



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy a soudců JUDr. Filipa Dienstbiera a JUDr. Marie Žiškové v právní věci žalobkyně: **H. P.**, zastoupené Mgr. Lucíí Šmidákovou, advokátkou se sídlem Moravské náměstí 4, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 28. 6. 2012, č. j. 7571/12-1102-709598, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 17. 9. 2014, č. j. 31 Af 137/2012 – 64,

t a k t o :

- I.** V řízení **se pokračuje**.
- II.** Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 17. 9. 2014, č. j. 31 Af 137/2012 – 64, **se zrušuje**.
- III.** Rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 28. 6. 2012, č. j. 7571/12-1102-709598, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- IV.** Žalovaný **je povinen** nahradit žalobkyni náklady soudního řízení ve výši 21.600 Kč ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupkyně žalobkyně Mgr. Lucie Šmidákové.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalobkyně podala daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2007 v rámci společného zdanění manželů podle § 13a zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2007. Výpočet daně byl dán ze společného základu daně manželů a vycházel z příjmů manžela žalobkyně Ing. J. P., přičemž žalobkyně nevykázala žádné vlastní příjmy podle § 6 až § 10 zákona o daních z příjmů.

[2] Finanční úřad ve Znojmě platebním výměrem ze dne 27. 9. 2011, č. j. 209346/11/346912709821, doměřil žalobkyni daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2007 ve výši 337.600 Kč a stanovil penále ve výši 67.520 Kč. Finanční úřad doměřil

žalobkyni daň na základě daňové kontroly, ve které použil jako hlavní důkaz dodatečný platební výměr manžela žalobkyně.

[3] Finanční ředitelství v Brně zamítlo odvolání žalobkyně rozhodnutím ze dne 28. 6. 2012, č. j. 7571/12-1102-709598. (*pozn. NSS*: V souvislosti s nabytím účinnosti zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, finanční ředitelství zanikla ke dni 1. 1. 2013. V rámci nedokončených řízení ve správním soudnictví se dnem 1. 1. 2013 jejich nástupcem stalo Odvolací finanční ředitelství.)

[4] Žalobkyně napadla rozhodnutí finančního ředitelství žalobou u Krajského soudu v Brně, který ji zamítl v záhlaví uvedeným rozsudkem. Úvodem krajský soud předeslal, že pro účely stanovení daně na základě § 13a zákona o daních z příjmů se manžel žalobkyně nacházel v pozici hlavního daňového subjektu a žalobkyně v pozici spolupracujícího manžela. Žalobkyni tedy byly podle krajského soudu rozděleny podíly z příjmů a výdajů jejího manžela. V tomto smyslu pak bylo vedeno celé daňové i navazující soudní řízení.

[5] Krajský soud nepřisvědčil námitce, že výzva správce daně k podání dodatečného daňového přiznání vůči manželu žalobkyně byla pouze formální. Výzva byla řádným úkonem ve smyslu § 47 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, k prekluzi daně manžela žalobkyně proto nedošlo. Obdobný závěr krajský soud učinil ke lhůtě pro doměření daně žalobkyně. Ta byla podle soudu přerušena zahájením daňové kontroly u žalobkyně dne 10. 12. 2010 a od konce roku 2010 začala běžet lhůta nová. Dále krajský soud shledal zákonným postup správce daně, který vyčkal, až bude pravomocně rozhodnuto v obdobné věci Ing. Pl., a teprve na základě toho zahájil kroky vůči žalobkyni a jejímu manželovi (*pozn. NSS*: správce daně použil rozhodnutí o odvolání Ing. Pl. proti doměření daně jako pomůcku pro doměření daně manželu žalobkyně). Soud neshledal ani porušení zásady rovnosti, neboť z dotčených právních ustanovení nevyplývá povinnost správce daně zahajovat daňovou kontrolu u srovnatelných subjektů.

[6] Krajský soud se dále zabýval zákonností řízení, které předcházelo vydání napadených rozhodnutí. Z protokolu o ústním jednání a z úředního záznamu jednoznačně vyplývá, že žalobkyně byla při zahájení daňové kontroly řádně poučena. V rámci daňové kontroly neučinila žádné návrhy k doplnění protokolu o ústním jednání, ani nevznesla námitky a protokol bez výhrad podepsala. Zároveň byla žalobkyně opakovaně předvolána k zahájení daňové kontroly, neobstojí proto tvrzení, že neměla povědomost o úmyslech správce daně. Žalobkyně se sama připravila o věcný přezkum svých námitek tím, že originál plné moci nepředložila ve lhůtě stanovené správcem daně, ale až dne 21. 1. 2011. Správce daně postupoval správně také při posouzení podání ze dne 23. 12. 2010 jako stížnosti. Žalobkyně, ačkoliv byla řádně poučena, neiniciovala prošetření vyřízení stížnosti nadřízeným orgánem.

