



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Magdaleny Ježkové a soudců JUDr. Jany Kábrtové a Mgr. Tomáše Blažka ve věci

žalobkyně: **D. P.**

zastoupená advokátem JUDr. Pavlem Moníkem
sídlem Střelecká 672, 500 02 Hradec Králové

proti

žalovanému:

Odvolací finanční ředitelství

sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

za účasti: **J. P.**

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 4. 2016, č. j. 15785/16/5100-31461-701836,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Osoba zúčastněná na řízení nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Okresní soud v Hradci Králové usnesením ze dne 15. 1. 2014, č. j. 10 C 238/2017 – 214, schválil podle § 99 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, smír uzavřený mezi J. T.

a manželé D. P. (v nynější věci žalobkyně) a J. P. (v nynější věci osobou zúčastněnou na řízení). Na základě uvedeného smíru bylo zrušeno a vypořádáno podílové spoluvlastnictví k (v rozhodnutí okresního soudu blíže specifikovaným) nemovitostem v rozsahu ideální 1/3 J. T. Předmětný spoluvlastnický podíl byl přikázán do společného jmění manželů P., kteří se zároveň zavázali zaplatit J. T. částku 850 000 Kč. Vklad vlastnického práva k nemovité věci učiněný v souladu s tímto smírem byl v katastru nemovitostí proveden dne 13. 2. 2015.

2. Dne 7. 4. 2015 žalobkyně, jako společný zástupce poplatníků, manželů P., podala řádné daňové přiznání k dani z nabytí nemovitých věcí. Následně uhradila přiznanou daň ve výši 34 000 Kč. Dne 17. 8. 2015 žalobkyně podala dodatečné daňové přiznání k dani z nabytí nemovitých věcí. Jako důvod podání tohoto dodatečného daňového přiznání uvedla, že poplatníkem daně má být převodce, tj. J. T., nikoli nabyvatelé, tj. manželé P..
3. Finanční úřad pro Královéhradecký kraj (dále jen „správce daně“) rozhodnutím ze dne 7. 10. 2015, č. j. 1507109/15/2701-70462-604962, zastavil podle § 141 odst. 7 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), řízení zahájené výše uvedeným podáním dodatečného daňového přiznání. Správce daně poukázal na skutečnost, že daň nebyla dosud vyměřena, a uvedl, že údaje obsažené v podaném přiznání budou využity při vyměření daně. Žalovaný k odvolání žalobkyně změnil rozhodnutí správce daně tak, že nahradil označení příjemce rozhodnutí (k D. P. doplnil jako dalšího příjemce J. P.). Výrok odvoláním napadeného rozhodnutí správce daně ponechal beze změn. Žalobkyně napadla (výše specifikované) rozhodnutí žalovaného žalobou dle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

II. Shrnutí argumentace obsažené v žalobě

4. Žalobkyně předně namítla, že napadené rozhodnutí bylo vydáno v rozporu s § 116 daňového řádu, neboť žalovaný změnil rozhodnutí správce daně pouze tak, že provedl změnu v příjemci rozhodnutí.
5. Dále žalobkyně uvedla, že žalovaný se v odůvodnění napadeného rozhodnutí vyhýbá tomu, co je mezi stranami sporné, tj. otázce, zda došlo k vyměření daně fikcí (jak tvrdí žalobkyně), či nikoliv. Žalovaný neoznačuje blíže okamžik, kdy správce daně vyměřenou daň předepsal do evidence daní, žalobkyně proto požaduje, aby tuto skutečnost prokázal v rámci soudního řízení. Žalovaný neuvádí, zda má na mysli předepsání daně před nebo po právní moci rozhodnutí (platebního výměru). Podle žalobkyně je právě určení okamžiku předepsání daně do evidence daní zásadní pro posouzení důvodnosti podané žaloby.
6. Žalovaný se otázkou fikce doručení platebního výměru nijak blíže nezabýval, ačkoliv na ni žalobkyně v odvolání poukázala. Žalovaný se s danou odvolací námitkou nijak nevypořádal, pouze popsal, jaké druhy rozhodnutí správce daně vydává. Zároveň zdůraznil význam okamžiku vydání rozhodnutí. Podle žalobkyně však řízení zahájené podáním dodatečného přiznání k dani z nabytí nemovitých věcí nemohlo být zastaveno, neboť byly splněny podmínky pro doručení platebního výměru fikcí, stanovené v § 140 odst. 2 daňového řádu.
7. Na závěr žalobkyně poukázala na skutečnost, že s přijetím daňového řádu byla změněna jedna ze zásad daňového řízení na zásadu správného zjištění daně (§ 1 odst. 2 daňového řádu). Žalobkyně podala dodatečné daňové přiznání, neboť po důkladném seznámení se

se zákonným opatřením Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí (dále jen „zákonné opatření o dani z nabytí nemovitých věcí“), nabyla přesvědčení, že v daném případě nebyla osobou povinnou k podání daňového přiznání. Postupem finančních orgánů však *„zcela jednoduché řízení bylo byrokraticky zkomplikováno“*.

III. Shrnutí vyjádření žalovaného

8. Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že daň byla stanovena platebním výměrem ze dne 19. 11. 2015. Vzhledem k tomu, že dodatečné daňové přiznání bylo podáno již dne 17. 8. 2015, tj. před vyměřením daně, zákonná podmínka pro vydání rozhodnutí o zastavení řízení podle § 141 odst. 7 daňového řádu byla splněna.
9. Okamžik, kdy nastala fikce doručení platebního výměru, pak není pro uplatnění § 141 odst. 7 daňového řádu rozhodný. Zákon podmiňuje postup správce daně spočívající v zastavení řízení zahájeného podáním dodatečného daňového přiznání skutečností, že dodatečné daňové přiznání bylo podáno předčasně, tj. v momentu, kdy daň nebyla vyměřena. Je přitom logické, že pokud daň nebyla vyměřena, tedy dosud nebyl vydán platební výměr, nelze hovořit o předepsání daně, ani o doručení platebního výměru. Byť tedy § 140 odst. 2 daňového řádu upravuje fikci doručení platebního výměru, v němž se vyměřovaná daň neodchyluje od daně tvrzené, tak, že za den doručení platebního výměru se považuje poslední den lhůty pro podání daňového přiznání, což je v daném případě den 1. 6. 2015, nelze toto ustanovení vykládat tak, že by byl v daném případě den 1. 6. 2015 posledním dnem lhůty pro vyměření daně z nabytí nemovitých věcí. Lhůta pro stanovení daně je vymezena v § 148 daňového řádu, činí 3 roky a počíná běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového přiznání. V praxi se pak může stát, že dodatečné daňové přiznání je sice podáno po uplynutí lhůty pro podání řádného daňového přiznání (tj. v daném případě po 1. 6. 2015), avšak před tím, než správce daně v něm tvrzenou daň fakticky vyměřil (vydáním platebního výměru).
10. Žalovaný zdůraznil, že postup správce daně podle § 141 odst. 7 daňového řádu nelze vnímat jako postup činěný v neprospěch žalobkyně, ale jako postup respektující ekonomii řízení, který umožňuje správci daně využít údaje obsažené v dodatečném daňovém přiznání už při vyměření daně.
11. Dále žalovaný uvedl, že správce daně sice dne 19. 11. 2015 vydal platební výměr v rozporu se zákonem, neboť v něm nezohlednil údaje obsažené v dodatečném daňovém přiznání, ačkoliv v jeho výroku uvedl, že se jedná o platební výměr vydaný v souladu s daní tvrzenou podle § 139, § 140 a § 147 daňového řádu. Toto pochybení správce daně však bylo předmětem samostatného řízení, a to řízení přezkumného. Nijak se nedotýká zákonnosti postupu správce daně spočívajícího v zastavení řízení zahájeného podáním dodatečného daňového přiznání.

IV. Posouzení věci krajským soudem

12. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu žalobních námitek v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního soudního řádu správního. O věci samé rozhodl bez jednání, neboť žalobkyně i žalovaný s takovým projednáním věci udělili souhlas dle § 51 odst. 1 s. ř. s.
13. Jádrem sporu mezi účastníky je otázka, zda správce daně byl v posuzovaném případě oprávněn zastavit řízení zahájené podáním dodatečného daňového přiznání.
14. Podle § 141 odst. 7 daňového řádu „[p]odá-li daňový subjekt dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování ještě před vyměřením daně, popřípadě před jejím doměřením, řízení zahájené tímto podáním se zastaví. Údaje uvedené v takto podaném dodatečném daňovém přiznání nebo dodatečném vyúčtování se využijí při vyměření nebo doměření této

daně.“ Žalobkyně nejprve dne 7. 4. 2015 podala řádné daňové přiznání k dani z nabytí nemovitých věcí. Dne 17. 8. 2015 podala dodatečné daňové přiznání. Domnívá se, že správce daně nemohl rozhodnout o zastavení řízení zahájeného tímto dodatečným daňovým přiznáním podle § 141 odst. 7 daňového řádu, neboť v okamžiku jeho zahájení již daň byla vyměřena. Vklad vlastnického práva k nemovité věci totiž byl v katastru nemovitostí proveden dne 13. 2. 2015, a tak mělo být daňové přiznání podáno do dne 1. 6. 2015 [s ohledem na § 32 písm. a) zákonného opatření o dani z nabytí nemovitých věcí]. Podle § 140 odst. 1 daňového řádu pak platí, že *„[n]eodchyluje-li se vyměřovaná daň od daně tvrzené daňovým subjektem, správce daně nemusí daňovému subjektu výsledek vyměření oznamovat platebním výměrem; to neplatí, pokud byl zahájen postup k odstranění pochybností. Platební výměr správce daně založí do spisu.“* Podle § 140 odst. 2 téhož zákona se za den doručení platebního výměru daňovému subjektu *„považuje poslední den lhůty pro podání daňového přiznání nebo vyúčtování a bylo-li daňové přiznání nebo vyúčtování podáno opožděně, den, kdy došlo správci daně.“*

15. Podle žalovaného však k vyměření daně došlo teprve vydáním platebního výměru dne 19. 11. 2015, správce daně proto rozhodl o zastavení předmětného řízení v souladu se zákonem. Krajský soud se po seznámení se s obsahem předloženého daňového spisu ztotožnil s uvedeným hodnocením žalovaného.
16. Daň lze vyměřit buď na základě daňového přiznání nebo vyúčtování podaného daňovým subjektem, anebo z moci úřední, pokud daňový subjekt přiznání či vyúčtování nepodá, ačkoliv mu vznikla povinnost daň přiznat či vyúčtovat (§ 139 odst. 1 daňového řádu). Pokud daňový subjekt podá daňové přiznání, u nějž správce daně nemá pochybnosti o vykázané daňové povinnosti, správce daně vyměří daň platebním výměrem, který pouze založí do spisu (§ 140 odst. 1 téhož zákona). Pro jeho doručení se uplatní fikce upravená v § 140 odst. 2 daňového řádu.
17. V § 140 odst. 2 daňového řádu stanovená fikce doručení platebního výměru však neznamená, že uplynutím lhůty pro podání daňového přiznání (případně dnem doručení opožděného daňového podání správci daně) je daň automaticky vyměřena. Koncepcí, na níž je založena úprava vyměření daně obsažená v daňovém řádu, vychází z předpokladu, že i pro konkludentní vyměření daně je nezbytné vydání platebního výměru. Oproti zákonu č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, již daňový řád nepředpokládá možnost stanovení daně bez vydání rozhodnutí, byť stále stanoví fikci jeho doručení (srov. bod [39] usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. 2014, č. j. 2 Afs 68/2012 – 34). Dokud tedy správce daně nevydá platební výměr, k vyměření daně nedojde. Zároveň platí, že platební výměr je rozhodnutím ve smyslu § 101 daňového řádu, přičemž podle § 101 odst. 2 daňového řádu je rozhodnutí *„vydané okamžikem, kdy byl učiněn úkon k jeho doručení; rozhodnutí, které se nedoručuje, je vydané okamžikem, kdy bylo podepsáno úřední osobou.“*
18. V praxi může nastat situace, že v době, kdy již uplynula lhůta pro podání (řádného) daňového přiznání, avšak správce daně prozatím nevydal platební výměr, kterým by daň vyměřil konkludentně dle § 140 odst. 1 daňového řádu, daňový subjekt podá dodatečné daňové přiznání, v němž změní své daňové tvrzení. V takové situaci je správce daně povinen postupovat podle § 141 odst. 7 daňového řádu, neboť daň prozatím nebyla vyměřena.

19. Popsaná situace nastala i v nyní posuzované věci. Žalobkyně podala dodatečné daňové přiznání v době, kdy ještě nebyl vydán platební výměr, který by měl všechny zákonem předvídané náležitosti. V tento moment tedy ještě nebyla vyměřena daň. Za těchto okolností správce daně ani neměl jinou možnost, než rozhodnout o zastavení řízení zahájeného podáním dodatečného daňového přiznání podle § 141 odst. 7 daňového řádu. Žalovaný dospěl ke stejnému závěru, který srozumitelně odůvodnil v žalobou napadeném rozhodnutí. Uvedený závěr má rovněž oporu v předloženém daňovém spise.
20. Jak správně uvedl žalovaný, daňový subjekt tímto postupem (zastavením řízení) není nijak zkrácen na svých právech, neboť správce daně je dle § 141 odst. 7 daňového řádu povinen údaje uvedené v dodatečném daňovém přiznání využít v dosud neskončeném vyměřovacím řízení. Správce daně tak sice v nyní posuzované věci nejprve neučinil, neboť platebním výměrem ze dne 19. 11. 2015 vyměřil žalobkyni daň z nabytí nemovitých věcí ve výši 34 000 Kč, přičemž daný platební výměr vydal podle § 139, § 140 a § 147 daňového řádu. V jeho odůvodnění pak uvedl, že daň stanovená tímto platebním výměrem se neodchyluje od daně tvrzené daňovým subjektem. Žalobkyni zároveň poučil, že proti tomuto rozhodnutí (platebnímu výměru) se dle § 140 odst. 4 daňového řádu nelze odvolat. Správce daně tedy pochybil, neboť zcela pominul tvrzení obsažená v dodatečném daňovém přiznání a skutečnost, že daň již nebylo možné vyměřit konkludentně. Následně však žalovaný nařídil dle § 121 odst. 1 daňového řádu přezkoumání uvedeného rozhodnutí správce daně (platebního výměru ze dne 19. 11. 2015) a správce daně v přezkumném řízení rozhodl dne 26. 5. 2016 o změně uvedeného platebního výměru. Nově vyměřil daň ve výši 34 000 Kč žalobkyni a osobě zúčastněné na řízení, a to nikoliv konkludentně, ale řádným platebním výměrem, proti němuž bylo přípustné odvolání.
21. Krajský soud zároveň podotýká, že nijak nehodnotí, zda žalobkyně a její manžel byli v daném případě poplatníky daně z nabytí nemovitosti, či zda jim byla vyměřena daň ve správné výši. K tomu v tomto řízení není oprávněn. Předmětem soudního přezkumu v tomto řízení je toliko zákonnost rozhodnutí správce daně o zastavení řízení zahájeného podáním dodatečného daňového přiznání. Proti závěru o tom, že jsou poplatníky daně z nabytí nemovitosti, se žalobkyně a její manžel mohli bránit podáním odvolání proti rozhodnutí vydanému správcem daně v přezkumném řízení dne 26. 5. 2016, eventuálně podáním žaloby proti případnému následnému rozhodnutí žalovaného.
22. Postup finančních orgánů, ačkoliv se žalobkyni může z jejího pohledu jevit jako přehnaně byrokratický, byl tedy v souladu s daňovým řádem. Žalobkyně poukázala na skutečnost, že jednou ze základních zásad, na nichž je založen daňový řád, je zásada správného zjištění a stanovení daně (§ 1 odst. 2 daňového řádu). Při naplňování této zásady však finanční orgány nemohou vystoupit z mezí, které jim pro jejich činnost předepisuje zákon. Jinak řečeno, ke správnému zjištění a stanovení daně je třeba dospět zákonem předvídanými procedurami.
23. Napadené rozhodnutí nebylo vydáno ani v rozporu s § 116 daňového řádu. V řízení vedeném podle daňového řádu je odvolací orgán oprávněn rozhodnout o podaném odvolání tak, že napadené rozhodnutí změní [§ 116 odst. 1 písm. a) daňového řádu]. Změna rozhodnutí přitom může spočívat i v tom, že pouze změní označení příjemců rozhodnutí, jak se tomu stalo v posuzované věci.

V. Závěr a náklady řízení

24. Krajský soud z výše uvedených důvodů shledal, že námitky uplatněné žalobkyní jsou nedůvodné. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí přihlížet z úřední povinnosti, zamítl žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s.
25. Výrok o nákladech řízení se opírá o § 60 odst. 1 a 5 s. ř. s. Žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměla úspěch. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly. Osobě zúčastněné na řízení nevznikly žádné náklady v souvislosti s plněním povinnosti uložené soudem.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Hradec Králové 18. prosince 2018

JUDr. Magdalena Ježková v. r.
předsedkyně senátu