správce daně se týká jeho postupu při získání informací při místním šetření. K místnímu šetření Nejvyšší správní soud již dříve uvedl, že *„[p]rovádí-li však správce daně (ať již v prvním stupni, nebo odvolací orgán) místní šetření, jehož cílem je získat důkaz vedoucí ke stanovení daňové povinnosti, je namístě, aby se daňový subjekt o tomto postupu dozvěděl a měl možnost se tohoto úkonu rovněž účastnit*“ (rozsudek ze dne

23. 4. 2009, č. j. 1 Afs 29/2009 - 91). V rozsudku ze dne 26. 4. 2006, č. j. 1 Afs 60/2005 - 130, č. 938/2006 Sb. NSS, zase Nejvyšší správní soud vyslovil, že *„[n]epostačuje proto, je-li daňová povinnost doměřena pouze na základě výsledků získaných při vyhledávací činnosti či při místním šetření, aniž by byla zahájena a provedena daňová kontrola při zachování všech práv, která jsou daňovému subjektu garantována právě § 16 daňového řádu.“* Citovaná rozhodnutí se vztahují ke staré procesní úpravě, nicméně ohledně citovaných závěrů jsou relevantní i při výkladu nové právní úpravy (srov. např. rozsudek ze dne 28. 8. 2014, č. j. 7 Afs 79/2013 - 27, který z citované judikatury při aplikaci nové právní úpravy vychází).

[37] V rozsudku ze dne 3. 4. 2014, č. j. 9 Afs 95/2012 - 37, Nejvyšší správní soud judikoval, že vyjádření osob při místním šetření provedené bez přítomnosti daňového subjektu není možno v rozhodnutí použít jako podklad pro zjištění skutkového stavu. Vyjadřujícím se osobám totiž nemůže daňový subjekt klást dotazy a rovněž tyto osoby nebyly poučeny způsobem, jakým to procesní předpisy při výslechu svědků požadují ve smyslu § 96 odst. 5 a 6 daňového řádu.

[38] Dále Nejvyšší správní soud v posledně citovaném rozhodnutí uvedl, že nespatřuje problém v tom, aby procesní význam těchto vyjádření byl chápán toliko jako vysvětlení k usnadnění orientace v předložených listinách či k jejich celkovému pochopení či zasazení do kontextu s jinými předloženými listinami (tj. ke shrnutí či zdůraznění určitých skutečností, které jsou však samy o sobě patrny již z předložených listin). Důkaz je však za takové situace třeba provést samotnou listinou, nikoli vysvětlením, které může sloužit jen k pomoci v rozhodnutí, na co se v listinách zaměřit, tj. k „mapování terénu“. Naopak problematické je, použije-li v rozhodnutí správní orgán při popisu skutkového stavu informace z vysvětlení, které by šly nad rámec předložených listin (tj. zdrojem informace by bylo vyjádření, nikoli listina). Použití takové informace (zachycené v protokolu o místním šetření) jdoucí nad rámec předložených listin jako podklad pro zjištění skutkového stavu v rozhodnutí by značilo, že k vyjádření bylo přistoupeno jako k výslechu svědka, což je nepřípustné, neboť při místních šetřeních nejsou naplněny procesní nároky spojené s výslechem svědka.

[39] V posuzované věci správce daně ve svém rozhodnutí výslovně vyšel při popisování skutkového stavu z vysvětlení získaného v rámci místního šetření. Dne 24. 8. 2012 provedl místní šetření u společnosti EUROFARMS a opatřil si vyjádření jejího ekonoma v souvislosti s prověřováním pěti okruhů skutečností (viz str. 5 dodatečného platebního výměru). Následně výslovně uvedl, že protokol o místním šetření, zachycující vyjádření ekonoma společnosti EUROFARMS, je jedním z důkazů tvořící podklad pro doměření daně (str. 6 dodatečného platebního výměru). Z výše uvedeného je zřejmé, že takovýmto postupem zkrátil stěžovatele na jeho právech a jedná se tak o další procesní pochybení, které mohlo mít vliv na zákonnost rozhodnutí.

[40] Pro tyto vady daňového řízení, které mohly mít vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé, měl krajský soud napadené rozhodnutí žalovaného zrušit a věc vrátit žalovanému k dalšímu řízení. Jestliže tak neučinil, kasační námitky stěžovatele podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. jsou důvodné.

[41] Namístě v dané věci proto je napadené rozhodnutí krajského soudu i rozhodnutí žalovaného zrušit. Správní orgány musí v dalším správním řízení stěžovatele vyzvat, aby odstranil formální vady svého dodatečného daňového tvrzení. Následně, pokud budou mít pochybnosti o jeho správnosti, musí procesně správným postupem stěžovateli umožnit pochybnosti odstranit a poskytnout mu možnost správnost podaného daňového tvrzení prokázat.

[42] Uvedené zásadní procesní vady jsou dostatečným důvodem k tomu, aby Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu i rozhodnutí žalovaného zrušil. Ač skutkové okolnosti případu budou znovu předmětem dokazování, Nejvyšší správní soud nad rámec uvádí následující.

[43] Komisionářská smlouva je zvláštním typem příkazní smlouvy, jíž se komisionář zavazuje *vlastním jménem* obstarat *na účet komitenta* určitou záležitost, za což mu náleží úplata. (srov. § 583 obchodního zákoníku a § 32 odst. 2 zákona o cenných papírech). Komisionářská smlouva, obdobně jako další typizované smlouvy, sestává ze základních pojmových znaků. Pojmové znaky oněch typizovaných smluv jsou kogentními normami ve smyslu § 263 odst. 2 obchodního zákoníku, neboť se jedná o tzv. základní ustanovení.

[44] Pro daňové právo má však každý smluvní typ, resp. většina soukromoprávních jednání, specifické důsledky (zejména je ekonomickým a právním důvodem pro stanovení daně v určité výši). Posouzení těchto důsledků je primárně záležitostí aplikačních, jakož i interpretačních, východisek právního odvětví, které tyto důsledky upravuje (stanoví).

[45] V daňovém právu se pro posouzení obsahu jednání fyzických či právnických osob, tedy i smluv, předně použije zásada materiální pravdy, která nachází své místo v § 8 odst. 3 daňového řádu. Zásada materiální pravdy předpokládá, že pro účely daňových předpisů je rozhodný skutečný obsah jednání osoby zúčastněné na správě daní, nikoliv jeho formální označení. Pro stanovení veřejnoprávní daňové povinnosti není rozhodné, jaký smluvní typ účastníci volili ve sféře práva soukromého, ale rozhodné je to, jak je obsah úkonu definován pro účely zdanění v právu veřejném, neboť veřejnoprávní daňové předpisy nedávají daňovým subjektům volbu v tom, jakým způsobem mohou příjem z uzavřeného právního vztahu zdanit a správce nezkoumá vůli daňového subjektu simulovat právní úkon a jím založený právní vztah, ale zkoumá, zda řádně zjištěný skutkový stav jednoznačně určil skutečný obsah vzniklého právního vztahu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2004, č. j. 5 Afs 22/2003 - 55, rozsudek ze dne 24. 10. 2013, č. j. 5 Afs 6/2012 - 30, či rozsudek ze dne 17. 1. 2008, č. j. 9 Afs 111/2007 - 102).

[46] Správní orgány v dalším řízení musí objasnit právní povahu uskutečněného jednání a návazně na to určit (stanovit), jaké důsledky z předmětného jednání pro daňové řízení vyplývají.

V. Závěr a náklady řízení

[47] Lze tedy uzavřít, že námitka stěžovatele spočívající v procesním pochybení správních orgánů, které mohlo mít vliv na stěžovatelova práva, je důvodná. Proto Nejvyšší správní soud podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil kasační stížností napadený rozsudek

krajského soudu. Podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. současně zrušil i žalobou napadené rozhodnutí žalovaného, kterému dle podle § 78 odst. 4 s. ř. s. věc vrací k dalšímu řízení, v němž je podle odst. 5 téhož ustanovení vázán právním názorem v tomto rozsudku vysloveným.

[48] Pokud Nejvyšší správní soud zruší rozhodnutí krajského soudu a současně i rozhodnutí žalovaného, rozhodne i o nákladech řízení, které předcházelo zrušenému rozhodnutí krajského soudu (§ 110 odst. 3 věta druhá s. ř. s.). Náklady řízení o žalobě a náklady řízení o kasační stížnosti tvoří v tomto případě jeden celek a Nejvyšší správní soud rozhodne o jejich náhradě jediným výrokem vycházejícím z § 60 s. ř. s. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2008, č. j. 1 As 61/2008 - 98).

[49] Při úvaze o náhradě nákladů řízení se soud řídil § 60 odst. 1 s. ř. s. Jelikož měl stěžovatel ve věci plný úspěch, má právo na náhradu nákladů řízení. Náklady v jeho případě tvoří odměna a hotové výdaje jeho zástupce, přičemž výše odměny za jeden úkon právní služby činí 3.100 Kč [§ 7 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu ve znění od 1. 1. 2013]. Soud proto stěžovateli přiznal částku 12.400 Kč za čtyři úkony právní služby spočívající v převzetí a přípravě zastoupení [§ 11 odst. 1 písm. a) advokátního tarifu], účasti na jednání před krajským soudem [písm. g) citovaného ustanovení] a podání ve věci samé - správní žaloby a kasační stížnosti [písm. d)]. Ke čtyřem úkonům právní služby soud připočetl paušální náhradu hotových výdajů zástupce stěžovatele ve výši 300 Kč za jeden úkon, tj. celkem částku 1.200 Kč (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu). Náhrada za promeškaný čas, jakož i náhrada cestovních výdajů vynaložených na cestu na soudní jednání před krajským soudem v doložené výši 268 Kč (§ 13 odst. 1 advokátního tarifu), již byly zástupci stěžovatele uhrazeny v rámci nákladů řízení vyčíslených soudem ve věci sp. zn. 1 Afs 149/2016.

[50] Protože zástupce stěžovatele je plátcem daně z přidané hodnoty, jeho odměna se podle § 57 odst. 2 s. ř. s. zvyšuje o částku odpovídající této dani, která činí 21 % z částky 13.600 Kč, tedy 2.856 Kč. Celkem tedy 16.456 Kč.

[51] Další náklady stěžovatele tvoří zaplacené soudní poplatky, a to 3.000 Kč za žalobu proti rozhodnutí správního orgánu [položka 14a bod 2. písm. a) zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích], a 5.000 Kč za kasační stížnost (položka 19 přílohy).

[52] Celkem tedy stěžovateli náleží náhrada nákladů řízení před správními soudy ve výši 24.456 Kč. Žalovaný neměl ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení.

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

V Brně dne 31. srpna 2017

JUDr. Josef Baxa
předseda senátu