



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Jaroslavy Skoumalové a soudců Mgr. Petra Sedláka, Ph.D. a JUDr. Lukáše Hloucha, Ph.D. v právní věci žalobce: **B. D.**, zastoupený Ing. Jaroslavem Hanyášem, daňovým poradcem se sídlem Elišky Krásnohorské 10, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 10. 2013, č.j. 25889/13-5000-14102-707678,

t a k t o :

- I. Žaloba **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobou podanou ke Krajskému soudu v Brně dne 5. 1. 2014 se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 10. 2013, č.j. 25889/13-5000-14102-707678, kterým žalovaný částečně změnil rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj, územní pracoviště Brno II (tehdejšího Finančního úřadu Brno II) ze dne 19. 7. 2012, č.j. 252148/12/289914701913, dodatečný platební výměr na daň z příjmů fyzických osob, kterým byla žalobci doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2008.

V žalobě brožil žalobce proti napadenému rozhodnutí následujícími námitkami. Žalobce předně zpochybňoval pravomoc správce daně doměřit daň z úřední povinnosti, aniž by proběhla daňová kontrola, neboť v souzené věci vydal správce daně dodatečný platební výměr podle § 143 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, na základě podaného dodatečného daňového přiznání poté, co správce daně zahájil postup k odstranění pochybností. Dále žalobce namítal, že správce daně vydal dodatečný platební výměr mimo doměřovací řízení, neboť správce v odůvodnění výzvy k odstranění pochybností uvedl, že zahajuje ve věci žalobce vyměřovací řízení. V další námitce žalobce tvrdil, že k doměření daně došlo po prekluzi práva vyměřit daň. V této souvislosti žalobce uvedl, že správce daně byl dlouhodobě nečinný, ačkoliv měl k dispozici všechny potřebné informace a konat mohl a měl. Tím, že správce daně vydal výzvu k podání tvrzení zhruba dva týdny před uplynutím základní prekluzivní lhůty, došlo z jeho strany ke zneužití práva a naprosto účelovému prodloužení prekluzivní lhůty, když navíc výzva k doměření daně nevedla, neboť daň byla stanovena z moci úřední. Podle žalobce tedy prekluzivní lhůta uplynula ke dni 21. 12. 2011. I když by se soud s touto argumentací neztotožnil, tak podle žalobce bylo žalobou napadené rozhodnutí vydáno po uplynutí prekluzivní lhůty. Žalobou napadené rozhodnutí bylo vydáno dne 30. 10. 2013, tedy po uplynutí i o rok prodloužené prekluzivní lhůty. Podle názoru žalobce nelze akceptovat možnost dvojího prodloužování prekluzivní lhůty na základě § 148 odst. 2 daňového řádu a prekluzivní lhůta uběhla proto nejpozději dne 31. 12. 2012. Dle žalobce je navíc vypořádání námitek prekluze v napadeném rozhodnutí nepřezkoumatelné. Věcně žalobce namítl, že v roce 1989 získal spoluvlastnický podíl o velikosti id. 81/192 nemovitosti – bytový dům na Karáskově náměstí v Brně, další spoluvlastnický podíl o velikosti id. 15/96 koupil dne 28. 4. 2005 za kupní cenu 234.270 Kč. Nemovitost prodali spoluvlastníci dne 1. 9. 2008. Žalobce tvrdí, že nabytím podílu o velikosti id. 81/192 v roce 1989 nabyt vlastnické právo k celé předmětné nemovitosti a toto vlastnické právo nemohl nabýt znovu nabytím dalšího spoluvlastnického podílu. Nabytím dalšího spoluvlastnického podílu došlo pouze k navýšení spoluvlastnického podílu. Podle žalobce ustanovení § 4 odst. 1 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, neumožňuje správce daně posuzovat jednotlivé spoluvlastnické podíly odděleně, neboť citované ustanovení hovoří pouze o nemovitosti. V důsledku toho byl příjem z prodeje nemovitosti osvobozen od daně z příjmů, jelikož je rozhodné nabytí spoluvlastnického podílu o velikosti id. 81/192 v roce 1989. I v této souvislosti namítl žalobce nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí.

Žalovaný ve svém vyjádření ze dne 26. 3. 2014 setrval na svém právním názoru, který uvedl v napadeném rozhodnutí, a navrhl zamítnout žalobu. K jednotlivým námitkám uvedl, že daň byla doměřena v rámci prekluzivní lhůty, která byla nejprve prodloužena výzvou k podání daňového tvrzení, jež byla žalobci doručena dne 16. 12. 2011, do dne 31. 12. 2012 a následně byla prodloužena tím, že v takto prodloužené lhůtě vydal správce daně dodatečný platební výměr. Celkově tedy prekluzivní lhůta běžela do 31. 12. 2013. Správnost svého postupu dokládal žalovaný jednak citací právní úpravy a dále odkazy na literaturu. Skutečnost, že výzva byla vydána těsně před uplynutím prekluzivní lhůty, podle žalovaného nemá vliv na zákonnost jeho postupu a zákonnost napadeného rozhodnutí. K námitce pochybení při zahájení doměřovacího řízení žalovaný konstatoval, že správce daně sice nesprávně v odůvodnění uvedl, že je zahajováno vyměřovací řízení, ale z výroku výzvy je zřejmé zahájení doměřovacího řízení a pochybení správce daně nemělo vliv na zákonnost postupu správce daně ani nekrátilo práva žalobce. Dále v této souvislosti podle žalovaného lze zahájit postup k odstranění pochybností i v rámci doměřovacího řízení, a jelikož se žalobcem

tvrzená daň odchylovala od daně stanovené správcem daně, byl žalobci tento rozdíl doměřen v dodatečném platebním výměru. Ve vztahu k namítanému nesprávnému hmotněprávnímu posouzení žalovaný uvedl, že v případě každého spoluvlastnického podílu je třeba provést časový test pro osvobození od daně z příjmů ve smyslu § 4 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů samostatně. Zároveň žalovaný tvrdil, že z napadeného rozhodnutí je plně seznatelné jeho právní hodnocení věci, rozhodnutí je zevrubně odůvodněno a jsou vypořádány všechny uplatněné námitky.

Krajský soud v Brně na základě včas podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2, věta první, s.ř.s.), jakož i řízení předcházející jeho vydání. Při přezkoumání rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů (§ 75 odst. 1 s.ř.s.). Dospěl k závěru, že žaloba není důvodná a na základě ustanovení § 78 odst. 7 s.ř.s. ji zamítl.

Krajský soud se na prvním místě musel zabývat námitkou prekluze práva doměřit daň, neboť v případě, že by skutečně došlo ve věci k doměření prekludované daňové povinnosti, jednalo by se o důvod pro zrušení žalobou napadeného rozhodnutí a soud by se již dále nezabýval dalšími žalobními body.

Prekluzi dovozoval žalobce ze dvou důvodů, jednak jako důsledek zneužití práva ze strany správce daně a dále jako důsledek nezákonného opakovaného prodloužení prekluzivní lhůty dle § 148 odst. 2 daňového řádu.

V případě první namítané skutečnosti soud zneužití práva ze strany správce daně neshledal. Je sice pravdou, že výzva k podání daňového tvrzení v samém konci prekluzivní lhůty je úkonem správce daně, který by neměl za standardních podmínek správce daně realizovat těsně před koncem prekluzivní lhůty, nicméně podstatné jsou dvě věci. První je, zda byl úkon správce daně realizován v rámci prekluzivní lhůty, a druhá, zda byl úkon správce daně způsobilý prodloužit běh prekluzivní lhůty.

V případě první otázky, tedy zda byl úkon učiněn v průběhu prekluzivní lhůty, dospěl soud k závěru, že ano. Základní lhůta pro vyměření daně za zdaňovací období roku 2008 končila 31. 12. 2011. Úkon správce daně – výzva k podání daňového tvrzení, byl učiněn dne 15. 12. 2011 a doručen žalobci dne 16. 12. 2011, tedy v rámci prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Odkaz žalobce na nález Ústavního soudu ve věci sp. zn. I. ÚS 1611/07 ze dne 2. 12. 2008 není v souzené věci relevantní. Předmětem citovaného nálezu byla kritika praxe počítání prekluzivní lhůty v režimu 1+3 a právě kroků správců daně v čtvrtém roce po uplynutí předmětného zdaňovacího období, což Ústavní soud označil za nezákonný výklad délky prekluzivní lhůty a úkony učiněné ve čtvrtém roce k prodloužení běhu prekluzivní lhůty za nezákonné. Žalobcem uplatněná citace uvedeného nálezu se dotýkala úkonů učiněných v režimu 1+3 a citovaný nález se naopak netýkal úkonů správce daně v tzv. restriktivně vyložené prekluzivní lhůtě, tedy v režimu 0+3, ve kterém byl počítán běh prekluzivní lhůty i v souzené věci. Výklad, ke kterému směřuje žalobce, by nadále vedl k omezení délky prekluzivní lhůty. Zákon správcí daně umožňuje učinit úkony směřující k prodloužení jejího běhu a nijak správce daně nelimituje v tom, že by např. určité úkony musel učinit v prvním nebo druhém roce jejího běhu. Lze samozřejmě argumentovat obecnými zásadami správy daní a povinností správce daně volit prostředky, které daňový subjekt zatěžují co nejméně, nicméně právě existencí prekluzivní lhůty a úpravou úkonů prodlužujících její běh zákonodárce upravil vyvážení oprávnění správce daně na jedné straně a právo daňového

subjektu na to, aby existovala určitá míra právní jistoty v tom, do kdy může správce daně zasahovat do jeho daňové povinnosti. Podle názoru soudu byl tedy správce daně plně oprávněn kdykoliv v průběhu běhu prekluzivní lhůty vyzvat daňový subjekt k podání daňového tvrzení.

Jinou otázkou je, zda předmětná výzva správce daně byla úkonem způsobilým prodloužit běh prekluzivní lhůty. V aktuálním rozsudku ze dne 20. 5. 2015, č. j. 4 Afs 54/2015 – 21, Nejvyšší správní soud k povaze výzvy k podání daňového tvrzení uvedl, že: „S ohledem na tuto judikaturu a novou právní úpravu způsobu zahájení daňové kontroly je z hlediska běhu lhůty pro stanovení daně zapotřebí klást stejné nároky i na obsah výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení a za úkon způsobující prodloužení prekluzivní lhůty nepovažovat takovou výzvu, kterou správce daně vydal formálně za výhradním či hlavním účelem spočívajícím v zachování lhůty pro doměření daně. **Tento závěr je nutné učinit obzvláště za situace, kdy výzva k podání dodatečného daňového tvrzení představuje rozhodnutí, jak již bylo zmíněno, a proto musí podle § 102 odst. 2 daňového řádu obsahovat odůvodnění. V něm proto správce daně musí daňovému subjektu sdělit důvody, pro které ho k podání dodatečného daňového tvrzení vyzývá, jak se ostatně uvádí v důvodové zprávě a komentáři k § 145 daňového řádu** (Baxa, J.; Dráb, O.; Kaniová, L.; Lavický, P.; Schillerová, A.; Šimek, K; Žiškova, M., *Daňový řád, Komentář, II. díl, Praha, Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011*).

Ve výzvě, již byl stěžovatel vyzván k podání dodatečného daňového tvrzení za 4. čtvrtletí 2010, však žádný takový důvod nebyl obsažen. V ní totiž správce daně s odkazem na blíže nevyomezený poznatek z vyhledávací činnosti toliko v obecné rovině uvedl, že stěžovatel v tomto zdaňovacím období uskutečnil zdanitelné plnění vyšší, než vykázal v řádném daňovém přiznání, aniž jakkoli specifikoval, které či která plnění má na mysli a jaké skutečnosti svědčí o jeho či jejich uskutečnění ve větším rozsahu. V této výzvě se správce daně nikterak nezmínil ani o zjištěných učiněných policejním orgánem, podle nichž stěžovatel údajně minimálně od října 2010 dovezl ze zahraničí motorová vozidla, která prodával prostřednictvím své autoopravny, přičemž u těchto automobilů nechal padělat dovozovou dokumentaci z důvodu jejich omlazení a navýšení kupní ceny. Není tedy zřejmé, zda se důvod pro vydání výzvy vztahoval k těmto poznatkům o činnosti stěžovatele, která učinila Policie České republiky a o nichž správce daně sepsal úřední záznam ze dne 20. 12. 2012, č. j. 508059/12/077930303392, či nikoliv. V tomto záznamu navíc správce daně zjištění policejního orgánu pro účely správy daní relativizoval zmínkou o tom, že z předložených dokladů není zřejmé, zda stěžovatel motorová vozidla dovážel a následně prodával, když podle daňové evidence automobily pouze opravoval. Z obsahu předloženého daňového spisu pak ani nevyplývá žádná skutečnost, která by nasvědčovala tomu, že konkrétní důvod pro výzvu k podání dodatečného daňového tvrzení musel stěžovatel znát. Ostatně ani správce daně v řízení před správními soudy netvrdil, že stěžovatel si byl důvodu pro vydání výzvy vědom.

Za této situace je nutné výzvu k podání dodatečného daňového tvrzení ze dne 18. 12. 2013, č. j. 1963082/13/2201-24802-303393, která byla vydána téměř na samém konci lhůty pro stanovení daně, považovat za úkon učiněný jedinečně za účelem posunutí jejího konce, který připadl na den 31. 12. 2013. Takový formální úkon však z výše uvedených důvodů nemohl mít žádný vliv na běh prekluzivní lhůty a způsobit její prodloužení o jeden rok za užití § 148 odst.

2 písm. a) daňového řádu. S ohledem na neúčinnost výzvy tak lhůta pro stanovení daně z přidané hodnoty za 4. čtvrtletí 2010 marně uplynula na konci roku 2013.“

V intencích uvedeného právního názoru Nejvyššího správního soudu posoudil zdejší soud i výzvu správce daně v souzené věci. Správce daně v předmětné výzvě uvedl, že „*má pochybnosti o tom, zda byly za rok 2008 zdaněny veškeré příjmy, které byly předmětem daně z příjmů, zejména příjmy z § 10 odst. 1b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, příjmy z převodu vlastní nemovitosti, a proto Vás vyzývá k podání dodatečného daňového přiznání.*“ Jakkoliv je odůvodnění předmětné výzvy velmi stručné (až na samé hranici určitosti), považuje soud toto odůvodnění za dostatečné. V předmětné výzvě je specifikována konkrétní daň (daň z příjmů fyzických osob), zdaňovací období (rok 2008) i důvod, pro který byla výzva vydána. Důvod je totiž jasně specifikován odkazem na § 10 odst. 1 b) zákona o daních z příjmů a označením „*příjmy z prodeje vlastní nemovitosti*“. Z obsahu spisové dokumentace nevyplývá, že by žalobce realizoval v předmětném roce prodeje více svých vlastních nemovitostí, a proto považuje soud výzvu za dostatečně určitou. Podrobnější odůvodnění v rozsahu, které následně obsahuje Výzva k odstranění pochybností ze dne 5. 3. 2012, by podle názoru soudu již překračovalo rozsah, ve kterém by měl být daňový subjekt vyzván k podání daňového přiznání, neboť tím by správce daně fakticky zbavil daňový subjekt možnosti vlastního tvrzení a fakticky by ho vyzýval k podání zcela konkrétního daňového tvrzení, se kterým by ale nemusel daňový subjekt souhlasit. Podle zdejšího soudu je proto zcela dostačující, pokud výzva beze vší pochybnosti identifikuje případ, který je z pohledu správce daně sporný. Fakt, že žalobci bylo zřejmé, co považoval správce daně za sporné, dosvědčuje i to, že neurčitost samotné výzvy nikterak nenamítal.

Na základě všeho shora uvedeného dospěl soud k závěru, že výzva správce daně k podání daňového tvrzení ze dne 15. 12. 2011 byla úkonem přerušujícím běh prekluzivní lhůty.

Zároveň soud dospěl k závěru, že ustanovení § 148 odst. 2 daňového řádu umožňuje opakované prodlužování prekluzivní lhůty.

Podle citovaného ustanovení se lhůta pro stanovení daně prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k a) podání dodatečného daňového tvrzení nebo oznámení výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení, pokud tato výzva vedla k doměření daně, b) oznámení rozhodnutí o stanovení daně, c) zahájení řízení o mimořádném opravném nebo dozorčím prostředku, d) oznámení rozhodnutí ve věci opravného nebo dozorčího prostředku, nebo e) oznámení rozhodnutí o prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně.

Jazykovým výkladem citovaného ustanovení dospěl soud k závěru, že opakované prodloužení prekluzivní lhůty jedním z uvedených úkonů je přípustné, pokud je daný úkon učiněn v posledních dvanácti měsících běhu prekluzivní lhůty. Uvedené ustanovení jasně specifikuje určité úkony, které prodlouží běh prekluzivní lhůty. Z citovaného ustanovení nijak nevyplývá, že by v případě, kdy dojde k prodloužení běhu prekluzivní lhůty, bylo vyloučeno opětovné prodloužení běhu prekluzivní lhůty jiným úkonem. Ani jiné odstavce ustanovení § 148 neobsahují takový zákaz. Z citovaného ustanovení vyplývá pouze to, že a) musí být proveden jeden z taxativně vymezených úkonů a b) takový úkon musí být proveden v rámci posledních dvanácti měsíců před uplynutím **dosavadní** lhůty. Ustanovení § 148 daňového řádu obsahově rozlišuje mezi základní prekluzivní lhůtou (§ 148 odst. 1 daňového řádu) a

prodlouženou prekluzivní lhůtou (§ 148 odst. 2 a 3 daňového řádu). Citované ustanovení § 148 odst. 2 daňového řádu ve svém znění neodkazuje na § 148 odst. 1 daňového řádu, tedy na skutečnost, že by jeden z taxativně vymezených úkonů měl být proveden pouze v základní tříleté lhůtě pro vyměření daně podle § 148 odst. 1 daňového řádu. Naopak, ustanovení § 148 odst. 2 daňového řádu odkazuje na „*uplynutí dosavadní lhůty*“, tedy té lhůty, která aktuálně běží bez rozlišení toho, zda se jedná o základní lhůtu podle § 148 odst. 1 daňového řádu, nebo o lhůtu prodlouženou podle § 148 odst. 2 a 3 daňového řádu. S ohledem na uvedené je prodlužována ve smyslu § 148 odst. 2 daňového řádu vždy aktuálně běžící prekluzivní lhůta, a to o jeden rok, pokud jsou splněny podmínky citovaného ustanovení.

Uvedený závěr je podporován i důvodovou zprávou k návrhu daňového řádu. Předkladatel v něm k ustanovení § 148 daňového řádu (vč. § 148 odst. 2 daňového řádu) uvedl, že „*Jedním z cílů návrhu je obnovit právní jistotu ohledně běhu lhůty, ve které lze vyměřit nebo doměřit daň (v návrhu označovaná jako lhůta pro stanovení daně). Tato lhůta je velmi důležitá, neboť pro daňové řízení je typické, že uplynutí prekluzivní lhůty je rozhodným okamžikem určujícím konec daňového řízení v jeho nalézací rovině a definitivní vypořádání materiálních vztahů mezi veřejným rozpočtem a daňovým subjektem. Do té doby lze zákonem připuštěnými instrumenty měnit poslední známou daň, a to jak ve prospěch daňového subjektu, tak v jeho neprospěch.*

Odstavec 1 upravuje základní délku lhůty pro stanovení daně, a to včetně možnosti stanovit daň k přímému placení plátcí daně, která je stejně jako ve stávající právní úpravě tříletá. Oproti současnému znění se však navrhuje odvozovat počátek běhu této lhůty ode dne, kdy uplynula lhůta pro podání řádného tvrzení, nikoli tedy až od konce kalendářního roku, čímž dochází k celkovému zkrácení této lhůty, které je vyváжено přesným výčtem případů, kdy může dojít k jejímu přerušení, prodloužení nebo stavění.

K odstranění právní nejistoty je v odstavcích 2 a 3 nově stanoven taxativní výčet úkonů ze strany správce daně nebo daňového subjektu, které přerušují nebo prodlužují běh tříleté lhůty. Cílem je vytvoření dostatečného prostoru na obou stranách pro nalezení věcně i právně správně zjištěné a stanovené daně. Vzhledem k aktuální judikatuře se navrhuje řešení, které zohlední snahu o omezení možnosti prodloužení běhu lhůty pro stanovení daně, ale současně ještě umožní jak řádný výkon správy daní, tak i využití všech prostředků ochrany práv daňových subjektů.

Pokud by došlo v průběhu posledního roku k níže vyjmenovaným úkonům, lhůta pro stanovení daně by se podle odstavce 2 prodloužila o jeden rok. Půjde o:

- *podání dodatečného daňového tvrzení jak na daň vyšší, tak na daň nižší, stejně tak oznámení výzvy správce daně k podání dodatečného daňového tvrzení, a to za předpokladu, že tato výzva vedla k doměření daně,*
- *oznámení platebního výměru nebo dodatečného platebního výměru,*
- *zahájení řízení o obnově řízení nebo přezkumného řízení,*
- *oznámení rozhodnutí ve věci opravného prostředku (řádného i mimořádného) či dozorčího prostředku,*

- *prohlášení nicotnosti rozhodnutí.*

Tímto prodloužením dojde k posunutí posledního dne této lhůty, což je nutné zohlednit při posuzování, zda následné úkony splňují kritérium, že k nim musí dojít v posledních 12ti měsících běhu lhůty či nikoliv. Jinými slovy, pokud dojde k prodloužení původní lhůty, je nutné při určení toho, zda se jedná o posledních 12 měsíců této lhůty, vycházet ze stavu po jejím prodloužení, nikoliv z původního tříletého rámce.“

Konečně i aktuální doktrinální výklad (Baxa, J.; Dráb, O.; Kaniová, L.; Lavický, P.; Schillerová, A.; Šimek, K.; Žiškova, M., Daňový řád, Komentář, II. díl, Praha, Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011, Matyášová L.; Grossová M. E., Daňový řád s komentářem a judikaturou - 2. aktualizované a doplněné vydání, Praha, Leges, 2015) směřuje ke shodnému závěru, tedy k možnosti opakovaného prodloužení lhůty.

Ze všech shora uvedených důvodu dospěl soud k závěru, že ani námitka prekluze opírající se o nemožnost opakovaného prodloužení lhůty není důvodná.

Poté, co soud dospěl k závěru, že nedošlo ve věci k prekluzi práva doměřit daň, mohl přistoupit k hodnocení ostatních žalobních námitek.

Jako nedůvodnou shledal soud námitku žalobce, že mu daň byla nezákonně doměřena z moci úřední, neboť takto lze vyměřit daň pouze na základě daňové kontroly.

Z obsahu správního spisu vyplývá, že žalobce byl vyzván k podání dodatečného daňového tvrzení, ve vazbě na toto tvrzení byl následně správcem daně vyzván výzvou ze dne 5. 3. 2012 k odstranění pochybností podle § 89 odst. 1 daňového řádu, čímž správce daně zahájil postup k odstranění pochybností dle § 89 a násl. daňového řádu. O výsledku postupu k odstranění pochybností byl žalobce informován sdělením ze dne 8. 6. 2012. Ke sdělení zaujal žalobce stanovisko v podání ze dne 8. 7. 2012. Výsledek postupu k odstranění pochybností byl shrnut v bodu V. sdělení a to následovně: „*Na základě výše uvedených předložených důkazních prostředků daňovým subjektem nebyly odstraněny pochybnosti ve věci dodatečného daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2008 a dle správní úvahy správce daně bude vyměřeno dodatečné přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2008 následovně“.*

Procesní postup správce daně v případě postupu k odstranění pochybností je jasně uveden v § 90 daňového řádu, dle kterého (1) O průběhu postupu k odstranění pochybností sepíše správce daně podle povahy odpovědi protokol nebo úřední záznam, ve kterém uvede vyjádření nebo důkazní prostředky, na jejichž základě považuje pochybnosti za zcela nebo zčásti odstraněné, a případné důvody přetrvávajících pochybností. (2) Nedošlo-li k odstranění pochybností a výše daně nebyla prokázána dostatečně věrohodně, sdělí správce daně daňovému subjektu výsledek postupu k odstranění pochybností. Daňový subjekt je oprávněn do 15 dnů ode dne, kdy byl seznámen s dosavadním výsledkem postupu k odstranění pochybností, podat návrh na pokračování v dokazování spolu s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků. (3) Pokud správce daně shledá důvody k pokračování v dokazování, zahájí v rozsahu těchto důvodů daňovou kontrolu. Neshledá-li správce daně důvody k pokračování v dokazování, vydá do 15 dnů ode dne, kdy daňový subjekt podal návrh na pokračování v dokazování, rozhodnutí o stanovení daně.

V případě podání žalobce ze dne 8. 7. 2012, kterým bylo reagováno na sdělení výsledku postupu k odstranění pochybností, tak v bodech [02] a [03] je shrnut, resp. obsažen právní názor žalobce a v bodu [03] je vyjádřen nesouhlas s nezahrnutím určitých výdajů. Soud má za to, že citované podání žalobce neobsahuje žádné nové důkazní návrhy ve smyslu § 90 odst. 2 daňového řádu a proto mohl přistoupit správce daně k vydání rozhodnutí o stanovení daně.

Podle § 147 daňového řádu (1) Správce daně v nalézacím řízení stanoví daňovému subjektu daň rozhodnutím, které se označuje jako platební výměr, dodatečný platební výměr nebo hromadný předpisný seznam; tato rozhodnutí se neodůvodňují. (2) Pokud se stanovená daň odchyluje od daně tvrzené daňovým subjektem, musí být rozdíl v rozhodnutí o stanovení daně odůvodněn. (3) Dojde-li ke stanovení daně z moci úřední, musí být rozhodnutí o stanovení daně odůvodněno. (4) Dojde-li ke stanovení daně výlučně na základě výsledku daňové kontroly, popřípadě výsledku postupu k odstranění pochybností, považuje se za odůvodnění zpráva o daňové kontrole, popřípadě protokol o projednání výsledku postupu k odstranění pochybností.

Ze samotného dodatečného platebního výměru ze dne 19. 7. 2012 je zcela evidentní (a ve výrokové části je konečně i toto tvrzení obsaženo), že byl vydán na základě postupu k odstranění pochybností, který slouží k odstranění konkrétních pochybností o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení a dalších písemností předložených daňovým subjektem nebo k odstranění pochybností o pravdivosti údajů v nich uvedených (§ 89 odst. 1 daňového řádu). Jedná se tedy o procesní prostředek navazující na podané daňové tvrzení a daň, která je na základě postupu k odstranění pochybností vyměřena, resp. doměřena je daní stanovenou na základě daňového tvrzení, jakkoliv se může jednat o daň stanovenou v odlišné výši, než jakou tvrdí daňový subjekt.

Závěr, že by daň byla žalobci doměřena z moci úřední nelze odvozovat ani z výzvy k podání daňového tvrzení ze dne 15. 12. 2011, ve které je uvedeno, že se jejím prostřednictvím zahajuje dle § 91 odst. 1 daňového řádu „vyměřovací“ řízení (k terminologii „vyměřovací řízení“ viz dále). Podle uvedeného ustanovení je daňové řízení zahájeno dnem, kdy příslušnému správci daně došlo první podání ve věci učiněné osobou zúčastněnou na správě daní, nebo dnem, kdy byl správcem daně vůči osobě zúčastněné na správě daní učiněn první úkon ve věci. V souzené věci bylo evidentně zahájeno doměřovací řízení úkonem správce daně – výzvou k podání daňového tvrzení. Nicméně dle názoru zdejšího soudu není pro závěr, jestli byla daň doměřena z moci úřední, podstatné, zda bylo daňové řízení zahájeno úkonem správce daně nebo úkonem žalovaného. V případě doměřovacího řízení jsou pro závěr o tom, jestli byla daň doměřena z moci úřední, klíčová ustanovení § 143 odst. 3 daňového řádu a § 145 odst. 2 daňového řádu. Z uvedených ustanovení je zřejmé, že z moci úřední je doměřena daň vždy v případě daňové kontroly (§ 143 odst. 3 daňového řádu). V případě doměřování daně mimo daňovou kontrolu je z § 145 odst. 2 daňového řádu zřejmé, že buď daňový subjekt reaguje na výzvu správce daně k podání dodatečného daňového přiznání a daň je následně vymezena na jeho základě (jakkoliv je možné stanovení daně v odlišné výši na základě postupu k odstranění pochybností), nebo naopak daňový subjekt na výzvu nereaguje, daňové přiznání nepodá a správce daně v řízení zahájeném výzvou k podání daňového tvrzení doměří daň na základě pomůcek taktéž z moci úřední. Nelze tedy ztotožňovat zahájení řízení úkonem správce daně s doměřením daně z moci úřední, neboť klíčovou skutečností je, zda bylo nebo nebylo podáno dodatečné daňové přiznání. V souzené

věci bylo, jak již je výše uvedeno, ze strany žalobce dodatečné daňové přiznání podáno a správce daně při doměření reagoval na toto dodatečné daňové přiznání. Nedošlo proto k doměření daně z moci úřední bez ohledu na to, že daňové řízení bylo zahájeno výzvou ze dne 15. 12. 2011.

Tvrzení, že byla daň doměřena z moci úřední, nelze opřít ani o to, že dodatečný platební výměr obsahuje odůvodnění. Je sice pravdou, že rozhodnutí o stanovení daně z moci úřední musí být odůvodněno (§ 147 odst. 3 daňového řádu), nicméně ustanovení § 148 odst. 2 daňového řádu zároveň stanovuje, že pokud se stanovená daň odchyluje od daně tvrzené daňovým subjektem, musí být rozdíl v rozhodnutí o stanovení daně odůvodněn. Z toho, že rozhodnutí obsahuje odůvodnění, nelze dovozovat to, zda byla daň vyměřena na základě dodatečného daňového přiznání nebo z moci úřední. Odůvodnění dodatečného platebního výměru obsahuje pouze důvody pro odlišnou výši daně a fakticky přebírá obsah sdělení výsledku postupu k odstranění pochybností a platební výměr je tedy odůvodněn i ve smyslu § 147 odst. 4 daňového řádu. Nadto, i kdyby byl dodatečný platební výměr odůvodněn za situace, kdy by zákon odůvodnění nevyžadoval, nelze toto považovat za nezákonnost odůvodňující zrušení žalobou napadeného rozhodnutí o odvolání proti platebnímu výměru. Stejně tak i případně nadbytečné odůvodnění platebního výměru nemůže být podstatné pro závěr o tom, zda byla daň doměřena na základě daňového přiznání nebo z moci úřední.

Zároveň není důvodná ani námitka doměření daně mimo doměřovací řízení. Žalobce tvrdí, že správce daně proti němu zahájil (opakovaně) vyměřovací řízení a ve vyměřovacím řízení rozhodl dodatečným platebním výměrem, který byl proto vydán nezákonně mimo doměřovací řízení. Tuto svou námitku žalobce fakticky opírá o jediný argument, a to o obsah **odůvodnění** výzvy ze dne 5. 3. 2012.

Z obsahu celého správního spisu je zřejmé, že se ve věci jedná o doměřovací řízení. Žalobce byl vyzván k podání dodatečného daňového přiznání, a to výzvou ze dne 15. 12. 2011, v jejímž záhlaví je jasně uvedeno, že žalobce je k podání **dodatečného** daňového přiznání vyzván dle § 145 odst. 2 daňového řádu, tedy pro účely **doměření** daně, které může proběhnout toliko v doměřovacím řízení. Z této výzvy, kterou bylo zahájeno řízení, nevyplývá, že by bylo zahájeno vyměřovací řízení, jak se snaží naznačit ve své námitce žalobce. Výzva ze dne 15. 12. 2011 obsahuje odkaz na obecné ustanovení § 91 odst. 1 daňového řádu, které nelze vztahovat výlučně k vyměřovacímu řízení. Obsahově celá výzva směřuje k doměření daně a je vydána plně v intencích § 141 daňového řádu ve spojení s § 145 odst. 2 daňového řádu, neboť je žalobce vyzván k podání **dodatečného** daňového přiznání a je tedy zahájeno doměřovací řízení. Taktéž výzva ze dne 5. 3. 2012 ve svém výroku jasně odkazuje na **dodatečné** daňové přiznání žalobce (specifikováno zdaňovacím obdobím, datem podání a číslem jednacím) a v souvislosti s tímto **dodatečným** daňovým přiznáním ukládal správce daně žalobci povinnosti. Skutečnost, že v odůvodnění obou výzev se objevuje označení řízení jako *vyměřovací*, nemůže mít sama o sobě vliv na zákonnost řízení před správcem daně, resp. před žalovaným. Žalobce s touto skutečností nespojil žádné tvrzení o porušení svých hmotných nebo procesních práv. Nijak netvrdí, že by proti němu bylo ze strany správce daně, resp. žalovaného chybně postupováno a tento chybný postup měl dopad do jeho hmotných práv. Pokud správce daně použil nesprávné terminologické označení řízení (které navíc před 1. 1. 2011 nebylo pojmově odlišováno), avšak nezkrátil obsahově žalobce na jeho právech, jedná se pouze o formální pochybení, jehož důsledkem nemůže být nezákonnost žalobou napadeného rozhodnutí žalovaného.

Důvodné nejsou ani věcné námitky žalobce, kterými se žalobce domáhal osvobození od daně v případě prodeje nemovitosti ve vztahu ke spoluvlastnickému podílu o velikosti id. 15/96 nemovitosti koupenému dne 28. 4. 2005 s právními účinky vkladu ke dni 5. 5. 2005.

Obdobnou právní otázkou se zabýval Nejvyšší správní soud v aktuálním rozsudku ze dne 11. 6. 2015, č. j. 7 Afs 7/2015-47. Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku jasně konstatoval, že podle „ust. § 4 odst. 1 písm. b) věta první zákona o daních z příjmů jsou od daně osvobozeny příjmy z prodeje nemovitostí, bytů nebo nebytových prostor neuvedených pod písmenem a), přesáhne-li doba mezi nabytím a prodejem dobu pěti let.

Citované ustanovení vychází z presumpce, že přesáhne-li doba mezi nabytím a prodejem dobu pěti let, nejde o porízení a následný prodej s cílem dosažení zisku, tj. spekulativní obchod. Nejedná se tak o příjem ve smyslu přírůstku majetku daňového subjektu, ale o transformaci vlastnictví nemovitosti v její peněžitý ekvivalent. Proto při splnění podmínky trvání stanovené doby vlastnictví nemovitosti je příjem z jejího prodeje osvobozen od daně z příjmů.

S ohledem na to, že předmětné nemovitosti byly v podílovém spoluvlastnictví stěžovatelky a její matky A. K., každé k ideální polovině, od roku 1974, je ve vztahu k ideální polovině těchto nemovitostí nesporné, že stěžovatelka zákonnou podmínku pro osvobození od daně z příjmů splnila. Vlastníci druhé ideální poloviny nemovitostí se stěžovatelka stala teprve na základě darovací smlouvy ze dne 12. 5. 2010 s právními účinky k 14. 5. 2010. Její vlastnické právo k předmětným nemovitostem se tak změnilo co do jeho rozsahu, a proto jejich prodejem došlo k přírůstku majetku stěžovatelky, a to o příjem z prodeje spoluvlastnického podílu, který původně náležel její matce, což mělo následně daňový dopad.

Vzhledem k tomu, že podle judikatury Nejvyššího soudu (viz rozsudek ze dne 14. 3. 2001, sp. zn. 26 Cdo 2864/2000) má ideální podíl na spoluvlastnictví nemovitosti charakter samostatné věci, musí být časovému testu podroben každý nabytý spoluvlastnický podíl zvlášť.

Protože stěžovatelka nabyla druhou ideální polovinu nemovitostí na základě darovací smlouvy až dne 14. 5. 2010 a nemovitosti jako celek prodala dne 11. 8. 2010, tj. cca o 3 měsíce pokračování později, nebyla ve vztahu k této ideální polovině splněna podmínka pro osvobození od daně ve smyslu ust. § 4 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů.

Na podporu uvedeného právního názoru lze odkázat i na rozsudek ze dne 18. 10. 2005, č. j. 5 Afs 91/2004-47, publ. pod č. 1414/2007 Sb. NSS, v obdobné skutkové věci, ve kterém Nejvyšší správní soud vyslovil názor, že osvobození od daně z příjmů se vztahuje pouze na příjem za prodej ideální 1/4 pozemku, kterou poplatník nabyt v roce 1985 dědictvím a nikoliv již na zbývajících ideální 3/4 pozemku, která byla nabyta v době kratší pěti let před jeho prodejem.“

Věcná podstata souzené věci je naprosto shodná jako v citovaném případě, ve kterém taktéž došlo k prodeji nemovitosti, u které daňový subjekt nabyt vlastnické právo ke spoluvlastnickým podílům v průběhu času, přičemž jeden ze spoluvlastnických podílů nabyt a prodal ve lhůtě, kdy není prodej nemovitosti osvobozen od daně.

Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu je pro takový případ naprosto jednoznačné a zdejší soud nemá žádný důvod se od tohoto hodnocení odchýlit. Argumentace žalobce nijak nevyvrací závěry Nejvyššího správního soudu o charakteru spoluvlastnického podílu jako samostatné věci. Právní názor zaujatý Nejvyšším správním soudem je pro situace

sporného výkladu vodítkem při následné interpretaci skutkově a právně obdobných situací a to s ohledem na jednotu výkladu právních norem soudy a předvídatelnost soudního rozhodování (na kterou odkazuje např. i zákon 89/2012 Sb., občanský zákoník, v ustanovení § 13).

S ohledem na výklad Nejvyššího správního soudu dospěl zdejší soud k závěru, že prodej spoluvlastnickému podílu o velikosti id. 15/96 nemovitosti koupený dne 28. 4. 2005 s právními účinky vkladu ke dni 5. 5. 2005 nebyl osvobozen od daně z příjmů dle § 4 odst. 1 písm. b) věta první zákona o daních z příjmů.

S ohledem na vyslovené závěry dospěl soud k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji jako nedůvodnou zamítnout podle ustanovení § 78 odst. 7 s.ř.s, neboť napadené rozhodnutí netrpí tvrzenou nezákonností.

Výrok o nákladech řízení má oporu v ustanovení § 60 odst. 1 s.ř.s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce v řízení úspěšný nebyl, proto mu právo na náhradu nákladů řízení nepřísluší. Žalovanému, který měl v řízení plný úspěch, však žádné náklady spojené s tímto řízením nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, proto soud rozhodl, že žádný z účastníků právo na náhradu nákladů řízení nemá.

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

V Brně dne 21. prosince 2015

JUDr. Jaroslava Skoumalová
předsedkyně senátu