



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jana Passera a soudců Mgr. Jany Brothánkové a Mgr. Davida Hipšera v právní věci žalobce: **V. R.**, zastoupeného Mgr. Tomášem Šetinou, advokátem se sídlem Doudlebská 1699/5, Praha 4, adresa pro doručování Orlí 36, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 23. 3. 2012, čj. 4077/12-1100-706807 a čj. 4079/12-1100-706807, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 2. 7. 2013, čj. 62 Af 52/2012 – 61,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I.

[1] Žalobce v návaznosti na závěry daňové kontroly vedené u společnosti Green Ways s. r. o. adresoval Finančnímu úřadu v Uherském Hradišti (dále jen správce daně) podání ze dne 16. 9. 2009 označené jako „Výzva k učinění úkonu směřujícího k vyměření daně“. V něm uvedl, „...*Jelikož by si však správce daně měl být vědom (a po tomto podání musí být vědom), že rovněž u druhé strany smluvního vztahu (tj. mé osoby) byla daň vyměřena na základě stejných předpokladů a úvah (tj. byla odvedena daň z přidané hodnoty a příjmy byly zdaněny jako příjmy z podnikání dle § 7 ZDP) vyšší než měla být, měl by správce daně zabývat úkony směřující ke správnému vyměření daně rovněž u mé osoby. Domnívám se, že pokud se správce daně důvodně domnívá, že mé údajné pochybení vedlo ke zaplacení vyšší daně, než mi ukládá zákon, a na tuto skutečnost správce daně upozorní, nemůže správce daně toto přehlížet. Tento názor vyjádřil Nejvyšší správní soud i v příloženém rozsudku 1 Ans 1/2007 - 91... Na případnou námitku správce daně, že bych měl – jako každý jiný daňový subjekt – podat dodatečně daňové příznání na nižší daňovou povinnost, musím konstatovat, že jsem přesvědčen, že daňová příznání k dani z příjmu i k DPH jsou v pořádku. Obdobně*

jako Společnost jsem přesvědčen, že mé podnikatelské příjmy by měly být zdaňovány jako příjmy z podnikání dle § 7 ZDP a měly by podléhat DPH. Nemohu tedy podat dodatečné daňové přiznání. Naopak správce daně - pokud je o nesprávnosti přesvědčen - by měl činit... V souladu s výše uvedeným vyzývám správce daně k učinění úkonu směřujícího k vyměření daně z příjmů a daně z přidané hodnoty, a to v co nejbližším možném termínu s ohledem na lhůty stanovené v § 47 odst. 1 ZSDP...“(dále jen „Výzva“).

[2] Správce daně na základě výsledků daňové kontroly u žalobce platebním výměrem ze dne 22. 7. 2011, čj. 190257/11/336911708597, žalobci dodatečně doměřil daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2006 ve výši 355 840 Kč spolu s penálem ve výši 71 168 Kč, a platebním výměrem ze dne 4. 8. 2011, čj. 190143/11/336911708597, žalobci dodatečně doměřil daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2007 ve výši 524 000 Kč spolu s penálem ve výši 104 800 Kč.

[3] Odvolání žalobce proti uvedeným platebním výměrům Finanční ředitelství v Brně zamítlo rozhodnutími ze dne 23. 3. 2012, čj. 4077/12-1100-706807 a čj. 4079/12-1100-706807.

[4] Žalobu podanou proti rozhodnutím /3/ ke Krajskému soudu v Brně tento soud rozsudkem ze dne 2. 7. 2013 čj. 62 Af 52/2012 - 61 zamítl. Rozsudek krajského soudu, stejně jako všechna dále citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, je dostupný na www.nssoud.cz a soud na něj na tomto místě pro stručnost zcela odkazuje.

[5] Odvolací finanční ředitelství je správním orgánem, na něhož ve smyslu § 69 s. ř. s. již s účinností od 1. 1. 2013 (v době řízení před krajským soudem) podle zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, přešla působnost původního žalovaného Finančního ředitelství v Brně. V textu označení „žalovaný“ označuje odvolací orgán finanční správy, a to podle kontextu v daném textu.

II.

[6] Žalobce (stěžovatel) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost z důvodu nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[7] Stěžovatel tvrdí (stejně jako namítal v žalobě), že správce daně dle § 37b odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) nemohl rozhodnout o vyměření penále z dodatečně doměřené daně a postupoval chybně. Úkon stěžovatele ze dne 16. 9. 2009 označený jako „Výzva k učinění úkonu směřujícího k vyměření daně“ si vyložil nikoli podle obsahu (§ 21 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků), ale jako podnět k zahájení daňové kontroly, ačkoliv obsahově tento úkon směřoval k dodatečnému doměření daně. Pokud měl pochybnosti o obsahu tohoto úkonu a měl postupovat podle § 21 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků a vyzvat jej k doplnění, popřípadě odstranění vad podání a stanovit k tomu přiměřenou lhůtu, tedy postupovat v souladu se zásadami daňového řízení. Mohl také postupovat podle § 43 odst. 1 téhož zákona, pokud mu vznikly pochybnosti o správnosti nebo úplnosti dalších písemností předložených daňovým subjektem a měl jej vyzvat k odstranění či vysvětlení těchto pochybností. Kdyby takto správce daně postupoval, musel by dojít k závěru, že úmyslem žalobce nebylo se udat a podat podnět k zahájení daňové kontroly sám na sebe, ale dobrovolně se přihlásit k dodatečnému daňovému přiznání a dobrovolně tuto daň uhradit. Jde o postup v rozporu s principy dobré správy.

[8] Krajský soud v napadeném rozsudku právní otázku, týkající se výše popsaného úkonu učiněného žalobcem vůči správci daně posoudil nesprávně, dal zapravdu formalistickému postupu správce daně a sám ve svém rozhodnutí pak uvádí, že „smyslem zákona o správě daní a poplatků je správné zjištění a odvedení daně. Je primárně na daňovém subjektu, aby podal daňové přiznání

a v něm uvedl správnou vyšší odvedené daně.“ Ze strany žalobce byl tento postup naplněn, postup správce daně, který jednal k tíži žalobce, měl proto soud shledat nesprávný.

[9] Stěžovatel se v petitu domáhá podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. zrušení obou rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně.

[10] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti tvrdí, že stěžovatel vymezil důvod kasační stížnosti tvrzením o nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku, ačkoliv ve svém návrhu nevyslovuje požadavek na jeho zrušení, domáhá se toliko zrušení konkretizovaných rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně s odvoláním na nesprávné posouzení právní otázky. Na rozdíl od stěžovatele se žalovaný ztotožňuje s právním názorem krajského soudu, který se dostatečným způsobem vypořádal s žalobními námitkami stěžovatele a uvedl nesporně i dostatek důvodů pro výrok rozsudku.

[11] Hypotéza, že správce daně nemohl rozhodnout o vyměření penále z doměřené daně z příjmu fyzických osob na uvedená období dle § 37b odst. 4 zákona o správě daní a poplatků, je stavěna na otázce posouzení podání stěžovatele ze dne 16. 9. 2009 nazvaného Výzva (1) k učinění úkonu směřujícího k vyměření daně. Ohledně jejího posouzení žalovaný odkazuje na odůvodnění svého rozhodnutí a rozsudku a spisový materiál. Trvá na tom, že soud správně posoudil v návaznosti na vymezenou právní úpravu námitky žalobce a zdůvodnil, proč považuje závěry žalobce za liché, mylné a vyvrácené. Stěžovatel Výzvu nyní deklaruje jako úkon jednoznačně směřující k podání dodatečného daňového přiznání, je v ní ale uvedeno, že *„na případnou námitku správce daně, že bych měl jako každý jiný subjekt podat dodatečné daňové přiznání na nižší daňovou povinnost musím konstatovat, že jsem přesvědčen, že daňová přiznání k daní z příjmu i DPH jsou v pořádku, obdobně jako společnost jsem přesvědčen, že mé podnikatelské příjmy by měly být zdaňovány jako příjmy z podnikání dle § 7 zákona o daních z příjmu a měli podléhat DPH. Nemohou tedy podat dodatečné daňové přiznání. Naopak správce daně pokud jeho nesprávnosti přesvědčen měl by činit.“* V rámci protokolu o zahájení daňové kontroly stále ještě měl stěžovatel (pokud měl nyní deklarovaný úmysl) prostor informovat správce daně, že mu běží lhůta k podání dodatečného daňového přiznání a dobrovolně je podat a daň uhradit. Takto neučinil, naopak vzal na vědomí, že je v souladu s ustanovením § 41 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků skutečnost, že dodatečné daňové přiznání nebo hlášení není přípustné, je-li před jeho podáním učiněn správcem daně úkon směřující k přezkoušení správnosti daňové povinnosti za období, kterého by se dodatečné daňové přiznání nebo hlášení týkalo, a to až do doby ukončení tohoto úkonu.

[12] Jak v odůvodnění rozhodnutí žalovaného, tak v rozhodnutí soudu bylo uvedeno, že podání dodatečného daňového přiznání dle zákona o správě daní a poplatků jako účinné právní úpravy v rozhodné době, je povinností daňového subjektu, jejíž vznik zákon váže k okamžiku, kdy daňový subjekt zjistí skutečnosti rozhodné pro jeho podání a vedle toho zákon stanoví i lhůtu, v níž je k tomuto podání daňový subjekt povinen, tj. do konce měsíce následujícího po tomto zjištění. Žalobce ve Výzvě jasně uvádí, že takové rozhodné skutečnosti nezjistil, resp. že zjištění, která by mohla tuto povinnost zakládat, odmítá. Z obsahu Výzvy je jasné, že se o dodatečné daňové přiznání nejedná, naopak přímo vyplývá vůle podatele takovéto podání vyloučit. Výzva, jak soud uvedl, nebyla formálně dodatečným daňovým přiznáním, avšak nebyla jím ani materiálně, podstatou výzvy bylo totiž vyjádření názoru žalobce, že odvedl ve skutečnosti daň vyšší než jaká měla být odvedena a že má být uskutečněna daňová kontrola, která má tento žalobcův názor potvrdit. Nejednalo se tak o úkon, kterým by žalobce přiznal vyšší daňovou povinnost s úmyslem dobrovolně tuto daň uhradit, jež se pak stala základem dodatečných platebních výměrů obsahujících předepsané penále.

[13] Pakliže stěžovatel nyní argumentuje zcela opačně, dovolává se základních zásad daňového řízení na dobré správy, jde očividně o účelovou argumentaci v rozporu s objektivní

skutečností. Z odůvodnění napadeného rozsudku je zřejmé, z jakých důvodů soud dospěl k závěru, že rozhodnutí žalovaného jsou v souladu se zákonem, proto navrhuje, aby soud kasační stížnost zamítl.

III.

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

[15] Kasační stížnost není důvodná.

[16] Stěžovatel označil napadený rozsudek za nezákonný pro nesprávné posouzení právní otázky soudem. V kasační stížnosti se výslovně domáhá aplikace § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s., a byť výslovně navrhuje v petitu zrušení toliko obou rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně, Nejvyšší správní soud má z obsahu kasační stížnosti za nesporné, že současně navrhuje i zrušení rozsudku krajského soudu; jinak by aplikace § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. nepřípadala v úvahu.

[17] Námitka stěžovatele, že soud, potažmo žalovaný v rozporu s právní úpravou posoudil Výzvu jím učiněnou vůči správci daně, není důvodná.

[18] Předmětem sporu před krajským soudem, stejně tak i v kasační stížnosti učinil stěžovatel oprávněnost správcem daně vyčísleného penále. Krajský soud zcela správně podle § 37b odst. 1 až 4 zákona o správě daní a poplatků, v rozhodném znění, dovodil, že penále nevzniká pouze tehdy, je-li dodatečně vyměřován základ daně a daň podle dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného hlášení, v jiných případech vzniká ze zákona a jeho předepsání je obligatorní.

[19] V souladu s § 21 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků krajský soud vyšel z obsahu Výzvy a aproboval závěry z ní dovozené správcem daně a žalovaným, neboť z ní jednoznačně vyplývá, jednak, že se žalobce domníval, že mu vznikla na základě kontroly provedené u jeho smluvního partnera nižší daňová povinnost, než jaká měla být odvedena, jednak se žalobce domáhal toho, aby správce daně konal, a sám výslovně ve Výzvě uvedl, že dodatečné daňové přiznání podávat nebude. Stejný postoj zaujal i dle protokolu ze dne 23. 10. 2009 o zahájení daňové kontroly. Výzva sama tak byla dostatečně určitá, a nebyl důvod k postupu podle § 21 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků. Výzva také nebyla dodatečným daňovým přiznáním, ale ani její obsah nebylo možno vyložit tak, že snad žalobce zamýšlel dodatečné daňové přiznání, nadto na daňovou povinnost vyšší, než uvedenou v řádném daňovém přiznání, podat. Z Výzvy a dalšího vyjádřeného postoje žalobce v protokolu plyne výslovný opak toho, co následně tvrdil v žalobě a opakuje v kasační stížnosti. Krajský soud v odůvodnění rozsudku na str. 5 až 7 zcela v souladu se skutkovým stavem učinil závěr o obsahu Výzvy a jejích právních účincích. Jestliže tak žalobce nepodal dodatečné daňové přiznání na daňovou povinnost vyšší a ani nelze dovodit, že by tak hodlal učinit (ale právě naopak), pak je správný i závěr krajského soudu, že penále bylo vyměřeno v souladu se zákonem o správě daní a poplatků, resp. žalobce byl dodatečnými platebními výměry vyrozuměn o povinnosti uhradit penále dle § 37b odst. 1 písm. a) a b) téhož zákona ve spojení s ust. § 264 odst. 13 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád.

[20] Stejně nedůvodné je i dovolání se ust. § 43 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. Nejvyšší správní soud se ztotožňuje se závěrem krajského soudu, že tento postup byl v daném případě vyloučen, neboť vytýkácí řízení je postupem, který správce daně provádí před tím, než je daň konkludentně vyměřena v souladu podaným daňovým přiznáním. Naopak dojde-li ke konkludentnímu vyměření daně, byl podle zákona o správě daní a poplatků správce daně již toliko oprávněn zahájit daňovou kontrolu. Krajský soud svůj závěr nadto podpořil i závěry usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu čj. 5 Afs 92/2008 - 147. Stěžovatel ani

žádné právní argumenty i v kasační stížnosti (obdobně jako v předešlé námitce) konkrétně nenabízí, ale svou (již soudem vyvrácenou argumentaci) toliko opakuje. Nejvyšší správní soud proto ani nemá důvod své závěry vyslovené v usnesení rozšířeného senátu nijak rozvíjet.

[21] Tvrzení stěžovatele, že „*Výzva byla posouzena nesprávně, protože nelze z jejího obsahu dovodit, že jeho úmyslem bylo se „udat“ a sám podat podnět k zabavení daňové kontroly na sebe, ale „dobrovolně“ se přihlásit k dodatečnému daňovému přiznání a dobrovolně daň uhradit*“, Nejvyšší správní soud odmítá přiznat opodstatněnost, neboť je v přímém a zjevném rozporu se zjištěným stavem věci. Stěžovateli nic nebránilo, aby namísto Výzvy, dodatečné daňové přiznání podal a daň uhradil. Účelovost jeho nynějšího tvrzení plyne jednoznačně z obsahu Výzvy, podle níž se naopak domníval, že jeho daňová povinnost měla být nižší (a nikoliv vyšší) a nesprávně patrně předpokládal, že mu bude vrácen přeplatek. Jinou logiku (byť mylnou) v jeho postupu seznat nelze.

IV.

[22] Nejvyšší správní soud dospěl ze všech shora uvedených důvodů k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 in fine s. ř. s. zamítl.

[23] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 větu první s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s., dle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatel v soudním řízení úspěch neměl, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, proto soud rozhodl, že se mu náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

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

V Brně 3. června 2014

JUDr. Jan Passer
předseda senátu