



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Vojtěcha Šimíčka v právní věci žalobce **Ing. E. C.**, zast. advokátem JUDr. Karlem Střelcem Ph.D., se sídlem AK Dobrovského 3, Vyškov, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně**, nám. Svobody 4, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 15. 3. 2006, č. j. 30 Ca 56/2004 -62,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **se z a m í t á .**
- II.** Žalovaný **je p o v i n e n** uhradit žalobci na nákladech řízení o kasační stížnosti k rukám jeho zástupce částku 5712 Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

Výše označeným rozsudkem Krajského soudu v Brně (dále „krajský soud“) bylo zrušeno pro vady řízení rozhodnutí žalovaného (dále „stěžovatel“) ze dne 1. 12. 2003, č. j. 4461/03/FŘ-140; tímto bylo zamítnuto odvolání žalobce proti platebnímu výměru č. 1030000830 ze dne 28. 4. 2003, č. j. 34688/03/341960/2581, kterým mu byla vyměřena daň z převodu nemovitostí ve výši 1 564 595 Kč.

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatnil důvody podle ust. § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále „s. ř. s.“), namítá, že rozsudek krajského soudu spočívá na nesprávném posouzení právní otázky soudem, současně namítá jeho nepřezkoumatelnost z důvodů nesrozumitelnosti. Předmětem sporu je posouzení výzvy

správce daně ze dne 10. 6. 2002 vydané podle ust. § 40 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále „zákon o správě daní“), a to, zda se jedná o úkon směřující k vyměření daně, jehož důsledkem je nový běh lhůty pro vyměření daně, a zda tedy platební výměr byl vydán ve lhůtě podle ust. § 22 zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí. Stěžovatel namítá, že krajský soud dospěl k nesprávnému právnímu posouzení, a to jednak v tom, zda lze daňové přiznání účinně podat pouze na předepsaném tiskopisu či na jakémkoli tiskopise Ministerstva financí, jak dovodil soud. V návaznosti na vyřešení této otázky soud dospěl k závěru že platební výměr byl vydán po uplynutí prekluzivní lhůty stanovené v § 22 cit. zákona

Stěžovatel shrnul průběh řízení, z něhož vyplývá, že dne 9. 7. 1999 bylo správci daně podáno žalobcem přiznání k dani z převodu nemovitostí osvobozených podle § 20 zákona č. 357/1992 Sb. (tzv. zkrácené daňové přiznání); v něm žalobce uplatnil osvobození podle § 20 odst. 6 písm. e) cit. zákona. Jako rozhodný den pro podání daňového přiznání dle ust. § 21 odst. 1 písm. b) cit. zákona bylo uvedeno datum 8. 6. 1999. V příloze byly připojeny notářský zápis osvědčující rozhodnutí valné hromady, společenská smlouva a 2 odhady tržní ceny nemovitostí. Dne 21. 7. 1999 bylo doručeno správci daně prohlášení o vložení dalšího vkladu spolčníka do obchodní společnosti. Podle úředního záznamu ze dne 10. 6. 2002 správce daně telefonicky vysvětlil daňovému subjektu, že vklad není osvobozen od daně, proto bude zaslána výzva k podání daňového přiznání a doložení znaleckého posudku na nemovitosti. Dne 10. 6. 2002 byla vydána výzva dle § 40 odst. 1 zákona o správě daní k podání daňového přiznání, která byla žalobci doručena dne 24. 6. 2002. Podáním doručeným správci daně dne 8. 8. 2002 sdělil žalobce, že daňové přiznání již podal, a proto podání nového pokládá za bezpředmětné s tím, že jediným nedostatkem původního daňového přiznání bylo, že nebyly doloženy znalecké posudky jednotlivých nemovitostí a požádal o navrácení lhůty v předešlý stav. Dne 22. 8. 2002 vyzval správce daně žalobce k úhradě správního poplatku, ten byl dne 1. 9. 2002 uhrazen a současně byly předloženy znalecké posudky.

Pro právní posouzení otázky, zda lze podat účinně daňové přiznání na jakémkoli tiskopise, stěžovatel cituje ust. § 21 odst. 2, resp. § 40 odst. 2 zákona o správě daní, podle kterého podávají daňové subjekty o své daňové povinnosti příslušnému správci daně účinně přiznání na předepsaných tiskopisech. Ustanovení § 21 odst. 1 písm. b) zákona č. 357/1992 Sb. stanoví náležitosti daňového přiznání, lhůtu pro podání, jakož i přílohy, které musí obsahovat (ověřený opis smlouvy, znalecký posudek o ceně nemovitostí). Z výše uvedené zákonné úpravy stěžovatel dovozuje, že je zřejmé, že daňové řízení (vyměrovací řízení) je zahájeno pouze podáním daňového přiznání na předepsaném tiskopisu Ministerstva financí. Pro účely podání daňového přiznání k dani z převodu nemovitostí vydalo Ministerstvo financí tiskopis 25 5410 MFin 5410, pro účely podání přiznání, kdy předmět daně je osvobozen podle § 20 zákona č. 357/1992 Sb. vydalo tiskopis 25 5461 MFin 5461. Posledně jmenovaný tiskopis neobsahuje údaj o cenách převáděných nemovitostí, pouze v údajích o majetku vyžaduje popis majetku a cenu v Kč, kterou ovšem v předmětném přiznání poplatník neuvedl.

Stěžovatel tvrdí, že za situace, kdy existovaly pochybnosti o pravdivosti údajů uvedených v daňovém přiznání a správnosti dokladů žalobcem předložených na jedné straně, ale současně nebylo účinně podáno daňové přiznání na předepsaném tiskopise, postupoval zcela v souladu se zákonem, vydal-li výzvu podle § 40 odst. 1 zákona o správě daní k podání daňového přiznání. Tuto výzvu stěžovatel považuje za legitimní úkon směřující k vyměření daně. Stěžovatel namítá, že soud se nikterak v odůvodnění svého rozsudku nezabýval úpravou

ustanovení § 21 odst. 2 zákona o správě daní a vycházel pouze z ust. § 40 odst. 2 cit. zákona. Z uvedeného důvodu je jeho rozhodnutí nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost pro nedostatek odůvodnění. Pro stěžovatele je kasační stížností napadené rozhodnutí nesrozumitelné i z důvodu rozpornosti odůvodnění, kdy soud na straně jedné uvádí, že žalobce podal přiznání na tiskopise vydaném ministerstvem, a tak naplnil podmínku ust. § 40 odst. 2 zákona o správě daní, ale současně v následující větě konstatuje, že přiznání je podáno na špatném tiskopise.

Stěžovatel odkazuje obecně na judikaturu Nejvyššího správního soudu, podle které za úkon ve smyslu ust. § 47 odst. 2 zákona o správě daní lze považovat nepochybně úkon správce daně, tento úkon musí fakticky směřovat k vyměření daně a o úkonu musí být daňový subjekt řádným způsobem zpraven. Dosavadní judikatura, dle stěžovatele, dospěla k jednoznačným závěrům, že takovým kvalifikovaným úkonem může být místní šetření, zahájení daňové kontroly, výzva k podání daňového přiznání dle § 40, resp. výzva k odstranění pochybností dle § 43 zákona o správě daní. V daném případě výzva k podání daňového přiznání, kterou správce daně učinil, byla nepochybně úkonem, který splňoval veškeré požadavky na takový úkon kladené, které byly výše uvedeny. Stěžovatel nadto namítá, že ostatně i výzvu ze dne 22. 8. 2002 lze považovat za úkon směřující k vyměření daně, touto skutečností se však krajský soud vůbec nezabýval.

Stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalobce v písemném vyjádření především polemizuje se samotnou závazností formulářů daňových přiznání, když zákon o správě daní, ale ani jiný hmotněprávní předpis, nezmocňuje ministerstvo k vydávání formulářů, jakožto právních předpisů; odkazuje přitom na čl. 79 odst. 3 Ústavy České republiky. Tiskopisy daňových přiznání nejsou právním předpisem, lze tedy stěžít, s ohledem na zásady právního státu, nutit adresáty působení právních norem, aby znali obsah listin nevyhlášených ve Sbírce zákonů, natož aby byli schopni či povinni je používat. Z pouhého „nepoužití“ předepsaných formulářů, které nejsou právním předpisem, nemohou, dle žalobce, plynout pro daňové subjekty žádné negativní následky. Žalobce samozřejmě netvrdí, že by právní úprava měla být taková, že by daňové subjekty mohly podávat daňová přiznání libovolnou formou, pouze konstatuje, že současný stav umožňuje ministerstvu ukládat obecně závaznou povinnost, tzn. povinnost podat daňové přiznání určitým ministerstvem stanoveným způsobem, aniž by uložení této povinnosti a specifikace jejího obsahu mělo formu normativního právního aktu.

Žalobce uvádí, že daňové přiznání na příslušném formuláři podal, neboť shledal, že převod nemovitosti je osvobozen od daně. Aby daňový subjekt použil správný formulář, musí si sám totiž nejprve kvalifikovat, zda převod je osvobozen od daně či nikoli. Dle jeho názoru je však nepřipustné, aby nesprávná kvalifikace daňové povinnosti měla pro daňový subjekt negativní následky v dosahu práva procesního, a to dokonce takové následky, že se na jím podané daňové přiznání hledí, jako by nebylo vůbec podáno. Žalobce podal daňové přiznání na příjem osvobozený, pokud jej správce daně vyzval k podání jiného přiznání (na příjem neosvobozený), v podstatě ho nepřipustným způsobem nutil, aby rezignoval na své hmotněprávní stanovisko o osvobození od daně a přijal stanovisko správce daně pod sankcí neúčinnosti jím podaného daňového přiznání.

Žalobce dále uvádí, že správce daně řízení, které bylo zahájeno podáním daňového přiznání ze dne 8. 7. 1999, řádně nevedl ani neukončil, když nepostupoval dle § 43 zákona

o správě daní, ale vyzval jej dne 24. 6. 2002 k podání přiznání podle § 40 odst. 1 cit. zákona, čímž zahajoval další řízení. Na výzvu správce daně ze dne 24. 6. 2002 nelze proto pohlížet jinak než jako na výzvu nezákonnou, která nemohla být relevantním úkonem, který by přerušil lhůtu dle § 47 odst. 2 zákona o správě daní. Takovým úkonem již zcela vůbec nemohla být výzva k úhradě správního poplatku, jak stěžovatel tvrdí v kasační stížnosti. S ohledem na výše uvedené žalobce považuje rozsudek krajského soudu za správný, jakož i přezkoumatelný a navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu vázán rozsahem a důvody kasační stížnosti a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Nejvyšší správní soud se především musel zabývat vznesenou námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu pro nezrozumitelnost /§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s./. Dospěl-li by totiž k závěru, že je důvodná, již toto zjištění by vedlo ke zrušení napadeného rozsudku krajského soudu.

Stěžovatel v daném případě spatřuje nepřezkoumatelnost v nesrozumitelnosti a nedostatku odůvodnění rozsudku, když soud uvádí, že žalobce podal přiznání na tiskopise vydaném ministerstvem, a tak splnil podmínku ust. § 40 odst. 2 zákona o správě daní, ale současně poté konstatuje, že přiznání je podáno na špatném tiskopisu.

Nejvyšší správní soud za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost obecně považuje takové rozhodnutí soudu, z jehož výroku nelze zjistit, jak vlastně soud ve věci rozhodl, tj. zda žalobu zamítl, odmítl nebo jí vyhověl, případně jehož výrok je vnitřně rozporný. Pod tento pojem spadají případy, kdy nelze rozeznat, co je výrok a co odůvodnění, kdo jsou účastníci řízení a kdo byl rozhodnutím zavázán. Mezi další důvody nesrozumitelnosti rozhodnutí soudu patří rozpornost výroku s odůvodněním, absence právních závěrů vyplývajících z rozhodných skutkových okolností, jakož i jejich nejednoznačnost. Nedostatkem důvodů pak nelze rozumět dílčí nedostatky odůvodnění soudního rozhodnutí, ale pouze nedostatek důvodů skutkových. Skutkovými důvody, pro jejichž nedostatek je možno rozhodnutí soudu zrušit pro nepřezkoumatelnost, budou takové vady skutkových zjištění, která utvářejí rozhodovací důvody, typicky tedy tam, kde soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem anebo tam, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy v řízení byly provedeny.

Ze stěžovatelem rozporovaného konstatování krajského soudu nelze, dle názoru Nejvyššího správního soudu, činit jiný závěr, než ten, k němuž soud správně dospěl, totiž, že žalobce splnil podmínku účinného podání, když podal daňové přiznání na tiskopise vydaném ministerstvem (§ 40 odst. 2 zákona o správě daní), z těchto předepsaných tiskopisů vydaných ministerstvem - přiznání k dani z převodu nemovitostí - však použil nesprávný formulář. Vady takového podání měly tedy být odstraněny postupem, který krajský soud ve svém rozsudku náležitě odůvodnil.

Nejvyšší správní soud, s přihlédnutím k výše uvedenému, neshledal rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelný z důvodů tvrzené nesrozumitelnosti nebo nedostatků důvodů rozhodnutí; neshledal přitom ani jinou vadu řízení, která by mohla mít za následek nezákonnost rozhodnutí o věci samé, k níž by musel přihlížet ex offo (§ 109 odst. 3 s. ř. s.).

Stěžovatel namítal rovněž nesprávné posouzení právní otázky soudem stran aplikace ust. § 40 odst. 1 zákona o správě daní a závěrů v této souvislosti učiněných o nezákonnosti výzvy, jakož i o její nezpůsobilosti přerušit lhůtu ve smyslu ust. § 47 odst. 2 cit. zákona.

Nejvyšší správní soud názor stěžovatele nesdílí.

Podání je obecnou formou úkonu účastníka řízení vůči správnímu orgánu. Podáním není jen žádost nebo návrh na zahájení řízení, což je jen jedna kvalifikovaná forma podání, ale jakýkoliv úkon účastníka řízení směřující vůči správnímu orgánu, jímž účastník řízení uplatňuje svá procesní práva nebo se jich domáhá.

Podal-li žalobce daňové přiznání, a to bez ohledu na jeho formu a obsah, není pochyb o tom, že učinil podání, kterým ve smyslu ust. § 21 odst. 1 zákona o správě daní bylo zahájeno řízení. Má-li podání vady, pro které nelze v řízení pokračovat, je povinností správního orgánu vyzvat účastníka k jejich odstranění (§ 21 odst. 8 cit. zákona). Tato povinnost stíhá správní orgán vždy, bez ohledu na to, zda se jedná o podání dle § 21 odst. 2 cit. zákona, pro něž je předepsána zvláštní forma – tiskopis, nebo podání jiné učiněné ve smyslu ust. § 21 odst. 3 cit. zákona.

Zákon o správě daní poučovací povinnost správce daně modifikuje pro případ kvalifikovaného podání - daňového přiznání, jímž se zahajuje první fáze daňového řízení, a to řízení vyměřovací upravené v § 43. Mělo-li tedy žalobcem předložené daňové přiznání vady, bylo na místě podle uvedeného ustanovení postupovat, neboť podal-li žalobce přiznání na nesprávném tiskopise, nelze dospět k jinému závěru, než že vznikly pochybnosti o správnosti podaného přiznání. Správce daně tak měl navíc učinit v přiměřené lhůtě, a to tím spíše, jednalo-li se o vadu zjevnou, nikoli až s odstupem téměř tří let.

Vytýkané vady podání tak bylo na místě řešit v rámci řádně vedeného vytýkacího řízení, nikoli způsobem, který zvolil stěžovatel. Telefonické upozornění dne 10. 6. 2002 na nesprávnost užitého formuláře daňového přiznání, ale ani neformální informace o tom, že bude žalobci zaslána výzva k podání nového daňového přiznání, nejsou kvalifikovanými úkony správce daně a nemohou mít pro žalobce žádné právní důsledky. Stěžovatel zasláním výzvy dle § 40 odst. 1 zákona o správě daní k podání daňového přiznání, aniž by dostal své zákonné povinnosti a přihlédl k překážce litispendence, zahájil ex offo nové řízení ve věci, aniž by předchozí řízení zahájené v roce 1999 podáním, jehož vady nikterak neodstranil, řádně ukončil.

Nejvyšší správní soud není ve sporu se stěžovatelem o tom, že výzva k podání daňového přiznání vydaná dle § 40 nebo § 43 zákona o správě daní je bezesporu úkonem, který je způsobilý založit nový běh tříleté lhůty pro vyměření daně ve smyslu ust. § 47 odst. 2 cit. zákona. Musí se však vždy jednat o výzvu zákonnou. Tato podmínka však v projednávané věci nebyla naplněna, když stěžovatel zahájil řízení, jemuž bránila základní procesní překážka – litispendence. Nejvyšší správní soud však již nesdílí názor stěžovatele, že by způsobilou přivodit obnovení běhu lhůty mohla být výzva, kterou byl žalobce vyzván k úhradě správního poplatku stran své žádosti o navrácení lhůty v předešlý stav, neboť se zjevně nejedná o úkon směřující k vyměření daně. Úkon přerušující lhůtu musí tak nutně být výrazem procesní aktivity ústící ve vyměření či dodatečné stanovení daně, vycházející z určitých pochybností o správnosti postupu daňového subjektu nebo o správnosti předchozího vyměření. Účelem ust. § 47 odst. 2 daňového řádu je poskytnutí nové lhůty, vyvstala-li potřeba prověřit některé skutečnosti v rámci předchozí lhůty a byla vůči daňovému subjektu projevena konkrétním

úkonem. Jestliže zákon takový postup umožnil, ale nestanovil sám, co se rozumí tímto úkonem, musí být vyloženo, čím lze lhůtu znovu otevřít (viz usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 16. 5. 2006 č. j. 2 Afs 52/2005-94, publ. ve Sb. NSS 953/2006, příst. též na www.nssoud.cz). V případě výzvy ke splnění poplatkové povinnosti nejsou výše uvedené kvalitativní znaky úkonu naplněny.

Nejvyšší správní soud se ztotožnil s právním posouzením účinnosti úkonu stěžovatele dle § 40 odst.1 zákona o správě daní, tak jak učinil krajský soud a námitku stěžovatele podle ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. neshledal důvodnou.

Z důvodů výše uvedených proto Nejvyšší správní soud kasační stížnost postupem podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

O nákladech řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s ust. § 60 a § 120 s. ř. s.

Stěžovatel nebyl ve věci úspěšný, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s.). Žalobce, který měl ve věci plný úspěch, požadoval náhradu nákladů řízení ve výši 35 414,40 Kč, když účtoval dva právní úkony právní pomoci podle advokátního tarifu; nesprávně však vycházel při určení tarifní hodnoty z hodnoty věci, tedy z částky doměřené daně. V případě kasačních stížností a žalob ve správním soudnictví je nutno postupovat pro určení tarifní hodnoty dle ust. § 9 odst. 3 písm. f) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif). Advokátovi náleží v souladu s ust. § 11 písm. a) a d) cit. vyhlášky odměna za převzetí a přípravu zastoupení a za vyjádření ke kasační stížnosti ve výši 2 x 2100 Kč a dále náhrada hotových výdajů ve výši paušální částky 2 x 300 Kč podle ust. § 13 odst. 3 citované vyhlášky, celkem tedy 4800 Kč. Protože advokát je plátcem daně z přidané hodnoty (dále jen „daň“), zvyšuje se tento nárok vůči státu o částku odpovídající dani, kterou je tato osoba povinna z odměny za zastupování a z náhrad hotových výdajů odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (§ 35 odst. 7 s. ř. s.). Částka daně, vypočtená dle § 37 odst. 1 a § 47 odst. 3 zákona č. 235/2004 Sb. činí 912 Kč. Advokátovi se tedy přiznávají náhrady nákladů v celkové výši 5712 Kč.

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

V Brně dne 11. října 2007

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu