

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců JUDr. Miluše Doškové a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobkyně **E. L.,** zastoupené JUDr. Janem Vodičkou, advokátem se sídlem Valdštejnská 381/6, Liberec, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Ústí nad Labem,** se sídlem Velká Hradební 61, Ústí nad Labem, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 9. 3. 2004, sp. zn. 16 Ca 417/2001,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 9. 3. 2004, sp. zn. 16 Ca 417/2001, **se zrušuje** a věc **se** mu **vrací** k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) včas podanou kasační stížností brojí proti shora označenému rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem. Tímto rozsudkem krajský soud zamítl žalobu stěžovatelky proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem (dále jen „žalovaný“) ze dne 4. 10. 2001, č. j. 12321/150/00, kterým bylo zamítnuto stěžovatelčino odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu v Liberci (dále jen „správce daně“) ze dne 18. 5. 2000, č. j. 103030/00/192912/5053. Tímto rozhodnutím bylo pro opožděnost zamítnuto odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Liberci na dani z příjmů fyzických osob za rok 1995 ze dne 15. 3. 2000, č. j. 53842/00/192912/5053.

Stěžovatelka v kasační stížnosti uplatňuje zákonné důvody obsažené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), „v)“ [*pozn. soudu:* správně patrně „b)“] a d) zák. č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř s.“), a namítá tak nesprávné posouzení právní otázky krajským soudem; vady v řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž žalovaný vycházel, neměla oporu ve spisech; a konečně nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti a nedostatku důvodů rozhodnutí.

Stěžovatelka zejména tvrdí, že krajský soud interpretoval termín „jiné oznámení“ chybně a rozporně s nálezem Ústavního soudu IV. ÚS 121/01 ze dne 27. 8. 2001 a s judikaturou dalších soudů, na niž odkázala ve své žalobě. Postup předpokládaný tímto nálezem prý nebylo možno realizovat během 45 minut, jež podle protokolu trvala daňová kontrola včetně převzetí dokladů. Stěžovatelka nesouhlasí s tím, že by sdělení nového základu daně, výše daně a rozdílu daně mohlo být „jiným oznámením“ a že by tedy neměla nárok na to, aby toto sdělení nebylo správcem daně blíže odůvodněno.

V případě akceptace napadeného rozhodnutí finančního úřadu by stěžovatelka byla připravena o nárok na bližší informace ohledně své daňové povinnosti, zejména by se nedozvěděla, zda byla daň stanovena dokazováním či dle pomůcek. Navíc byla daným postupem finančního úřadu údajně zbavena možnosti postupu podle ustanovení § 32 odst. 9 a 10 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“), a bylo jí znemožněno argumentovat při odvolacím řízení.

Z těchto důvodů stěžovatelka žádá, aby byl napadený rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem zrušen a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti připomíná, že již ve svém přípise doručeném dne 21. 4. 2000 upozornil stěžovatelku na to, že při dodatečném vyměření daně na základě daňové kontroly nelze ve smyslu § 32 odst. 9 daňového řádu žádat sdělení důvodu rozdílu mezi stanoveným daňovým základem a daní, jež byla přiznána nebo za řízení uznána, a daní uvedenou v daňovém přiznání, hlášení nebo jiném oznámení, když tyto důvody jsou obsaženy již ve zprávě o výsledku daňové kontroly. Stejně tak stěžovatelku upozornil, že její žádost neprodlužuje odvolací lhůtu. Odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru podané až 26. 4. 2000 (*pozn. soudu:* správně 25. 4. 2000) pak zamítl jako opožděné.

Stejně tak žalovaný připomíná, že podle ustanovení § 32 odst. 9 daňového řádu platí, že odchyluje-li se vyměřená daň od přiznání, hlášení nebo jiného oznámení, lze žádat v odvolací lhůtě o sdělení důvodu rozdílu mezi stanoveným daňovým základem a daní, jež byla přiznána nebo za řízení uznána. Vzhledem ovšem k tomu, že tímto „jiným oznámením“ byla v daném případě zpráva o provedené daňové kontrole a od daně uvedené v této zprávě se daň určená v dodatečném platebním výměru neliší, tento rozdíl zde není a sdělení důvodů tudíž nelze požadovat. Stěžovatelčin nesouhlas se závěry a zjištěními obsaženými ve zprávě o daňové kontrole neodůvodňuje oprávněnost použití § 32 odst. 9 daňového řádu, když k této zprávě měla stěžovatelka možnost se vyjádřit již při jejím projednání podle § 16 odst. 4 písm. f) daňového řádu. Stěžovatelka ovšem k obraně svých práv nevyužila ani tuto možnost a následně ani možnost podat včasné odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru. V těchto svých závěrech žalovaný odkazuje mimo jiné shodně se stěžovatelkou na nález Ústavního soudu IV. ÚS 121/01 ze dne 27. 8. 2001. Pojem „jiné oznámení“ pak považuje za dostatečně vyložený již ve svých předchozích vyjádřeních i v napadeném rozsudku krajského soudu.

Ze všech těchto důvodů žalovaný navrhuje, aby byla posuzovaná kasační stížnost zamítnuta.

V souzené věci Nejvyšší správní soud z předmětného správního spisu především zjistil, že stěžovatelka podala za rok 1995 přiznání k dani z příjmů fyzických osob, v němž uvedla, že jí nevznikla povinnost k placení daně, když vykázala ve svém podnikání ztrátu. Ve zprávě o provedení daňové kontroly ze dne 19. 1. 2000 oproti tomu konstatoval

správce daně nesoulady v účetnictví stěžovatelky a na základě této kontroly určil, že stěžovatelka není ve ztrátě, ale naopak jí za zdaňovací období 1995 stanovil dílčí základ daně podle § 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve výši 360 288,80 Kč. Z toho důvodu také v této zprávě vyčíslil celkovou výši daně z příjmů fyzických osob na 89 568 Kč.

K této zprávě podala stěžovatelka vyjádření ze dne 11. 2. 2000, kde uvedla, že se proti postupům a závěrům daňové kontroly důrazně odvolává, a doplnila, že své účetnictví vedla pravdivě a úplně, pouze knihu pohledávek a závazků předložila ke kontrole opožděně. Ohradila se proto také proti závěru, že měla údajně prohlásit, že knihu pohledávek a závazků nevedla. Odmítla rovněž postup správce daně směřující ke stanovení výše tržeb pomůckami, zejména jeho závěr, že marže, již stěžovatelka uplatňovala, byla 30%, přestože stěžovatelka údajně některé zboží sloužící jako pomocný materiál zatěžovala jen symbolickou částkou 10 haléřů.

Na základě takto kritizované daňové kontroly vydal správce daně výše zmíněný dodatečný platební výměr ze dne 15. 3. 2000, jímž stěžovatelce uložil zaplatit daň ve výši 89 568 Kč a poučil ji o možnosti podat odvolání do 30 dnů od doručení tohoto platebního výměru. V reakci na tento dodatečný platební výměr doručený jí dne 17. 3. 2000 podala stěžovatelka dne 12. 4. 2000 žádost o sdělení důvodů rozdílů podle § 32 odst. 9 daňového řádu datovanou dnem 11. 4. 2000. V této žádosti konstatovala, že za odůvodnění tohoto dodatečného platebního výměru je nutno považovat právě zprávu o provedení daňové kontroly, které jí ovšem některé informace neposkytuje a neumožňuje jí tudíž řádné vedení opravného prostředku. Proto požádala správce daně, aby jí poskytl sedm specifikovaných informací směřujících k tomu, jakými informacemi se řídil při utváření některých závěrů obsažených v předmětné zprávě o daňové kontrole. Na tuto žádost zareagoval správce daně přípisem ze dne 19. 4. 2000, doručeným dne 21. 4. 2000, v němž uvedl, že si daňový subjekt nemůže prodlužovat odvolací lhůtu tím, že žádá správce daně o vysvětlení těch skutečností, které jsou mu již známy z protokolů o ústním jednání a ze zprávy o daňové kontrole. Předmětné dotazy navíc označil za účelové a neodpovídající průběhu daňové kontroly, v níž stěžovatelka neunesla dle správce daně důkazní břemeno.

Proti platebnímu výměru podala stěžovatelka odvolání ze dne 25. 4. 2000, kde konstatovala, že tento dodatečný platební výměr navrhuje změnit, a zároveň uvedla, že své odvolání považuje za včasné, odvozujíc běh lhůty pro odvolání od podání své žádosti dle § 32 odst. 9 daňového řádu dne 12. 4. 2001 a od doručení výše uvedeného přípisu správce daně reagujícího na tuto žádost, tedy od 21. 4. 2000.

Toto odvolání zamítl správce daně svým rozhodnutím ze dne 18. 5. 2000, č. j. 103030/00/192912/5053, jako pozdě podané, když lhůta pro podání odvolání vypršela dle něj dne 17. 4. 2000, ovšem odvolání bylo podáno k poštovní přepravě až dne 25. 4. 2000.

Proti tomuto rozhodnutí o zamítnutí odvolání podala stěžovatelka odvolání, kde dovodila z § 32 odst. 10 daňového řádu, že odpověď správce daně ze dne 19. 4. 2000, doručená jí dne 21. 4. 2000, jí sice neposkytla žádné další vodítko; její doručení však obnovilo běh odvolací lhůty, která tak uplynula až dne 28. 4. 2000, resp. stále běží, jak naznačoval další směr stěžovatelčiny argumentace, každopádně její odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru bylo nutno posoudit jako včas podané. Tento svůj názor opřela o polemiku s postojem správce daně, podle nějž jednak nelze v ustanovení § 32 odst. 9 a 10 daňového řádu ztotožňovat „vyměření daně“ a „dodatečné vyměření daně“ a jednak

je třeba vycházet z toho, že důvody změny byly stěžovatelce známy z průběhu daňové kontroly. Takový restriktivní výklad nemá dle stěžovatelky oporu v zákoně, naopak svůj výklad stěžovatelka opřela zejména o judikaturu Vrchního soudu v Praze a některých dalších soudů k obecnému tématu hodnocení důkazů, dále také o systematický výklad daňového řádu, v jehož § 32 odst. 8 objevila zákonodárcovo obdobné chápání platebního i dodatečného platebního výměru. Opačný názor správce daně naopak konfrontovala s některými absurdními závěry, jež by z toho vyplynuly v jiných částech daňového řádu, a opět se soudní judikaturou. Konečně vytkla správci daně, že postupoval v řízení o její žádosti ze dne 11. 4. 2000 jednak v rozporu s § 32 odst. 9 daňového řádu a jednak v rozporu s jeho § 21 odst. 5, když toto podání neposoudil alternativně podle jeho obsahu, tedy jako odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru, když už je nepovažoval za platné podání podle § 32 odst. 9 daňového řádu. Namítala také porušení čl. 36 Listiny základních práv a svobod.

Toto odvolání zamítl žalovaný svým rozhodnutím ze dne 4. 10. 2001. V něm opět připomněl, že odůvodnění rozdílu mezi daní přiznanou stěžovatelkou v daňovém přiznání a daní vyměřenou dodatečným platebním výměrem je uvedeno již ve zprávě o daňové kontrole, k níž se stěžovatelka nevyjádřila způsobem, který jí umožňuje § 16 odst. 4 písm. f) daňového řádu; a nelze tedy na tento případ vztahovat § 32 odst. 9 daňového řádu. Žalovaný nepovažoval za aplikovatelný ani § 21 odst. 5 daňového řádu, když obsah stěžovatelčina podání ze dne 11. 4. 2000 plně odpovídal jeho označení a nebylo tedy třeba je posuzovat v rozporu s tím jako odvolání do dodatečného platebního výměru. Navíc se toto podání týkalo jen odůvodnění tohoto dodatečného platebního výměru, takže pokud by mělo být chápáno jako odvolání, bylo by nepřípustné podle § 48 odst. 11 daňového řádu.

Proti tomuto rozhodnutí podala stěžovatelka žalobu, opřenou obdobně jako odvolání zejména o tvrzení, že žalovaný nesprávně aplikoval § 32 odst. 9 a 10 daňového řádu a že odvolací lhůta na základě časové konstrukce uváděné i v odvolání uplynula až dne 28. 4. 2000. Stěžovatelka v žalobě trvala i na tom, že § 32 odst. 9 daňového řádu se vztahuje na daň vyměřenou i na daň dodatečně vyměřenou, což potvrdila i judikaturou Krajského soudu v Ostravě, Městského soudu v Praze, předchozími rozhodnutími žalovaného a argumentačně blízkou judikaturou Ústavního soudu. Dále poukázala na fakt, že na postup podle § 32 odst. 9 daňového řádu měla nejen nárok procesní, ale i věcný s ohledem na nedostatečnost projednání zprávy o daňové kontrole, které proběhlo během 45 minut, a adekvátní reakce se nedočkala ani na své podání ze dne 11. 2. 2000. Takto se nemohla dostatečně seznámit s důvody dodatečného platebního výměru, což jí znemožnilo podat odvolání opřené o dostatečnou znalost napadeného rozhodnutí, tedy odvolání souladné s § 48 odst. 4 daňového řádu. Zároveň namítla, že pokud jí bylo pouhým dopisem oznámeno, že její podání z 11. 4. 2000 nezpůsobuje prodloužení odvolací lhůty, bylo rozhodováno o jejích právech a povinnostech, což lze podle § 32 odst. 1 daňového řádu činit jen rozhodnutím, nikoli tedy prostým dopisem. Takovým postupem žalovaný údajně porušil princip zákonnosti dle čl. 2 odst. 3 Ústavy ČR. Stěžovatelka konečně napadla i skutečnost, že se žalovaný nezabýval její námitkou o porušení čl. 36 Listiny základních práv a svobod.

Tato žaloba byla zamítnuta rozsudkem napadeným nyní posuzovanou kasační stížností. V něm se krajský soud ztotožnil s názorem stěžovatelky i žalovaného, že rozhodné ustanovení § 32 odst. 9 daňového řádu se vztahuje i na dodatečné vyměření daně. Další svou argumentaci krajský soud opřel o názor, že pod pojmem „jiné oznámení“ obsaženým v tomto ustanovení je nutno chápat i takový úkon správce daně, kterým je daňovému subjektu v rámci prováděného daňového řízení řádně sdělena výše základu daně a daň.

Vycházeje z tohoto předpokladu konstatoval krajský soud, že i zpráva o výsledku daňové kontroly je právě takovýmto „jiným oznámením“, když pomocí této zprávy je daňový subjekt seznámen s důvody pro odlišné vyměření daně. Za situace, kdy stěžovatelka nevyužila svého práva obsaženého v ustanovení § 16 odst. 4 písm. f) daňového řádu a nevyjádřila se před ukončením daňové kontroly ke kvalitě zprávy o daňové kontrole, což stvrdila svým podpisem na této zprávě; a zároveň za situace, kdy nebyl rozdíl mezi daní uvedenou v této zprávě a daní sdělenou dodatečným platebním výměrem, nebyly zde naplněny zákonné podmínky pro podání žádosti podle § 32 odst. 9 daňového řádu a podání takové žádosti nemohlo mít vliv na běh lhůty pro odvolání, který předpokládá § 32 odst. 10 daňového řádu. Odvolání podané stěžovatelkou bylo proto dle krajského soudu právem zamítnuto jako opožděné. Stejně tak krajský soud konstatoval, že se správce daně i žalovaný dostatečně zabývali důvody, jež stěžovatelka uváděla ve svých odvoláních.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s) a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Stěžovatelka ve své kasační stížnosti sice uplatňuje kasační důvody obsažené v písmenech a), b) a d) § 103 odst. 1 s. ř. s., ze samotného obsahu kasační stížnosti však není zjevné, který z argumentů v ní obsažených by měl směřovat do nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu ve smyslu uvedeného písmene d), jakkoli přezkum této vady by měl při posuzování napadeného rozsudku logickou přednost před ostatními dvěma důvody, když shledání nepřezkoumatelnosti typicky znemožňuje a zároveň činí nadbytečným přezkum pohledem ostatních písmen § 103 odst. 1 s. ř. s.

Je tedy nutno napadený rozsudek krajského soudu přezkoumat spíše pohledem toho, zda napadené daňové řízení není stiženo vadou řízení, jež by opodstatnila kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.; a zda soudní potvrzení správního rozhodnutí vyšlého z tohoto řízení nebylo způsobeno nesprávným posouzením právní otázky krajským soudem ve smyslu písm. a) tohoto ustanovení.

V řízení před krajským soudem bylo možno pohledem argumentace obsažené v žalobě považovat za rozhodující dvě nastolené právní otázky. V prvé otázce ohledně toho, zda je možno podat žádost o sdělení podle ustanovení § 32 odst. 9 daňového řádu nejen v případě platebního výměru, ale i v případě dodatečného platebního výměru, došla stěžovatelka i žalovaný ke shodě, že tomu tak je a že mezi těmito dvěma druhy daňových rozhodnutí není z hlediska ustanovení § 32 odst. 9 daňového řádu rozdíl. Tuto jejich shodu potvrdil i krajský soud, ostatně v souladu s názorem Nejvyššího správního soudu, který ve svém rozsudku ze dne 23. 9. 2004, sp. zn. 6 Afs 13/2003 (nepublikováno), uvedl: *„Ustanovení § 32 odst. 9 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, podle něhož lze v případě, že se vyměřená daň odchyluje od přiznání, žádat v odvolací lhůtě správce daně o sdělení důvodu rozdílu mezi stanoveným daňovým základem a daní, jež byla přiznána nebo za řízení uznána, dopadá jak na případy rozhodnutí správce daně sdělených formou „platebního výměru“, tak na případy, kdy takové rozhodnutí bylo sděleno formou „dodatečného platebního výměru“. V obou případech se podle § 32 odst. 10 citovaného zákona doba počínající dnem, který následuje po dni podání takové žádosti, a končící dnem, kdy byl daňový subjekt správcem daně o důvodech vyrozuměn, nepočítá do běhu odvolací lhůty.“*

Spornou mezi stěžovatelkou a žalovaným, k jehož právnímu názoru se přiklonil i krajský soud, však zůstává druhá právní otázka, zda za situace, kdy se shodují podstatné výstupy zprávy o provedené daňové kontrole a výrok z něj vycházejícího dodatečného platebního výměru, oba se však shodně liší od výstupů – tedy od určení výše základu daně a výše daňové povinnosti – obsažených typicky v daňovém přiznání; má daňový subjekt procesní právo žádat o sdělení důvodu rozdílu mezi stanoveným daňovým základem a daní, jež byla přiznána nebo za řízení uznána dle § 32 odst. 9 daňového řádu. Vzato z jiného úhlu pohledu lze tuto právní otázku formulovat také tak, zda lze zprávu o provedení daňové kontroly chápat jako „jiné oznámení“ ve smyslu tohoto ustanovení.

Nejvyšší správní soud podrobil předmětné ustanovení výkladu teleologickému, systematickému, logickému a výkladu pohledem své vlastní dosavadní judikatury a dospěl k závěru, že výklad provedený krajským soudem je chybný.

Posuzované ustanovení, jež v mezidobí mezi rozhodováním žalovaného a současností nedoznalo žádných změn, zní: *„Odchyluje-li se vyměřená daň od přiznání, hlášení nebo jiného oznámení, lze žádat v odvolací lhůtě o sdělení důvodu rozdílu mezi stanoveným daňovým základem a daní, jež byla přiznána nebo za řízení uznána.“*

Nejprve zmíněný teleologický výklad je v dané věci aplikovatelný, nevede však sám o sobě k jednoznačnému závěru, neboť není zcela jisté, zda je účelem předmětného ustanovení spíše dát daňovému subjektu nástroj ochrany před daňovými rozhodnutími, jež jsou z jeho pohledu překvapivá, jelikož se liší od závěrů obsažených v jeho dosavadních podáních i od závěrů, s nimiž ho dosud seznámil správce daně; nebo zda je naopak potencionálním nástrojem jeho ochrany před všemi rozhodnutími, která nejsou odůvodněna a liší se od jeho dosavadních závěrů, a to bez ohledu na to, že jsou totožná se závěry jiných úkonů, které proti němu dosud správce daně učinil. Za situace, kdy jsou oba tyto názory hájitelné, je třeba se obrátit k jiným výkladovým metodám, schopným poskytnout jednoznačnější odpověď.

Při hledání odpovědi na otázku, co je třeba chápat pod pojmem „jiné oznámení“ je nutno se tedy obrátit k výkladu systematickému a logickému. Žalovaný a krajský soud se v tomto bodě shodli, že za jiné oznámení je možno považovat i zprávu správce daně o provedení daňové kontroly, stěžovatelka proti tomuto závěru naopak brojí. Vyjdeme-li z umístění spojení „jiné oznámení“ v dané normě a srovnáme-li legislativní konstrukci zde použitou s jinými částmi daňového řádu, je třeba dát za pravdu stěžovatelce. Jiné oznámení zde zjevně plní roli jakési „sběrné klauzule“, která je schopna zahrnout ty úkony, jež mají sice podobnou povahu, jako daňové přiznání a hlášení, nejsou však přímo ani jedním ani druhým. Daňové přiznání a hlášení jsou přitom jednostranné úkony daňového subjektu vůči správci daně. Z toho lze odvodit, že jiným oznámením budou jiné jednostranné právní úkony daňového subjektu vůči správci daně, které nejsou daňovým přiznáním ani hlášením. Tvrzení žalovaného, že mezi jiná oznámení lze zařadit i úkony, které činí správce daně vůči daňovému subjektu, tedy jaksi v protisměru, by mělo opodstatnění pouze tehdy, pokud by nebyl představitelný žádný úkon, který by do takto definované množiny spadal. To je ovšem jednak krajně nepravděpodobné při vědomí pestrosti daní a jednotlivých na ně navázaných konkrétních daňových řízení upravovaných daňovým řádem, jednak je to v rozporu se samotnou systematikou daňového řádu, který obsahuje konkrétní příklady jednostranných úkonů daňového subjektu vůči správci daně, jež nejsou ani přiznáním ani hlášením. Příkladem může posloužit např. § 31 odst. 4 daňového řádu, který při výčtu důkazních prostředků v daňovém řízení uvádí *„různá podání daňových subjektů (přiznání,*

hlášení, odpovědi na výzvy správce daně apod.)“. Dalším příkladem budiž § 31 odst. 9 téhož předpisu, který k obdobnému problému uvádí: *„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.“* Lze tedy tvrdit, že i jen v těchto dvou ustanoveních lze najít v odpovědích na výzvy správce daně a ve vyúčtováních konkrétní příklady úkonů, které mohou být jinými oznámeními, systematicky zapadajícími do výčtu § 32 odst. 9 daňového řádu. Za situace, kdy se tedy nelze domnívat, že množina „jiných hlášení“ definovaná výše jako úkony daňového subjektu vůči správci daně je prázdná a dává proto smysl právě tak, jak byla výše nadefinována; není důvodu shledat, že by do ní mohly být řazeny i úkony správce daně vůči daňovému subjektu. K takové úvaze by byl prostor jedině tehdy, kdy by argumentem ad absurdum bylo možno tvrdit, že do této množiny je nutno zahrnout i úkony svou povahou odlišné od daňových přiznání a hlášení, tedy i úkony opačného „směřování“, neboť jinak by se jednalo o množinu prázdnou. Tak tomu ovšem, jak bylo výše zjištěno, není. Nelze se tedy podle Nejvyššího správního soudu ztotožnit s názorem, že by zpráva o provedené daňové kontrole mohla být „jiným oznámením“, jak se domnívá žalovaný, neboť by to šlo proti systematice zkoumaného ustanovení, kde spojení „jiné oznámení“ má z taxativního výčtu obsahujícího daňová přiznání a hlášení zjevně učinit výčet demonstrativní, schopný zahrnout i jiné úkony obdobné povahy, tedy úkony daňového subjektu vůči správci daně.

Logický výklad se dále musí nutně zaměřit na hypotézu posuzované normy, tedy na spojení *„odchyluje-li se vyměřená daň od přiznání, hlášení nebo jiného oznámení“*. Žalovaný se domnívá, že tato hypotéza v daném případě znamená, že pokud se dodatečný platební výměr sice odlišuje ve stanoveném základu daně a výši daňové povinnosti od daňového přiznání, neodlišuje se však od zprávy o provedené daňové kontrole, nemůže tato hypotéza nastat. S tím však nelze souhlasit jednak proto, že výše bylo vyloženo, že zde nebylo žádného jiného oznámení, dále ale také proto, že mezi přiznáním, hlášením a jiným oznámením je zde vztah alternativní, nikoli např. kumulativní, takže postačuje, pokud se vyměřená daň odchyluje od kteréhokoli z nich. Jinými slovy za situace, kdy je zde rozpor mezi daňovým rozhodnutím, které nemá odůvodnění, a daňovým přiznáním nebo hlášením nebo jiným oznámením, má daňový subjekt automaticky právo dožadovat se vysvětlení podle předmětného ustanovení, i kdyby zde zároveň byl jiný úkon, s nímž by naopak bylo daňové rozhodnutí v souladu (leda by snad taková aplikace vedla k absurdním výstupům). Tím je zároveň odpovězeno i na výše položenou otázku po účelu daného ustanovení, jímž je zjevně ochrana před rozhodnutími nemajícími odůvodnění bez ohledu na jejich překvapivost či její absenci. Právo podat žádost o sdělení by tak vznikla například i tehdy, pokud by daňový subjekt podal souběžně dvě daňová přiznání a každé by vedlo k jiné částce daně a správce daně by se přiklonil pouze k jednomu z nich, aniž by opomenutí druhého zdůvodnil. Rozhodující pro neaplikovatelnost daného ustanovení tedy není přítomnost souladu s některým podáním, ale absence nesouladu s kterýmkoliv z nich.

Výklad je pak nutno zakončit odkazem na dosavadní judikaturu Nejvyššího správního soudu. Ten ve svém rozsudku ze dne 12. 8. 2004, sp. zn. 2 Afs 8/2004 (publ. pod č. 400/2004 Sb. NSS), řešil skutkově odlišnou situaci, přitom však způsobem relevantním pro nyní řešenou situaci uvedl k postupu správce daně při řešení žádostí podle interpretovaného ustanovení: *„Daňový řád v ustanovení v § 32 odst. 9 dává daňovému subjektu možnost být seznámen s důvodem rozdílu ve vyměřené dani, aniž pro takové sdělení předepisuje nějaké náležitosti. I když jde o možnost do určité míry nahrazující zákonem předpokládanou absenci odůvodnění platebního výměru, neznamená to, že sdělení musí*

odpovídat požadavkům na rozhodnutí kladeným (§ 32 odst. 2, 3, 8 d. ř.). Pro sdělení důvodu zákon nestanoví žádné náležitosti ani nepředpokládá jeho přesvědčivost. Účelem je, aby daňový subjekt zjistil, proč mu byl stanoven určitý daňový základ a vyměřena daň v určité výši, a mohl uvážit o nezbytnosti a argumentaci odvolání. Z judikatury lze k tomu poukázat na rozhodnutí Krajského soudu v Českých Budějovicích, sp. zn. 10 Ca 23/2001, zveřejněné v publikaci Daňové judikáty, 4. díl, Linde 2002, str. 157: uvádí se zde, že je-li důvod rozdílu mezi přiznanou a vyměřenou daní ve sdělení srozumitelně objasněn, pak okolnost, že je sdělení jen stručné, neznamená, že je vadné či v rozporu se zákonem. Pokud takový důvod byl již daňovému subjektu v řízení sdělen, je akceptovatelné, že správce daně na to ve sdělení odkáže. K tomu srovnej rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové, sp. zn. 30 Ca 91/2000, zveřejněný ve Sbírce rozhodnutí českých soudů ve věcech daňových (nakladatelství Orac), č. 11-12/2001, pod č. 126: soud zde vyslovil, že pokud daňový subjekt požádá o sdělení rozdílu v případě, kdy byl vydán dodatečný platební výměr na základě kontroly, správce daně dostojí svým povinnostem i tehdy, pokud na takovou žádost reaguje pouze sdělením, že výměr navazuje na zprávu o kontrole.“

Z tohoto rozhodnutí jasně plyne, že pokud je zde dán rozpor mezi daňovým přiznáním či dalšími podáními na straně jedné a rozhodnutím správce daně, v němž chybí odůvodnění, na straně druhé, ovšem důvod rozdílu byl již daňovému subjektu v řízení sdělen například formou zprávy o provedené daňové kontrole, stačí v reakci na žádost podle § 32 odst. 9 daňového řádu na takové sdělení odkázat, byť i stručně. I pouhým odkazem na již poskytnutou informaci tak může správce daně dostát své povinnosti, přičemž ovšem stručnost takového sdělení nemění nic na faktu, že do jeho doručení se staví podle ustanovení § 32 odst. 10 daňového řádu lhůta pro podání odvolání. V případě nyní posuzovaném tedy mohl správce daně za situace, kdy důvody svého rozhodování měl za obsažené již ve zprávě o daňové kontrole, na tuto zprávu odkázat, nemohl však prostě konstatovat, že žádost podaná stěžovatelkou nemá oporu v zákoně a neshledat v jejím vyřizování důvod pro stavění lhůty pro odvolání.

Postup použitý správcem daně tak jednak protiřečí obsahu § 32 odst. 9 daňového řádu, jak byl vyložen výše, a navíc znemožnil stěžovatelce podat proti dodatečnému platebnímu výměru odvolání, když jeho reakce na tuto žádost byla stěžovatelce doručena až dne 21. 4. 2000, tedy po skončení lhůty pro podání odvolání, tak jak běh této lhůty správce daně chybně stanovil. Tímto postupem bylo vskutku stěžovatelce zabráněno podat účinně odvolání, když měla důvodně za to, že lhůta pro podání odvolání se po dobu vyřizování její žádosti staví. Tak tomu také skutečně bylo a na její odvolání ze dne 25. 4. 2000 mělo být v souladu s tím během lhůt, na němž stěžovatelka konzistentně trvá, hleděno jako na včas podané a mělo být takto i projednáno. Opačný postup správce daně zbavil stěžovatelku možnosti účinně se bránit proti dodatečnému platebnímu výměru prostředky, jež jí daňový řád poskytuje. Odkaz žalovaného na to, že stěžovatelka promeškala možnost obrany proti zprávě o výsledku daňové kontroly podle § 16 odst. 4 písm. f) daňového řádu, je sice pravdivý, ale nelze z něj dovozovat, že pokud se stěžovatelka nestihla procesně bránit během 45 minut projednání této zprávy, svou možnost obrany již ztratila a dále mohla jedině podat přímo odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru, aniž by pátrala po některých zjištěních správce daně, jež se jí ve zprávě o daňové kontrole zdála nejasnými.

Bylo proto shledáno, že správce daně chybně zamítl stěžovatelčino odvolání ze dne 25. 4. 2000 pro opožděnost, ačkoliv bylo podáno včas. Tato včasnost je dána tím, že pokud by stěžovatelka své podání ze dne 11. 4. 2000, podané dne 12. 4. 2000, nepodala, skončila by jí třicetidenní lhůta pro odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru doručenému dne

17. 3. 2000 dne 17. 4. 2000. Z § 32 odst. 10 daňového řádu ovšem vyplývá, že *„doba počínající dnem, který následuje po dni podání žádosti podle odstavce 9, a končící dnem, kdy byl daňový subjekt vyrozuměn o důvodech stanovení daňového základu a daně, se nepočítá do odvolací lhůty.“* Do odvolací lhůty tedy nelze započítat dobu od 13. 4. 2000, tedy dne po podání její žádosti, do 21. 4. 2000, kdy jí bylo doručeno sdělení odkazující na výstupy provedené daňové kontroly a tím sice spoře, ale ve světle výše citovaného rozsudku tohoto soudu dostatečně, naplňující povinnost správce daně. Těchto devět dní se nezapočítává do běhu odvolací lhůty a ta tak skončila o devět dní později, tedy 26. 4. 2000. Na odvolání podané k poštovní přepravě dne 25. 4. 2000 je proto nutno hledět jako na včas podané. Rozhodnutí správce daně, jímž odvolání zamítl pro opožděnost, je tak nutno shledat nezákonným. Stejná nezákonnost pak postihuje i napadené rozhodnutí žalovaného, jímž toto zamítnutí pro opožděnost potvrdil, čímž zapříčinil vadu řízení ve smyslu § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., neboť byl v této věci porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu měl soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu zrušit. Navíc je nezákonnost napadeného rozhodnutí krajského soudu dána i v chybném výkladu ustanovení § 32 odst. 9 daňového řádu, kterým krajský soud posoudil právní otázku ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

Ze všech shora uvedených důvodů proto Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná a napadený rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem je nezákonný ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s., a proto jej zrušil.

Krajský soud v Ústí nad Labem je v dalším řízení vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne Krajský soud v Ústí nad Labem v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 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 2. března 2005

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu