



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a JUDr. Tomáše Foltase v právní věci žalobkyně: **J. P.**, zastoupená Mgr. Lucií Šmidákovou, advokátkou se sídlem Moravské nám. 4, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 10. 10. 2014, č. j. 30 Af 93/2012 – 67,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 10. 10. 2014, č. j. 30 Af 93/2012 – 67, zamítl žalobu podanou žalobkyní (dále jen „stěžovatelka“) proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 28. 6. 2012, č. j. 7566/12-1102-709598, kterým bylo zamítnuto odvolání a potvrzen dodatečný platební výměr vydaný Finančním úřadem ve Znojmě (dále jen „správce daně“) ze dne 22. 4. 2011, č. j. 103600/11/346916708767, na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2007, ve výši 337.600 Kč a penále v částce 67.520 Kč.

Krajský soud se v odůvodnění rozsudku nejprve zabýval námitkou týkající se nezákonnosti postupu správce daně při stanovení daně podle pomůcek. V projednávání věci však ke stanovení daně podle pomůcek nedošlo. V odůvodnění dodatečného platebního výměru je výslovně uvedeno, že správce daně měl k dispozici veškeré důkazní prostředky ve smyslu ust. § 93 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), a proto stanovil daň dokazováním. Ostatně stěžovatelka ani stanovení daně podle pomůcek v odvolání proti rozhodnutí správce daně nenamítala, když předkládala důkazní návrhy, kterými závěry správce daně zpochybňovala, z čehož plyne,

že si byla vědoma stanovení daně dokazováním. Krajský soud tak námitku nezákonného použití pomůcek, stejně jako nepřihlednutí k okolnostem, z nichž pro stěžovatelku vyplývají výhody (ust. § 98 odst. 2 daňového řádu), považoval za zcela bezpředmětnou. Pokud jde o stěžovatelkou namítanou povinnost finančního ředitelství přihlednout k důkazům i v odvolacím řízení, pak krajský soud uvedl, že poukaz na ust. § 114 odst. 4 daňového řádu je nepřipadný, neboť finanční ředitelství podle tohoto ustanovení nepostupovalo. V dané věci totiž došlo ke stanovení daně dokazováním, a v takovém případě se odvolací orgán musel zabývat i důkazy nad rámec omezení plynoucího z uvedeného ustanovení. Důkazními návrhy se přitom finanční ředitelství zabývalo, přičemž jasně uvedlo, z jakého důvodu je neosvědčilo jako důkazy v daňovém řízení. Jestliže tedy stěžovatelka pouze obecně namítala, že se finanční ředitelství důkazními návrhy nezabývalo, shledal krajský soud tuto žalobní námitku nedůvodnou. Krajský soud se rovněž zabýval namítaným nedoručením, resp. účelovostí a formálností, výzvy k podání dodatečného daňového přiznání a z toho vyplývající prekluze lhůty k vyměření daně. Stěžovatelka v první řadě namítala, že správce daně neučinil ve lhůtě do 31. 12. 2010 (konec prekluzivní lhůty) žádný úkon, který by směřoval k vyměření nebo dodatečnému stanovení daně. Podle vyjádření poskytovatele poštovních služeb (České pošty, s. p.) nebyla stěžovatelka v době doručování výzvy k podání dodatečného daňového přiznání dne 13. 12. 2010 zastížena, proto byla výzva uložena na poště Z. 2. Dne 21. 12. 2010 požádala stěžovatelka telefonicky poskytovatele poštovních služeb, aby písemnost doručil na jí zvolenou adresu. Krajský soud tak vyhodnotil, že stěžovatelka nepochybně o uvedené písemnosti věděla, jestliže žádala o její doručení na jinou adresu. Tímto projevila vůli, aby účinné doručování probíhalo na adrese dosílky místo adresy jejího trvalého pobytu. Krajský soud pak na základě těchto skutečností uzavřel, že o existenci výzvy k podání dodatečného daňového přiznání stěžovatelka již v době plynutí lhůty k uložení písemnosti věděla a případná nevědomost o jejím obsahu byla bezpochyby důsledkem jejího jednání vůči poskytovateli poštovních služeb. Lhůta k uložení písemnosti dále běžela a zásilka byla doručena [nastala fikce doručení podle ust. § 17 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“)] dne 23. 12. 2010. Uvedená výzva tudíž byla doručena před uplynutím prekluzivní lhůty k vyměření nebo dodatečnému stanovení daně. Krajský soud se dále zabýval tím, zda tato výzva byla výsledkem procesní aktivity správce daně ústící v dodatečné stanovení daně, a tedy způsobilá přerušit běh lhůty pro vyměření daně nebo její dodatečné stanovení. Ve výzvě přitom musí být uvedeny důvodné okolnosti nasvědčující tomu, že lze daň doměřit. Teprve tehdy může být úkonem směřujícím k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení podle ust. § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Krajský soud dospěl k závěru, že všechny tyto předpoklady předmětná výzva splňovala. Správce daně v ní jasně a srozumitelně uvedl, na základě jakých okolností se domnívá, že daňová povinnost stěžovatelky měla být vyšší, přičemž ta byla vyzvána ve zcela přiměřené lhůtě 15 dnů k podání dodatečného daňového přiznání a zároveň seznámena s možnými následky její nečinnosti. Výzva k podání dodatečného daňového přiznání tedy nebyla jen pouhým formálním úkonem, ale bezpochyby směřovala k dodatečnému stanovení daně z příjmů stěžovatelky. Správce daně tak měl zákonné oprávnění ji vydat. Jejím vydáním došlo k přerušení prekluzivní lhůty k vyměření daně, z čehož vyplývá, že prvostupňové i napadené rozhodnutí o odvolání byly vydány v zákonné lhůtě.

pokračování

Proti tomuto rozsudku podala stěžovatelka v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů podle ust. § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. V kasační stížnosti nejprve namítla, že byla porušena její práva podle čl. 36 odst. 1 a čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, a to tím, že byla v rozporu se zákonem uplatněna fikce doručení výzvy k podání dodatečného daňového přiznání. Podle stěžovatelky nebyly splněny podmínky pro uplatnění fikce doručení požadované v ust. § 17 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků. Až z obsahu dodatečného platebního výměru ze dne 22. 4. 2011, č. j. 103600/11/346916708767, se totiž dozvěděla, že správce daně vyhotovil dne 9. 12. 2010 výzvu k podání dodatečného daňového přiznání za rok 2007, kterou dne 10. 12. 2010 odeslal prostřednictvím České pošty, s. p., na adresu trvalého bydliště stěžovatelky. Zmocněnec stěžovatelky následně zjistil, že se zásilkou bylo v průběhu úložní doby manipulováno, když byla přeposílána na adresu H. 234/1, B. (na této adrese má trvalé bydliště zmocněnec stěžovatelky). Z doručení je přitom zřejmé, že správce daně zásilku odesílal jako doporučenou, která se nemá vracet odesílateli, má se vložit do schránky a má být uložena 10 dnů. Z doručení je dále zřejmé, že zásilka byla uložena dne 13. 12. 2010 na poště ve Z. a také dne 22. 12. 2010 na poště v B. Na doručení je také zatrženo, že dne 29. 12. 2010 byla zásilka vložena do domovní schránky, nebo byla dodána jiným způsobem dohodnutým s adresátem, protože adresát nebyl zastižen. Zásilka však nebyla vložena do domovní schránky stěžovatelky, ale byla poskytovatelem poštovních služeb vrácena správci daně dne 30. 12. 2010. O opakované doručení se správce daně již nepokusil. Stěžovatelka přitom nebyla s poskytovatelem poštovních služeb v kontaktu, a tudíž o doručované písemnosti neměla žádné povědomí. Poskytovateli poštovních služeb nedala žádný pokyn, aby jí adresovanou poštu přeposílal na jinou adresu. Proto poskytovatel poštovních služeb porušil právní předpis, když na údajný telefonický pokyn blíže neurčené osoby, změnil doručovací adresu u zásilky určené do vlastních rukou stěžovatelky. Navíc stěžovatelka byla v době doručování předmětné výzvy hospitalizována. Stěžovatelka také vyslovila nesouhlas se závěry krajského soudu týkající se doručování výzvy, neboť vybočují z mezí principu volného hodnocení důkazů a dále uvedla, že *„[Jí] krajský soud nesdělil, že by ve věci prováděl nové důkazy a ta se tak ve věci nemohla vyjádřit ani vznést námitky proti jejich pravosti a věrohodnosti. Není patrné, kdy a kdo za Českou poštu, s. p., vyjádření ve věci učinil, ani na základě čeho, tedy na základě jakých informací či důkazů.“* Co se týče otázky, kdo mohl znát adresu zmocněnce stěžovatelky, na kterou byla písemnost přeposílána, a tedy manipulovat s doručovací adresou, zastává stěžovatelka názor, že pokyn ke změně adresy mohl dát České poště, s. p., pouze správce daně, neboť jen ten tuto adresu znal. V dané věci tak nebyly splněny podmínky pro uplatnění fikce doručení ve smyslu ust. § 17 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, když předmětná písemnost nebyla po dobu úložní doby uložena v místě příslušné provozovně držitele poštovní licence a po marném uplynutí úložní doby ani nebyla vhozena do domovní schránky stěžovatelky. Správce daně prováděl pouze formální úkony, čímž porušil podle stěžovatelky její ústavní práva a základní zásady správy daní. Stěžovatelka byla třikrát vyzvána k zahájení daňové kontroly, avšak pro pracovní neschopnost a hospitalizaci se opakovaně omluvila. Správcem daně pak nebyla až do doby, kdy obdržela dodatečný platební výměr, kontaktována. Správce daně tedy činil úkony výhradně za účelem prolomení prekluzivní lhůty k doměření a vyměření daně za rok 2007. Podle stěžovatelky nebyla předmětná výzva k podání dodatečného daňového přiznání úkonem směřujícím k vyměření daně nebo k jejímu dodatečnému stanovení, když je sporné, zdali byla v průběhu prekluzivní lhůty vůbec doručena a zda s ohledem na pasivitu správce daně nebyla pouhým formálním

úkonem majícím za cíl přetrhnout běh prekluzivní lhůty. Z výše uvedených důvodů stěžovatelka navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil dalšímu řízení.

Odvolací finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti nejprve zrekapitulovalo dosavadní průběh řízení a stížní námitky. Ke stížním námitkám pak uvedlo, že se zcela ztotožňuje s napadeným rozsudkem, který považuje za zákonný. Předmětná výzva k podání dodatečného daňového přiznání za zdaňovací období roku 2007 byla doručena fikcí ve smyslu ust. § 17 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků dne 23. 12. 2010, tj. před uplynutím prekluzivní lhůty pro vyměření daně z příjmu za uvedené zdaňovací období. Odvolací finanční ředitelství zastává názor, že výzva k podání dodatečného daňového přiznání byla nepochybně úkonem přerušujícím běh prekluzivní lhůty pro doměření daně, protože byla projevem procesní aktivity správce daně, která vyústila v doměření daně. Vychází ze zcela konkrétních pochybností správce daně ve věci příjmů stěžovatelky, které byly srozumitelně vymezeny jako důvodný předpoklad doměření daně. Nejednalo se o formální či účelový akt, ale fakticky směřovala k ověření správnosti dosavadního vyměření daně. Po jejím vydání následovaly bez součinnosti se stěžovatelkou další úkony správce daně, které vyústily ve vydání dodatečného platebního výměru. V této souvislosti odvolací finanční ředitelství odkázalo na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 7. 2013, č. j. 8 Afs 61/2012 – 38. Na základě výše uvedeného pak navrhl, aby kasační stížnost byla zamítnuta a byla mu přiznána náhrada nákladů řízení v paušální částce 300 Kč na základě ust. § 11 a § 13 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“), a to s poukazem na nález Ústavního soudu ze dne 7. 10. 2014, sp. zn. Pl. ÚS 39/13.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s ust. § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které stěžovatelka uplatnila v podané kasační stížnosti, a přitom sám neshledal vady uvedené v odst. 4, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Podle ust. § 264 odst. 4 věty druhé daňového řádu se účinky právních skutečností, které mají vliv na běh lhůty pro vyměření nebo doměření daně a které nastaly přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, posuzují podle dosavadních právních předpisů.

Podle ust. § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků nestanoví-li tento nebo zvláštní zákon 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 odst. 2 věta první citovaného ustanovení 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.

Podle obsahu správního spisu správce daně dne 9. 12. 2010 vyhotovil výzvu k podání dodatečného daňového přiznání za rok 2007, kterou dne 10. 12. 2010 odeslal prostřednictvím České pošty, s. p., stěžovatelce na adresu jejího trvalého bydliště. Protože v době jejího doručování, tj. dne 13. 12. 2010, nebyla na této adrese zastižena, byla předmětná zásilka uložena na poště Z. 2. Z obsahu doručky je zřejmé, že adresa

pokračování

stěžovatelky byla přeškrtnuta a rukou byla připsaná adresa H. 234/1, B., na kterou byla předmětná zásilka dne 21. 12. 2010 přeposlána. Z důvodu neúspěšného pokusu o doručení byla zásilka uložena dne 22. 12. 2010 na poště B. 35. Na doručence je zatrženo, že zásilka byla dne 29. 12. 2010 vložena do domovní schránky, neboť adresátka nebyla zastižena.

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval stížní námitkou, že v rozporu se zákonem byla uplatněna fikce doručení výzvy k podání dodatečného daňového přiznání, ačkoliv nebyly splněny podmínky stanovené v ust. § 17 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků.

Nejvyšší správní soud vyhodnotil uvedenou stížní námitku jako nedůvodnou. Stěžovatelka nepochybně o zásilce zaslané jí správcem daně věděla, protože o jejím uložení na poště Z. 2 byla vyrozuměna. Stejně tak už od října 2010 věděla o záměru správce daně zahájit daňovou kontrolu. Svým jednáním (nedostavování se na opakované předvolání na Finanční úřad ve Znojmě a nezastižitelnost na adrese bydliště přesto, že podle lékařského potvrzení měla mít klid na lůžku v domácím léčení) úspěšně mařila snahu správce daně zahájit daňovou kontrolu. Logicky tedy jediné stěžovatelka mohla mít zájem na zkomplikování doručování, protože potřebovala získat čas, aby účinky doručení nenastaly před 31. 12. 2010 a došlo tak k prekluzi práva doměřit daň za zdaňovací období roku 2007. Mohla tedy dne 21. 12. 2010 požádat o přeposlání zásilky na jinou adresu. Zároveň je třeba zásadně odmítnout stěžovatelčino tvrzení, že s poskytovatelem poštovních služeb nebyla nikdy v kontaktu a že jediné správcem daně věděl, že Mgr. L. T., bytem H. 234/1, B., je jejím zmocněncem, a tedy právě on mohl dát pokyn k přeposlání zásilky. Skutečnost, že se jednalo o adresu osoby, která později stěžovatelku v řízení před správcem daně zastupovala nemá pro věc žádnou relevanci. Správce daně navíc dne 21. 12. 2010, kdy byl poskytovatel poštovních služeb požádán o přeposlání předmětné zásilky, ani nevěděl, že na adrese H. 234/1, B. má bydliště Mgr. L. T., který bude stěžovatelku v daňovém řízení zastupovat. Tato skutečnost mu totiž byla sdělena až dne 23. 12. 2010 doručením jejího „oznámení“. V této souvislosti lze konstatovat, že správcem daně neměl, a ani mít nemohl, jakýkoliv zájem na přeposlání předmětné zásilky. Pokud by totiž nebyla zásilka přeposlaná na jinou adresu, nevznikl by při jejím doručování žádný problém, protože podle ust. § 17 odst. 5 věty druhé zákona o správě daní a poplatků nevyzvedne-li si příjemce písemnost do 10 dnů od uložení, považuje se poslední den této lhůty za den doručení. Navíc tímto způsobem, tj. v souladu s citovaným ustanovením, již bylo dříve několikrát stěžovatelce bez jakýchkoliv problémů doručováno. Stěžovatelčino tvrzení, že to byl správcem daně, kdo dal pokyn k přeposlání zásilky, tak lze označit za účelovou, ničím nepodloženou fabulaci, která nemá racionální opodstatnění. Protože stěžovatelka si zásilku do 10 dnů od uložení nevyzvedla, považuje se poslední den této lhůty za den doručení ve smyslu ust. § 17 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků. Zásilka jí tedy byla doručena dne 23. 12. 2010, kdy ve smyslu citovaného ustanovení nastala fikce doručení. Proto podle názoru Nejvyššího správního soudu byla výzva k podání dodatečného daňového přiznání za zdaňovací období roku 2007 stěžovatelce doručena před uplynutím prekluzivní lhůty k doměření daně. Pokud by bylo akceptováno jednání stěžovatelky vedené snahou mařit účinky doručení za účelem dosažení prekludování možnosti doměřit jí daň, vedlo by to ad absurdum k tomu, že daňový subjekt by tímto způsobem mohl zmařit doručení jakékoliv písemnosti správce daně. Uvedla-li stěžovatelka v kasační stížnosti, že byla v době doručování předmětné výzvy hospitalizována, jednak toto své tvrzení nijak nedoložila, a

jednak ani její případná hospitalizace nevylučuje možnost, že to byla právě ona, kdo inicioval přeposlání předmětné výzvy na jinou adresu.

Co se týče stížní námitky, že předmětná zásilka nebyla vložena do domovní schránky stěžovatelky, ale byla poskytovatelem poštovních služeb vrácena správci daně dne 30. 12. 2010, také tuto námitku vyhodnotil Nejvyšší správní soud jako nedůvodnou. Z doručení je totiž naprosto zřejmé, že zásilka byla dne 29. 12. 2010 vložena do domovní schránky na adrese sdělené poskytovateli poštovních služeb. Vzhledem k okolnostem doručování neměl poskytovatel poštovních služeb důvod pochybovat o tom, že se jedná o jinou adresátkou užívanou schránku. Razítko správce daně na doručence s datem 30. 12. 2010 pak znamená, že tohoto dne byla doručena prokazující vložení zásilky do domovní schránky adresátky, založena do správního spisu. Pokud by totiž předmětná zásilka byla správci daně vrácena, jak tvrdí stěžovatelka, musela by být součástí správního spisu, a tak tomu není.

Namítala-li stěžovatelka v kasační stížnosti, že ji krajský soud nesdělil, že by ve věci prováděl nové důkazy a že není patrné, kdy a kdo za Českou poštu, s. p. podal vyjádření, ani na základě jakých informací či důkazů, čímž krajský soud porušil zákon a zkrátil stěžovatelku na jejích zákonných a ústavních právech, a proto je napadený rozsudek nepřezkoumatelný, rovněž tato námitka je podle Nejvyššího správního soudu nedůvodná. Vyjádření České pošty, s. p., k postupu doručování ze dne 3. 6. 2011 bylo již součástí správního spisu, protože bylo vyžádáno správcem daně. Pokud v řízení o žalobě vychází soud z údajů a listin obsažených ve správním spisu, nejedná se o dokazování ve smyslu ust. § 52 s. ř. s. (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008 - 117 nebo ze dne 29. 6. 2011, č. j. 7 As 68/2011 - 75). Krajský soud tedy v dané věci žádné dokazování neprováděl, neboť vycházel z obsahu správního spisu. Stěžovatelka tudíž nemohla být postupem krajského soudu jakkoliv zkrácena na svých zákonných či ústavních právech. Napadený rozsudek tak v kontextu uplatněné stížní námitky nelze hodnotit jako nepřezkoumatelný.

V další stížní námitce stěžovatelka vytýkala správci daně, že prováděl pouze formální úkony, resp. činil úkony účelově, a to výhradně z důvodu prolomení prekluzivní lhůty k doměření daně za zdaňovací období roku 2007, čímž porušil její ústavní práva a základní zásady správy daní. Podle obsahu správního spisu stěžovatelka v roce 2007 uplatňovala spolu s manželem výpočet daně ze společného základu daně manželů podle ust. § 13a zákona č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Správce daně provedl u manžela stěžovatelky ve dnech 17. 4. 2009 až 17. 6. 2010 daňovou kontrolu daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2007, při které zjistil, že měl spolu se stěžovatelkou příjmy podle ust. § 10 zákona o daních z příjmů ve výši 4.885.000 Kč, které nebyly uvedeny v jeho, ani stěžovatelčině, řádném či dodatečném daňovém priznání k dani z příjmů fyzických osob. Tato zjištění projednal správce daně s manželem stěžovatelky dne 17. 6. 2010 a dodatečný platební výměr mu doručil dne 7. 7. 2010. Poté správce daně vydal dne 19. 10. 2010 rozhodnutí o předvolání stěžovatelky k osobní účasti v daňovém řízení s tím, že se jedná o zahájení daňové kontroly na dani z příjmů fyzických osob pro zdaňovací období roku 2007. Z jednání nařízeného tímto rozhodnutím na den 9. 11. 2010 se stěžovatelka dne 8. 11. 2010 omluvila a doložila rozhodnutí o dočasné pracovní neschopnosti ode dne 7. 11. 2010. Správce daně proto

pokračování

dne 9. 11. 2010 vydal druhé rozhodnutí o předvolání, v němž stanovil nový termín jednání na 30. 11. 2010. Z tohoto jednání se stěžovatelka dne 28. 11. 2010 rovněž omluvila a doložila lékařskou zprávou, v níž je uvedeno: „*nutný klid na lůžku v domácím léčení*“. Správce daně tedy vydal dne 30. 11. 2010 třetí rozhodnutí o předvolání, v němž uvedl, že „*[k] zahájení daňové kontroly na dani z příjmů fyzických osob za rok 2007 se dostavte v termínu ode dne doručení tohoto rozhodnutí do 31. 12. 2010 a to v jakýkoliv pracovní den (mimo 8. 12. 2010) od 8:00 do 13:30 hod. a dne 31. 12. 2010 od 8:00 do 12:00 hod. na Finanční úřad ve Znojmě, kancelář č. 411 nebo 412*“. Na toto rozhodnutí stěžovatelka reagovala „oznámením nemoci“ ze dne 15. 12. 2010, ve kterém uvedla, že je „*stále zdravotně neschopná. (...) Podle zdravotní zprávy, kterou přikládám, musím mít klid na lůžku v domácím léčení*“. Přitom přiložená lékařská zpráva byla datována dne 6. 12. 2010. Dne 10. 12. 2010 byl sepsán úřední záznam č. j. 164256/10/346933708589, o místním šetření v místě trvalého bydliště stěžovatelky za účelem zahájení daňové kontroly daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2007. Pracovníkům správce daně se však nepodařilo stěžovatelku v místě jejího trvalého bydliště kontaktovat, neboť i přes opakované zvonění na domovní zvonek jim nikdo neotevřel přesto, že stěžovatelka, podle lékařských zpráv, měla mít klid na lůžku v domácím léčení. Správce daně se tak opakovaně snažil zahájit daňovou kontrolu u stěžovatelky, a to na základě konkrétních zjištění, která učinil v průběhu daňové kontroly u jejího manžela. Proto nelze dovodit, že by správce daně prováděl pouze formální, resp. účelové, úkony, jak tvrdila stěžovatelka.

Ve vztahu k výzvě správce daně ze dne 9. 12. 2010 k podání dodatečného daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2007 stěžovatelka namítala její formálnost z důvodu účelového prolomení prekluzivní lhůty k doměření daně z příjmů fyzických osob za uvedené zdaňovací období. Také tato námitka je podle názoru Nejvyššího správního soudu neopodstatněná. V dané věci bylo nutno zkoumat, zda výzva k podání dodatečného daňového přiznání za rok 2007 jako úkon směřující k dodatečnému stanovení daně vycházela z určitých pochybností správce daně o správnosti předchozího vyměření daně, zda směřovala k dodatečnému stanovení daně a zda odpovídala povaze a rozsahu zjišťovaných skutečností (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 7. 2013, č. j. 8 Afs 61/2012 – 38). Ve výzvě k podání dodatečného daňového přiznání je uvedeno, že stěžovatelka uplatňovala spolu s manželem Ing. M. P. výpočet daně ze společného základu daně manželů podle ust. § 13a zákona o daních z příjmů a vzhledem ke zjištěním vyplývajícím z provedené daňové kontroly u jejího manžela došlo ke změně původně přiznaného společného základu daně. Podle názoru Nejvyššího správního soudu tak v předmetné výzvě správce daně konkrétně formuloval důvody, které ho vedly k jejímu vydání. Stejně tak výzva obsahovala poučení o následcích nesplnění správcem daně stanovené povinnosti. Nejvyšší správní soud tudíž neshledal žádný důvod, proč by vydáním výzvy k podání dodatečného daňového přiznání nemělo ve stěžovatelčině případě dojít k přerušení běhu prekluzivní lhůty, když výzva splňovala náležitosti na ni kladené. Proto Nejvyšší správní soud považuje za správný závěr krajského soudu, že došlo k naplnění všech zákonem daných požadavků pro přerušení prekluzivní lhůty ve smyslu ust. § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, neboť se nejednalo o úkon pouze účelový a formální.

Ze všech výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji podle ust. § 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s. zamítl bez jednání postupem

podle ust. § 109 odst. 2 s. ř. s., podle kterého o kasační stížnosti rozhoduje zpravidla bez jednání.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 věta první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého, 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. Nejvyšší správní soud žádnému z účastníků náhradu nákladů nepřiznal, protože stěžovatelka v řízení úspěch neměla a odvolacímu finančnímu ředitelství žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

Odvolací finanční ředitelství požadovalo o přiznání paušální náhradu nákladů ve výši 300 Kč podle ust. § 13 odst. 3 advokátního tarifu v souvislosti s jedním úkonem právní služby (písemné vyjádření ke kasační stížnosti) s poukazem na § 36 odst. 1 s. ř. s. a na nález Ústavního soudu ze dne 7. 10. 2014, sp. zn. Pl. ÚS 39/13. Podle názoru Nejvyššího správního soudu není rovnost účastníků řízení ve smyslu ust. § 36 odst. 1 s. ř. s. narušena, pokud správnímu orgánu není v řízení, ve kterém měl plný úspěch, přiznána paušální náhrada nákladů řízení. Ve smyslu ust. § 13 odst. 1 a 3 advokátního tarifu náleží advokátovi náhrada hotových výdajů účelně vynaložených v souvislosti s poskytnutím právní služby, přičemž nedohodl-li se s klientem na jiné paušální částce, činí tato částka 300 Kč za jeden úkon právní služby. Podle nálezu Ústavního soudu ze dne 7. 10. 2014, sp. zn. Pl. ÚS 39/13, „[z]ásadu rovnosti účastníků řízení ve smyslu článku 37 odst. 3 Listiny základních práv a svobod naplňuje přiznání paušální náhrady coby náhrady hotových výdajů podle jejich demonstrativního výčtu v § 137 odst. 1 občanského soudního řádu i účastníkovi řízení, který advokátem zastoupen není, a to v situacích, v nichž by účastníkovi řízení zastoupenému advokátem byla přiznána taková náhrada podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu.“ A contrario z citovaného nálezu vyplývá, že paušální náhradu nákladů nelze přiznat účastníkovi řízení, pokud by mu paušální náhrada nákladů nepříslušela ani při zastoupení advokátem (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2015, č. j. 10 Afs 259/2014 - 56, ze dne 17. 12. 2014, č. j. 1 Afs 226/2014 - 33, a ze dne 27. 11. 2014, č. j. 4 As 220/2014 - 20). Taková situace jednoznačně v dané věci nastala. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 4. 2007, č. j. 6 As 40/2006 - 87, publ. pod č. 1260/2007 Sb. NSS, „v případě, že v soudním řízení správním vystupuje jako účastník orgán veřejné správy v oboru své působnosti, není v zásadě důvodně vynaloženým nákladem, pokud se v takovém řízení nechá zastoupit. [...] Stejně tak Vrchní soud v Praze konstatoval, že povinnost správního úřadu jím vydané rozhodnutí hájit na soudě proti správní žalobě představuje samozřejmou součást povinností plynoucí z běžné správní agendy. Nelze proto spravedlivě žádat na žalobci, aby hradil náklady, vzniklé tím, že správní úřad udělil k zastupování plnou moc advokátovi.“ Podle citovaného rozsudku by Odvolacímu finančnímu ředitelství nemohla být přiznána paušální náhrada nákladů, pokud by bylo zastoupeno advokátem, a proto ve smyslu citovaného nálezu mu tato náhrada nemůže být přiznána ani v případě, že zastoupeno není. Pro podporu výše uvedeného postupu viz také rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2015, č. j. 10 Afs 259/2014 - 56, ze dne 17. 12. 2014, č. j. 1 Afs 226/2014 - 33, a ze dne 27. 11. 2014, č. j. 4 As 220/2014 - 20.

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

V Brně dne 4. června 2015

pokračování

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu