

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 žalobce: **Ing. arch. J. G.,** zastoupeného JUDr. Ladislavem Sádlíkem, advokátem se sídlem Holečkova 31, Praha 5, proti žalovanému: **Finanční ředitelství pro hl. m. Prahu** se sídlem Štěpánská 28, Praha 1, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 11. 2. 2005, sp. zn. 5 Ca 59/2004,

takto:

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 11. 2. 2005, sp. zn. 5 Ca 59/2004, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Žalobce (dále jen „stěžovatel) včas podanou kasační stížností brojí proti shora označenému rozsudku Městského soudu v Praze, kterým soud zamítl jeho žalobu proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hl. m. Prahu („žalovaný“) ze dne 23. 1. 2004, č. j. FŘ-9808/15/03. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 5 (dále též „správce daně“) ze dne 24. 6. 2003, č. j. 239862/03/005524/7527, o zamítnutí odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru na dani z příjmů fyzických osob za rok 1997 ze dne 4. 3. 2003, č. j. 90460/03/005524/7527.

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatnil důvod obsažený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), tzn. namítá nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky městským soudem. Tuto nezákonnost spatřuje stěžovatel v tom, že ustanovení § 32 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále též „daňový řád“) neváže možnost podání odvolání na obsah rozhodnutí, poskytnutí delší než zákonné lhůty není ničím omezeno a z pohledu zákonné dikce je pouze rozhodné, zda v poučení byla či nebyla delší než zákonná

lhůta poskytnuta. Jestliže městský soud vycházel z toho, že dotčené rozhodnutí bylo opatřeno doložkou právní moci, je třeba postupovat podle odst. 6 stejného ustanovení. S touto otázkou se však městský soud nevypořádal.

Stěžovatel nesouhlasí ani s názorem městského soudu, že dotčený platební výměr byl určitý a srozumitelný, neboť poslední informací v něm obsaženou bylo poučení o možnosti podat odvolání. Zatímco v textu výměru je sdělení, že dnem doručení je 2. 4. 2002, k doručení poštovní přepravou došlo teprve dne 13. 3. 2003 (*poznámka soudu*: ve skutečnosti 14. 3. 2003). Tato otázka proto nebyla zřejmá a nastalá situace umožňuje dvojí výklad. Stěžovatel tvrdí, že správce daně měl zvážit, jakou formou mu oznámí výsledek vyměřovacího řízení a pokud se sám rozhodl pro formu platebního výměru včetně možnosti podat opravný prostředek, neměl důvod jej následně odmítnout pro opožděnost. K tomu stěžovatel odkazuje rovněž na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 7 Afs 52/2004.

Ze všech prezentovaných důvodů stěžovatel navrhuje napadený rozsudek městského soudu zrušit.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že k vydání předmětného dodatečného platebního výměru došlo na základě žádosti stěžovatele o sdělení výsledku vyměření dodatečného daňového přiznání s odkazem na ustanovení § 46 odst. 5 daňového řádu. Již v této žádosti proto stěžovatel potvrdil, že si je vědom toho, že k vyměření došlo dle ustanovení § 46 odst. 5 daňového řádu v souladu s údaji uvedenými v daňovém přiznání. Pak si však zároveň musel být vědom rovněž toho, že dnem vyměření a současně dnem doručení rozhodnutí je poslední den lhůty pro podání daňového přiznání, což bylo uvedeno i ve výrokové části výměru. V poučení tohoto deklaratorního rozhodnutí pak bylo uvedeno, že proti němu lze podat odvolání do 30 dnů po doručení, takže stěžovateli nebyla poskytnuta delší než zákonná odvolací lhůta. Žalovaný proto dále tvrdí, že v daném případě nebyl připuštěn opravný prostředek, neboť jej zákon vylučuje, a odkazuje na odůvodnění rozsudku městského soudu, s nímž se zcela ztotožňuje.

Žalovaný navrhuje kasační stížnost zamítnout jako nedůvodnou.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadené usnesení Městského soudu v Praze v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s) a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Z obsahu správního a soudního spisu ke kasačním námitkám plyne, že stěžovatel dne 18. 11. 2002 požádal správce daně o sdělení výsledku vyměření daně z příjmu fyzických osob za rok 1997, a to s odkazem na ustanovení § 46 odst. 5 daňového řádu.

Finanční úřad pro Prahu 5 dodatečným platebním výměrem ze dne 4. 3. 2003, č. j. 90460/03/005524/7527, stanovil základ daně a vyměřil daň ve výši shodné se základem daně a výší tak, jak stěžovatel sám uvedl v dodatečném přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 1997, podanému dne 8. 2. 2002. Zároveň uvedl, že za den stanovení základu daně, vyměření daně a daňové ztráty a současně za den doručení tohoto rozhodnutí se podle ustanovení § 41 odst. 1 daňového řádu považuje poslední den měsíce následujícího po dni zjištění důvodu pro podání dodatečného daňového přiznání a bylo-li daňové přiznání podáno opožděně, den, kdy došlo správci daně. Tímto dnem je v daném případě 2. 4. 2002. Zároveň

byl stěžovatel poučen o tom, že proti tomuto rozhodnutí se může odvolat do 30 dnů ode dne následujícího po doručení platebního výměru.

Tento dodatečný platební výměr byl stěžovateli doručen dne 14. 3. 2003 a dne 10. 4. 2003 bylo k poštovní přepravě podáno odvolání proti němu.

Toto odvolání zamítl rozhodnutím ze dne 24. 6. 2003, č. j. 239862/03/005524/7527, Finanční úřad pro Prahu 5, a to s odůvodněním, že předmětný dodatečný platební výměr představuje pouze „jakousi kopii nevystaveného dodatečného platebního výměru“ a lhůta pro podání odvolání proto běžela „ve vazbě na fiktivní doručení kopie fiktivního dodatečného platebního výměru, a ne na doručení skutečného dodatečného platebního výměru“.

Odvolání proti tomuto rozhodnutí zamítlo Finanční ředitelství pro hl. m. Prahu (žalovaný) rozhodnutím ze dne 23. 1. 2004, č. j. FŘ 9808/15/03, a to s odkazem na ustanovení § 46 odst. 5 daňového řádu, z něhož vyplývá, že při konkludentním vyměření daně nastávají tytéž důsledky, jako kdyby došlo k vydávání skutečného platebního výměru včetně jeho doručení. To znamená, že i běh 30-denní odvolací lhůty se počítá od doručení rozhodnutí, tzn. ode dne následujícího po posledním dni lhůty pro podání daňového přiznání. Případné následné sdělení výsledku vyměření nemá žádný vliv na skutečnost, že datem vyměření je den určený v ustanovení § 46 odst. 5 daňového řádu. V daném případě byl tedy dnem doručení 2. 4. 2002 a od tohoto data se odvíjela i odvolací lhůta.

Městský soud v Praze napadeným rozsudkem zamítl žalobu brojící proti citovanému rozhodnutí žalovaného, když konstatoval, že spornou otázkou je posouzení, zda předmětným dodatečným platebním výměrem byla ve smyslu ustanovení § 32 odst. 5 daňového řádu stanovena pro podání odvolání lhůta delší než zákonná. V tomto směru však „je zapotřebí vycházet z celého obsahu dodatečného platebního výměru“ a nikoliv izolovaně hodnotit jeho obsah dle poučení. Takto viděno je zcela zřejmé, že právě od výslovně označeného dne doručení rozhodnutí se odvíjela lhůta pro odvolání. Jakkoliv tedy soud připustil, že finanční úřad mohl zvolit vhodnější formulaci poučení o opravném prostředku, s ohledem na celý kontext rozhodnutí toto rozhodnutí bylo určité a srozumitelné, nikoliv zavádějící a umožňující dvojí výklad.

Stěžovatel uplatnil důvod zakotvený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tzn. namítl nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Jelikož Nejvyšší správní soud je vázán rozsahem a důvody kasační stížnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.), mohl by kasační stížnosti vyhovět, jestliže by zjistil, že napadený rozsudek městského soudu skutečně trpí nezákonností. Tato nezákonnost by mohla být v zásadě dána buď tím, že městský soud nerespektoval kogentní znění aplikovaného právního předpisu, anebo tím, že tento právní předpis umožňuje vícero možných výkladů, přičemž však výklad zvolený městským soudem odporuje základním výkladovým pravidlům (teleologický, jazykový, systematický, logický apod.), popř. že ve svých důsledcích není souladný s ústavností, a to ve smyslu jednotlivých ústavních norem i ústavních principů a hodnot.

V projednávané věci byl učiněn sporným především výklad ustanovení § 46 odst. 5 daňového řádu, podle něhož „*neodchyluje-li se vyměřená daň od daně uvedené v daňovém přiznání nebo hlášení, nemusí správce daně sdělovat daňovému subjektu výsledek vyměření, pokud o to daňový subjekt výslovně nepožádá nejpozději do konce příštího zdaňovacího období. V tomto případě se za den vyměření daně a současně za den doručení tohoto*

rozhodnutí daňovému subjektu považuje poslední den lhůty pro podání daňového přiznání nebo hlášení, a bylo-li daňové přiznání nebo hlášení podáno opožděně, den, kdy došlo správci daně. Stejně se při počítání lhůt postupuje i u dodatečného daňového přiznání nebo hlášení.“ Stěžovatel dále tvrdí, že v daném případě mělo být aplikováno ustanovení § 32 odst. 5 stejného zákona, podle něhož „*je-li v rozhodnutí stanovena pro podání opravného prostředku lhůta delší než zákonná, platí lhůta uvedená v rozhodnutí*.“

K tomu Nejvyšší správní soud pro stručnost odkazuje na rozsudek ze dne 11. 1. 2006, sp. zn. 7 Afs 49/2004, v němž především uvedl, že citované ustanovení § 46 odst. 5 daňového řádu konstruuje tzv. fiktivní vyměření daně, kdy v případě, že jsou splněny zákonem stanovené podmínky, nemusí správce daně daňovému subjektu sdělovat výsledek vyměření daně, přičemž je za den vyměření daně a za den doručení rozhodnutí považován poslední den lhůty pro podání daňového přiznání. Existence tohoto fiktivního rozhodnutí je v daňovém řízení odůvodněna zejména hospodárností řízení, což však neznamená, že by tato hospodárnost mohla jít k tíži daňového subjektu. Proto je nutné konstatovat, že toto ustanovení konstruuje nejenom fikci rozhodnutí o konkludentním vyměření daně, nýbrž i fikci vyměření daně a především fikci doručení tohoto rozhodnutí, když je stanoveno, že „za den doručení tohoto rozhodnutí daňovému subjektu se považuje poslední den lhůty pro podání daňového přiznání“. Ze zákonné dikce je tedy zřejmé, že i toto rozhodnutí má svého příjemce ve smyslu ustanovení § 48 odst. 1 daňového řádu. Daňový subjekt proto má možnost podat proti uvedenému rozhodnutí odvolání, a to ve lhůtě 30-ti dnů ode dne, který následuje po dni doručení rozhodnutí, tzn. ode dne, který následuje po posledním dni lhůty k podání daňového přiznání. Jestliže daňový subjekt splní tuto podmínku společně s dalšími náležitostmi stanovenými daňovým řádem, je správce daně, případně žalovaný, povinen rozhodnout o takovém podání postupem dle ustanovení § 49 či § 50 daňového řádu.

V projednávané věci proto Nejvyšší správní soud nezpochybňuje skutečnost, že ve shodě s ustanovením § 46 odst. 5 daňového řádu je dnem vyměření daně 2. 4. 2002. Tento den měl být považován i za den doručení tohoto fiktivního rozhodnutí. Za daných okolností proto správce daně byl povinen stěžovateli toliko sdělit výsledek vyměření a nemusel tak činit formou dodatečného platebního výměru. Pokud tak však učinil a stěžovatele poučil o možnosti podat odvolání do 30 dnů od doručení „tohoto platebního výměru“, nezbývá než stěžovateli přisvědčit v tom smyslu, že popsaným postupem správce daně založil delší než zákonnou lhůtu pro podání opravného prostředku ve smyslu ustanovení § 32 odst. 5 daňového řádu. Protože tuto lhůtu stěžovatel dodržel (viz shora popsaná rekapitulace), nemělo být jeho odvolání zamítnuto pro opožděnost.

Městský soud tak dospěl k nesprávnému právnímu závěru, že na daný případ nedopadá ustanovení § 32 odst. 5 daňového řádu, jelikož finanční úřad prý sice mohl zvolit vhodnější formulaci poučení o opravném prostředku, nicméně s ohledem na kontext celého obsahu rozhodnutí jde o rozhodnutí dostatečně určité a srozumitelné. S tímto názorem se však Nejvyšší správní soud s přihlédnutím k okolnostem konkrétní věci nemůže ztotožnit, neboť z obsahu předmětného dodatečného platebního výměru je jasně patrno, že je vnitřně rozporný, když na jedné straně sice za datum doručení označuje 2. 4. 2002, zároveň ale stěžovatele informuje o možnosti podat odvolání ve lhůtě počínající ode dne doručení „tohoto platebního výměru“, což nelze racionálně vyložit jinak, než že tato lhůta začala běžet až od 14. 3. 2003, kdy tento výměr byl stěžovateli doručen.

Nejvyšší správní soud, respektujíc římskoprávní zásadu, podle níž se ve sporných případech musí výklad provádět tak, abychom se vyhnuli nepříjemnostem a nesmyslům (*interpretatio talis in ambliguis semper fienda est, ut evitetur inconveniens et absurdum*), proto dospěl k závěru, že se v daném případě městský soud dopustil nezákonnosti při výkladu vztahu ustanovení § 46 odst. 5 k § 32 odst. 5 daňového řádu, a proto napadený rozsudek městského soudu zrušil z důvodu obsaženého v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Městský soud je v dalším řízení vázán shora vysloveným právním názorem (§ 110 odst. 3 s. ř. s.), což konkrétně především znamená, že na odvolání stěžovatele proti předmětnému dodatečnému platebnímu výměru nemělo být s přihlédnutím k ustanovení § 32 odst. 5 daňového řádu nazíráno jako na odvolání opožděné.

Protože Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek městského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení, rozhodne městský soud v novém rozhodnutí i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 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 16. března 2006

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu