



**ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Příhody a soudců JUDr. Michala Mazance a Mgr. Jana Passera, v právní věci žalobce JUDr. P. Š., zastoupeného JUDr. Petrem Vaňkem, advokátem v Praze 1, Na Poříčí 12 (palác YMCA), proti žalovanému Finančnímu ředitelství pro hlavní město Prahu, Praha 1, Štěpánská 28, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 11. 2001, čj. FŘ-4418/11/01, o kasační stížnosti žalobce proti usnesení Městského soudu v Praze ze dne 31. 3. 2005, čj. 38 Ca 50/2002 - 49,

t a k t o :

Usnesení Městského soudu v Praze ze dne 31. 3. 2005, čj. 38 Ca 50/2002 - 49, se zrušuje a věc se vrací tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Finanční úřad rozhodnutím ze dne 18. 11. 2001, čj. 6093/01/005522/6902, podle § 27 odst. 1 písm. h) zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále též „daňový řád“, „d. ř.“) zastavil řízení, zahájené s žalobcem dne 30. 6. 2000 ve věci jeho podání - dodatečného daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1995. Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu rozhodnutím ze dne 16. 11. 2001, čj. FŘ-4418/11/01, zamítlo podle § 50 odst. 6 d. ř. odvolání žalobce proti rozhodnutí finančního úřadu.

Žalobce se domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného žalobou u Městského soudu v Praze. Nezákonnost napadeného rozhodnutí spatřuje v postupu žalovaného, který měl zrušit rozhodnutí správce daně a ponechat vyměření daně z příjmů fyzických osob za rok 1995 ve výši uvedené v žalobcově dodatečném

přiznání, nebo měl povolit či nařídít obnovu řízení stran daně z příjmů fyzických osob žalobce za rok 1995, namísto toho však potvrdil rozhodnutí správce daně o zastavení řízení.

Žalobce dále uvedl, že dodatečné daňové přiznání ze dne 30. 6. 2000 bylo podáno včas a v souladu s ustanovením § 41 odst. 1 d. ř. Případné zmeškání lhůty by činilo podání opožděným, nikoliv však nepřipustným. O dodatečném daňovém přiznání bylo zahájeno vyměřovací řízení. Nezastavil-li správce daně ve lhůtě do 30. 7. 2000 řízení o nepřipustném podání, ani ve lhůtě do 30. 8. 2000 nezahájil vytýkácí řízení, nabylo vyměření daně na základě dodatečného daňového přiznání právní moci. Řízení poté mohlo být zakončeno vydáním dodatečného platebního výměru po provedení daňové kontroly, nebo ponecháním vyměření podle § 46 odst. 5 d. ř. Správce daně odlišným postupem porušil ustanovení § 46 odst. 5 d. ř. v návaznosti na ustanovení § 32 odst. 12 d. ř.

Snížení výnosů žalobce uplatnil v důsledku platebního výměru Finančního úřadu ze dne 2. 11. 1998, čj. 71664/98/007960/5344, jímž byl opraven základ daně z převodu nemovitostí, který musí být shodný i pro účely daně z příjmů fyzických osob. Důvody pro podání dodatečného daňového přiznání žalobce zjistil v červnu, resp. květnu roku 2000 a přiznání podal ve lhůtě stanovené ustanovením § 41 odst. 1 d. ř. Přiznání bylo zároveň podáno ve lhůtě uvedené v ustanovení § 41 odst. 4 d. ř. v návaznosti na ustanovení § 47 odst. 1, 2 d. ř. a nedošlo tak k uplynutí prekluzivní lhůty. Shledal-li správce daně, byť nezákonně, důvody nepřipustnosti dodatečného daňového přiznání, měl jej podle jeho obsahu posoudit jako žádost o povolení obnovy řízení ve smyslu ustanovení § 54 odst. 1 písm. a), nebo c) d. ř., protože lhůta pro podání žádosti o povolení obnovy řízení byla dodržena.

Městský soud žalobu podle ustanovení § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. odmítnul.

Městský soud usnesení odůvodnil tím, že rozhodnutí žalovaného je ze soudního přezkumu podle ustanovení § 70 písm. a) s. ř. s. vyloučeno a žaloba je proto podle ustanovení § 68 písm. e) s. ř. s. nepřipustná. V posuzované věci nebylo rozhodováno o veřejném subjektivním právu žalobce, neboť žalovaný zamítnutím odvolání pouze potvrdil správnost procesního postupu správce daně. Ustanovení § 41 d. ř. stanoví podmínky, za nichž lze podat dodatečné daňové přiznání. Dodatečné daňové přiznání za rok 1995 ze dne 30. 6. 2000 je podané po lhůtě stanovené ustanovením § 47 odst. 1 d. ř. Vzhledem k uplynutí lhůty pro vyměření daně nebylo možno využít ani ustanovení § 54 d. ř. o obnově řízení. Již tato skutečnost postačuje k závěru, že žalobce po uplynutí lhůty k vyměření daně již nemohl dodatečné daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 1995 v roce 2000 podat, a správce daně byl oprávněn jeho podání posoudit jako nepřipustné. Napadené rozhodnutí nemá povahu meritorního rozhodnutí a nezakládá hmotněprávní účinky.

Žalobce mohl podat a podal žalobu, kterou se domáhal přezkoumání rozhodnutí o vyměření daně z příjmů fyzických osob za rok 1995. Opožděné podání této žaloby nemůže mít vliv na posouzení charakteru nyní přezkoumávaného rozhodnutí.

Žalobce (stěžovatel) napadl rozsudek městského soudu včasnou kasační stížností, jejíž důvody shledal v nezákonnosti rozhodnutí o odmítnutí návrhu [§ 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s.].

Městskému soudu vytknul, že nesprávně hodnotil rozhodnutí žalovaného, které představuje zásah do veřejných subjektivních práv stěžovatele. Bylo zastaveno řízení o dodatečném daňovém přiznání stěžovatele, přestože z něj byla podle ustanovení § 46 odst. 5 d. ř. pravomocně vyměřena daňová povinnost stěžovatele na daň z příjmů fyzických osob za rok 1995.

Lhůtu pro podání dodatečného daňového přiznání stanoví ustanovení § 41 odst. 4 d. ř. odkazem k ustanovení § 47 odst. 1 d. ř., které je ovšem bez použití § 47 odst. 2 s. ř. s. neúplné. V kontextu ustanovení § 41 odst. 2 d. ř. by totiž mohla nastat situace, že pro existenci úkonů k přezkoumání daňového základu a daně po celé období lhůty vyplývající z ustanovení § 47 odst. 1 d. ř. by nebylo možné podat dodatečné daňové přiznání vůbec.

Posledním úkonem směřujícím ke stanovení daně z příjmů fyzických osob žalobce za rok 1995 (§ 47 odst. 2 d. ř.) byla žaloba stěžovatele ze dne 29. 7. 1999, prekluzivní lhůta pro vyměření daně tak skončila ke dni 31. 12. 2002. I kdyby tímto posledním úkonem byl platební výměr doručený žalobci dne 1. 4. 1997, uplynula prekluzivní lhůta 31. 12. 2000. Dodatečné daňové přiznání proto bylo podané ve lhůtě stanovené ustanovením § 47 odst. 1 d. ř., za použití § 47 odst. 2 d. ř. Protože správce daně na podání ze dne 30. 6. 2000 nereagoval do 31. 7. 2000, byla na základě dodatečného daňového přiznání v souladu s ustanovením § 46 odst. 5 d. ř. daňová povinnost pravomocně vyměřena.

Správce daně zastavením řízení o dodatečném daňovém přiznání stěžovatele porušil ustanovení § 27 odst. 1 písm. h) d. ř. a ustanovení § 32 odst. 12 d. ř.

Prekludovat nemohlo ani podání žádosti o povolení obnovy řízení podle § 54 odst. 1 d. ř., neboť neuplynula lhůta pro její podání stanovená ustanovením § 54 odst. 3 d. ř.

Zastavením řízení, v jehož rámci měla být vyměřena daň stěžovatele, došlo k závažnému zásahu do jeho veřejných subjektivních práv a bylo porušeno jeho právo stanovit dodatečným daňovým přiznáním vlastní daňovou povinnost. Rozhodnutí žalovaného je přitom nepochybně rozhodnutím ve smyslu soudního řádu správního, ostatně je jako rozhodnutí i označeno.

Konečně stěžovatel podotknul, že městský soud nesprávně označil původní žalobu na přezkoumání vyměření daně z příjmů fyzických osob za rok 1995 jako opožděnou. Soud zastavil řízení, přestože žaloba byla podána včas; proti usnesení o zastavení řízení však v té době nebyl přípustný opravný prostředek a jedinou formou zákonné obrany stěžovatele bylo právě podání dodatečného daňového přiznání.

Stěžovatel rovněž požádal o přiznání odkladného účinku kasační stížnosti.

Žalovaný uvedl, že pro shodnost kasační stížnosti s žalobou nebude podávat vyjádření.

Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti uvážil takto:

Kasační stížnost je důvodná.

Stěžovatel nesouhlasí se závěrem městského soudu, podle kterého rozhodnutí žalovaného není úkonem správního orgánu, jímž se zakládají, mění, ruší nebo závazně určují práva nebo povinnosti stěžovatele.

Městský soud zjevně vycházel z právního názoru Nejvyššího správního soudu, vyjádřeného v usnesení ze dne 5. 8. 2003, čj. 7 A 41/2001 - 48, publikovaného pod č. 171/2004 Sb. NSS, podle kterého zamítlo-li Ministerstvo financí podle § 50 odst. 6 d. ř. odvolání proti rozhodnutí finančního ředitelství, kterým bylo toliko zastaveno řízení podle § 27 odst. 1 písm. h) d. ř. pro nepřípustnost odvolání, nejde o rozhodnutí ve smyslu § 65 s. ř. s., neboť takový úkon správního orgánu nezaložil, nezměnil, nezrušil ani závazně neurčil právo nebo povinnost a je proto ze soudního přezkumu podle ustanovení § 70 písm. a) s. ř. s. vyloučen.

Citované usnesení bylo překonáno rozsudkem rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2005, čj. 1 Afs 86/2004 - 54, publikovaným pod č. 792/2006 Sb. NSS (pro úplnost je třeba dodat, že městskému soudu, který napadené rozhodnutí vydal před rozhodnutím rozšířeného senátu, nemohl být tento judikát znám). Podle něj není možné za soudního přezkumu paušálně vyloučit celou kategorii rozhodnutí o zastavení řízení podle § 27 d. ř. proto, že nenaplnuje znaky rozhodnutí ve smyslu § 65 s. ř. s. Soud je povinen v každém jednotlivém případě zkoumat, zda se takové rozhodnutí dotýká subjektivních práv či povinností žalobce, a to včetně těch, jež pramení v ústavním či mezinárodním právu; v pochybnostech je na místě přijmout závěr ve prospěch soudního přezkumu. Na založení, změnu či zrušení práv a povinností ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s. přitom nelze nahlížet pouze metodou jazykového výkladu, ale dle jeho smyslu především tak, že rozhodnutím podle tohoto ustanovení jsou nejen úkony, které založily,

změnily, zrušily či závazně určily práva a povinnosti žalobce, ale též úkony, které by založení, změnu, zrušení či závazné určení práv a povinností žalobce mohly přivodit, pokud by je správní orgán vydal v souladu s tím, čeho se žalobce ve správním řízení domáhal.

Nejvyšší správní soud v nyní posuzované věci a v souladu s argumentací shora uzavírá, že rozhodnutí o zastavení řízení, kterým správce daně zhodnotil dodatečné daňové přiznání jako nepřipustné podání, je rozhodnutím ve smyslu ustanovení § 65 odst. 1 s. ř. s. Shledal-li by správce daně dodatečné daňové přiznání přípustným a dospěl k závěru o správnosti údajů v něm uvedených, vedla by tato skutečnost ke změně práv a povinností stěžovatele (srov. zejm. § 41 odst. 5 d. ř.).

Nejvyšší správní soud již pouze *obiter dictum* pro další řízení zdůrazňuje, že přezkoumává-li soud rozhodnutí správce daně o zastavení řízení, např. z důvodu nepřipustného podání [§ 27 odst. 1 písm. h) d. ř.], nezabývá se žalobními námitkami hmotněprávní povahy, neboť předmětem jeho posouzení je správní rozhodnutí procesní povahy (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 4. 2004, čj. 3 Afs 17/2003 - 52, publikovaný pod č. 340/2004 Sb. NSS).

Městský soud, jakkoliv dospěl k závěru, že rozhodnutí žalovaného nepodléhá soudnímu přezkumu, toto rozhodnutí hodnotil z hlediska správnosti závěrů žalovaného o včasnosti dodatečného daňového přiznání stěžovatele. Ten závěry městského soudu kasační stížností napadnul, Nejvyšší správní soud ovšem neshledal námitku důvodnou. Lhůta stanovená ustanovením § 41 odst. 4 d. ř. zcela jednoznačně odkazuje pouze k ustanovení § 47 odst. 1 d. ř., tuto objektivní lhůtu přitom nelze prodlužovat ani odkazem k ustanovení § 47 odst. 2 d. ř. (srov. rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 31. 5. 2005, čj. 30 Ca 263/2002 - 36, publikovaný pod č. 660/2005 Sb. NSS). Ustanovení § 47 odst. 1 d. ř. zároveň jednoznačně pro účely posuzované věci stanoví lhůtu pro podání dodatečného daňového přiznání jako tříletou od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání. Odkaz stěžovatele k platebnímu výměru doručenému žalobci dne 1. 4. 1997 je nepřipadný, protože fakticky znamená zohlednění právě § 47 odst. 2 d. ř. K námitce, podle které by mohla nastat situace, že pro existenci úkonů k přezkoumání daňového základu a daně po celé období lhůty vyplývající z ustanovení § 47 odst. 1 d. ř. by nebylo možné podat dodatečné daňové přiznání vůbec, Nejvyšší správní soud odkazuje k ustanovení § 41 odst. 1 d. ř. – pokud daňový subjekt neplatně podá dodatečné daňové přiznání ještě před stanovením daně nebo daňové ztráty, budou údaje v něm uvedené využity při jejím vyměření. Uvedené ustanovení dostatečně zajišťuje ochranu práv daňového subjektu, kterému před stanovením daně hrozí uplynutí lhůty pro podání daňového přiznání.

K argumentu stěžovatele, že správce daně, který shledal dodatečné daňové podání nepřipustným, je měl posoudit jako návrh na obnovu řízení, Nejvyšší

správní soud uzavírá, že v úvahu se bere vždy skutečný obsah právního úkonu (§ 2 odst. 7 d. ř.). Podání dodatečného daňového přiznání na předepsaném tiskopisu (§ 41 odst. 6 d. ř.) nelze považovat za alternativní návrh na obnovu řízení (§ 54 d. ř.) v případě nepřípustnosti dodatečného daňového přiznání ani podle jeho obsahu, ani formálně.

Polemizuje-li stěžovatel s usnesením soudu o zastavení řízení o žalobě, kterou se stěžovatel domáhal přezkoumání rozhodnutí o vyměření daně z příjmů fyzických osob za rok 1995, nezbyvá Nejvyššímu správnímu soudu než konstatovat, že toto pravomocné soudní rozhodnutí, byť proti němu v době jeho vydání nebyl přípustný opravný prostředek, nemůže být předmětem přezkumu v nyní posuzované věci.

Nejvyšší správní soud, který přezkoumává pravomocné rozhodnutí městského soudu (§ 102 s. ř. s.) ze dne 31. 3. 2005, nikoliv žalobou napadené správní rozhodnutí, se nemůže vyjádřit k dalším stížným námitkám, které odrážejí žalobní námitky, a které městský soud ve svém rozhodnutí pominul.

Nejvyšší správní soud ze shora vyložených důvodů usnesení Městského soudu v Praze podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil. Městský soud 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 městský soud v novém řízení (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

O přiznání odkladného účinku kasační stížnosti Nejvyšší správní soud samostatně nerozhodoval, neboť k rozhodnutí o věci samé přistoupil záhy po nezbytném poučení účastníků a provedení přípravných úkonů.

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 17. května 2006

JUDr. Petr Příhoda
předseda senátu

