



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Alexandra Krysla a soudkyň Mgr. Miroslavy Kašpírkové a Mgr. Ing. Veroniky Baroňové v právní věci **žalobkyně Z. K.**, bytem K. V., Š. 1583/4, *zastoupené Ing. Ladislavem Kubicou, daňovým poradcem, se sídlem Rokycanova 1929, Sokolov*, proti **žalovanému Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 20. 12. 2012 čj. 9590/12-1100-401062

t a k t o :

- I. **Rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 20. 12. 2012, čj. 9590/12-1100-401062 se z r u š u j e a věc se vrací k dalšímu řízení žalovanému.**
- II. **Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni náklady řízení ve výši 15.342 Kč, do třiceti dnů od právní moci rozsudku, k rukám Ing. Ladislava Kubici, daňového poradce.**

### O d ů v o d n ě n í

#### I. Vymezení věci

1. Žalobkyně se žalobou domáhala zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni (*dále jen „žalovaný“*) ze dne 20. 12. 2012, čj. 9590/12-1100-401062 (*dále jen „napadené rozhodnutí“*), jímž bylo zamítnuto odvolání žalobkyně a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu v Karlových Varech (*dále jen „správce daně“*), dodatečný platební výměr ze dne 20. 1. 2012, čj. 6831/12/128912400709 (*dále jen „dodatečný platební výměr“*), na daň z příjmů fyzických osob za rok 2007 ve výši 191.420 Kč.

2. Dnem 1. 1. 2013 nabyl účinnosti zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, podle jehož § 7 písm. a) vykonává působnost správního orgánu nejbližší nadřízeného finančním úřadům Odvolací finanční ředitelství se sídlem v Brně, které je ve smyslu § 69 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (*dále jen „s.ř.s.“*) správním orgánem, na který přešla působnost Finančního ředitelství v Plzni. Soud proto žalovaným označil Odvolací finanční ředitelství.

## II. Důvody žaloby

3. Podle obsahu žaloby žalobkyně v žalobě namítala: 1) že jí byla vyměřena daň z příjmů fyzických osob za rok 2007, přestože uplynula lhůta pro její vyměření, neboť výzva k podání daňového přiznání z 19. 10. 2010 a zejména následně vydaná výzva k odstranění pochybností z 15. 11. 2010 byla neurčitá, proto nezákonná a nemohla být úkonem směřujícím k vyměření daně a přerušit běh lhůty pro vyměření daně; 2) že není schopna rozlišit, jaké úkony vyvolaly oprávněnost vydání dodatečného platebního výměru, když nebyla zahájena daňová kontrola a podmínky pro její zahájení ani nebyly dány; 3) že nebyla daňovým subjektem, když neprovozovala žádnou živnost; 4) že se žalovaný řádně nevypořádal s jejími odvolacími námitkami; 5) že byly k vydání dodatečného platebního výměru a napadeného rozhodnutí účelově vybrány skutečnosti tak, aby mohl být dodatečný platební výměr vydán; 6) že unesla důkazní břemeno ve smyslu § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (*dále jen „ZSDP“*), resp. § 92 odst. 3 a 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (*dále jen „d.ř.“* nebo „daňový řád“).

## III. Vyjádření žalovaného

4. K žalobní námitce ad 1) žalovaný uvedl, že byla žalobkyně podle § 40 odst. 1 ZSDP vyzvána výzvou z 19. 10. 2010 k podání přiznání k dani z příjmu fyzických osob (*dále též „DPFO“*) za rok 2007. Toto daňové přiznání podala. Správce daně zahájil podle § 43 ZSDP výzvou k odstranění pochybností z 15. 11. 2010 vytýkácí řízení. Dle žalovaného tak byla žalobkyně před uplynutím lhůty pro vyměření daně zpraveno o úkonu správce daně (výzva k podání daňového přiznání) směřujícímu k vyměření (stanovení) daně, čímž došlo k přerušení běhu lhůty, a nová tříletá lhůta běžela znovu od konce roku 2010 a skončila nejdříve 31. 12. 2013. Platební výměr byl vydán na základě sdělení o průběhu a výsledku postupu k odstranění pochybností týkajících se údajů uvedených v daňovém přiznání k DPFO za zdaňovací období roku 2007. Na základě ustanovení § 264 odst. 4 d.ř. a § 148 odst. 1 d.ř. žalovaný dovodil, že i po nabytí účinnosti daňového řádu je lhůta pro stanovení daně tříletá, přičemž účinky právních skutečností, které mají vliv na její běh a které nastaly přede dnem nabytí účinnosti daňového řádu se posuzují podle dosavadních právních předpisu, tj. podle ZSDP. Pro stanovení DPFO za rok 2007 je tak zachována lhůta, která běží znovu od konce roku 2010 a pokud nenastanou jiné skutečnosti, které by její běh dle § 148 d.ř. ovlivnily, uplyne dne 31. 12. 2013. Podle § 148 odst. 4 d.ř. lhůta pro stanovení daně neběží po dobu řízení před soudem ve správním soudnictví. Žalovaný se proto neztotožnil s námitkou žalobkyně, že tato lhůta již uplynula.

5. K námitce ad 2) žalovaný uvedl, že bylo v řízení do 31. 12. 2010 postupováno podle ZSDP a od 1. 1. 2011 podle daňového řádu. Platební výměr byl vydán na základě sdělení o průběhu a výsledku postupu k odstranění pochybností týkajících se údajů uvedených v daňovém přiznání k DPFO za rok 2007, který byl vydán v souladu s § 90 d.ř.

6. K námitce ad 3) se žalovaný neztotožnil s názorem žalobkyně, že není daňovým subjektem. Uvedl, že byla žalobkyně správcem daně vyzvána k podání daňového přiznání k DPFO za rok 2007. Toto podala a v něm uvedla jako ostatní příjmy dle § 10 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (*dále jen „ZDP“*) příjmy ve výši 760.642 Kč (tj. příjmy, které byly zjištěny správcem daně z obchodování na portálu AUKRO) a proti těmto příjmům uplatnil výdaje ve výši 691.213 Kč. Podle § 6 ZSDP se daňovým subjektem rozumí mimo jiné poplatník; poplatníkem se rozumí osoba, jejíž příjmy, majetek nebo úkony jsou přímo podrobeny dani. Obdobně vymezuje daňový subjekt daňový řád. Podle ZDP jsou poplatníky DPFO fyzické osoby. Vzhledem k tomu, že žalobkyně podal jako poplatník DPFO daňové přiznání k DPFO za rok 2007, ve kterém vykázala příjmy podléhající této dani ve výši 760.642 Kč a daň ve výši 1.128 Kč, nelze se ztotožnit s názorem, že není a nebyla daňovým subjektem.

7. K námitce ad 4) žalovaný nesouhlasil, že by nebyla brána v úvahu odvolání žalobkyně. Pro úplnost však dodal, že správcem daně nebyly dostatečně zjištěny a vyhodnoceny všechny rozhodné skutečnosti, proto muselo být řízení odvolacím orgánem v souladu s § 114, § 115 a § 92 doplňováno. Veškeré postupy byly prováděny na základě platných zákonů a v jejich souladu.

8. K námitce ad 5) žalovaný uvedl, že žalobkyně nebyla odvolacím orgánem přesvědčována o tom, že její postavení je jiné, než sama uvádí. Správce daně ani odvolací orgán nezpochybnili, že příjmy vykázané žalobkyní v daňovém přiznání byly dosaženy prodejem zboží přes internet (AUKRO). Uvedené skutečnosti však nemají žádný vliv na nutnost prokázat, že se v případě uplatněných výdajů jedná o výdaje prokazatelně vynaložené na dosažení vykázaných příjmů, a to bez ohledu na to, zda jsou internetové obchody realizovány v rámci rodiny, či nikoliv. Odvolací orgán žádným způsobem nezpochybnil příjmy vykázané žalobkyní v daňovém přiznání, ale zabýval se oprávněností uplatnění výdajů jako výdajů vynaložených na dosažení vykázaných příjmů.

9. K námitce ad 6) žalovaný uvedl, že dle § 31 odst. 9 ZSPD daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván, přičemž tento postup je shodný od 1. 1. 2011 s ust. § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu. Z uvedeného plyne, že důkazní břemeno je na straně daňového subjektu, resp. je na něm, aby dostatečně prokázal svá tvrzení rozhodná pro správné vyměření daně a správce daně má v rámci zásady volného hodnocení důkazů posoudit každý z důkazů jednotlivě a všechny ve vzájemné souvislosti. (§ 8 odst. 1 d.ř.). Takto správce daně postupoval i v tomto případě.

#### IV. Posouzení věci krajským soudem

*Z čeho soud vycházel*

10. Při přezkoumání napadeného rozhodnutí soud vycházel podle § 75 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (*dále jen „s.ř.s.“*) ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, podle § 75 odst. 2 s.ř.s. přezkoumal napadený výrok rozhodnutí v mezích žalobou včas uplatněných žalobních bodů.

11. O věci samé rozhodl soud k návrhu žalobkyně po provedeném jednání. Žalovaný byl k jednání řádně předvolán. K jednání soudu se nedostavil, svoji neúčast omluvil a souhlasil, aby bylo jednáno a rozhodnuto v jeho nepřítomnosti. Soud tedy jednal ve smyslu § 49 odst. 3 s.ř.s. bez přítomnosti žalovaného. Vycházel přitom z obsahu soudního spisu a správního spisu. Žalobkyně, při jednání soudu zastoupená daňovým poradcem, setrvala na svých námitkách uplatněných v žalobě a podle obsahu žaloby sdělených při jednání soudu tak, jak jsou uvedeny v odstavci 3.

12. Na závěr jednání zástupce žalobkyně uvedl, že žalovaný zahájil řízení o doměření daně výzvou k podání daňového přiznání ze dne 19. 10. 2010, a to bez určení, jaké příjmy mají být podrobeny dani. V reakci na podané daňové přiznání vydal žalovaný následně 15. 11. 2010 výzvu k odstranění pochybností. Tato výzva je neurčitá, nekonkrétní a tak zcela v rozporu s požadavky zákona a s ustálenou judikaturou. Žalobkyně se přesto postupu k odstranění pochybností podrobila a poskytla součinnost v plném rozsahu. Výsledkem bylo doměření DPFO podle § 10 ZDP. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 4. 2013, čj. 1 Afs 105/2012-37 je však nekonkrétnost výzvy a následné jednání žalovaného ve formě daňové kontroly nezákonností a tím je i vydaný platební výměr nezákonný. Dále argumentoval zástupce žalobkyně ustanovením § 4 odst. 1 písm. c) ZDP upravujícím osvobození od daně s tím, že je zcela legalizováno, pokud někdo rozprodá vybavení domácnosti své či svých blízkých, resp. šatník svůj či svých blízkých, i když šlo o věci ještě nenošené a nevybalené z obalů. Dle § 10 ZDP lze podrobit dani z příjmu jen speciálně definované příjmy, a takových příjmů žalobkyně nedosáhla. Zdanění provedené žalovaným je proto v rozporu se zákonem. Žalovaný navíc zcela pominul povinnost doměřit daň ve správné výši. Je zcela nemožné podrobit dani všechny příjmy z prodeje movitých věcí bez bližšího zkoumání, zda šlo o věci použité nebo nové, kde by možná mohlo jít o obchodní činnost, avšak pak tyto příjmy nepodléhají zdanění dle § 10 ZDP. Pokud by šlo o věci použité, spadají do kategorie osvobozených příjmů. Rezignací na definování nákladů k předmětným příjmům a neuznáním ani nejnutnějších nabývacích nákladů (přesto, že se je žalobkyně snažila doložit, nebyly žalovaným zohledněny) dochází k situaci, kdy žalovaný nepřiměřeně maximalizuje daňový základ a omezeným výkladem § 10 ZDP zneužívá zákon ke stanovení daně pouze z příjmů, nikoliv ze zisku, což je v rozporu se zásadou, že musí být daň stanovena správně. Nelze říci, dosáhla-li žalobkyně příjmů z prodeje movitých věcí, které za účelem prodeje nakupovala, že byly nákupy v hodnotě nula. Obecně zákon pro takovou činnost stanoví paušální výdaje ve výši 40 % a tedy zákon sám předpokládá nenulové náklady. Způsob doměření daně, stanovení výše daně a zahrnutí osvobozených příjmů do základu daně dle § 10 ZDP označil zástupce žalobkyně z uvedených důvodů za nezákonný.

13. Žalobu soud shledal důvodnou.

*Právní hodnocení*

14. Žalobkyně v žalobě především tvrdí, že právo dodatečně jí vyměřit daň z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 2007 zaniklo. Namítá k tomu neurčitost výzvy k odstranění pochybností z 15. 11. 2010, která nemohla být ve smyslu § 47 odst. 2 ZSDP úkonem směřujícím k vyměření daně a být způsobilá přerušit běh lhůty pro vyměření daně.

15. Procesním předpisem pro postup správních orgánů byl do 31. 12. 2010 zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (viz výše „ZSDP“) a od 1. 1. 2011 zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád (viz výše „d.ř.“ nebo „daňový řád“). Podle § 264 odst. 1 d.ř. *se řízení nebo postupy, které byly zahájeny podle dosavadních právních předpisů, ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona (tj. od 1. 1. 2011) dokončí a práva a povinnosti z nich plynoucí posoudí podle ustanovení tohoto zákona, která upravují řízení nebo postupy, které jsou jim svou povahou a účelem nejbližší.* Řízení v prvním stupni bylo zahájeno podle ZSDP a na základě uvedeného přechodného ustanovení také podle ZSDP ukončeno vydáním platebního výměru. Odvolací řízení zahájené odvoláním doručeným 30. 1. 2012 bylo již vedeno podle nového daňového řádu.

16. Podle § 40 odst. 1 ZSDP *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. Není-li v tomto nebo v jiném daňovém zákoně stanoveno jinak, daň je splatná ve lhůtě pro podání daňového přiznání nebo hlášení.*

17. Žalobkyně byla na 19. 10. 2010 předvolána správcem daně k ústnímu jednání a bylo jí sděleno, že má správce daně informace o jejím prodeji přes portál AUKRO.cz, kde v roce 2007 dosáhla příjmů ve výši 760.642 Kč. Žalobkyně uvedla, že uvedený portál zná, ale nikdy tam žádné věci neprodávala. Výzvou z téhož dne byla správcem daně podle § 40 odst. 1 ZSDP vyzvána k podání přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2007. Daňové přiznání k DPFO za rok 2007 žalobkyně podala 10. 11. 2010. Jako ostatní příjmy podle § 10 odst. 1 ZDP vykázala částku 760.642 Kč a výdaje k nim vykázala částkou 691.213 Kč.

18. Podle § 43 odst. 1 ZSDP *vzniknou-li pochybnosti o správnosti průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání nebo hlášení, popřípadě dodatečného daňového přiznání nebo následného hlášení a dalších písemností předložených daňovým subjektem, nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, správce daně ve výzvě sdělí daňovému subjektu tyto pochybnosti způsobem umožňujícím daňovému subjektu určitou odpověď a předložení důkazních prostředků. Současně správce daně vyzve daňový subjekt, aby se k těmto pochybnostem vyjádřil, zejména, aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvětlil a nepravdivé údaje opravil, nebo pravdivost údajů řádně prokázal.*

19. Správce daně vydal podle § 43 odst. 1 ZSDP dne 15. 11. 2010 pod čj. 162666/10/128912400454 výzvu k odstranění pochybností. Ve výzvě je uvedeno, že žalobkyně v daňovém přiznání v § 10 uplatňuje výdaje ve výši 691.213 Kč a správce daně má

pochybnosti o správnosti uvedených výdajů. Proto žalobkyni vyzval, aby prokázala správci daně pravdivost a správnost výše uvedených výdajů. Uvedeno je, že pochybnosti vyplynuly z daňového přiznání za rok 2007. Žalobkyně byla vyzvána, aby se ke vzniklým pochybnostem vyjádřila a doplnila neúplné údaje, vysvětlila nejasnosti, nepravdivé údaje opravila, pravdivost údajů řádně prokázala. Zejména prokázala správci daně oprávněnost výdajů doložením výdajových dokladů.

20. Pro posouzení, zda byla žalobkyni daň vyměřena po uplynutí lhůty k jejímu vyměření, je rozhodné ustanovení § 47 odst. 1 ZSDP, podle něhož *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 daňová povinnost, nebo do tří let od vzniku daňové povinnosti u těch daní, které nemají zdaňovací období. Podle § 47 odst. 2 ZSDP 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. Vyměřit a doměřit daň však lze nejpozději do deseti let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení, nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde byla současně povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat.*

21. Podle § 264 odst. 4 daňového řádu *se běh a délka lhůty pro vyměření, která započala podle dosavadních právních předpisů a neskončila do dne nabytí účinnosti tohoto zákona (tj. do 1. 1. 2011) ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona posuzuje podle ustanovení tohoto zákona, které upravuje 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. Právní skutečnosti nově zakládající stanovení běhu lhůty pro stanovení daně podle tohoto zákona, které započaly přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, staví běh lhůty až ode dne účinnosti tohoto zákona.* Podle § 148 odst. 1 daňového řádu *nelze daň stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky.* Z uvedených ustanovení je zřejmé, že i po nabytí účinnosti zákona č. 280/2009 je lhůta pro stanovení daně tříletá. Pro danou právní věc je však rozhodující, že se účinky právních skutečností, které mohly mít vliv na běh lhůty pro vyměření daně, které nastaly přede dnem nabytí účinnosti daňového řádu (tj. do 31. 12. 2010), posuzují podle zákona o správě daní a poplatků, tedy podle § 47 odst. 1 a 2 ZSDP.

22. Lhůta stanovená § 47 odst. 1 ZSDP je koncipována jako lhůta prekluzivní. To znamená, že jejím marným uplynutím dochází k zániku práva daň vyměřit či doměřit (nikoliv k promlčení, při němž zaniká nárok na plnění, avšak právo, byť v oslabené podobě, nadále trvá). K interpretaci § 47 odst. 1 ZSDP z hlediska běhu lhůty se vyslovil Ústavní soud v nálezu ze dne 2. 12. 2008, sp.zn. I. ÚS 1611/07 (dostupném na <http://nalus.usoud.cz>) a tento jeho výklad bývá vyjádřen právní větou tak, že k daňové prekluzi dochází po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost, nikoliv od konce roku, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání, neboť takovým výkladem by byla výslovná tříletá lhůta prodloužena na čtyřletou. Tento výklad bývá označován jako tzv. teorie 3+0.

23. U daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2007 tříletá prekluzivní lhůta pro doměření daně podle § 47 odst. 1 ZSDP počala plynout dne 1. 1. 2008 a její konec připadl na den 31. 12. 2010. K prekluzi práva daň doměřit by proto došlo uplynutím roku 2010, ledaže by správce daně učinil úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení ve smyslu § 47 odst. 2 ZSDP.

24. Podmínky přerušení prekluzivní lhůty ve smyslu § 47 odst. 2 ZSDP vymezil rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 16. 5. 2006, čj. 2 Afs 52/2005 - 94, č. 953/2006 Sb. NSS takto: *„Běží-li základní tříletá lhůta pro vyměření daně, může k jejímu přerušení dojít jen za podmínky, že byl učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo k jejímu dodatečnému stanovení a že o něm byl daňový subjekt zpraven. Co se konkrétně rozumí úkonem zasahujícím do běhu lhůty, zákon neuvádí. Je tedy otázkou výkladu, které úkony mohou způsobit přerušení běhu lhůty, přičemž je třeba mít na zřeteli, že jde o lhůtu prekluzivní, vytvářející jistotu daňového subjektu o jeho daňové povinnosti. Její běh lze proto „prodlužovat“ jen výjimečně a z důvodů závažných. [...] Úkon přerušující lhůtu musí tak nutně být výrazem procesní aktivity ústící ve vyměření či dodatečné stanovení daně, vycházet z určitých pochybností o správnosti postupu daňového subjektu nebo o správnosti předchozího vyměření. Účelem ust. § 47 odst. 2 [zákona o správě daní a poplatků] je poskytnutí nové lhůty, vyvstala-li potřeba prověřit některé skutečnosti v rámci předchozí lhůty a byla-li vůči daňovému subjektu projevena konkrétním úkonem.“*

25. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí označil za úkon, který ve smyslu § 47 odst. 2 ZSDP směřuje k vyměření daně výzvu k podání daňového přiznání z 19. 10. 2010 s tím, že tato výzva byla žalobkyni doručena 21. 10. 2010. Dle žalovaného tak byla žalobkyně *„před uplynutím lhůty pro vyměření daně zpravena o úkonu správce daně (výzva k podání daňového přiznání) směřujícím k vyměření (stanovení) daně a nová tříletá lhůta běžela znovu od konce roku 1010, tj. uplyne, pokud nenastanou jiné skutečnosti, které by její běh ovlivnily, dne 31. 12. 2013.“* Žalovaný se proto neztotožnil s názorem žalobkyně v odvolání, že tato lhůta již uběhla.

26. Soud se však s tímto závěrem žalovaného neztotožnil, neboť je toho názoru, že je nutno i na výzvu k podání daňového přiznání podle § 40 odst. 1 ZSDP klást požadavky stanovené rozšířeným senátem v citovaném usnesení ze dne 16. 5. 2006, čj. 2 Afs 52/2005 - 94, na úkon způsobilý přerušit běh základní tříleté lhůty pro vyměření daně. Není pochyb o tom, že výzva k podání daňového přiznání podle § 40 odst. 1 ZSDP je úkonem směřujícím k vyměření daně a žalobkyně o něm byla zpravena. Další podmínkou však je, že musí takový úkon vycházet z určitých pochybností o správnosti postupu daňového subjektu. Výzva k podání daňového přiznání z 19. 10. 2010 však tuto podmínku nesplňuje. I když je z protokolu ze dne 19. 10. 2010 zřejmé, že bylo žalobkyni sděleno, že získal správce daně informace k prodeji žalobkyně přes portál AUKRO a žalobkyni bylo sděleno, o jakou částku se za rok 2007 jedná, tyto údaje nejsou v následně žalobkyni doručené výzvě k podání daňového přiznání již nijak vyjádřeny. Výzva je tak nekonkrétní a nemůže sama o sobě dle názoru soudu být považována za úkon, který by bez dalšího přerušil běh prekluzivní lhůty pro vyměření daně. To znamená bez následně před uplynutím lhůty k vyměření daně řádně zahájeného vytykácího řízení nebo daňové kontroly.

27. Námitky žalobkyně směřují zejména vůči následující výzvě k odstranění pochybností ze dne 15. 11. 2010 vydané správcem daně podle § 43 odst. 1 ZSDP (odst. 19). Pokud by správce daně kvalifikovaným způsobem touto výzvou zahájil vytýkácí řízení, bylo by možné výzvu z 15. 11. 2010 považovat za úkon ve smyslu § 47 odst. 2 ZSDP, který je způsobilý přerušit běh základní tříleté lhůty pro vyměření daně. To se však v daném případě nestalo.

28. Nejvyšší správní soud popsal podmínky, při jejichž splnění je správce daně oprávněn vyzvat daňový subjekt k odstranění pochybností v usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2008, čj. 9 Afs 110/2007 – 102 (č. 1729/2008 Sb. NSS), kde uvedl: *„Existence pochybnosti správce daně o zákonem předepsaných skutečnostech je tedy nutnou podmínkou pro zahájení vytýkácího řízení. V materiálním právním státě, v němž je vyloučena libovůle orgánů veřejné moci, musí být existence pochybnosti opřena o skutkové důvody, tj. o důvody objektivně existující a nespočívající toliko v úsudku a vůli příslušných pracovníků správce daně. Jen tak - tedy ověřením existence a povahy těchto skutkových důvodů - je možno zaručit přezkoumatelnost toho, zda příslušný správce daně skutečně pochybnost o tvrzeních daňového subjektu měl, anebo zda ji neměl a požadoval na daňovém subjektu vysvětlení a prokazování jím tvrzených skutečností toliko na základě zákonem nedovoleného náhodného výběru či dokonce na základě z libovůle vycházejícího či jinak mimo zákonná kritéria se pohybujícího úsudku pracovníka správce daně. [...] Postačí, půjde-li o důvodné podezření, tj. o podezření založené na dostatečně konkrétních a přesvědčivých poznatcích správce daně či na jeho analýzách obdobné kvality opřených o skutkové důvody. V každém případě tedy musí jít o poznatky či analýzy mající skutkový základ vztahující se k daňově relevantní činnosti daňového subjektu a opírající se o logickou a racionální úvahu. Poznatky mohou mít například charakter informací o obchodní činnosti dalších daňových subjektů obchodujících s prověřovaným subjektem, vůči němuž má být zahájeno vytýkácí řízení, ukazují-li tyto poznatky, že jsou v rozporu s tvrzeními prověřovaného subjektu, ač by se měly shodovat. Analýzy mohou být založeny například pokračování na dlouhodobém sledování výše daňové povinnosti příslušného daňového subjektu (např. odlišuje-li se přiznávaná daň v určitém zdaňovacím období znatelně od výše daně v jiných zdaňovacích obdobích) či na analýze toku finančních prostředků mezi ním a jinými daňovými subjekty. [...] Nepostačí proto, vyzve-li správce daně daňový subjekt toliko k tomu, aby vysvětlil údaje na určitém řádku či řádcích daňového přiznání - taková výzva totiž postrádá uvedení pochybností, které správce daně ve vztahu k daňové povinnosti daňového subjektu chová.“* Právní názor zde vyjádřený je aplikovatelný i na § 43 odst. 1 ZSDP, ve znění zákona č. 270/2007 Sb., tedy na znění tohoto ustanovení, podle něhož v dané věci správní orgány postupovaly, neboť uvedená novela jen precizovala, že pochybnosti musí být daňovému subjektu sděleny takovým způsobem, aby mu bylo umožněno podat určitou odpověď a předložit důkazní prostředky. Totéž dovodil rozšířený senát v citovaném usnesení, když posuzoval znění tohoto ustanovení před uvedenou novelou.

29. Náležitostmi výzvy k odstranění pochybností se zabýval Nejvyšší správní soud také v rozsudku ze dne 4. 4. 2013, čj. 1 Afs 105/2012-37 (dostupný na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)), na který odkázal žalobce při jednání soudu. V tomto rozsudku posuzoval Nejvyšší správní soud, zda bylo vytýkácí řízení zahájeno v souladu se zákonem, vycházel při tom z výše uvedeného



usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2008, čj. 9 Afs 110/2007 – 102, a dospěl k závěru, že výzva podle § 43 odst. 1 ZSDP, kterou bylo zahájeno vytýkácí řízení je nezákonná a že správce daně zahájil vytýkácí řízení v rozporu s § 43 ZSDP. Při posouzení náležitosti výzvy k odstranění pochybností z 15. 11. 2010 soud částečně i z tohoto rozsudku Nejvyššího správního soudu vycházel.

30. Ve výzvě k odstranění pochybností ze dne 15. 11. 2010 je uvedeno, že žalobkyně v daňovém přiznání v § 10 uplatňuje výdaje ve výši 691.213 Kč a správce daně má pochybnosti o správnosti uvedených výdajů, proto žalobkyni vyzval, aby prokázala pravdivost a správnost výše uvedených výdajů. Uvedeno je, že pochybnosti vyplynuly z daňového přiznání za rok 2007. Žalobkyně byla vyzvána, aby se ke vzniklým pochybnostem vyjádřila a doplnila neúplné údaje, vysvětlila nejasnosti, nepravdivé údaje opravila, pravdivost údajů řádně prokázala. Zejména, aby prokázala správci daně oprávněnost výdajů doložením výdajových dokladů. Z textu výzvy z 15. 11. 2010 je zřejmé, že neobsahuje konkrétní pochybnosti správce daně, neobsahuje sdělení, na základě jakých skutečností pochybuje správce daně o správnosti údajů uvedených v daňovém přiznání. Věta doplněná nad rámec textu § 43 odst. 1 ZSDP: „*Zejména prokázal správci daně oprávněnost doložením výdajových dokladů*“ nepředstavuje dostatečně konkrétní a přesvědčivý skutkový poznatek správce daně, který by zakládal pochybnosti o pravdivosti údaje uvedeného žalobkyní v daňovém přiznání pod příjmy podle § 10 ZDP. Žádná další výzva či jiný úkon ve smyslu § 47 odst. 2 ZSDP do konce lhůty k vyměření daně, tj. do 31. 12. 2010 již správcem daně učiněn nebyl.

31. Žalobkyně dle protokolu z 12. 1. 2011 předložila správci daně originály příjmových dokladů č. 872321, č. 9976321a č. 9128723 a fakturu - daňový doklad č. 115000551. Správce daně vydal následně ještě dvě výzvy, a to z 22. 6. 2011, aby žalobkyně prokázala, že peněžní prostředky, kterými bylo zboží uhrazeno, jsou již zdaněné finanční prostředky, či nejsou předmětem daně či jsou od daně osvobozené. Výzvou z 12. 8. 2011 byla žalobkyně vyzvána k prokázání pohybů na účtu žalobkyně ve výzvě specifikovaném. Správce daně zhodnotil žalobkyní předložené doklady jako neprůkazné a neuznal jí proti vykázaným příjmům žádné výdaje. Odvolací orgán dospěl po přezkoumání spisového materiálu k závěru, že rozhodné skutečnosti nebyly správcem daně dostatečně zjištěny a vyhodnoceny a na základě skutečností vyplývajících ze spisového materiálu nelze o odvolání rozhodnout. Proto bylo odvolacím orgánem řízení doplněno.

32. V odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedl žalovaný, že je pravdou, že ze strany správce daně nebyly sděleny žalobkyni pochybnosti ohledně oprávněnosti výdajů dokládaných žalobkyní ve vztahu k vykázaným příjmům. To, že tak činí až odvolací správní orgán, zdůvodnil žalovaný ustanovením § 115 odst. 1 d.ř., podle něhož může odvolací orgán v rámci odvolacího řízení provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení, anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně, který napadené rozhodnutí vydal, se stanovením přiměřené lhůty. Odvolací orgán tak učinil výzvou ze dne 17. 8. 2012, čj. 6147/12-1100-401062, kterou žalobkyni vyzval (v návaznosti na zjištění z Celního ředitelství Plzeň, že se daňový subjekt nevyskytuje v evidenci dovozů uskutečněných v roce 2007, a že tedy zboží z USA nedovezl) k prokázání, že příjmy vykázané v daňovém přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2007 ve výši 760.642 Kč byly

dosaženy právě prodejem zboží (oděvů), jehož nákup dokládá žalobkyně doklady o nákupu zboží v USA v hotovosti v úhrnné výši 31.930 USD, a že se tedy v případě dokládaných výdajů jedná o výdaje vynaložené na dosažení příjmů vykázaných žalobkyní v předmětném daňovém přiznání. Soud se ztotožňuje s žalovaným, že až v této výzvě odvolací orgán jednoznačně vyjádřil, a to s odkazem na ustanovení zákona důvody této výzvy a konstatoval nutnost prokázání požadovaných skutečností pro oprávněnost uplatnění výdajů dokládaných daňovým subjektem předloženými doklady jako výdajů prokazatelně vynaložených na dosažení příjmů vykázaných v daňovém přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2007. Uvedená výzva ze 17. 8. 2012, která byla úkonem způsobilým přerušit lhůtu pro vyměření daně, však byla vydána odvolacím orgánem až po uplynutí lhůty k vyměření daně, která uplynula dnem 31. 12. 2010.

33. Správce daně tak zahájil vytýkácí řízení v rozporu s § 43 ZSDP. V rámci takto vedeného vytýkácího řízení kontroloval v podstatě veškeré příjmy a výdaje vykázané žalobkyní v daňovém přiznání, proto bylo na místě, aby zahájil daňovou kontrolu a nikoli vytýkácí řízení. Správce daně si totiž v rámci vytýkácího řízení s ohledem na rozsah prověřovaných skutečností v daném případě počínal jako při daňové kontrole. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku ze dne 4. 4. 2013, čj. 1 Afs 105/2012-37: *„Jedním z rozdílů mezi vytýkácím řízením a daňovou kontrolou však je, že před zahájením vytýkácího řízení již musí správce daně disponovat poznatky, které odůvodňují pochybovat o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti daňového přiznání, přičemž tyto konkrétní důvody pro zahájení vytýkácího řízení musí daňovému subjektu sdělit (viz rozsudek NSS ze dne 3. 12. 2009, čj. 2 Aps 2/2009 – 52, bod 31, E. T. Holding, č. 2000/2010 Sb. NSS). Z toho, že stěžovatelka se výzvě správce daně podrobila a předložila mu požadované účetní záznamy, tedy chovala se tak, jako by byla výzva k odstranění pochybností učiněna v souladu se zákonem, nelze dovozovat, že došlo ke zhojení vady řízení spočívající v jejím zahájení v rozporu se zákonem. Tím by totiž soud de facto ignoroval, že správce daně smí zahájit vytýkácí řízení pouze za podmínek stanovených zákonem a nepřípustně by upřednostnil zájem státu na řádném výběru daní na úkor ochrany práv daňových subjektů.*

34. Na základě výše uvedeného dospěl soud k závěru, že žalobkyni nebyly výzvou ze dne 15. 11. 2010 náležitě sděleny konkrétní důvody zahájení vytýkácího řízení, proto je tato výzva nezákonná, když nesplňuje požadavky stanovené v § 43 odst. 1 ZSDP a nebylo jí kvalifikovaně zahájeno vytýkácí řízení ve smyslu § 43 odst. 1 ZSDP a nebyla úkonem, který by ve smyslu § 47 odst. 2 ZSDP přerušil běh prekluzivní lhůty pro vyměření daně. Žalobkyni tak byla vyměřena daň z příjmů fyzických osob za rok 2007, přestože uplynula lhůta pro její vyměření. Došlo tedy k prekluzi práva tuto daň vyměřit. Shledal-li zdejší soud prekluzi práva vyměřit daň, nemusel se již zabývat ostatními žalobními námitkami, neboť jejich vypořádání nemůže ovlivnit výrok tohoto rozhodnutí soudu.

35. Soud se přesto vyjadřuje k námitce žalobkyně týkající se unesení důkazního břemene a má za to, že žalobkyně v daňovém řízení, tak jak bylo provedeno, své důkazní břemeno unesla, když ve smyslu § 31 odst. 9 ZSDP prokázala předloženými důkazy skutečnosti, k jejichž průkazu byla správcem daně v průběhu daňového řízení vyzvána a obdobně podle § 92 odst. 3 d.ř., podle něhož daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen

uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Soud při činění tohoto závěru vycházel ze závěrů žalovaného, který v odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedl, že nezpochybňuje zdroj finančních prostředků žalobkyně k úhradě jí dokládaných výdajů ani způsob úhrady těchto výdajů, jak vyplývá z předloženého prohlášení bratra žalobkyně. Svůj závěr o tom, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno, žalovaný postavil na rozporu mezi zjištěním od Celního ředitelství v Plzni, že se žalobkyně jako daňový subjekt nevyskytuje v databázi dovozu uskutečněných v roce 2007, a důkazy předloženými žalobkyní v průběhu řízení, tj. doklady o nákupu oděvů (4x v úhrnné výši 31.930 USD) v USA a prohlášením prodávajícího, že tyto doklady byly vystaveny pro žalobkyni. Dle žalovaného byl požadavek na prokázání skutečností požadovaných výzvou ze dne 17.8. 2012, tj. souvislosti mezi dokládanými výdaji a vykázanými příjmy, zcela oprávněný a zásadní pro posouzení oprávněnosti uplatnění výdajů dokládaných žalobkyní doklady o nákupu zboží v USA jako výdajů prokazatelně vynaložených na dosažení příjmů vykázaných v daňovém přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2007. Dle žalovaného žalobkyně požadované skutečnosti na výzvu odvolacího orgánu žádným způsobem neprokázala a neprokázala tak oprávněnost uplatnění výdajů uvedených v daňovém přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2007 ve výši 691.213 Kč jako výdajů prokazatelně vynaložených na dosažení příjmů vykázaných v tomto daňovém přiznání. Žalobkyně dle žalovaného neprokázala ani, vzhledem k přepočtu dokládaných výdajů v USD jednotným kurzem, správnost výše vykazovaných výdajů ve vztahu k dokládaným dokladům. Dle žalovaného tak žalobkyně nesplnila svoji zákonnou povinnost prokázat všechny skutečnosti, které byla povinna uvádět v daňovém tvrzení, vyplývající z ustanovení § 92 odst. 3 d.ř. Dle názoru soudu však za této situace přešlo důkazní břemeno na žalovaného a bylo na něm, aby ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) d.ř. prokázal skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. Zpochybnění příjmu žalobkyně a s ním souvisejících výdajů nelze učinit toliko na základě sdělení celního ředitelství, jak učinil žalovaný, neboť existují i jiné způsoby, kterými se dané zboží mohlo dostat do dispozice žalobkyně, např. mohlo být zasíláno mezi dvěma fyzickými osobami, což není věcí celních orgánů. Jinými slovy, to, že zboží nebylo procleno, nebylo v daném případě rozhodné, neboť existují i jiné možnosti, jak mohlo být zboží zasláno z USA. Možností byl i dotaz na portál AUKRO, jaké zboží bylo žalobkyní prodáváno. Nic takového správce daně ani žalovaný neučinili, proto není správný závěr, že to byla žalobkyně, kdo neunesl své důkazní břemeno. I pokud by byla zahájena daňová kontrola, jak se soud domnívá, že mělo být učiněno, a bylo by postupováno obdobným způsobem, jak v dané věci bylo, byl by výsledek o unesení důkazního břemene žalobkyní stejný. V daném případě bylo na správci daně, resp. žalovaném, aby ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) d.ř. prokázal skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost důkazních prostředků uplatněných žalobkyní.

#### *Závěr*

36. Soud shledal napadené rozhodnutí nezákonným. Žaloba je důvodná. Soud proto podle § 78 odst. 1 s.ř.s. zrušil žalobou napadené rozhodnutí pro nezákonnost a podle § 78 odst. 4 s.ř.s. vyslovil, že se věc vrací žalovanému k dalšímu řízení. Správní orgán je podle § 78 odst.

5 s.ř.s. v dalším řízení vázán právním názorem vysloveným soudem ve zrušujícím rozsudku a znovu rozhodne o odvolání žalobce.

## V. Náklady řízení

37. Podle § 60 odst. 1 věta první s.ř.s. *nestanoví-li tento zákon jinak, 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.*

38. Žalobkyně měla ve věci plný úspěch, proto jí soud přiznal podle § 60 odst. 1 s.ř.s. právo na náhradu nákladů řízení před soudem. Při jednání soudu byla předsedou senátu stanovena zástupci žalobkyně lhůta tří dnů ke specifikaci požadované náhrady nákladů řízení. Soudu však ve stanovené lhůtě ani později nebyla specifikace nákladů řízení předložena, proto bylo o náhradě nákladů řízení rozhodnuto podle obsahu soudního spisu. Náklady řízení spočívají v zaplaceném soudním poplatku za žalobu a odměně daňového poradce stanovené podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (dále jen „advokátní tarif“). Zástupce žalobce, daňový poradce, je plátcem daně z přidané hodnoty, proto se částka jeho odměny zvyšuje o DPH vypočtenou podle zákona č. 235/2004 Sb. za použití sazby platné v době rozhodnutí soudu, tj. 21 %.

39. Sazba za jeden úkon právní služby ve věcech žalob projednávaných podle soudního řádu správního činí podle § 9 odst. 4 písm. d) a § 7 advokátního tarifu 3.100 Kč a podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu přísluší za jeden úkon právní služby paušální částka 300 Kč. Odměna daňového poradce sestává z 3 úkonů právní služby, a to jednoho úkonu podle § 11 odst. 1 písm. a) advokátního tarifu (převzetí a příprava věci), jednoho úkonu podle § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu (podání žaloby) a jednoho úkonu podle § 11 odst. 1 písm. g) advokátního tarifu (účast na jednání soudu) a z paušální částky za tři úkony ve výši 900 Kč, tj. 10.200 Kč. Daň z přidané hodnoty 21 % z této částky činí 2 142 Kč. Odměna daňového poradce činí 12.342 Kč.

40. K odměně daňového poradce bylo připočteno 3.000 Kč za zaplacený soudní poplatek za žalobu podle položky 18 bod 2. písm. a) Sazebníku poplatků, přílohy zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů. Žalobkyní zaplacený soudní poplatek 1.000 Kč za návrh na přiznání odkladného účinku žalobě podle položky 20 Sazebníku poplatků nebyl započten do nákladů řízení, neboť usnesením ze dne 7. 5. 2013, čj. 57 Af 19/2013 nebyl žalobě odkladný účinek přiznán. V řízení o návrhu na přiznání odkladného účinku žalobě proto nebyla žalobkyně úspěšná a částka zaplaceného soudního poplatku 1.000 Kč proto není ve smyslu § 60 odst. 1 s.ř.s. důvodně vynaloženým nákladem řízení před soudem.

41. Náklady řízení tak činí K plnění byla podle § 64 s.ř.s. k § 160 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb. s ohledem na technické možnosti žalovaného správního orgánu stanovena třicetidenní lhůta, platební místo bylo podle § 64 s.ř.s. k § 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb. stanoveno k rukám zástupce žalobce, daňového poradce.

**Poučení:** Proti tomuto rozsudku lze podat do dvou týdnů po jeho doručení kasační stížnost u Nejvyššího správního soudu. Lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.  
(§ 12 odst. 1, § 102, § 106 odst. 2 a 4 s.ř.s.)

V Plzni dne 25. června 2014

**Mgr. Alexandr Krysl, v.r.**  
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:  
Lenka Kovandová