[7] Následně se krajský soud zabýval podáními žalobkyně ze dne 9. 5. 2011 a ze dne 16. 5. 2011 a uzavřel, že žalobkyně pouze konstatovala určité skutečnosti, ale nepředložila nic, co by bylo možné posoudit jako důkaz v daňovém řízení. Správce daně správně vyhodnotil, že jde o stížnosti, nikoliv o vyjádření k výsledku kontrolních zjištění. Navíc žalobkyně ani u těchto podání nepožadovala prošetření vyřízení nadřízeným správcem daně.

[8] Žalobkyně poprvé navrhla důkazy až při projednání zprávy o daňové kontrole dne 22. 9. 2011. Správce daně postupoval v souladu s § 88 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, když tyto důkazy neprovedl. Krajský soud nepřisvědčil námitce, že v době předvolání žalobkyně k seznámení se s podklady pro rozhodnutí ještě neexistoval platební výměr ve věci manžela žalobkyně, který byl v rámci daňové kontroly stěžejním důkazem. Podstatné bylo, že tento platební výměr byl platný a účinný v době vydání rozhodnutí ve věci žalobkyně. Správce daně postupoval správně, když neprovedl důkaz spisem daňového řízení manžela. Žalobkyně

prokazatelně věděla, že daň byla manželovi doměřena podle pomůcek, proto nebylo zřejmé, co mělo být důkazem prokázáno.

[9] Námitka o aplikaci zásady úplné apelace v odvolacím řízení proti rozhodnutí vydaném podle pomůcek směřovala proti rozhodnutí, které bylo vydáno ve věci manžela žalobkyně. Z § 114 odst. 4 daňového řádu jednoznačně vyplývá, že správní orgán je povinen před vydáním odvolacího rozhodnutí zkoumat pouze to, zda byly splněny zákonné podmínky pro stanovení daně dle pomůcek.

II. Obsah kasační stížnosti

[10] Žalobkyně (stěžovatelka) napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností z důvodů, které podřadila pod § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[11] Úvodem stěžovatelka popsala průběh sporného obchodu s cennými papíry (akciemi společnosti CENTOS, a. s.), který měl být podle správce daně zdrojem příjmů manžela stěžovatelky. Namítla, že správce daně věděl již od roku 2008 (na základě daňové kontroly u společnosti NOVOTOS, s. r. o.) o dotčených příjmech stěžovatelky, jejího manžela a dalších osob. Přesto zahájil daňovou kontrolu dne 19. 3. 2009 pouze u Ing. Pl. Tento postup považovala stěžovatelka za libovůli a za porušení zásady rovnosti daňových subjektů. Správce daně učinil úkony vůči stěžovateli a jejímu manželovi až v listopadu 2010. Z dřívější nečinnosti správce daně je zřejmé, že zahájení daňové kontroly bylo pouze formálním úkonem. Správce daně čekal na rozhodnutí o odvolání, které podal Ing. Pl. proti dodatečnému platebnímu výměru, ale protože rozhodnutí nebylo ještě v listopadu 2010 vydáno, začal se obávat, že marně uplyne prekluzivní lhůta pro doměření daně. Podle stěžovatelky měl správce daně zahájit daňovou kontrolu se všemi dotčenými daňovými subjekty, a to bez zbytečného odkladu poté, co pojal pochybnost.

[12] Stěžovatelka nesouhlasila s krajským soudem, že postup správce daně byl v souladu se zákonem. Ing. Pl. byla daň vyměřena proto, že neunesl důkazní břemeno. Správce daně ale nedal ostatním subjektům (včetně stěžovatelky) možnost unést důkazní břemeno, když případ Ing. Pl. použil jako pomůcku. Na podporu svých tvrzení stěžovatelka odkázala na skutečnost, že u srovnatelného daňového subjektu Mgr. L. T. jiný správce daně (Finanční úřad Brno IV) uznal, že Mgr. T. prokázal osvobození od daně u shodných příjmů.

[13] Podle stěžovatelky správní orgány porušily zásady rovnosti daňových subjektů, legitimního očekávání, materiální pravdy a vyřizování věcí bez zbytečných průtahů. Není na libovůli správce daně kdy a s kým zahájí daňovou kontrolu a jak dlouho ji bude provádět. V opačném případě by daňová kontrola mohla být zahájena až na konci prekluzivní lhůty a čím déle by trvala, tím by se navyšoval úrok z prodlení daňového subjektu a daňový výběr státu.

[14] Zahájení daňové kontroly dne 10. 12. 2010, tj. 11 dní před uplynutím prekluzivní lhůty, stěžovatelka považovala za formální úkon, jehož jediným cílem bylo přetřhnout prekluzivní lhůtu k doměření daně. V rámci daňové kontroly, která trvala 10 měsíců, správce daně nevyzval stěžovatelku k žádnému jednání a nechtěl nic prokazovat. Za projev formalismu považovala také vydání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání, která byla k poštovní přepravě předána v den zahájení daňové kontroly.

[15] Dále stěžovatelka namítla, že ani jedno rozhodnutí o předvolání k zahájení daňové kontroly neobsahovalo indicie o pochybnostech správce daně. Až výzva k podání dodatečného daňového přiznání obsahovala konstatování, že u uvedených příjmů nebylo prokázáno, že jsou

osvobozeny od daně z příjmů. Nejednalo se však o tvrzení, že tyto příjmy podléhají zdanění, nebo o tvrzení, z něhož by bylo možné důvodně předpokládat, že daň bude doměřena.

[16] Podle stěžovatelky ze zákona, právní literatury ani judikatury nevyplývá jednoznačná odpověď na otázku, jak by měl správně daňový subjekt reagovat na výzvu, která směřuje k podání daňového přiznání na příjmy, které jsou podle daňového subjektu od daně osvobozeny. Stěžovatelka se rozhodla, že správci daně písemně oznámí, že sporné příjmy nepovažuje za příjmy, které by podléhaly dani z příjmů, což učinil její manžel podáním ze dne 23. 12. 2010. Stěžovatelka se domnívala, že takové podání je způsobilé nahradit např. nulové dodatečné daňové přiznání. Stěžovatelka si byla vědoma, že není povinna do daňového přiznání uvádět osvobozené příjmy. Pokud tedy správce daně ve výzvě jen prohlásil, že u dotčených příjmů nebylo prokázáno osvobození a netvrdil, že se jedná o příjmy podléhající zdanění, byl postup stěžovatelky zákonný.

[17] V obecné rovině stěžovatelka souhlasila s právním názorem krajského soudu ohledně požadavků na výzvu k podání dodatečného daňového přiznání, namítla však, že krajský soud tato východiska nesprávně aplikoval. Stěžovatelka v kasační stížnosti citovala vybraná ustanovení dotčené výzvy s tím, že podle jejího názoru výzva neobsahovala „*důvodné okolnosti nasvědčující tomu, že lze daň doměřit*“. Správce daně ve výzvě pouze deklaroval zjištěné příjmy a tvrdil, že dosud nebylo prokázáno jejich osvobození. Krajský soud si protičel, pokud uzavřel, že správce daně si v době vydání předmětné výzvy nebyl jist zákonností svého jednání, ale zároveň shledal, že výzva měla všechny náležitosti.

III. Vyjádření žalovaného a replika stěžovatelky

[18] Žalovaný setrval na právním názoru uvedeném v napadeném rozhodnutí a ve vyjádření k žalobě. Poukázal na to, že stěžovatelka sama žádných příjmů nedosáhla a o příjmech manžela podle svých slov neměla povědomost (účelem bylo pouze daňové zvýhodnění podnikatele bez faktické spolupráce). Stěžovatelka proto nemohla uplatnit všechna procesní práva jako hlavní daňový subjekt. Žalovaný popřel formálnost zahájení daňové kontroly. Stěžovatelka a její manžel se naopak zahájení daňové kontroly účelově vyhýbali. Stěžovatelce byla daň doměřena na základě dokazování při daňové kontrole. Stěžovatelka však žádné důkazy nepředložila, a proto byl jediným důkazem platební výměr manžela. Žalovaný považoval některé námitky stěžovatelky za irelevantní, neboť se týkaly případu jejího manžela. Nesouhlasil s tvrzením, že výzva k podání dodatečného daňového přiznání neobsahovala „*uvedení důvodných okolností nasvědčujících tomu, že daň lze doměřit*“. Nedůvodná byla i námitka nečinnosti správce daně. Je zřejmé, že žalobkyně měla po celou dobu daňové kontroly možnost předkládat důkazní prostředky i bez výzvy správce daně.

[19] V replice stěžovatelka poukázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 7. 2015, č. j. 1 Afs 180/2014 – 32, který vyhověl kasační stížnosti manžela stěžovatelky. Dodatečný platební výměr vůči manželu stěžovatelky, který Nejvyšší správní soud shledal nezákonným, byl přitom jediným a rozhodujícím důkazem pro doměření daně stěžovatelce.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

IV.1 Přerušení řízení

[20] Nejvyšší správní soud se při předběžném posouzení kasační stížnosti zabýval mimo jiné otázkami, zda lze v řízení o žalobě proti rozhodnutí o dodatečném platebním výměru namítat nezákonnost daňové kontroly, která předcházela jeho vydání, a zda je povinností správce daně

vyzvat před zahájením daňové kontroly k podání dodatečného daňového přiznání, resp. tvrzení. První senát posuzoval tyto otázky již ve věci vedené pod sp. zn. 1 Afs 183/2014, přičemž z důvodu existence rozporné judikatury Nejvyššího správního soudu je předložil k posouzení rozšířenému senátu podle § 17 s. ř. s. usnesením ze dne 10. 6. 2015, č. j. 1 Afs 183/2014 – 37.

[21] Výsledek řízení před rozšířeným senátem byl podstatný i pro rozhodnutí v nyní posuzované věci, Nejvyšší správní soud proto rozhodl podle § 48 odst. 3 písm. d) za použití § 120 s. ř. s. o přerušení řízení do rozhodnutí rozšířeného senátu ve věci vedené pod sp. zn. 1 Afs 183/2014 (usnesení ze dne 22. 7. 2015, č. j. 1 Afs 181/2014 – 31).

[22] Rozšířený senát rozhodl v dané věci usnesením ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014 - 55. Na položené otázky odpověděl tak, že „I. V žalobě proti rozhodnutí o stanovení daně lze namítat nezákonnost daňové kontroly, která předcházela jeho vydání, i pokud žalobce nenapadl její nezákonnost zásahovou žalobu dle § 82 a násl. s. ř. s. II. Dozví-li se správce daně jinak než na základě daňové kontroly (zejména z poznatků při správě jiných daní, z informací od jiných orgánů či soukromých subjektů nebo z vlastní vyhledávací činnosti) o skutečnostech či důkazech nasvědčujících tomu, že by daňovému subjektu měla být určitá daň doměřena, je zásadně povinen daňový subjekt o tom zpravit a vyzvat jej podle § 145 odst. 2 věty první daňového řádu k podání dodatečného daňového tvrzení.“

[23] Nejvyšší správní soud proto rozhodl výrokem I. tohoto rozsudku v souladu s § 48 odst. 5 za použití § 120 s. ř. s. o pokračování v řízení.

IV.2 Posouzení kasační stížnosti

[24] Kasační stížnost je přípustná. Důvodnost kasační stížnosti soud posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[25] Kasační stížnost je důvodná.

[26] Krajský soud vyšel z nesprávného předpokladu, že pro účely stanovení daně na základě § 13a zákona o daních z příjmů se manžel stěžovatelky nacházel v pozici hlavního daňového subjektu a stěžovatelka v pozici spolupracujícího manžela. Stěžovatelce tedy byly podle krajského soudu rozděleny podíly z příjmů a výdajů jejího manžela. Tento předpoklad by platil v případě, pokud by stěžovatelka uplatnila zdanění spolupracující osoby podle § 13 zákona o daních z příjmů, nikoliv však v případě uplatnění § 13a téhož zákona. Jakkoliv existuje v případě obou zmíněných forem zdanění určitá závislost na hlavním daňovém subjektu, oba instituty sledují odlišné cíle a používají při stanovení daňových povinností jiných postupů. Podstatná je pak především otázka rozložení důkazního břemene mezi oba manžele uplatňující společné zdanění podle § 13a zákona o daních z příjmů, tedy rozsah skutečností, které stěžovatelka mohla a měla prokazovat. Tato právní otázka přímo souvisí s kasačními námitkami, nelze ji proto přehlédnout při zkoumání jejich důvodnosti (srov. rozsudek ze dne 30. 1. 2015, č. j. 5 Afs 24/2014 – 36).

[27] K otázce společného zdanění manželů a rozložení důkazního břemene mezi oba manžele se vyjádřil rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 18. 11. 2014, č. j. 5 Afs 54/2012 – 33, č. 3203/2015 Sb. NSS. Závěry rozšířeného senátu znamenaly odklon od předchozí rozhodovací činnosti Nejvyššího správního soudu, přičemž je korektní podotknout, že krajský soud vydal napadený rozsudek ještě před citovaným usnesením rozšířeného senátu, jeho závěry tedy nemohl znát.

[28] Rozšířený senát nejprve vymezil rozdíl mezi zdaněním podle § 13 a § 13a zákona o daních z příjmů (ve znění účinném pro zdaňovací období let 2005 až 2007). U spolupracujících osob podle § 13 zákona o daních z příjmů se předpokládá, že spolupracující osoba se přímo podílí

(spolupracuje) na činnosti daňového subjektu, proto se příjmy dosažené při podnikání nebo jiné samostatné výdělečné činnosti provozované za spolupráce druhého z manželů a výdaje vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení v daném poměru rozdělují na podíly mezi daňovým subjektem a spolupracujícím manželem (manželkou). Jde tedy o stanovení podílu spolupracujících osob - manželů na společném podnikání nebo jiné samostatné výdělečné činnosti.

[29] Podle § 13a zákona o daních z příjmů manželé, kteří jsou poplatníky podle § 2 téhož zákona a vyživují alespoň jedno dítě žijící s nimi v domácnosti, mohou uplatnit výpočet daně ze společného základu daně (dále jen „společné zdanění“), jestliže tyto podmínky splní nejpozději poslední den zdaňovacího období, za které uplatňují společné zdanění. Společné zdanění mohou manželé uplatnit i v případě, že jeden z nich neměl příjmy, které jsou předmětem daně podle tohoto zákona. Podle odstavce 2 téhož ustanovení společným základem daně se pro účely tohoto zákona rozumí součet dílčích základů daně podle § 6 až § 10 zákona o daních z příjmů u obou manželů. Dílčí základy daně podle § 6 až § 10 uvedeného zákona každého z manželů se upraví podle § 5 a § 23 téhož zákona. Společný základ daně se sníží o nezdanitelné části základu daně podle § 15 zákona o daních z příjmů za oba manžele. Nezdanitelné části základu daně podle § 15 zákona o daních z příjmů může uplatnit i ten z manželů, který před společným zdaněním neměl zdanitelné příjmy kromě příjmů od daně osvobozených a příjmů zdaňovaných zvláštní sazbou daně, jestliže jinak splňuje podmínky stanovené pro jejich uplatnění.

[30] Smyslem tohoto institutu byla eliminace vlivu progresu daňových sazeb (zejména) v modelu jednoho manžela s vysokými příjmy a druhého manžela s příjmy minimálními či žádnými, a to rozdělením základu daně (tedy nikoli poměrným dělením příjmů a výdajů dosažených při společném podnikání) mezi manžele rovnoměrně tak, aby byly minimalizovány účinky daňové progresu, aniž by bylo vyžadováno, aby se jeden z manželů na podnikání nebo jiné samostatné výdělečné činnosti druhého z manželů jakkoliv podílel.

[31] Při společném zdanění manželů tedy nedochází k převzetí podílu na příjmech dosažených při podnikání nebo jiné samostatné výdělečné činnosti daňového subjektu - podnikajícího manžela. Tato skutečnost je rozhodná také pro otázku rozložení důkazního břemene. Rozšířený senát potvrdil, že po daňovém subjektu nelze požadovat, aby prokazoval skutečnosti, které jsou zcela mimo sféru jeho vlivu a které nemůže, ať již z důvodů zákonných překážek, anebo z důvodu faktického stavu věcí, zjistit a ověřit. Ačkoliv je v případě každého z manželů vedeno samostatné daňové řízení, každý z manželů nese břemeno tvrzení, jakož i břemeno důkazní jen ke své vlastní daňové povinnosti (vlastnímu dílčímu základu daně) a k tomu, jakým způsobem byl společný základ daně vypočten, což odpovídá i znění § 13a zákona o daních z příjmů. Možnost nakládat s těmito údaji a podklady přísluší jen manželu, který daných příjmů dosáhl, účtoval o nich, popř. vedl daňovou evidenci. Je proto na něm, aby rozhodné skutečnosti tvrdil a prokázal.

[32] Stěžovatelka byla objektivně schopna prokázat pouze skutečnost, jakým způsobem byl společný základ daně vypočten, což také odpovídá rozsahu jejího důkazního břemene vymezeného v § 13a zákona o daních z příjmů, podle kterého je povinna prokázat to, že společný základ daně činí součet dílčích základů daně a svůj dílčí základ daně. Z tohoto ustanovení však nelze nijak dovodit, že by byla povinna prokazovat dílčí základ daně svého manžela. Po stěžovatelce tak z důvodů zákonných i faktických nelze požadovat, aby tvrdila a prokazovala skutečnosti, tj. nesla důkazní břemeno např. ohledně příjmů či výdajů manžela v rámci jeho podnikatelské činnosti, byť tyto nepřímo formou rozdělení společného základu daně vykazala ve svém daňovém přiznání (srov. již citované usnesení rozšířeného senátu č. j. 5 Afs 54/2012 - 33).

[33] Nadto, zákon stěžovatelce neposkytuje přístup k informacím a skutečnostem, popř. důkazním prostředkům týkajícím se dílčího základu daně manžela a ani její manžel nemá

zákonnou povinnost jí tyto podklady poskytnout. Ve svém daňovém přiznání stěžovatelka ani neuvádí (dílčí) základ daně svého manžela, ale pouze výši společného základu daně vycházející ze součtu dílčích základů daně. Ve vztahu k dílčímu základu daně jejího manžela jde pouze o součást určité matematické operace.

[34] Rozšířený senát dále zdůraznil, že je třeba vzít v úvahu také rozdíl mezi „*vlastní daňovou povinností (resp. základem daně) každého z manželů*“ a „*dani připadající na každého z manželů*“. Zákon nestanoví „*solidární odpovědnost*“ za daňovou povinnost. Vlastní daňová povinnost každého z manželů zůstává zachována. Pouze v případě rozhodnutí manželů využít práva uplatnění společného zdanění manželů se uplatní při jejím výpočtu postup podle § 13a zákona o daních z příjmů. Výsledek doměření daně u manžela stěžovatelky tedy ovlivňuje pouze výši daně na ni připadající, což je právě důsledkem volby stěžovatelky a jejího manžela uplatnit postup podle § 13a zákona o daních z příjmů.

[35] Skutečnost, že některý z manželů při jejich společném zdanění nesprávně uvedl svůj dílčí základ daně, pak jde logicky k tíži každého z manželů, stejně jako jde ve prospěch každého z manželů daňová výhoda získaná využitím institutu společného zdanění manželů. Výše daňové povinnosti manžela stěžovatelky je tedy pro správce daně předběžnou otázkou ve smyslu § 28 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků (usnesení rozšířeného senátu č. j. 5 Afs 54/2012 - 33, odst. 31 a 33).

[36] Lze proto učinit dílčí závěr, že stěžovatelka nemohla nést podle § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků důkazní břemeno k prokázání skutečností, které byl její manžel povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž prokázání byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Jinými slovy, při způsobu zdanění podle § 13a zákona o daních z příjmů správce daně nebyl oprávněn požadovat po stěžovatelce prokázání skutečností, které byl ve smyslu § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků povinen prokazovat její manžel (srov. usnesení rozšířeného senátu č. j. 5 Afs 54/2012 – 33, odst. 29 a 32).

[37] Správce daně proto pochybil, zahájil-li u stěžovatelky daňovou kontrolu dne 10. 12. 2010 s odůvodněním, že mu vzniklo podezření, že manžel stěžovatelky neuvedl ve svém přiznání k dani z příjmů veškeré zdanitelné příjmy. Každý z manželů nese břemeno tvrzení i břemeno důkazní jen k vlastní daňové povinnosti (vlastnímu dílčímu základu daně) a k tomu, jakým způsobem byl společný základ daně vypočten.

[38] Využití výpočtu daně ze společného základu daně manželů ovšem s sebou nese jak pozitiva, tak negativa. Ze závěrů rozšířeného senátu vyplývá nejen rozsah důkazního břemene, ale také okruh skutečností, které mohou být předmětem dokazování, uplatnili-li manželé společné zdanění podle § 13a zákona o daních z příjmů. Tento způsob výpočtu má za následek, že jakákoliv změna dílčího základu daně z příjmů u jednoho z manželů se bezprostředně promítne do společného základu daně manželů, a tím ovlivní výši daňové povinnosti i druhého z manželů. Zvýšení dílčího základu daně a doměření daně z příjmů u manžela stěžovatelky mělo s ohledem na zvolený způsob uplatnění společného základu daně u obou manželů bez dalšího dopad do způsobu výpočtu daně stěžovatelky.

[39] Stěžovatelka tedy nejenže nebyla povinna prokazovat skutečnosti týkající se dílčího základu daně jejího manžela, ale takové námitky uplatnit ani nemohla, neboť se netýkaly její daňové povinnosti. Stěžovatelka mohla navrhnout pouze důkazy k prokázání skutečnosti, jakým způsobem byl společný základ daně vypočten, resp. ke svému dílčímu základu daně, nikoliv důkazy, které mají prokázat dílčí základ daně jejího manžela. Dílčí základ daně manžela stěžovatelky není a ani nemůže být předmětem dokazování v daňovém řízení se stěžovatelkou (srov. rozsudek ze dne 28. 1. 2016, č. j. 5 Afs 25/2015 – 32, nebo výše citovaný rozsudek č. j. 5 Afs 24/2014 – 36, ústavní stížnost proti poslední uvedenému rozsudku byla odmítnuta

pro zjevnou neopodstatněnost usnesením Ústavního soudu ze dne 3. 6. 2015, sp. zn. IV. ÚS 1022/15). Zvolený způsob zdanění byl právem stěžovatelky, nikoliv její povinností. Pokud se daňový subjekt rozhodne pro určitý způsob zdanění, nemůže na něj nahlížet pouze izolovaně, ale je povinen respektovat všechny daňové dopady, které taková volba přináší.

[40] Podstatná část kasační stížnosti i žaloby však směřuje právě k prokázání dílčího základu daně manžela stěžovatelky, resp. stěžovatelka namítá, že jí nebylo řádně umožněno prokázat skutečnosti související s dílčím základem daně manžela. Námitky a navrhované důkazy se tedy vztahují výlučně k tvrzení, které ve svém přiznání k dani z příjmů za rok 2007 učinil (resp. měl učinit) manžel stěžovatelky. Ohledně těchto tvrzení svědčí důkazní břemeno pouze manželovi stěžovatelky. Tyto námitky nemohly být důvodné, soud se jimi proto blíže nezabýval.

[41] Nicméně, jak již soud uvedl výše, samotné zahájení a vedení daňové kontroly u stěžovatelky za účelem odstranění pochybností o dílčím základu daně jejího manžela bylo nezákonné.

[42] Prokazování výše dílčího základu daně manžela stěžovatelky podle § 10 zákona o daních z příjmů bylo předmětem jiného samostatného daňového řízení. Zvýšení dílčího základu daně a doměření daně z příjmů u manžela stěžovatelky mělo s ohledem na zvolený způsob uplatnění společného základu daně u obou manželů bez dalšího dopad do způsobu výpočtu daně stěžovatelky. Soudu je ovšem z úřední činnosti známo, že manželů stěžovatelky byla daň doměřena dodatečným platebním výměrem ze dne 21. 4. 2011, č. j. 95041/11/346912709821, v rozporu se zákonem, neboť v dané věci nebyly splněny podmínky pro doměření daně podle pomůcek (v podrobnostech viz rozsudek ze dne 22. 7. 2015, č. j. 1 Afs 180/2014 – 32). Skutečnost, že výše daňové povinnosti manžela stěžovatelky, která je podle usnesení rozšířeného senátu č. j. 5 Afs 54/2012 – 33 předběžnou otázkou pro účely stanovení daně stěžovatelce, byla doměřena nezákonným způsobem, přičemž dodatečný platební výměr ze dne 21. 4. 2011 vystavený manželů stěžovatelky byl jediným podkladem pro doměření daně stěžovatelce, je důvodem i pro zrušení nyní napadeného rozhodnutí finančního ředitelství.

[43] Závěrem soud doplňuje, že v posuzované věci nedošlo k marnému uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně z příjmů stěžovatelky za zdaňovací období roku 2007. Stěžovatelka namítala, že zahájení daňové kontroly i vydání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání byly pouze formální úkony, které nebyly způsobilé zamezit uplynutí prekluzivní lhůty ve smyslu § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Zahájení daňové kontroly neobstálo z důvodů uvedených výše, odlišný závěr ovšem platí pro výzvu k podání dodatečného daňového přiznání.

[44] Obdobnou výzvou vydanou ve vztahu k manželů stěžovatelky se soud podrobně zabýval v rozsudku č. j. 1 Afs 180/2014 – 32, na jehož plné odůvodnění pro stručnost odkazuje. Na tomto místě postačí shrnout, že výzva splňovala požadavky podle § 47 odst. 2 věty první zákona o správě daní a poplatků, byla tedy úkonem přerušujícím běh prekluzivní lhůty a zakládajícím běh lhůty nové. Konkrétně, výzva (1) vyjadřovala pochybnosti správce daně o výši správnosti předchozího vyměření daně, (2) směřovala k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, (3) výlučným nebo hlavním účelem tohoto úkonu nebylo přerušování běhu prekluzivní lhůty, a (4) odpovídala povaze a rozsahu zjišťovaných skutečností. Byť se pochybnosti vyjádřené ve výzvě vztahovaly k dílčímu základu daně manžela stěžovatelky, odlišná výše společného základu daně manželů by se s ohledem na výše uvedené závěry bez dalšího musela promítnout do daňového přiznání stěžovatelky. Jedná se o odlišnou situaci od té, kdy by správce daně v rámci daňové kontroly požadoval po stěžovatelce prokázání skutečností vztahujících se k dílčímu základu daně jejího manžela. Správce daně byl tedy oprávněn vyzvat stěžovatelku k podání dodatečného daňového přiznání.

[45] V takovém případě byl ovšem povinen jí k tomu poskytnout přiměřenou lhůtu. Správce daně výzvu ze dne 9. 12. 2010, č. j. 163289/10/346912709821, odeslal dne 10. 12. 2010 (výzva byla stěžovatelce doručena dne 13. 12. 2010), ale již téhož dne 10. 12. 2010 zahájil u stěžovatelky daňovou kontrolu. Po zahájení daňové kontroly přitom již nebylo možné dodatečné daňové přiznání podat (§ 41 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků; srov. také § 141 odst. 6 daňového řádu).

[46] Podle usnesení rozšířeného senátu č. j. 1 Afs 183/2014 – 55 má přitom nesprávnou výši daně zásadně „*napravit*“ samotný daňový subjekt. Možnost nápravy vlastním právním jednáním (dodatečným daňovým tvrzením) má být daňovému subjektu poskytnuta i tehdy, zjistí-li skutečnosti nasvědčující zvýšení daňové povinnosti samotný správce daně, a to jakýmkoli způsobem s výjimkou daňové kontroly. Následkem doměření daně z úřední povinnosti na základě daňové kontroly je totiž vznik zvláštní povinnosti daňového subjektu, a sice povinnosti platit penále. Pokud se tedy správce daně jinak než na základě daňové kontroly (zejména z poznatků při správě jiných daní, z informací od jiných orgánů či soukromých subjektů či z vlastní vyhledávací činnosti) dozví o skutečnostech či důkazech nasvědčujících tomu, že by daňovému subjektu měla být určitá daň doměřena, je zásadně povinen daňový subjekt o tom zpravit a vyzvat jej k podání dodatečného daňového tvrzení. Jen výjimečně, pokud by samotné zpravení daňového subjektu o tom, jaké informace má správce daně k dispozici, mohlo vést ke zmaření cíle správy daní, tedy správného stanovení daně, lze od výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení upustit a bez dalšího u daňového subjektu zahájit daňovou kontrolu. Rozšířený senát dodal, že uvedené závěry se neuplatní tehdy, zahajuje-li správce daně daňovou kontrolu bez konkrétních důvodů vztažených ke kontrolovanému daňovému subjektu.

[47] Citované usnesení rozšířeného senátu se sice primárně vztahuje na daňové řízení podle daňového řádu, zatímco v době vydání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání a zahájení daňové kontroly u stěžovatelky byl účinný ještě zákon o správě daní a poplatků, obecná východiska rozšířeného senátu vztahující se k zahájení daňové kontroly směřující k prokázání konkrétních skutečností, aniž by předtím byla vydána výzva k podání dodatečného daňového tvrzení, však lze vztáhnout i na nyní posuzovanou věc. Správce daně pochybil, pokud nedal stěžovatelce reálnou možnost na výzvu k podání dodatečného daňového přiznání reagovat a bez dalšího tentýž den s ní zahájil daňovou kontrolu s důsledkem doměření daně včetně penále. Zahájení daňové kontroly u stěžovatelky přitom nebylo namátkové, ale důvodem bylo prověření podezření, že manžel stěžovatelky neuvedl ve svém daňovém přiznání veškeré zdanitelné příjmy.

[48] S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud uzavřel, že krajský soud nesprávně vyhodnotil povahu daňového řízení vedeného o konkrétní daňové povinnosti stěžovatelky. Nesprávný výchozí předpoklad, že stěžovatelka nesla důkazní břemeno ke sporné části týkající se dílčího základu daně jejího manžela, pak ovlivnil i vypořádání žalobních námitek. Rozložení důkazního břemene v případě společného zdanění manželů podle § 13a zákona o daních z příjmů nesprávně posoudil i žalovaný. Zároveň žalovaný v řízení vedeném s manželem stěžovatelky nesprávně posoudil podmínky pro doměření daně podle pomůcek, a na základě takto nezákonně doměřené daně doměřil i daň stěžovatelce. Ze všech uvedených důvodů takový postup nemohl obstát.

V. Závěr a náklady soudního řízení

[49] Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou, proto rozsudek krajského soudu zrušil. Současně zrušil i rozhodnutí finančního ředitelství, protože již v řízení před krajským soudem byly dány důvody pro takový postup (§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. ve spojení s § 78 odst. 1 a 3 s. ř. s.), a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). V něm bude žalovaný vázán názorem Nejvyššího správního soudu (podle § 78 odst. 5 s. ř. s.).

[50] Tímto rozsudkem je řízení před správními soudy skončeno, Nejvyšší správní soud proto rozhodl rovněž o celkových nákladech soudního řízení (§ 110 odst. 3 věta druhá s. ř. s.). Podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s., 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. Procesně úspěšnou byla v dané věci stěžovatelka, neboť výsledkem řízení před správními soudy bylo zrušení správního rozhodnutí, které napadla žalobou.

[51] Pokud jde o jejich výši v průběhu řízení o nyní posuzované kasační stížnosti, ta je představována zaplaceným soudním poplatkem za kasační stížnost ve výši 5.000 Kč, náklady spojenými se zastoupením za 2 úkony právní služby po 3.100 Kč (odůvodnění kasační stížnosti ze dne 6. 11. 2014 a doplnění kasační stížnosti ze dne 27. 8. 2015) a paušální náhradou hotových výdajů ve výši 300 Kč za každý z těchto úkonů [§ 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. d) a § 13 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif)]. Náklady zastoupení tedy činí 6.800 Kč. Zástupkyně stěžovatelky není plátkyní DPH. Celková výše náhrady nákladů za řízení o kasační stížnosti (včetně soudního poplatku) činí 11.800 Kč.

[52] Náhrada nákladů za řízení před krajským soudem zahrnuje zaplacený soudní poplatek za žalobu ve výši 3.000 Kč, náklady spojené se zastoupením za 2 úkony právní služby po 3.100 Kč (převzetí a příprava zastoupení, podání repliky ze dne 17. 1. 2013; žalobu podal obecný zmocněnec Mgr. L. T., který není advokátem, na tento úkon se proto advokátní tarif nevztahuje) a paušální náhradu hotových výdajů ve výši 300 Kč za každý z těchto úkonů [§ 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a) a d) a § 13 odst. 3 advokátního tarifu]. Náklady zastoupení tedy činí 6.800 Kč. Zástupkyně stěžovatelky není plátkyní DPH. Celková výše náhrady nákladů za řízení před krajským soudem (včetně soudního poplatku) činí 9.800 Kč.

[53] Žalovaný je tedy povinen nahradit stěžovatelce náklady soudního řízení ve výši celkem 21.600 Kč, a to ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupkyně stěžovatelky Mgr. Lucie Šmidákové.

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

V Brně dne 30. listopadu 2016

JUDr. Josef Baxa
předseda senátu