



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Vojtěcha Šimíčka a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobkyně **J. D.**, zastoupené JUDr. Jaromírem Hanušem, advokátem se sídlem Kosmova 20, Ostrava, proti žalovanému **Finančnímu úřadu v Moravské Třebové**, se sídlem Nádražní 8, Moravská Třebová, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové, pobočka v Pardubicích ze dne 29. 5. 2006, č. j. 52 Ca 8/2006 - 54,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **se z a m í t á .**
- II.** Žalovanému **se 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 :

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalobkyně jako stěžovatelka domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové, pobočka v Pardubicích, kterým byla zamítnuta její žaloba proti nezákonnému zásahu spočívajícímu v provádění nezákonné daňové kontroly daně z příjmů fyzických osob u stěžovatelky za zdaňovací období roku 2001. Krajský soud daňovou kontrolu neshledal nezákonnou, neboť podle jeho názoru byla zahájena ve lhůtě podle § 47 odst. 1 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále též „daňový řád“).

Stěžovatelka proti tomu v kasační stížnosti uvádí, že uplatňuje důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). Konkrétně pak namítá, že nesouhlasí se stanovením okamžiku počátku běhu prekluzivní lhůty podle § 47 odst. 1 daňového řádu. Zatímco žalovaný a krajský soud mají za to, že tato lhůta začala běžet od konce roku 2002, stěžovatelka se domnívá, že se tak stalo již od konce roku

2001. Poukazuje k tomu na § 38g zákona ČNR č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění účinném pro rok 2001, který je zvláštním předpisem a z něhož vyplývá, že daňové přiznání je povinen podat každý, jehož roční příjmy, které jsou předmětem daně z příjmů fyzických osob, přesáhly 10 000 Kč. Podle stěžovatelky tedy povinnost podat daňové přiznání vzniká okamžikem dosažení příjmů, které jsou předmětem daně a přesahují 10 000 Kč. Ustanovení § 40 odst. 3 daňového řádu, na něž se odvolává krajský soud, upravuje lhůtu pro podání daňového přiznání a nikoli vznik povinnosti daňové přiznání podat. Stěžovatelka má dále za to, že se krajský soud řádně nevypořádal se všemi námitkami uvedenými v žalobě týkajícími se počátku běhu prekluzivní lhůty a svůj právní názor řádně neodůvodnil. Vzhledem ke všemu uvedenému navrhuje rozsudek krajského soudu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení.

Žalovaný ve svém vyjádření s kasační stížností nesouhlasí a navrhuje její zamítnutí. Poukázal také na to, že emotivně zabarvené výroky, kterými stěžovatelka zpochybňovala odborné kvality žalovaného, nejsou v souladu se zásadami součinnosti a spolupráce.

Kasační stížnost je podle § 102 a násl. s. ř. s., přípustná a její důvodnost posoudil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

Stěžovatelka sice výslovně uvádí, že namítá důvody podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s., ve skutečnosti však uplatňuje pouze důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. (*nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení*), zpochybňuje totiž závěr krajského soudu ohledně okamžiku zahájení běhu prekluzivní lhůty podle § 47 odst. 1 daňového řádu, a důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. (*nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé*), domnívá se totiž, že se krajský soud nevypořádal s žalobními námitkami ve vztahu k počátku běhu prekluzivní lhůty.

V daném případě nejsou mezi účastníky sporné žádné skutkové okolnosti týkající se správního řízení (stěžovatelka v kasační stížnosti souhlasí se závěrem krajského soudu, že daňová kontrola byla fakticky zahájena výzvou dne 27. 9. 2005), a není proto třeba rekapitulovat správní spis.

Pokud jde o stěžovatelčinu námitku, že se krajský soud nevypořádal s jejími žalobními tvrzeními ve vztahu k počátku běhu prekluzivní lhůty, nelze jí přisvědčit. Krajský soud zevrubně popsal vztah ustanovení § 47 odst. 1 a 2 a § 40 odst. 3 daňového řádu a § 38g zákona o daních z příjmů (str. 6 a 7 napadeného rozsudku) a zdůraznil, že zatímco uvedená ustanovení daňového řádu stanoví povinnost podat daňové přiznání ve stanovené lhůtě, tak § 38g zákona o daních z příjmů vymezuje okruh subjektů, na něž dopadá daňová povinnost. Svůj závěr o tom, že lhůta k vyměření daně podle § 47 odst. 1 daňového řádu začala plynout až od 31. 12. 2002, dostatečným a přesvědčivým způsobem zdůvodnil a jeho rozhodnutí tak nelze považovat za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, jak se domnívá stěžovatelka. Tvrzený důvod kasační stížnosti uvedený v § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. tak nebyl shledán.

Nejvyšší správní soud dále musel posoudit, zda je uvedený závěr krajského soudu v souladu se zákonem, tj. zda lhůta pro vyměření daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2001 začala běžet od konce roku 2002. Při tom vycházel zdejší soud z předmětných ustanovení daňového řádu a zákona o daních z příjmů.

Lhůta pro vyměření daně je stanovena v § 47 odst. 1 daňového řádu tak, že „*pokud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak, nelze daň vyměřit ani doměřit či přiznat nárok na daňový odpočet po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde současně byla povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat*“. V daném případě je tedy rozhodné posoudit, kdy vznikla povinnost podat daňové přiznání.

Podle § 40 odst. 1 daňového řádu je daňové přiznání nebo hlášení „*povinen podat každý, komu vzniká v souladu s tímto zákonem nebo zvláštním předpisem tato povinnost, nebo ten, koho k tomu správce daně vyzve. Daňové přiznání se nepodává v průběhu konkurzu. Není-li v tomto nebo v jiném daňovém zákoně stanoveno jinak, daň je splatná ve lhůtě pro podání daňového přiznání nebo hlášení*“. Odst. 2 tohoto ustanovení stanoví náležitosti a způsob podávání daňového přiznání a odst. 3 lhůtu k jeho podání („*Daňové přiznání nebo hlášení se podává nejpozději do tří měsíců po uplynutí zdaňovacího období. Jedná-li se o poplatníka, který má povinnost na základě zákona mít účetní závěrku ověřenou auditorem, nebo jehož přiznání zpracovává a předkládá daňový poradce, podává se daňové přiznání nejpozději do šesti měsíců po uplynutí zdaňovacího období. To platí jen, je-li příslušná plná moc k zastupování podána správci daně před uplynutím neprodloužené lhůty. Pokud v prodloužené lhůtě daňový poradce zemře nebo zanikne a přiznání v prodloužené lhůtě podá daňový subjekt sám, je lhůta zachována*.“)

Ustanovení § 38g zákona o daních z příjmů, který je – jak správně stěžovatelka připomíná – ve vztahu k daňovému řádu zákonem zvláštním, je nazváno „*Daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob*“ a ve svém odst. 1 (ve znění účinném pro rok 2001) stanovil, že „*daňové přiznání je povinen podat každý, jehož roční příjmy, které jsou předmětem daně z příjmů fyzických osob, přesáhly 10 000 Kč, pokud se nejedná o příjmy od daně osvobozené, o příjmy, z nichž je daň vybírána srážkou podle zvláštní sazby daně, nebo o příjmy, z nichž je daň vybírána podle § 16 odst. 2. Daňové přiznání je povinen podat i ten, jehož roční příjmy, které jsou předmětem daně z příjmů fyzických osob, nepřesáhly 10 000 Kč, ale vykazuje daňovou ztrátu*“. Odst. 2 tohoto ustanovení pak určuje, který poplatník není daňové přiznání povinen podat, a odst. 3 stanoví, které příjmy je povinen poplatník v daňové přiznání uvést.

V daném případě je stěžovatelka přesvědčena o tom, že žalovaný i krajský soud nesprávně posoudili právní otázku stanovení počátku běhu tříleté prekluzivní lhůty podle § 47 odst. 1 daňového řádu. Podle stěžovatelky totiž povinnost podat daňové přiznání vzniká okamžikem dosažení příjmů, které jsou předmětem daně a přesahují 10 000 Kč, tedy ještě v předmětném zdaňovacím období (v roce 2001) a nikoli až v roce následujícím, kdy je daňový poplatník povinen daňové přiznání podat (v roce 2002). S tímto právním názorem však nelze souhlasit. Pro výpočet daňové povinnosti je rozhodný daňový základ, který je definován § 5 odst. 1 zákona o daních z příjmů tak, že základem daně se rozumí částka, „*o kterou příjmy plynoucí poplatníkovi ve zdaňovacím období, za které se pro účely daně z příjmů fyzických osob považuje kalendářní rok, přesahují výdaje prokazatelně vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení (...)*“. Jestliže je základ daně zjišťován za kalendářní rok, musí být uvažováno s veškerými příjmy a daňovými výdaji za takový rok. Není pochyb o tom, že kalendářní rok končí až uplynutím posledního dne v tomto roce (tj. 31. 12.). I § 38g zákona o daních z příjmů, jehož znění se stěžovatelka dovolává, váže povinnost podat daňové přiznání na roční příjmy („*...daňové přiznání je povinen podat každý, jehož roční příjmy, které jsou předmětem daně z příjmů fyzických osob, přesáhly...*“).

Roční příjmy přitom lze zjistit až po uplynutí celého kalendářního roku. Daňový subjekt nemá povinnost podat daňové přiznání v okamžiku, kdy jeho příjmy přesáhnou částku 10 000 Kč, ale pouze když jeho roční příjmy přesáhnou 10 000 Kč. Pokud v průběhu roku daňový subjekt dosáhne určitých příjmů přesahujících tuto částku, nemusí to ještě znamenat, že jeho roční příjmy tuto částku přesáhnou, a že bude povinen podat daňové přiznání. Totéž lze uvést i ve vztahu k daňové ztrátě, neboť až na konci roku má daňový poplatník nezvratitelnou jistotu o tom, že bude vykazovat daňovou ztrátu.

Aplikováno na posuzovanou věc to znamená, že daňové přiznání za zdaňovací období roku 2001 bylo možno podat nejprve následující rok, tedy v roce 2002. Počátek běhu tříleté prekluzivní lhůty se počítá od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost daňové přiznání podat, tj. od 31. 12. 2002. Jestliže daňová kontrola byla zahájena prokazatelně dne 27. 9. 2005, stalo se tak před uplynutím prekluzivní lhůty, neboť ta uplynula až dnem 31. 12. 2005. Shodný právní závěr ve vztahu k určení počátku prekluzivní lhůty podle § 47 odst. 1 daňového řádu zaujal Nejvyšší správní soud již ve svém rozhodnutí ze dne 8. 2. 2007, č. j. 2 Afs 93/2006 - 75, ze dne 31. 5. 2005, č. j. 6 Afs 19/2003 - 79 nebo v rozsudku ze dne 17. 2. 2006, č. j. 8 Afs 7/2005 - 96. Nepřímo se pak o tento právní závěr zdejší soud opřel v rozsudku ze dne 31. 5. 2006, č. j. 5 Afs 42/2004 - 61, (zveřejněno: Sb. NSS 954/2006) nebo v rozsudku ze dne 9. 12. 2004, č. j. 7 Afs 22/2003 - 109 (všechna uvedená rozhodnutí jsou dostupná na www.nssoud.cz). Tvrzený důvod kasační stížnosti uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. neobstojí.

Vzhledem k tomu, že nebyl naplněn žádný ze stěžovatelkou uplatněných důvodů, Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Stěžovatelka, která neměla v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení a úspěšnému žalovanému náklady řízení nevznikly. Proto soud rozhodl, že se žalovanému právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává (§ 60 odst. 1, § 120 s. ř. s.).

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

V Brně dne 15. května 2007

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu