



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Vojtěcha Šimíčka a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce **Ing. J. R.**, zastoupeného Mgr. Michalem Gemrotem, advokátem se sídlem v Praze 2, Záhřebská 50/148, proti žalovaným: **1) Finančnímu ředitelství pro hlavní město Prahu**, se sídlem v Praze 1, Štěpánská 28, **2) Finančnímu úřadu pro Prahu 6**, se sídlem v Praze 7, Nábř. Kpt. Jaroše 1000/7, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 16. 6. 2006, č. j. 5 Ca 249/2005 - 47,

t a k t o :

- I. Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 16. 6. 2006, č. j. 5 Ca 249/2005 - 47 **se** ve výroku I., jímž byla zamítnuta žaloba proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hl. m. Prahu ze dne 8. 9. 2005, č. j. FŘ 8025/15/04, **z r u š u j e** a věc **se** v této části **v r a c í** tomuto soudu k dalšímu řízení.
- II. Kasační stížnost proti výroku II. téhož rozsudku, jímž byla odmítnuta žaloba proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 6 ze dne 31. 12. 2001, **se z a m í t á**.

O d ů v o d n ě n í :

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalobce jako stěžovatel domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku Městského soudu v Praze, kterým byla výrokem I. zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 9. 2005, č. j.: FŘ 8025/15/04, výrokem II. odmítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 6 ze dne 31. 12. 2001 o konkludentním vyměření daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1997.

V dané věci daňový subjekt (stěžovatel) podal dne 24. 6. 1998 přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období r. 1997. Na daňovém přiznání je uveden záznam finančního úřadu o vyměření daně „§ 46 odst. 5“. Finanční úřad v Praze 6 po zjištění projeje

nemovitostí daňovým subjektem v tomto zdaňovacím období, z něhož příjem nebyl v daňovém přiznání uveden, s ním toto zjištění projednal dne 30. 7. 1998. Daňový subjekt do protokolu uvedl, že se jednalo o prodej bytu zděděného po otci, který v něm bydlel od r. 1982. Dne 23. 11. 2001 finanční úřad učinil podle § 44 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“) výzvu daňovému subjektu k podání dodatečného daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 1997. Daňový subjekt k této výzvě předložil dne 7. 12. 2001 s přípisem jednak původní daňové přiznání z r. 1998 (označené jak „řádné“) s jiným (aktuálním) datem, jednak dodatečné daňové přiznání, v němž v 6. oddílu uvedl i příjem 1 700 000 Kč (spojený s výdajem 570 648 Kč) z prodeje zděděného bytu. V přípisu uvedl, že se domnívá, že prodej bytu byl od daně osvobozen, neboť otec byl i před převodem bytu z družstevního vlastnictví jeho vlastníkem a v bytě bydlel více než 5 let. Opakované původní daňové přiznání ponechal správce daně bez povšimnutí, na dodatečném daňovém přiznání učinil záznam o vyměření daně v nově přiznané výši s datem 31. 12. 2001.

Žalobou se stěžovatel domáhal vyslovení nicotnosti tohoto rozhodnutí správce daně.

Dne 2. 12. 2003 daňový subjekt (jeho zástupce) u správce daně nahlížel do spisu a současně s ním byl projednáván daňový nedoplatek (protokol č.j. 278006/03/006521/5998) a poté dne 5. 12. 2003 podal 2. dodatečné daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období r. 1997, v němž příjem z prodeje bytu neuvedl. K tomu připojil vysvětlení, že příjem z prodeje bytu byl od daně osvobozen. Rozhodnutím Finančního úřadu ze dne 27. 1. 2004 č.j. 19940/04/006521/5998 bylo řízení ve věci podání dodatečného daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 1997, doručeného dne 5. 12. 2003, zastaveno podle § 27 odst. 1 písm. h) daňového řádu. Důvodem byla skutečnost, že jde o daňové přiznání na daň nižší, která již byla stanovena za použití stejných důkazů [§ 41 odst. 4 písm. d) d. ř.], zmíněno bylo současné podání opravného prostředku podle § 55b daňového řádu. V odvolacím řízení daňový subjekt namítl, že daň dosud platně dodatečně stanovena nebyla a že stávající dodatečné daňové přiznání stojí na důkazech zčásti nových, jimiž se správce daně dosud nezabýval. Žalovaný rozhodnutím ze dne 8. 9. 2005, č. j. FŘ 8025/15 zamítl odvolání s tím, že řádným daňovým přiznáním podaným dne 24. 6. 1998 a dodatečným daňovým přiznáním podaným dne 7. 12. 2001 byla daň vyměřena a doměřena podle § 46 odst. 5 daňového řádu, a to bez vytýkacího řízení. Dále žalovaný vyslovil právní názor, že byt byl odvolatelově otci převeden do vlastnictví podle zákona č. 42/1992 Sb. a nejednalo se o restituci, tedy o prodej bytu od daně osvobozený. Podání druhého dodatečného daňového přiznání označil za nepřipustné a důkazy za shodné s těmi, které byly spojeny s prvním dodatečným daňovým přiznáním.

Žalobou se pak stěžovatel domáhal zrušení rozhodnutí o zastavení řízení.

Městský soud v napadeném rozsudku k prvnímu žalobnímu požadavku na vyslovení nicotnosti konkludentního vyměření daně dne 31. 12. 2001 vyslovil, že vyměření daně podle § 46 odst. 5 daňového řádu v sobě spojuje fiktivní rozhodnutí o dani i fikci doručení a daňový subjekt je oprávněn proti němu podat odvolání. V daném případě takové odvolání podáno nebylo. Proto je žaloba v této části podle § 68 písm. a) s. ř. s. nepřipustná a byla odmítnuta podle § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

Ve vztahu k žalobou napadenému rozhodnutí druhého žalovaného městský soud vyslovil, že nepovažuje konkludentní vyměření daně ze dne 31. 12. 2001 za nicotné pro nedostatek náležitostí a nepovažuje je ani za rozhodnutí podkladové ve vztahu k rozhodnutí o zastavení řízení o druhém dodatečném daňovém přiznání. Podmínky k zastavení řízení o druhém dodatečném daňovém přiznání shledal naplněnými, neboť šlo o přiznání na daň nižší, přičemž daň byla pravomocně stanovena dne 31. 12. 2001. Novým důkazním prostředkem při podání druhého dodatečného daňového přiznání měl být podle žaloby evidenční list otce žalobce, dokládající vlastnictví bytu jeho otcem přesahující dobu pěti let. Tento evidenční list však byl žalovanému předložen již 5. 11. 2001. Stejně tak tvrzení, že otec žalobce byl vlastníkem bytu již před jeho převodem, byla uplatněna v předchozím řízení. Městský soud výslovně upozornil, že není oprávněn posuzovat podmínky pro osvobození prodeje bytu od daně z příjmů, ale podmínky platnosti druhého dodatečného daňového přiznání. Zde pak shledal rozpor s ust. § 41 odst. 4 písm. d) daňového řádu. Pochybení spočívající v neúplném odůvodnění rozhodnutí prvostupňového pak městský soud považoval za odstraněné žalovaným v odvolacím řízení. Žalobu v této části proto městský soud zamítl.

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje kasační důvody podle § 103 odst. 1 písm. a), b), d) s. ř. s., neboť městský soud podle jeho názoru nesprávně posoudil právní otázku, vycházel v rozhodnutí ze skutečností, které nemají oporu ve spise a jeho rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro nedostatek odůvodnění rozhodnutí. Obecně poukázal na Ústavu ČR a na Listinu základních práv a svobod, s nimiž musí být výkon státní správy v souladu tak, aby byly brány v úvahu i práva a oprávněné zájmy občana. Konkrétně pak každé podání občana je třeba posuzovat podle jeho obsahu a v pochybnostech se přiklonit na jeho stranu či je třeba výslovně odstranit pochybnosti o postupu státních orgánů. Ústavní principy je pak soud povinen aplikovat nad zákonem.

Ve vztahu k výroku II. rozsudku městského soudu stěžovatel poukazuje na skutečnost, že se domáhal vyslovení nicotnosti konkludentního rozhodnutí o vyměření daně ze dne 31. 12. 2001. Tuto nicotnost je třeba spatřovat v tom, že pro vydání konkludentního rozhodnutí nebyly splněny podmínky. Finanční úřad vydal toto rozhodnutí poté, co vytkl stěžovateli nesprávnost daňového přiznání za rok 1997, a poté, co žalobce podal současně dvě rozdílná daňová přiznání a sdělil důvody, proč tak činí. K důvodům nicotnosti pak dále odkazuje na žalobu. Soud se před odmítnutím žaloby v této části vůbec nezabýval okolnostmi vydání konkludentního rozhodnutí, zejména nevzal v úvahu, že výzvou ze dne 7. 11. 2001 bylo zahájeno vytykácí řízení podle § 43 daňového řádu. Tuto výzvu je třeba posuzovat podle jejího obsahu bez ohledu na užitá ustanovení zákona. V průběhu vytykácího řízení je vyloučeno konkludentní vyměření daně. Mimo to stěžovatel podal dvě různá daňová přiznání, vysvětlil proč tak činí a z toho správce daně nemohl dovozovat, že jen jedním z dodatečných daňových přiznání projevil svou vůli. Správce daně měl odstranit rozpor mezi těmito daňovými přiznáními rozhodnutím nikoli konkludentním.

Vzhledem k tomu, že se soud s těmito skutečnostmi zjevnými ze spisu i z žaloby nevypořádal, je třeba jeho rozhodnutí považovat za nepřezkoumatelné.

Přes zdánlivou správnost odmítnutí žaloby v této části se nemůže stěžovatel s postupem soudu ztotožnit. Výslovně ve svém podání ze dne 7. 12. 2001 uvedl, že považuje za správné své první řádné daňové přiznání, a že nemohl předpokládat, že o dodatečném daňovém přiznání podaném jen na základě výzvy správce daně bude rozhodnuto konkludentně. Při těchto rozporech měl být o vyměření informován. Důvody soudu

pro odmítnutí návrhu tak jsou v přímém rozporu s ústavními principy právního státu. Stěžovatel nebyl povinen nahlížet do spisu a z toho, že tak neučinil, pro něho nelze vyvozovat nepříznivé následky. Navíc do některých částí svého spisu ani nebyl oprávněn nahlížet.

Konkludentní rozhodnutí se tak střetává s možností obrany, která nemůže být vázána na možnost nahlížení do spisu. Z tohoto hlediska je možnost konkludentního rozhodnutí třeba považovat za neústavní.

Ze všech těchto důvodů považuje svou žalobu na nicotnost konkludentního vyměření daně za přípustnou, neboť zejména z jeho vyjádření spojeného s podáním prvního dodatečného daňového přiznání lze soudit, že s takovým vyměřením nesouhlasil.

Proti výroku I. napadeného rozsudku stěžovatel namítá, že evidenční list otce k prodanému bytu je naprosto dostačujícím a novým důkazem. Tento list nepředkládal správci daně nikdy dříve, a tedy ani 5. 11. 2001. Tento závěr soudu nemá oporu ve spise. Navíc soud žalobu zamítl z naprosto formálních důvodů a vůbec se nezabýval skutečností, zda nárok na osvobození od daně odpovídá zákonu. V podrobnostech rovněž poukazuje na text žaloby.

Z těchto důvodů stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud rozsudek městského soudu zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

První žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že rozhodnutí soudu považuje za odpovídající zákonu a kasační námitky za neopodstatněné. Ve vztahu k tvrzené nicotnosti konkludentního vyměření daně uvádí, že se jedná o zvláštní typ rozhodnutí, tzv. vyměření daně mlčky. Toto vyměření daně má však stejné důsledky jako vyměření rozhodnutím a je aplikováno v případech, kdy správce daně nemá pochybnosti o správnosti, pravdivosti nebo průkaznosti podaného přiznání. Vyměřená daň se takto předepíše a fikce vydání i doručení rozhodnutí nastává k poslednímu dni lhůty k podání. Proto zde nelze hovořit o neplatnosti. Námitky vůči výroku I. rozsudku považuje rovněž za nedůvodné, podmínka § 41 odst. 4 písm. d) daňového řádu zde naplněna nebyla. Navrhuje zamítnutí kasační stížnosti.

Důvodnost kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.). Připomenout je však třeba, že kasační stížnost je opravným prostředkem proti rozhodnutí krajského soudu (§ 102 s.ř.s.) a proti němu musí směřovat její důvody. Těmi je Nejvyšší správní soud (až na výjimky) vázán; musí tedy být v kasační stížnosti soustředěny. Není proto možné tyto důvody uvádět odkazem na žalobu, která ostatně je návrhem směřujícím proti správnímu rozhodnutí.

Ze stěžovatelových námitek je třeba se nejprve vypořádat s námitkou nepřezkoumatelnosti rozhodnutí krajského soudu, neboť pokud by jeho rozsudek skutečně byl nepřezkoumatelným, nebylo by možno zkoumat důvodnost ostatních konkrétních kasačních námitek. Stěžovatel důvody nepřezkoumatelnosti spatřuje v tom, že se soud řádně nezabýval známými skutkovými okolnostmi. Těmi míní zejména skutečnost dvou daňových podání přiznání. Soud ovšem v rozsudku podání dvou daňových přiznání po vydání výzvy správcem daně konstatoval včetně obsahu průvodního dopisu daňového subjektu. Nelze mu tak vytýkat, že tato skutková zjištění přehlédl; zda a jak je hodnotil pak je třeba zkoumat z hlediska správnosti jeho závěrů. Toto hodnocení však není otázkou nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů, ale otázkou zákonnosti závěrů z daných skutečností vyvozených.

Judikatura rozumí nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů jen nedostatek důvodů skutkových, nikoliv dílčích nedostatků odůvodnění soudního rozhodnutí. Musí se přitom jednat o vady skutkových zjištění, o něž soud opírá své rozhodovací důvody. Za takové vady lze považovat případy, kdy soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem, anebo případy, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy byly v řízení provedeny (k tomu srovnej např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, zveřejněn pod č. 133/2004 Sb. NSS).

Ze stěžovatelem označených důvodů nepřezkoumatelnosti napadeného soudního rozhodnutí nelze dospět k závěru, že by rozsudek byl nepřezkoumatelným, stejně tak ani nad rámec jeho důvodů (§ 109 odst. 3 s. ř. s.) nelze označit tento rozsudek za nepřezkoumatelný. Je z něho totiž dostatečně zřejmé, jaké skutečnosti bral soud v úvahu a jak je hodnotil. Obsah důvodů napadeného rozsudku umožňuje řádné přezkoumání úplnosti a správnosti přijatých závěrů.

Bez ohledu na pořadí napadených výroků rozsudku městského soudu je třeba se z důvodů logické posloupnosti vypořádat v první řadě s výrokem odmítajícím návrh směřující proti druhému žalovanému, tedy proti konkludentnímu vyměření daně dne 31. 12. 2001.

Stěžovatel v první řadě tvrdí, že výzvou k podání dodatečného daňového přiznání s ním správce daně zahájil vytýkací řízení, v němž je konkludentní vyměření daně vyloučeno a musí být vydán platební výměr. Obecně mu lze v tomto závěru přisvědčit; také tak již Nejvyšší správní soud rozhodl např. rozsudkem, ze dne 15. 3. 2007, čj. 7 Afs 10/2006-57(dostupný na www.nssoud.cz).

Zde je třeba ovšem vycházet z toho, že první daňové přiznání bylo stěžovatelem podáno již v r. 1998 a podle záznamu finančního úřadu tento na jeho podkladě daň vyměřil postupem podle § 46 odst. 5 daňového řádu. Byla-li daň vyměřena, není zahájení vytýkacího řízení možné. Tak to vyslovil Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 8. 10. 2004, čj. 5 Afs 31/2003-8: *vytýkací řízení (§ 43 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků) předchází vyměření daně, a nelze je tedy zahájit poté, co správce daně daň již vyměřil (zveřejněno pod č. 647/2005 Sb. NSS)*.

Ostatně výzva, která byla stěžovateli správcem daně zaslána, není úkonem zahajujícím vytýkací řízení, ale svým označením i obsahem je výzvou k podání dodatečného daňového přiznání. Jiný závěr nelze dovodit ani z poučení o vyloučení opravného prostředku a k argumentaci stěžovatele ustanovením § 48 odst. 2 daňového řádu lze poukázat na skutečnost, že cit. ustanovení neobsahuje výčet úplný, ale příkladný. Nelze z toho tedy soudit, že se jednalo o výzvu zahajující vytýkací řízení.

Vyměření daně postupem podle § 46 odst. 5 daňového řádu je na místě neodchyluje-li se vyměřená daň od daně uvedené v daňovém přiznání nebo hlášení. V tom případě nemusí správce daně sdělovat daňovému subjektu výsledek vyměření, pokud o to daňový subjekt výslovně nepožádá nejpozději do konce příštího zdaňovacího období. Za den vyměření daně a současně za den doručení tohoto rozhodnutí daňovému subjektu se 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.

Tento zjednodušený způsob vyměření daně je na místě pouze tam, kde není pochyb o obsahu daňového přiznání a o jeho správnosti. V takovém případě není třeba pochybovat o ústavnosti tohoto způsobu vyměření daně, a to bez ohledu na to, že se výsledek vyměření nesdílí. Daňový subjekt jednoznačně deklaruje svou vůli zdanit určité konkrétní příjmy a správce daně o správnosti a úplnosti přiznání nemá pochyb. V daném případě ovšem daňový subjekt předložil k výzvě správce daně daňová přiznání dvě, a to ve vztahu k rozhodnému spornému příjmu zcela opačná. Předložení doprovodil i písemným vyjádřením, jímž se k rozporu mezi oběma daňovými přiznáními vyjádřil tak, že dodatečné daňové přiznání obsahující sporný příjem podává jen proto, aby splnil výzvu, že je však nepovažuje za správné, neboť tento příjem sice obdržel, ale nepovažuje jej za dani podléhající. Za takové situace mohl rozpornost projevené vůle daňového subjektu správce daně odstranit jen rozhodnutím o dani, pokud chtěl daňovou povinnost oproti poslední známé daňové povinnosti (vyměřené v r. 1998) změnit a daň doměřit. Správce daně tak ovšem neučinil a daň doměřil konkludentně. Toto jeho rozhodnutí ovšem nelze považovat za nicotné, jak se stěžovatel domáhá, ale v úvahu přichází pouze jeho nezákonnost.

K nicotnosti správního aktu se Nejvyšší správní soud vyslovil např. v rozsudku rozšířeného senátu ze dne 22. 7. 2005, č. j. 6 A 76/2001 - 96. Zde uvedl, že *nicotný je správní akt, který trpí natolik intenzivními vadami, že jej vůbec za rozhodnutí považovat nelze. Takovými vadami jsou např. absolutní nedostatek pravomoci, absolutní nepřislušnost rozhodujícího správního orgánu, zásadní nedostatky projevu vůle vykonavatele veřejné správy, požadavek plnění, které je trestné nebo absolutně nemožné, uložení povinnosti nebo založení práva k něčemu, co v právním smyslu neexistuje, či nedostatek právního podkladu k vydání rozhodnutí* (zveřejněno pod č. 793/2006 Sb. NSS).

Konkludentní vyměření daně druhým žalovaným v r. 2001 tyto znaky nenaplnuje, nelze je považovat za nicotné. Vzhledem k tomu, že za dané situace podmínky k tomuto způsobu vyměření byly sporné a správce daně měl postupovat jinak, bylo by možno takové vyměření považovat jen za nezákonné. Stěžovatel měl možnost proti němu podat odvolání. Je pravdou, že konkludentní vyměření daně se sděluje jen na žádost a fikce vydání i doručení rozhodnutí nastává ze zákona. Namítá-li stěžovatel, že nebyl povinen ani žádat o sdělení, ani nahlížet do spisu, lze mu přisvědčit. Ovšem za stavu, kdy sám k výzvě správce daně podal dvě různá daňová přiznání, lze za přiměřené situaci předpokládat zájem na tom, jak s nimi správce daně naložil. Nicméně lze připustit, že stěžovatel nemohl předpokládat, že za dané situace bude daň vyměřena konkludentně. Význam by to však mělo jen za situace, kdy by odvolání podal nikoliv v návaznosti na zákonnou fikci doručení, ale až poté, kdy skutečnost konkludentního vyměření daně zjistil. Tak se stalo nejpozději dne 2. 12. 2003, kdy nahlížel do spisu a kdy ním byl projednáván daňový nedoplatek. Přesto ani v návaznosti na toto zjištění nepodal odvolání. Podal-li by ho, pak by odvolací orgán v rámci odvolacího řízení musel v první řadě vážít jeho včasnost, a to s přihlédnutím ke konkrétním skutečnostem tohoto případu, stejně tak jako by tuto úvahu musel učinit soud, pokud by nepříznivé rozhodnutí o odvolání bylo napadeno žalobou. Vzhledem k tomu, že odvolání podáno nebylo, nelze spekulovat o výsledku takového řízení. Volil-li stěžovatel jiné prostředky, z tohoto hlediska to jde k jeho tíži.

Vzhledem k tomu, že i proti rozhodnutí podle § 46 odst. 5 daňového řádu lze podat odvolání a toto podáno nebylo, nebyla splněna podmínka stanovená v § 68 písm. a) s.ř.s. a důvodný byl postup městského soudu, pokud žalobu v této části odmítl jako nepřipustnou podle § 46 odst. 1 písm. d) s.ř.s.

Z těchto důvodů Nejvyšší správní soud podle § 110 odst. 1 s.ř.s. zamítl kasační stížnost v části napadající odmítající výrok rozsudku městského soudu.

K námitkám směřujícím proti výroku I. rozsudku, jímž byla zamítnuta žaloba proti rozhodnutí žalovaného o zastavení řízení, je třeba vycházet z toho, co bylo výše uvedeno o konkludentním vyměření daně v r. 2001- tj. ze závěru, že se nejednalo o rozhodnutí nicotné, ale o mohlo jít pouze o rozhodnutí nezákonné. Vzhledem k tomu, že jeho nezákonnost ovšem nebyla v odpovídajícím řízení zjištěna a nebylo zrušeno, jde o rozhodnutí existující s právními důsledky z něho plynoucími. Městskému soudu lze přisvědčit v tom, že nejde nejen o rozhodnutí nicotné, ale ani o rozhodnutí podkladové ve smyslu § 75 odst. 2 s.ř.s. Městský soud se tedy nemohl jeho zákonností v rámci tohoto řízení zabývat a musel vycházet z toho, že posledním stanovením daně před zastavením řízení o posledním dodatečném daňovém přiznání bylo vyměření konkludentním rozhodnutím v r. 2001.

Stěžovatel tvrdí, že řízení o tomto jeho posledním dodatečném daňovém přiznání podaném dne 5. 12. 2003 nemělo být zastaveno, neboť k tomu nebyly splněny podmínky.

Správce daně nepřipustnost tohoto dodatečného daňového přiznání spatřoval v podmínkách ust. § 41 odst. 4 písm. d) daňového řádu. Podle tohoto ustanovení lze dodatečné daňové přiznání nebo hlášení na daňovou povinnost nižší nebo daňovou ztrátu vyšší, proti poslední známé daňové povinnosti, platně podat jen tehdy, nejsou-li splněny podmínky pro užití mimořádných opravných prostředků podle § 54 a 55b, a to do lhůty stanovené v § 47 odst. 1, není-li zvláštním předpisem stanoveno jinak. Toto dodatečné daňové přiznání nebo hlášení nelze však platně podat v případech, kdy dodatečným přiznáním na nižší daňovou povinnost nebo vyšší ztrátu by byla dotčena část daňové povinnosti již jednou dodatečně stanovená, při použití stejných důkazů.

Nerozhodné je, že současně s druhým dodatečným daňovým přiznáním stěžovatel podal i opravný prostředek podle § 55b daňového řádu a poukazoval na to i v odvolání proti rozhodnutí o zastavení řízení, neboť v žalobě již tuto námitku neopakoval, a tudíž městský soud neměl důvod se touto skutečností zabývat.

Městský soud, podobně jako první žalovaný, vycházel z toho, že evidenční list, jímž stěžovatel hodlal doložit vlastnictví svého otce k bytu od r. 1983, byl správci daně znám již před doměřením daně konkludentním rozhodnutím ze dne 31. 12. 2001. Poukázal přitom na tvrzení v odvolacím rozhodnutí, že tento doklad byl správci daně předložen dne 5. 11. 2001, a na skutečnost, že tento údaj v žalobě zpochybněn nebyl.

Žalobce v žalobě (část. II) uvedl, že doklady k bytu předkládal správci daně dne 30. 7. 1998, potom s dodatečným daňovým přiznáním ze dne 5. 12. 2003, nespecifikoval však jaké. V části IV. žaloby však popřel, že by správci daně předkládal předmětný evidenční list.

Za tohoto stavu nelze v žalobním vyjádření shledat souhlas s tvrzením odvolacího rozhodnutí o tom, že tento doklad byl správci daně předložen dne 5. 11. 2003, jak učinil městský soud.

Rozhodný je v tom případě obsah správního spisu. Přílohou dodatečného daňového přiznání 5. 12. 2003 bylo pouze potvrzení o mzdě za rok 1997. Současně však bylo správci daně předloženo podání zdůvodňující přípustnost tohoto dodatečného daňového přiznání a domáhající se přiznání osvobození na dani z titulu ust. § 4 odst. 1 písm. g) nebo b) zákona o daních z příjmů. V podání se mj. konstatuje současné předložení evidenčního listu dokládajícího, že jeho otec byt z titulu družstevního vlastnictví obýval od r. 1983. Jako příloha je uveden svazek listin.

Ve správním spise je založen jediný svazek listin (kopie vyhotovená finančním úřadem dne 12. 1. 2006), který obsahuje smlouvu o převodu družstevního bytu do vlastnictví ze dne 31. 5. 1995, usnesení Obvodního soudu pro Prahu 3 o dědictví, konstatující úmrtí otce stěžovatele dne 2. 10. 1995, byt jako součást dědictví a stěžovatele jako nabyvatele majetku zůstavitele, kupní smlouvu uzavřenou mezi stěžovatelem a kupcem ohledně předmětného bytu dne 21. 4. 1997, kopii členské knížky otce stěžovatele vystavené v r. 1958 a deklarující jeho členství v LBD od r. 1940, doklad o předání této knížky, list vlastnictví č. 2123 otce stěžovatele k části zastavěné parcely č. 635/95 na Ž. s odkazem na smlouvu z r. 1995 včetně výpisu z katastru nemovitostí a nakonec evidenční list LBD P. 3 z r. 1994 se záznamem o přidělení bytu v r. 1983.

V tomto svazku je tedy obsažen stěžovatelem označený evidenční list. Na první stránce kopie seznamu obsahující přehled listin však uveden není (naopak je tam uveden nepřipojený protokol z 30. 7. 1998). Na seznamu je seznatelný záznam „6. 12. 2001“ a nečitelný podpis odpovídající podpisům stěžovatele ve spise obsaženým. O významu tohoto data, které nekoresponduje s žádným datem stranami tvrzeným ohledně předkládaných listin, lze jen spekulovat. Navíc je toto datum pouze na seznamu, nikoliv na dalších připojených listinách.

Tento jediný svazek listin měl k dispozici městský soud. Nemohl však z něho dovodit závěr, že evidenční list, o který zejména stěžovatel opírá přípustnost druhého dodatečného daňového přiznání, měl správce daně k dispozici před rozhodnutím v r. 2001, a tedy že se nejedná o důkaz nový. Ostatně ani odvolací rozhodnutí nenasměkuje jiným podkladům.

Za tohoto stavu nemohl městský soud dospět k jinému závěru, než že tvrzení žalovaného o předložení evidenčního listu správci daně dne 5. 11. 2001 nemá oporu v předloženém správním spise. Pokud si nevyžádal úplný správní spis správce daně a dokazování nedoplnil, případně nedal možnost stranám se k těmto skutečnostem vyjádřit (což by ovšem navzdory souhlasu stran podle § 51 s. ř. s. musel udělat v nařízeném jednání), neměl ani on spisový podklad ke správnosti závěrů žalovaného v rozhodné otázce.

Za tohoto stavu je třeba přiznat důvodnost kasační námitky podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., zčásti i podle písm. d) téhož ustanovení.

Důvodnost kasační námitky podle § 103 odst. 1 písm. a) lze vážit jen ve vztahu ke správnosti právní úvahy o naplnění podmínek § 41 odst. 4 písm. d) a § 27 odst. 1 písm. h)

daňového řádu, nikoliv k posouzení nároku na osvobození stěžovatele od daně z příjmů. Napadeným rozhodnutím, jehož zákonnost bylo možno zkoumat, bylo jen rozhodnutí o zastavení řízení, žalovaný jím o dani nerozhodoval a ani nemohl. Důvody k zastavení řízení však nebyly zatím řádně prokázány, jak uvedeno výše.

Z těchto důvodů Nejvyšší správní soud rozsudek městského soudu ve výroku I. zrušil a v této části vrátil věc tomuto soudu k dalšímu řízení, při němž je vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 1, 3 s. ř. s.

V novém rozhodnutí rozhodne městský soud o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti ve smyslu § 110 odst. 2 s. ř. s.

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

V Brně dne 15. května 2007

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu