



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jana Passera a soudců Mgr. Davida Hipšera a JUDr. Michala Mazance v právní věci žalobkyně: **Z. K.**, zastoupené Ing. Ladislavem Kubickou, daňovým poradcem se sídlem Rokycanova 1929, Sokolov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 20. 12. 2012, čj. 9590/12-1100-401062, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 25. 6. 2014, čj. 57 Af 19/2013 – 83,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 25. 6. 2014, čj. 57 Af 19/2013 – 83, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

[1] Platebním výměrem ze dne 20. 1. 2012, čj. 6831/12/128912400709 (dále jen „platební výměr“), Finanční úřad v Karlových Varech (dále jen „správce daně“) vyměřil žalobkyni daň z příjmů fyzických osob za rok 2007 ve výši 190 292 Kč.

[2] Rozhodnutím ze dne 20. 12. 2012, čj. 9590/12-1100-401062 (dále jen „napadené rozhodnutí“), Finanční ředitelství v Plzni zamítlo odvolání žalobkyně proti shora uvedenému platebnímu výměru a tento platební výměr potvrdilo.

[3] Ve věci původně rozhodovalo Finanční ředitelství v Plzni, které však bylo ke dni 31. 12. 2012 zrušeno zákonem č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky. Jeho působnost přešla na Odvolací finanční ředitelství, přičemž dle § 20 odst. 2 zákona č. 456/2011 Sb. platí, že jsou-li v rozhodnutích vydaných při správě daní uvedeny územní finanční orgány, zde Finanční ředitelství v Plzni, rozumí se jimi orgány finanční správy příslušné dle zákona č. 456/2011 Sb., v tomto případě tedy Odvolací finanční ředitelství (dále též „žalovaný“).

II.

[4] Žalobkyně podala proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni žalobu ke Krajskému soudu v Plzni. Krajský soud zrušil napadené rozhodnutí pro nezákonnost a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Podle krajského soudu bylo napadené rozhodnutí vydáno po uplynutí lhůty pro vyměření daně podle § 47 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků ve znění do 31. 12. 2010 (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Správce daně neučinil před uplynutím této lhůty žádný úkon, který by měl za následek přerušení běhu lhůty pro vyměření daně podle § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Za takový úkon nelze považovat výzvu k podání daňového přiznání ze dne 19. 10. 2010, kterou žalobkyně převzala dne 21. 10. 2010, neboť správce daně neuvedl v této výzvě konkrétní pochybnosti o správnosti postupu žalobkyně (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 5. 2006, čj. 2 Afs 52/2005 – 94).

[5] Úkonem přerušujícím běh lhůty nebyla ani výzva k odstranění pochybností ze dne 15. 11. 2010, neboť tato výzva byla rovněž nekonkrétní. Správce daně sice následně vydal dne 17. 8. 2012 další výzvu, v níž jednoznačně vyjádřil nutnost prokázat oprávněnost žalobkyniní uplatněných výdajů, ale stalo se tak až po marném uplynutí lhůty pro vyměření daně.

[6] Krajský soud také uvedl, že žalobkyně unesla v této věci důkazní břemeno, neboť v souladu s § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků prokázala předloženými důkazy skutečnosti, k jejichž prokázání ji vyzval správce daně. Důkazní břemeno poté přešlo na žalovaného. Výdaje na nákup zboží v USA, které podle žalobkyně souvisely s ostatními příjmy za rok 2007, nebylo možné zpochybnit pouze na základě informace z celního ředitelství, že žalobkyně nepředložila toto zboží k proclení. Existovaly i jiné způsoby, jak mohlo být zboží zasláno z USA.

III.

[7] Žalovaný (dále „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost. Nesouhlasil s názorem krajského soudu, že výzva k podání daňového přiznání ze dne 19. 10. 2010 nebyla způsobilá přerušit běh prekluzivní lhůty k vyměření daně. Správce daně byl povinen vyzvat žalobkyni k podání daňového přiznání na základě konkrétních pochybností a byl povinen ji obeznámit s těmito pochybnostmi, nebyl však povinen výslovně uvádět tyto pochybnosti i v následné výzvě k podání daňového přiznání, neboť § 40 zákona o správě daní a poplatků takový požadavek nestanoví (srov. rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 26. 10. 2005, sp. zn. 30 Ca 200/2005).

[8] Názor krajského soudu, že správce daně vyzval žalobkyni k podání daňového přiznání bez dalšího, je v rozporu se správním spisem. Z protokolu o ústním jednání ze dne 19. 10. 2010 vyplývá, že správce daně seznámil žalobkyni s informacemi z internetového portálu AUKRO, podle nichž měla v roce 2007 příjmy z prodeje ve výši 760 642 Kč a v roce 2008 ve výši 73 180 Kč. Teprve poté ji vyzval k podání daňového přiznání.

IV.

[9] Podle vyjádření žalobkyně ke kasační stížnosti směřovala tato stížnost pouze proti důvodům rozsudku krajského soudu, a nikoli proti výroku ve věci samé, a opírala se o jiné důvody než ty, které jsou uvedeny v § 103 s. ř. s. Žalobkyně se ztotožnila s rozsudkem krajského soudu a navrhla kasační stížnost zamítnout.

V.

[10] 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 přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[11] Kasační stížnost je důvodná.

[12] Podle stěžovatele krajský soud dospěl k nesprávnému závěru, že výzva k podání daňového přiznání ze dne 19. 10. 2010 nebyla způsobilá přerušit běh lhůty pro vyměření daně. Tato námitka je důvodná.

[13] Podle § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků nebylo lze daň vyměřit ani doměřit, či přiznat nárok na daňový odpočet po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost, nebo do tří let od vzniku daňové povinnosti u těch daní, které nemají zdaňovací období, pokud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak. Podle nálezu Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, je třeba lhůtu podle tohoto ustanovení počítat od konce zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost (tzv. pravidlo „3+0“). Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu potvrdil závěry Ústavního soudu pro všechny typy daní, u nichž je dána povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 1. 2011, čj. 1 Afs 27/2009 – 98, č. 2230/12011 Sb. NSS, a čj. 5 Afs 15/2009 – 122, čj. 2229/2011 Sb. NSS).

[14] Podle § 47 odst. 2 věty první zákona o správě daní a poplatků platilo, že byl-li před uplynutím této lhůty učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven.

[15] Zákon o správě daní a poplatků byl zrušen ke dni 31. 12. 2010 a s účinností od 1. 1. 2011 nahrazen zákonem č. 280/2009 Sb., daňovým řádem (dále jen „daňový řád“). Podle § 264 odst. 4 daňového řádu platí, že *„běh a délka lhůty pro vyměření, která započala podle dosavadních právních předpisů a neskončila do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona posuzuje podle ustanovení tohoto zákona, která upravují lhůtu pro stanovení daně; okamžik počátku běhu této lhůty určený podle dosavadních právních předpisů zůstává zachován. Účinky právních skutečností, které mají vliv na běh této lhůty a které nastaly přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, se posuzují podle dosavadních právních předpisů.“* Způsobilost výzvy k podání daňového přiznání ze dne 19. 10. 2010, resp. výzvy k odstranění pochybností ze dne 15. 11. 2010 založit nový běh lhůty pro vyměření daně se tedy posoudí podle zákona o správě daní a poplatků.

[16] Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu se zabýval podmínkami, za nichž je úkon správce daně způsobilý přerušit běh lhůty pro vyměření daně, v usnesení ze dne 16. 5. 2006, čj. 2 Afs 52/2005 – 94. Mimo jiné vyslovil, že úkon přerušující lhůtu musí být výrazem procesní aktivity ústící ve vyměření či dodatečné stanovení daně a musí vycházet z určitých pochybností o správnosti postupu daňového subjektu nebo o správnosti předchozího vyměření. Zároveň uvedl, že za nepřípustně extenzivní je nutno považovat takový výklad, podle kterého by bylo možné lhůtu pro vyměření daně znovu otevřít bez konkrétního důvodu a jen pro eventuelní budoucí možné pochybnosti.

[17] Podle krajského soudu nebyla výzva k podání daňového přiznání ze dne 19. 10. 2010 způsobilá přerušit běh lhůty pro vyměření daně, neboť v ní správce daně neuvedl konkrétní pochybnosti o správnosti postupu žalobkyně. Podle krajského soudu nebylo dostačující,

že správce daně sdělil žalobkyni důvody svých pochybností na ústním jednání, pokud tyto pochybnosti následně nespécifikoval ve výzvě k podání daňového přiznání.

[18] Těmto závěrům krajského soudu nelze přisvědčit. Podle § 40 odst. 1 věty první zákona o správě daní a poplatků platilo, že „*daňové přiznání nebo hlášení je povinen podat každý, komu vzniká v souladu s tímto zákonem nebo zvláštním předpisem tato povinnost, nebo ten, koho k tomu správce daně vyzve.*“ Správce daně není oprávněn vyzývat daňové subjekty k podání daňového přiznání podle své libovůle. V souladu se základními zásadami daňového řízení (srov. § 2 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků a § 5 odst. 3 daňového řádu) a s ústavním zákazem nepřipustných zásahů do autonomní sféry jednotlivce je povinen nejprve získat indicie nasvědčující tomu, že konkrétní osoba, kterou hodlá vyzvat k podání daňového přiznání, mohla opomenout daňovou povinnost uloženou jí právními předpisy. Následná výzva k podání daňového přiznání podle § 40 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků je podle judikatury Nejvyššího správního soudu způsobila založit běh nové lhůty pro vyměření daně podle § 47 odst. 2 téhož zákona, pokud splní zákonem dané náležitosti daňového rozhodnutí a je daňovému subjektu doručena (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 1. 2005, čj. 1 Afs 27/2004 – 80, dále například rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 5. 2009, čj. 2 Afs 55/2008 – 80, či ze dne 30. 4. 2013, čj. 8 Afs 29/2012 – 56).

[19] Shora uvedené není v rozporu s usnesením rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu čj. 2 Afs 52/2005 – 94, kterým argumentoval krajský soud. Rozšířený senát vyslovil, že úkon správce daně podle § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků musí vycházet z určitých pochybností o správnosti postupu daňového subjektu. Tak tomu bylo i v nyní projednávané věci.

[20] Ze správního spisu je zřejmé, že správce daně postupoval v souladu se shora uvedenou judikaturou. Pochybnosti o správnosti postupu žalobkyně získal na základě informací z databáze internetového portálu AUKRO, podle nichž měla žalobkyně v letech 2007 a 2008 příjmy z prodeje prostřednictvím tohoto portálu. S těmito poznatky seznámil žalobkyni na ústním jednání dne 19. 10. 2010 a teprve poté jí zaslal písemnou výzvu k podání přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2007, která byla žalobkyni doručena dne 21. 10. 2010. Správce daně tedy vyzval žalobkyni k podání daňového přiznání na základě konkrétních pochybností a až poté, co ji seznámil s těmito pochybnostmi. Za těchto okolností byla výzva k podání daňového přiznání doručena žalobkyni dne 21. 10. 2010 způsobila založit běh nové tříleté lhůty pro vyměření daně z příjmů žalobkyně za rok 2007. Lhůta pro vyměření daně tedy začala běžet znovu od 1. 1. 2011 (srov. § 47 odst. 2 věta první zákona o správě daní a poplatků). Napadené rozhodnutí bylo vydáno 20. 12. 2012 a doručeno žalobkyni dne 28. 12. 2012, tedy v době, kdy lhůta pro vyměření daně dosud neuplynula.

[21] Z hlediska běhu lhůty pro vyměření daně tedy již nebylo rozhodné, zda následná výzva k odstranění pochybností ze dne 15. 11. 2010 obsahovala všechny náležitosti podle § 43 odst. 1 věty první zákona o správě daní a poplatků. Lze proto pouze připomenout, že stěžovatel posléze výzvou ze dne 17. 8. 2012 žalobkyni sdělil, že podle informace z Celního ředitelství Plzeň nebyla vedena v evidenci dovozů za rok 2007, a vyzval ji, aby prokázala, že předložené doklady o nákupu zboží v USA v roce 2007 se týkaly výdajů uskutečněných na dosažení příjmů vykázaných v daňovém přiznání.

[22] S poukazem na shora uvedené důvody zrušil Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení (srov. § 110 odst. 1 s. ř. s.).

[23] Nejvyšší správní soud blíže nezkoumal, zda žalobkyně unesla důkazní břemeno k prokázání oprávněnosti deklarovaných výdajů, které uplatnila oproti zjištěným příjmům. Úvaha krajského soudu představovala ve vztahu k nosným rozhodovacím důvodům jeho rozsudku *obiter dictum*. Především však stěžovatel neučinil tyto souvislosti součástí kasačních námitek.

[24] V navazujícím řízení je krajský soud vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vyjádřeným v tomto rozsudku (srov. § 110 odst. 4 s. ř. s.). V novém rozhodnutí krajský soud rozhodne i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (srov. § 110 odst. 3 věta první s. ř. s.).

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

V Brně 19. března 2015

JUDr. Jan Passer
předseda senátu