



**ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců JUDr. Petra Příhody a Mgr. Jana Passera v právní věci žalobce K., spol. s r. o., zastoupeného JUDr. Markem Pourem, advokátem v Přerově, Bartošova 9, 750 00 Přerov, proti žalovanému Finančnímu ředitelství v Ostravě, Na Jízdárně 3, 728 38 Ostrava, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 5. 2003, čj. 3080/120/2003, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 23. 3. 2005, čj. 22 Ca 271/2003-33,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 23. 3. 2005, čj. 22 Ca 271/2003 - 33, se zrušuje a věc se tomuto soudu vrací k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalovaný rozhodnutím ze dne 21. 5. 2003, čj. 3080/120/2003, zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu v Přerově ze dne 20. 11. 2002, kterým bylo podle § 27 odst. 1 písm. h) zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“, „d. ř.“) zastaveno řízení ve věci odvolání proti tzv. konkludentně vyměřené dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2000.

Žalobce rozhodnutí žalovaného napadl žalobou u Krajského soudu v Ostravě, který žalobu rozsudkem ze dne 23. 3. 2005, čj. 22 Ca 271/2003-33, zamítl. V odůvodnění uvedl, že právo na odvolání přísluší pouze příjemci rozhodnutí, jemuž byla rozhodnutím způsobena určitá újma odstranitelná tím, že odvolací orgán rozhodnutí zruší. Odvolání tedy nemůže podat ten, jemuž bylo rozhodnutím zcela vyhověno; takovým rozhodnutím je přitom právě rozhodnutí o stanovení daně v souladu s daňovým přiznáním (§ 46 odst. 5 d. ř.). Zjistí-li pak daňový subjekt po vyměření daně podle § 46 odst. 5 d. ř., že jeho daňová povinnost má být nižší, nebo daňová ztráta vyšší, než jeho poslední

známá daňová povinnost, může podat dodatečné daňové přiznání. Poslední známou daňovou povinností je daň nebo daňová ztráta ve výši, jak ji naposled pravomocně stanovil správce daně, a to např. i rozhodnutím podle § 46 odst. 5 d. ř., které - jelikož proti němu není přípustné odvolání - nabývá právní moci dnem jeho doručení daňovému subjektu (§ 32 odst. 12 d. ř.), za který se ve smyslu § 46 odst. 5 d. ř. považuje poslední den lhůty po podání daňového přiznání nebo hlášení, a bylo-li daňové přiznání nebo hlášení podáno opožděně, den, kdy došlo správci daně.

Žalobce (stěžovatel) rozsudek napadl kasační stížností. Jeho námitky lze koncentrovaně vyjádřit tak, že nesouhlasí s názorem tvrdícím, že proti rozhodnutí o vyměření daně konkludentním způsobem není přípustné odvolání. Jde přitom o kasační důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tj. o nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti toliko odkázal na stanovisko, které uvedl ve vyjádření k žalobě. V tomto vyjádření v zásadě setrval na tom, že proti rozhodnutí podle § 46 odst. 5 d. ř. není odvolání přípustné.

Ze správního spisu vyplynuly následující pro věc rozhodné skutečnosti:

Přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2000 stěžovatel podal dne 20. 6. 2001, a to na daň ve výši 4 066 210 Kč. Daň v této výši mu byla v souladu s § 46 odst. 5 d. ř. konkludentně vyměřena dne 2. 7. 2001, proti čemuž se stěžovatel dne 19. 7. 2001 odvolal. Tvrdil, že má možnost uplatnit odpočet daňové ztráty, která byla vyměřena jeho právnímu předchůdci za roky 1994 až 1997, a zpracoval nové daňové přiznání, které učinil součástí odvolání. Toto odvolání dne 10. 1. 2002 žalovaný zamítl s tím, že stěžovateli s ohledem na § 38n odst. 2 zákona ČNR č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění zákona č. 117/2001 Sb., nárok na uplatnění odpočtu daňové ztráty vyměřené jeho právnímu předchůdci nevznikl.

Krajský soud v Ostravě posléze rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 1. 2002 rozsudkem ze dne 20. 9. 2002, čj. 22 Ca 94/2002-26, zrušil a věc vrátil k dalšímu řízení. Uvedl, že proti dani vyměřené konkludentně postupem podle § 46 odst. 5 d. ř. není odvolání přípustné a žalovaný tedy o takovém odvolání nemohl rozhodovat a rozhodl-li o něm, jde o rozhodnutí nicotné.

V návaznosti na citovaný rozsudek Krajského soudu v Ostravě Finanční úřad v Přerově rozhodnutím ze dne 20. 11. 2002 podle § 27 odst. 1 písm. h) d. ř. zastavil řízení; odvolání, které proti tomuto rozhodnutí směřovalo, pak zamítl žalovaný rozhodnutím ze dne 21. 5. 2003.

Nejvyšší správní soud při přezkumu rozsudku krajského soudu neshledal vady podle § 109 odst. 3 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední

povinnosti. Přezkoumal pak napadené rozhodnutí v rozsahu a v mezích důvodů vymezených stížnostními body [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.] dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Kasační soud musel především vyřešit otázku, zda je proti rozhodnutí vydanému podle § 46 odst. 5 d. ř. přípustné odvolání, či nikoli. S vyřešením této otázky pak souvisí i otázka okamžiku, kdy toto rozhodnutí nabývá právní moci.

K těmto otázkám již dříve Nejvyšší správní soud vyslovil právní názor, a to v rozhodnutí publikovaném pod č. 839/2006 Sb. NSS: rozhodnutí vydané dle § 46 odst. 5 d. ř. je pravomocné až po uplynutí lhůty stanovené v § 48 odst. 5 téhož zákona. Do této doby není možné hovořit o poslední známé daňové povinnosti daňového subjektu, neboť daň ještě nebyla pravomocně stanovena rozhodnutím správce daně. Zjistí-li v této lhůtě daňový subjekt, že jeho daňová povinnost měla být nižší, než jak ji deklaroval v daňovém přiznání, nemůže využít institutu dodatečného daňového přiznání, ale může využít řádného opravného prostředku, tedy odvolání. Z odůvodnění citovaného rozhodnutí, od něhož není důvodu se v souzené věci odchylovat, je třeba pro úplnost připomenout některé úvahy.

Pro vlastní rozhodnutí ve věci byl klíčovým výklad § 46 odst. 5 d. ř. ve spojení s § 48 odst. 1 d. ř. První ustanovení 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. Druhé pak stanoví podmínky, za kterých je možné se odvolat proti stanovení daňového základu a daně či proti jiným rozhodnutím. Z § 48 odst. 1 d. ř. je zřejmé, že pro to, aby se mohl daňový subjekt v dané věci odvolat proti rozhodnutí správce daně, musí být kumulativně splněny tyto podmínky: musí se jednat o rozhodnutí, kterým byl stanoven daňový základ a daň a daňový subjekt se nesmí práva se odvolat vzdát. Z § 46 odst. 5 d. ř. vyplývá, že se jedná o rozhodnutí, kterým je stanoven daňový základ a daň, a ze správního spisu není patrné, že by se daňový subjekt vzdal práva odvolání proti tomuto rozhodnutí. Lze tedy konstatovat, že i proti tomuto typu daňového rozhodnutí je možno podat v daňovém řízení odvolání.

Kasační soud se neztotožnil s názorem krajského soudu, že stěžovatel nebyl příjemcem rozhodnutí, neboť se jednalo o fiktivní platební výměr. Existence tzv. fiktivního rozhodnutí dle § 46 odst. 5 d. ř. je v daňovém řízení odůvodněna zejména hospodárností řízení, ale to neznamená, že by tato hospodárnost mohla jít k tíži daňového subjektu. Ustanovení § 46 odst. 5 d. ř. je proto třeba vyložit tak, že konstruuje nejenom fikci rozhodnutí o konkludentním vyměření daně, nýbrž i fikci vyměření daně a především fikci doručení tohoto rozhodnutí (k tomu srov. zejména text tohoto ustanovení „*za den doručení tohoto rozhodnutí daňovému subjektu se považuje poslední den lhůty pro podání daňového přiznání*“). I

rozhodnutí podle § 46 odst. 5 d. ř. má tak svého příjemce ve smyslu § 48 odst. 1 d. ř.

Stěžovatel měl tedy možnost podat proti uvedenému rozhodnutí odvolání, a to ve lhůtě třiceti dnů ode dne, který následuje po dni doručení rozhodnutí (§ 48 odst. 5 věta první d. ř.), tedy od 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 správní orgán povinen rozhodnout o takovém podání postupem dle § 49 či § 50 d. ř.

Pokud krajský soud v projednávané věci vycházel z právního názoru, že podmínky stanovené § 48 d. ř. pro podání odvolání nebyly splněny a že daňový subjekt měl použít dodatečného daňového přiznání, odporuje takový názor právní úpravě; rozhodnutí krajského soudu pak odporuje zákonu.

Protože Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou, rozsudek Krajského soudu v Ostravě zrušil a věc tomuto soudu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). V tomto dalším řízení je Krajský soud v Brně vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v tomto rozhodnutí.

V novém rozsudku Krajský soud v Ostravě rozhodne v souladu s § 110 odst. 2 s. ř. s. i o nákladech řízení o kasační stížnosti.

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně 22. září 2006

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu