4. 3. 2019

ID: 108964

Doměření daně

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

(Rozsudek Nejvyššího správního soudu České republiky č.j. 1 Afs 300/2017 – 26, ze dne 16.8.2018)

Nejvyšší správní soud rozhodl v právní věci žalobkyně: P. T., zastoupené Ing. J.R., daňovou poradkyní se sídlem R.p.R., proti žalovanému: Odvolací finanční ředitelství, se sídlem B., o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 5. 2015 č. j. 14178/15/5300-21442-706842, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 20. 7. 2017, č. j. 22 Af 40/2015 -31, tak, že rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 20. 7. 2017, č. j. 22 Af 40/2015 -31, se zrušuje. Rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 5. 2015, č. j. 14178/15/5300-21442-706842, se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.

Z odůvodnění :

I. Vymezení věci a řízení před krajským soudem

[1] Dne 27. 10. 2014 žalobkyně obdržela dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty za první čtvrtletí 2011, ve kterém jí správce daně vyměřil daň z přidané hodnoty ve výši 18.706 Kč a penále ve výši 20 %, tedy v částce 3.741 Kč.

[2] Proti tomuto platebnímu výměru podala žalobkyně odvolání, které bylo v záhlaví specifikovaným rozhodnutím žalovaného zamítnuto.

[3] Žalobkyně brojila proti tomuto rozhodnutí žalobou podanou ke Krajskému soudu v Ostravě. Žalobní námitky lze shrnout tak, že podle ní správce daně neučinil do uplynutí promlčecí lhůty, tj. do 5. 5. 2014 žádné kroky, kterými by došlo k prodloužení promlčecí doby, a ani daň nedoměřil. Platební výměr byl podle ní doručen až v době, kdy již právo vyměřit daň zaniklo.

[4] Krajský soud argumentaci žalobkyně napadeným rozsudkem vyhověl. Konstatoval, že mezi výzvou k podání dodatečného daňového tvrzení a doměřením daně není v daném případě příčinná souvislost, tudíž za této situace nedošlo k prodloužení lhůty pro stanovení daně o 1 rok ve smyslu § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu. Lhůta tudíž marně uplynula dne 2. 5. 2014. Z těchto důvodů žalobkyni vyhověl a rozhodnutí žalovaného i rozhodnutí prvostupňového správce daně zrušil.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalobkyně

[5] Proti rozsudku krajského soudu brojí žalovaný (stěžovatel) kasační stížností podle § 103 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[6] Stěžovatel namítá, že krajský soud dospěl k nezákonnosti dodatečného platebního výměru na základě judikatorních závěrů, jež jsou v projednávané věci nepřípadné. Oba případy je totiž třeba od

nyní projednávané věci skutkově odlišit od krajským soudem odkazovaných rozsudků ze dne 30. 4. 2015, č. j. 2 Afs 1/2015 -49, i ze dne 20. 5. 2015, č. j. 1 Afs 32/2015 -28. V obou rozsudcích totiž na rozdíl od nyní projednávané věci došlo k daňové kontrole, přičemž právě na základě ní správce daně tehdy daňovou povinnost doměřil. Stěžovatel tak nerozporuje správnost závěrů kasačního soudu o nezákonnosti doměření v tehdy projednávaných věcech. Namítá však, že nyní již došlo k doměření daně právě v příčinné souvislosti s výzvou k podání dodatečného daňového přiznání, a tudíž se uplatní prodloužení prekluzivní lhůty.

[7] Podle stěžovatele ze spisového materiálu (v rozporu se závěrem krajského soudu) ve skutečnosti jednoznačně vyplývá příčinná souvislost mezi výzvou k podání daňového přiznání a dodatečným platebním výměrem.

[8] Krajský soud podle stěžovatele pochybil, když označil vyměření daně na základě pomůcek nebo na základě dodatečného daňového přiznání za jediný možný způsob jejího stanovení, jež měl dle soudu ze zákona navazovat na negativní reakci žalobkyně na výzvu k podání dodatečného daňového přiznání. K vyměření daně na základě pomůcek v dané věci nebyl splněn základní předpoklad, tj. že by daň nebylo možné stanovit dokazováním. Stěžovatel má za to, že důvodnost dodatečného doměření prokázána byla a v této věci odkázal na spisový materiál.

[9] Žalobkyně se k dané věci vyjádřila tak, že se plně ztotožnila s právním posouzením krajského soudu. Daň podle ní byla doměřena po uplynutí prekluzivní lhůty. Z uvedených důvodů proto navrhla kasační stížnost zamítnout.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[10] Kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou a proti rozhodnutí, proti němuž je podle § 102 s. ř. s. přípustná.

[11] Důvodnost kasační stížnosti přezkoumal Nejvyšší správní soud v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů, přičemž neshledal důvody, k nimž by musel přihlížet z úřední povinnosti.

[12] Kasační stížnost je částečně důvodná.

[13] Podle § 148 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu platí, že „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.“

[14] Podle § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu pak „lhůta pro stanovení daně se 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“

[15] Prodloužení prekluzivní lhůty podle § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu je vzhledem k délce prekluzivní lhůty významné. Ostatně proto zákon stanoví, že správce daně nemůže lhůtu prodlužovat libovolně, ale pouze na základě kumulativního splnění dvou podmínek, tj. v daném případě (1) vydání výzvy v předmětném časovém období a (2) naplnění příčinné souvislosti mezi výzvou a následným doměřením daně.

[16] V nyní projednávané věci je tudíž klíčové, zda výzva nebyla toliko formální a zda je dána

příčinná souvislost mezi výzvou a doměřením daně žalobkyni. Jen tak lze uzavřít, zda došlo k zákonnému prodloužení prekluzivní lhůty. V opačném případě by totiž správce daně svým v nyní projednávané věci doměření daně v zákonem stanovené lhůtě nestihl, resp. by ji vyměřil až po uplynutí tříleté prekluzivní lhůty.

[17] Stěžovateli lze předně přisvědčit v tom, že v rozsudcích Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2015, č. j. 2 Afs 1/2015 -49, a ze dne 20. 5. 2015, č. j. 1 Afs 32/2015 -28, přistoupil správce daně po vydání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání k provedení daňové kontroly. Teprve poté a právě na základě této kontroly (tj. nikoliv na základě výzvy) došlo v obou případech k doměření daně. Druhý ze dvou kumulativních předpokladů prodloužení prekluzivní lhůty ve smyslu § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu, tehdy podle kasačního soudu nebyl naplněn.

[18] Z hlediska posouzení běhu prekluzivní lhůty v nyní projednávané věci a k pochopení poněkud odlišné problematiky nyní projednávaného případu považuje kasační soud za vhodné nejprve chronologicky rekapitulovat obsah správního spisu prvostupňového správce daně.

[19] Žalobkyně byla v roce 2011 poplatníkem daně z příjmů fyzických osob a daně z přidané hodnoty. Termín pro dodání řádného daňového přiznání na dani z přidané hodnoty za první čtvrtletí 2011 a počátek běhu prekluzivní lhůty pro stanovení daně dle § 148 odst. 1 daňového řádu měl připadnout na 26. 4. 2011, tudíž by tříletá lhůta podle zmíněného ustanovení uplynula dne 28. 4. 2014 (tj. nejbližší pracovní den po sobotě 26. 4. 2014).

[20] Žalobkyně ovšem dle správního spisu, jakož i shodných vyjádření účastníků podala řádné daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za první čtvrtletí 2011 až 2. 5. 2011, podle § 148 odst. 3 daňového řádu počala právě tento den běžet tříletá lhůta pro stanovení daně. Tato lhůta tedy měla skončit v pátek, dne 2. 5. 2014.

[21] Spisový materiál správce daně v prvním stupni začíná úředním záznamem ze dne 25. 2. 2014 pojednávajícím o tom, že se žalobkyně vyhýbá zahájení daňové kontroly za rok 2011 – pravděpodobně proto, že je jí z ústního jednání v rámci daňové kontroly za jiné zdaňovací období zřejmé, že má správce daně shromážděné podklady dostatečné výpovědní hodnoty.Úřední osoba v tomto záznamu konstatuje „Vzhledem ke skutečnosti, že se daňový subjekt správci daně vyhýbá a není možno daňovou kontrolu zahájit, navrhujeme zaslat daňovému subjektu výzvu k podání dodatečného daňového přiznání za 1.-4.Q 2011.“

[22] Kasační soud k tomu jen nad rámec podotýká, že otázka (ne)spolupráce žalobkyně se správcem daně v rámci daňových kontrol za jiná zdaňovací období je mezi účastníky řízení o kasační stížnosti sporná. Soud si o této skutečnosti nemohl učinit úsudek, neboť mu správní spisy daňových kontrol za jiná období nebyly předloženy.

[23] Podle spisového materiálu mezitím proběhlo u odběratele žalobkyně (Valašského muzea v přírodě, dne 21. 2. 2014) místní šetření za účelem zjištění povahy dodávaných služeb. Dne 30. 9. 2014 pak správce daně v rámci místního šetření u Valašského muzea zajistil faktury na dodávky od žalobkyně. Oba protokoly z místního šetření u odběratele žalobkyně (tedy jiného subjektu) správce založil do spisu.

[24] Z obsahu spisového materiálu kasační soud dále ověřil, že dne 2. 4. 2014 správce daně vyzval žalobkyni podle § 145 odst. 2 daňového řádu k podání dodatečného daňového přiznání k dani z přidané hodnoty za první čtvrtletí 2011, v náhradní lhůtě do 15 dnů ode dne doručení výzvy. Tato výzva byla žalobkyni dle dokladu o doručení řádně oznámena dne 8. 4. 2014. V souladu s § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu tak správce daně učinil v posledních 12 měsících před uplynutím

prekluzivní lhůty, jež by uplynula 2. 5. 2014.

[25] Nepostačí však, že správce daně splnil formální podmínku a výzvu vydal a žalobkyni oznámil v předmětném časovém období podle § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu (časové hledisko). V obecné rovině totiž platí, že výzva nemůže být toliko formálním úkonem a správce daně k ní nemůže přistoupit nahodile a bez jakéhokoliv důvodu (tj. je třeba rovněž naplnit podmínku materiální).

[26] Kasační soud se proto na tomto místě nutně zabýval tím, zda byla předmětná výzva způsobilá vést k doměření daně, čímž by byl splněn první ze dvou kumulativních požadavků dle § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu tak, aby se prekluzivní lhůta prodloužila o rok.

[27] Výzva k podání dodatečného daňového přiznání obsahuje následující odůvodnění: „Shora uvedený správce tímto zahajuje dle ustanovení § 91 daňového řádu doměřovací řízení ve věci daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2011 u shora uvedeného subjektu. Z předložených dokladů v rámci daňové kontroly prováděné za rok 2012 je zřejmé, že daňový subjekt v roce 2011 a v roce 2012 zajišťoval stravování pro zaměstnance Valašského muzea v přírodě v Rožnově pod Radhoštěm, a to na základě uzavřené smlouvy č. 2012/44/S a dále dle smlouvy č. VMP 2011/1/S. Vzhledem ke skutečnosti, že lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, Vás dle ustanovení § 145 odst. 2 daňového řádu správce daně vyzývá k podání dodatečného daňového přiznání za shora uvedené zdaňovací období.“

[28] Z výše uvedeného je zřejmé, že správce daně v odůvodnění výzvy daňovému subjektu dostatečně specifikoval dvě smlouvy o dodávce cateringových služeb, k nimž se dostal v rámci daňové kontroly žalobkyně za jiné zdaňovací období, a poučil daňový subjekt o následcích nevyhovění této výzvě. Podle kasačního soudu tak správce daně své zjištění, že žalobkyně dle smluv pravděpodobně dodávala cateringové služby již v roce 2011, ve výzvě žalobkyni odpovídajícím způsobem vylíčil.

[29] Nejvyšší správní soud tuto výzvu považuje za účelnou a způsobilou vést k doměření daně, s ohledem na dostatečné vylíčení důvodů jejího vydání (specifikace podezření o nižším daňovém tvrzení). Její vydání nebylo ze strany správce daně svévolné tak, jak namítá po celou dobu soudního, jakož i správního řízení žalobkyně. Výzva totiž naplňuje jak formální (časové), tak materiální hledisko (je účelná a způsobilá vést k dodatečnému doměření). Jejím vydáním bylo v souladu se zákonem zahájeno doměřovací řízení na dani z přidané hodnoty za první čtvrtletí 2011 a správce daně jejím vydáním v nyní projednávané věci naplnil první ze dvou kumulativních předpokladů prodloužení lhůty o rok ve smyslu § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu. Tímto způsobem správce daně naplnil svou povinnost podle § 9 odst. 2 a § 1 odst. 2 daňového řádu.

[30] K posouzení druhého z kumulativních předpokladů prodloužení prekluzivní lhůty o rok, tj. zda výzva skutečně vedla k doměření daně, jsou podstatně následující skutečnosti plynoucí ze správního spisu.

[31] Na zmíněnou výzvu žalobkyně reagovala dne 24. 4. 2014 s tím, že daňové přiznání podávat nebude, protože se dle jejího názoru její daňová povinnost k DPH za první čtvrtletí roku 2011 oproti původně podanému daňovému přiznání nemění. Žalobkyně uvedla pouze toto, nepolemizovala s věcnými důvody výzvy (tedy nerozporovala např. výši plnění, neplatnost smlouvy aj.).

[32] Dále správce daně učinil součástí spisového materiálu dokument ze dne 23. 10. 2014 nazvaný „úřední záznam použitý při dodatečném stanovení základu daně a daně na dani z přidané hodnoty za zdaňovací 1. čtvrtletí 2011 u daňového subjektu“. Záznam je uveden slovy „správce daně v souladu s § 145 daňového řádu dodatečně stanovuje daňovou povinnost na dani z přidané hodnoty za uvedené zdaňovací období dokazováním.“ Zmíněné dokazování zachycené v úředním záznamu proběhlo tak,

že správce daně v úředním záznamu pojednal o souvislostech mezi výsledky místního šetření v rámci daňové kontroly u dodavatele žalobkyně (nález faktur) a daňovou kontrolou u žalobkyně za rok 2012 (nález smluv).

[33] Daň byla následně doměřena dne 27. 10. 2014. Do dodatečného platebního výměru stěžovatel vtělil důvody doměření a dle svých slov i „výsledky dokazování“ shrnuté v úředním záznamu ze dne 23. 10. 2014.

[34] Kasační soud se dále musel zabývat tím, zda byla daň doměřena zákonem předpokládaným způsobem – tudíž i povahou úkonů, jež mezi výzvou a doměřením proběhly, konkrétně povahou provedeného dokazování zachyceného v úředním záznamu ze dne 23. 10. 2014. Jen tak si totiž soud může učinit úsudek o tom, zda a nedošlo k procesní vadě před správními orgány.

[35] V průběhu celého správního i soudního řízení správní orgány hovoří toliko o dokazování. Výslovně popírají, že by v nyní projednávané věci použily k doměření daně pomůcky a současně dle spisového materiálu nedošlo ani k žádnému z dalších zákonem předvídaných postupů, jako je zahájení daňové kontroly za předmětné zdaňovací období nebo postup k odstranění pochybností. Právě v rámci těchto řízení by přitom bylo možno dokazování provést. Z obsahu spisového materiálu ovšem kasačnímu soudu vůbec není zřejmé, v jakém řízení správce daně dokazování provedl.

[36] Stěžovatel se v kasační stížnosti dovolává toho, že dokazovat mezi vydáním výzvy a doměřením daně mohl a měl. Pokud ovšem správce nechtěl stanovit daň dle pomůcek § 145 odst. 2 daňového řádu, měl provést dokazování v rámci daňové kontroly nebo postupu k odstranění pochybností.

[37] Podle kasačního soudu lze stěžovateli přisvědčit v tom, že stanovení daně prostřednictvím pomůcek není výlučným postupem, jež zákon pro nyní projednávanou situaci předvídá. Tento výklad krajského soudu byl příliš restriktivní.

[38] Co se týče zákonných způsobů doměření, 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 dle § 89 odst. 1 daňového řádu ve spojení s § 90 odst. 4 téhož zákona (podle rozsudku kasačního soudu ze dne 31. 8. 2017, č. j. 1 Afs 150/2016 -35).

[39] 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).

[40] Doměřit daň tak 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).

[41] Jestliže správce daně dle obsahu správního spisu i dle svých konstantních tvrzení nezahájil postup k odstranění pochybností, nepřistoupil k daňové kontrole za předmětné zdaňovací období, ani nedoměřil daň pomocí pomůcek, kasačnímu soudu pak není jasná povaha úředního záznamu ze dne

23. 10. 2014 použitého při dodatečném stanovení základu daně: tedy především otázka, v rámci jakého řízení vůbec správce dokazování provedl a jakým způsobem šetřil práva žalobkyně. Správce daně se tak dle kasačního soudu dopustil procesního pochybení, jež mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci.

[42] Rozsudek krajského soudu, který považoval daň za prekludovanou a zrušil rozhodnutí žalovaného, jakož i prvostupňového správního orgánu, tudíž je třeba modifikovat – a to tak, že správce daně ve skutečnosti naplnil první ze dvou kumulativních předpokladů 148 odst. 1 písm. a) daňového řádu a zahájil doměřovací řízení řádně vydanou výzvou, jež byla účelná a způsobilá k dodatečnému doměření daně. V otázce naplnění druhého z kumulativních předpokladů podle § 148 odst. 1 písm. b) daňového řádu, tj. zda výzva skutečně vedla k doměření, však v současnosti chybí ve spisovém materiálu podklady s ohledem na to, že kasačnímu soudu není zřejmé, v rámci jakého řízení proběhlo dokazování.

[43] V dalším řízení tak správce daně stanoví daň pomůckami, popřípadě provede dokazování v řádném procesu v rámci daňové kontroly či postupu k odstranění pochybností. Obstojí-li v budoucím řádném procesu podezření nastíněná ve výzvě, je možné, že správce daně ještě doměří daň z přidané hodnoty za předmětné zdaňovací období včas dle 148 odst. 2 daňového řádu. Po dobu řízení vedených před správními soudy totiž lhůty pro zánik fiskálních povinností neběží (§ 41 s. ř. s.), k tomu viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2008, č. j. 1 Afs 9/2008 -59.

IV. Závěr a náklady řízení o kasační stížnosti

[44] Nejvyšší správní soud s ohledem na výše uvedené dospěl k závěru, že kasační stížnost je částečně důvodná, proto podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil napadený rozsudek krajského soudu.

[45] Vadné je však i rozhodnutí žalovaného. Zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu, a pokud již v řízení před krajským soudem byly pro takový postup důvody, současně se zrušením rozhodnutí krajského soudu může sám podle povahy věci rozhodnout o zrušení rozhodnutí správního orgánu [§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s.]. V dané věci by krajský soud v souladu s vysloveným závazným právním názorem neměl jinou možnost, vzhledem ke zjištěným vadám správního rozhodnutí, než zrušit rozhodnutí žalovaného.

[46] Nejvyšší správní soud proto v souladu s § 110 odst. 2 písm. a) ve spojení s § 78 odst. 1 a 4 ř. s. rozhodl tak, že sám rozhodnutí žalovaného zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. V něm je žalovaný vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v tomto rozsudku [§ 78 odst. 5 ve spojení s § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s.], zejm. v bodech 29 a dále 37 až 42.

© EPRAVO.CZ – Sbírka zákonů, judikatura, právo | www.epravo.cz

Další články:

- Starobní důchod (exkluzivně pro předplatitele)
- Detence (exkluzivně pro předplatitele)
- Spolek
- Registr smluv
- Advokátní tajemství
- Maření spravedlnosti
- Újma způsobená advokátem (exkluzivně pro předplatitele)
- Odůvodnění rozsudku

- Veřejné prostranství (exkluzivně pro předplatitele)
- Rozpočtové určení daní (exkluzivně pro předplatitele)
- Tlumočník