



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců Mgr. Petra Pospíšila a JUDr. Kateřiny Mrázové, Ph.D., v právní věci žalobce: **F plus H s. r. o.**, se sídlem Třebíč, Zborovská 856/49, zastoupeného Ing. Jitkou Routkovou, daňovou poradkyní se sídlem Liberec, Komenského 87/3, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 31, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 30. 6. 2011, č. j. 7684/11-1400-701942,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 30. 6. 2011, č. j. 7684/11-1400-701942, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 8 712 Kč, a to do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám daňové poradkyně Ing. Jitky Routkové.

O d ů v o d n ě n í :

[1] S nabytím účinnosti zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, dnem 1. 1. 2013, došlo k reorganizaci daňové správy. Nástupcem Finančního ředitelství v Brně se stalo Odvolací finanční ředitelství. V dalším textu tohoto rozsudku proto výraz „žalovaný“

označuje *promiscue* jak původní, tak nástupnický orgán finanční správy, a to dle kontextu dané věty.

I. Vymezení věci

[2] Shora označeným rozhodnutím žalovaný zamítl žalobcovo odvolání a potvrdil platební výměr ze dne 19. 12. 2005, č. j. 109370/05/330911/3854, jímž Finanční úřad v Třebíči (dále též „správce daně“) žalobci po provedeném vytýkacím řízení vyměřil daň silniční za zdaňovací období roku 2004 ve výši 25 377 Kč.

[3] V odůvodnění rozhodnutí o odvolání žalovaný v první řadě popsal dosavadní průběh daňového řízení, jakož i související řízení před soudem. K jednotlivým odvolacím námitkám pak uvedl, že původní rozhodnutí o vyměření daně silniční za rok 2004 ve výši 25 377 Kč dle daňového přiznání ze dne 29. 1. 2005 bylo zrušeno, neboť daň byla vyměřena dle opravy učiněné statutárním orgánem žalobce a nebyla provedena právně korektním způsobem. Na výzvu správce daně ze dne 14. 10. 2005 dle § 43 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, měl žalobce reagovat. Pokud mu ve výzvě nebylo něco srozumitelného, mohl požadovat po správci daně upřesnění. Jak při použití slevy na dani, tak při snížení sazby daně se jedná o daňové zvýhodnění, které může daňový subjekt využít za splnění zákonných podmínek. Je tak nerozhodné, zda správce daně použil ve výzvě nesprávnou formulaci. Žalobce uvedl nesprávnou citaci § 6 odst. 9 zákona č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění účinném pro rok 2004 (dále jen zákon o dani silniční). K výkladu tohoto ustanovení vydalo Ministerstvo financí Sdělení k § 6 odst. 9 zákona o dani silniční a o doplnění Pokynů k vyplnění přiznání k dani silniční ze dne 13. 4. 2004, č. j. 534/54 640/2004, zveřejněné ve Finančním zpravodaji číslo 4-5/2004, ve kterém přesně specifikovalo pojem tandemový přívěs, uvedlo, ve kterých kolonkách technických průkazů se nachází údaje o tom, že se jedná o tandemový přívěs, a pokyn k vyplnění přiznání doplnilo tak, že ve II. oddílu bodu 16 – Kód druhu vozidla na konci bodu doplnilo slova „A = tandemový přívěs“. Z uvedeného plyne, že údaje z technického průkazu jsou velmi důležité pro uplatnění snížení příslušné roční sazby daně pro tandemový přívěs. Pro snížení příslušné roční sazby je nezbytné v daňovém přiznání v bodu 16 – Kód druhu vozidla uvést písmeno velké „A“ a přiložit technický průkaz dotyčného vozidla.

[4] K námitce porušení zásad činnosti správních orgánů dle § 2 zákona č. 500/2004 Sb., správní řád, žalovaný uvedl, že správce daně v daňovém řízení nepostupuje dle správního řádu. K vyjádření Ministerstva dopravy a k údajům části přiloženého technického průkazu vozidla, dle kterého je odpověď Ministerstva dopravy formulována, žalovaný konstatoval, že se jedná o jiný technický průkaz vozidla než ten, který má správce daně k dispozici k daňovému přiznání podanému dne 31. 1. 2005. Jedná se o kopii technického průkazu jiného vozidla, v němž údaje pro určení vozidla jako „tandemový přívěs“, tj. písmeno „Z“ v kolonce č. 7 před údajem rozvoru náprav chybí. V daňovém přiznání vypracovaném žalobcem (jeho daňovou poradkyní) byl v oddílu II v příloze k daňovému přiznání na řádku č. 9 u vozidla registrační značky TRI 95-16 v bodu 16 Kód druhu vozidla uveden kód 6, což je označení pro přívěs. Uvedený kód vozidla 6 neumožňuje uplatnění snížení sazby daně dle § 6 odst. 9 zákona o dani silniční. Správně měl být uveden kód vozidla „A“. Závěrem žalovaný uvedl, že

ačkoliv bylo odvolací řízení zahájeno dle zákona o správě daní a poplatků, bylo v souladu s § 264 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, dokončeno podle tohoto předpisu.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

[5] Žalobou ze dne 31. 8. 2011, včas doplněnou podáním ze dne 7. 9. 2011, se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného, jakož i rozhodnutí správce daně. Uplatnil tyto žalobní body (soud pro přehlednost respektoval jejich posloupnost a označení v žalobě):

– *námítka prekluze práva vyměřit daň*

[6] Žalobce namítl, že tříletá prekluzivní lhůta dle § 47 zákona o správě daní a poplatků pro vyměření daně silniční za rok 2004 marně uplynula dne 31. 12. 2007. K datu doručení rozhodnutí o odvolání, tj. k datu 7. 7. 2011, nebyl učiněn žádný úkon správce daně ve smyslu citovaného ustanovení. Na běh lhůty přitom nemohlo mít vliv řízení vedené u Krajského soudu pod sp. zn. 29 Ca 62/2008, ani následné řízení vedené u téhož soudu pod sp. zn. 29 Af 5/2001, neboť v dané věci, to je v daňové povinnosti k dani silniční za rok 2004 u soudu žádné soudní řízení neprobíhalo.

– *námítka nezákonnosti eventuálně nicotnosti rozhodnutí o odvolání*

[7] Z výroku napadeného rozhodnutí vyplývá, že žalovaný věc rozhodl dle zákona o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů, tj. dle zákona ve znění účinném ke dni vydání rozhodnutí žalovaného, tedy ke dni 30. 6. 2011. Žalovaný tak rozhodoval dle neplatného hmotněprávního předpisu. Takový postup žalovaného považuje žalobce za nepřipustnou retroaktivitu. Silniční daň za zdaňovací období roku 2004 nemůže být posuzována dle zákona ve znění jeho pozdějších novel, v roce 2004 neplatných. Přitom právě ustanovení § 6 zákona o dani silniční doznalo od 1. 1. 2004 do 30. 6. 2011 podstatných změn. Neuvedl-li žalovaný v odůvodnění rozhodnutí konkrétní odkaz na příslušnou novelu, není žalobci vůbec zřejmé, dle jakého znění zákona postupoval, a tedy zda žalovaný odmítá snížení sazby u tandemového přírůstu vůbec či pro jiné důvody.

[8] Z odůvodnění napadeného rozhodnutí též plyne, že věc byla posuzována a rozhodována dle zákona o správě daní a poplatků. Tato skutečnost však není uvedena ve výroku, ani v odůvodnění rozhodnutí. Je tak zřejmý rozpor mezi výrokem a odůvodněním. Z výroku plyne, že bylo rozhodováno pouze podle daňového řádu, avšak v odůvodnění rozhodnutí žalovaný opírá své závěry o některá ustanovení zákona o správě daní a poplatků. Není tak najisto postaveno, dle kterého právního předpisu žalovaný rozhodoval. Není též jasné, dle kterého z právních předpisů žalovaný z úřední povinnosti posuzoval, zda nevyšly najevo nesprávnosti nebo nezákonnosti odvolatelem sice neuplatněné, které však mohly mít vliv na výrok rozhodnutí, či zda již neuplynula lhůta pro vyměření daně silniční za rok 2004. Ustanovení § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, ve znění účinném k 31. 12. 2004, je přitom odlišné od znění téhož ustanovení ve znění pozdějších předpisů, tedy k 31. 12. 2010. Lhůta pro vyměření daně je ustanovením hmotněprávním, žalovaný pravděpodobně věc posuzoval dle předpisu neplatného v dané době.

[9] Jde o zásah do žalobcova práva na právní jistotu. Rozhodnutí trpí vadami, které ho činí neurčitým a vnitřně rozporným pro rozdílnost obsahu výroku a odůvodnění. Je tudíž nicotné, eventuálně nezákonné.

– námitka nezákonnosti eventuálně nicotnosti platebního výměru

[10] Z výroku platebního výměru vyplývá, že správce daně věc rozhodl dle zákona o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů, tj. dle zákona ve znění účinném ke dni vydání platebního výměru, tedy ke dni 19. 12. 2005. Správce daně tak rozhodoval dle neplatného hmotněprávního předpisu. Takový postup správce daně považuje žalobce za nepřipustnou retroaktivitu. Silniční daň za zdaňovací období roku 2004 nemůže být posuzována dle zákona ve znění jeho pozdějších novel, v roce 2004 neplatných. Přitom právě ustanovení § 6 zákona o dani silniční doznalo od 1. 1. 2004 do 30. 6. 2011 podstatných změn.

– námitka nezákonnosti eventuálně nicotnosti platebního výměru z důvodu absence odůvodnění

[11] Platební výměr neobsahuje odůvodnění, přičemž výše daně silniční, jak byla správcem daně vyměřena, je odlišná od té, kterou žalobce uvedl v řádném daňovém přiznání. Do dnešního dne nebyl žalobce písemně seznámen s důvody a hodnocením důkazních prostředků. Žalobci není zřejmé, proč konkrétně došlo ke změně výše daňové povinnosti, jak byl zhodnocen předložený důkazní prostředek Ministerstva dopravy a zda se vůbec stal důkazem, a dále též jak je možné, že se ve spise nachází dva různé technické průkazy ke stejnému vozidlu, a jak správce daně tuto skutečnost konkrétně hodnotil.

– vady vyměřovacího a odvolacího řízení

[12] Správce daně pochybil, pokud silniční daň vyměřil v rozporu s podaným daňovým přiznáním. Po podání daňového přiznání k silniční dani byl kontaktován jednatel žalobce, aby přiznání opravil s tím, že daňová poradkyně je se vším seznámena. Jednatel žalobce tak v dobré víře učinil. Daňová poradkyně žalobce však o tomto jednání nebyla správcem daně nikdy uvědoměna. Do dnešního dne neví, co vše bylo předmětem jednání a oprav. Žalovaný uvedl, že byly předloženy odlišné technické průkazy, o tom se však žalobce ani jeho daňová poradkyně nedozvěděli. V průběhu odvolacího řízení bylo žalobci několikrát bráněno v nahlížení do spisu a nebylo mu tak umožněno seznámit se s podklady platebního výměru. Žalovaný tak pravděpodobně vycházel z chybných technických průkazů. Z uvedeného nicméně plyne, že v průběhu řízení žalobce nebyl seznámen s důkazními prostředky. Úvaha správních orgánů o hodnocení důkazů pak neplyne z ani z odůvodnění platebního výměru ani z odůvodnění rozhodnutí žalovaného.

[13] Až v období, kdy daňová poradkyně žalobce zpracovávala daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2004, náhodně zjistila, že silniční daň je vyměřena odlišně, než byla uvedena v jí podaném daňovém přiznání. Proti způsobu vyměření byla dne 27. 4. 2005 podána námitka proti postupu správce daně. Správce daně tuto námitku překvalifikoval na podání řádného daňového přiznání a dne 10. 5. 2005 vydal rozhodnutí o zastavení řízení. Obsahem námítky se nijak nezabýval, daň zůstala nezměněna. Dne 4. 8. 2005 byla podána žádost o sdělení vyměřené daně. V odpovědi ze dne 10. 8. 2005 správce

daně nepravdivě uvedl, že daň vyměřil dle podaného daňového přiznání, a dále, že přiznání bylo podáno po lhůtě. Dne 17. 8. 2005 proto žalobce podal další námitku. Tato doposud nebyla vyřízena. Zrušení chybně vyměřené daně trvalo více než půl roku, až dne 9. 9. 2005 vydal správce daně rozhodnutí o opravě zřejmých omylů a nesprávností.

[14] Správce daně tedy nepostupoval v souladu s § 10 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků. Žalobcovu daňovou poradkyni nevyrozuměl, o jednání pak ani nesepsal protokol, čímž nezákonně omezil žalobce na jeho důkazních prostředcích. Není tak zřejmé, jaké důkazní prostředky jednatel žalobce na jednání předložil, co vše bylo předmětem jednání, a proč tedy žalovaný shledává rozdíly v technických průkazech a v jakých. Správce daně porušil právo žalobce na právní zastoupení od počátku jednání. V důsledku toho konkludentně vyměřil nesprávnou výši silniční daně.

[15] Svým postupem též správce daně obešel svou zákonnou povinnost zahájit vytýkáci řízení, vznikla-li mu o podaném přiznání pochybnost. Takovou pochybnost měl správce daně konkretizovat a předestřít jí písemně, jak žalobci, tak jeho daňové poradkyni. Úprava daňového přiznání jednatel se udála pod nátlakem pracovnice správce daně. Bylo mu doporučeno, aby údaje opravil, jinak bude mít problémy, a bylo mu nadiktováno, co a jak má opravit. Postupoval-li správce daně tímto způsobem, nemohl již nikdy daň vyměřit konkludentně.

[16] Dne 27. 4. 2005 žalobcova daňová poradkyně doložila skutečnost, že předmětný přívěs TRI 95-16 je přívěsem tandemovým, a zároveň podala námitku. Toto podání bylo co do obsahu dostatečně určité a projednatelné, nebylo tudíž nutno vydávat výzvu č.j. 577389/05. Tuto výzvu žalobce považoval za úřední obstrukce, neměl na ni jak reagovat. Nezákonné bylo též zastavení řízení rozhodnutím ze dne 10. 5. 2011, správce daně byl povinen o námitce rozhodnout.

[17] Dne 14. 10. 2005 byl žalobce vyzván k prokázání vykázané slevy na dani silniční. Na tuto výzvu žalobce nereagoval, nebylo zřejmé, jakou slevu by měl prokazovat, když žádnou slevu na dani dle § 12 zákona o dani silniční neuplatnil, naopak uplatňoval snížení sazby daně. Měl též za to, že všechny podklady (stanovisko Ministerstva dopravy a technický průkaz) správci daně již předložila, nebylo mu tedy zřejmé, jakou konkrétní pochybnost má správci daně prokazovat. Následně správce daně na základě nesrozumitelné a neurčité výzvy vydal platební výměr. Nebylo povinností žalobce žádat správce daně o upřesňování výzvy, jak nesprávně dovozuje žalovaný. Po předchozím zmateném vyměřovacím řízení se žalobce oprávněně domníval, že se jedná pouze o formální výzvu, která byla vydána, aby bylo učiněno zadost zákonné povinnosti správce daně řádně zahájit vytýkáci řízení a uvést pochybnosti. Skutečnost, že se jedná o tandemový přívěs, přitom již dostatečně prokázal dříve. Pokud měl správce daně skutečné pochybnosti, měl zároveň uvést, proč předložené důkazní prostředky nepovažuje za dostačující. Žalovaný nesprávně posoudil jeho námitku, že výzva ze dne 14. 10. 2005 nebyla pro svou neurčitost schopna zákonným způsobem zahájit vytýkáci řízení.

– *chybné posouzení tandemového přívěsu*

[18] Správce daně vyložil nejasné a právním řádem neupravené pojmy k tíži žalobce. Ustanovení § 6 odst. 9 zákona o dani silniční nově upravilo snížení sazby daně podle odstavců 6 a 7 na počet návěsů nebo tandemových přívěsů odpovídající počtu tahačů nebo tandemových nákladních vozidel. Přitom žádný aktuálně platný zákonný předpis přímo neupravoval, které přívěsy jsou tandemové, a na které se tedy konkrétně snížení silniční daně vztahuje. Zákon také v žádném případě neváže právo na snížení sazby daně u přívěsů na zápis v technickém průkazu. Požadují-li správní orgány zápis v technickém průkazu vozidla TRI 95-16, ačkoliv jim bylo známo vyjádření Ministerstva dopravy, že je předmětný přívěs tandemový, není jejich požadavek v souladu se zákonem.

[19] Nelze přitom přijmout výklad, že žalobci by měly být (sdělením Ministerstva financí č. j. 534/54 640/2004) ukládány další povinnosti nevyplyvající ze zákonných předpisů, tedy konkrétně např. možnost prokázat snížení sazby daně pouze zápisem v technickém průkazu, a to ještě v určitých v jeho kolonkách. Žalobce je tak nucen k výdajům za správní poplatky za změnu zápisu v technickém průkazu, kterou jinak nepotřebuje. Údaje v technickém průkazu jsou charakteru deklaratorního, nikoliv konstitutivního. Ani povinnost přikládat k podanému daňovému přiznání technický průkaz vozidla nevyplyvá z žádného zákonného předpisu. Technický průkaz vlastní pouze majitel vozidla, ověřenou kopii žádný příslušný orgán neprovede, a tudíž po prodeji vozidla není možno prokazovat cokoliv technickým průkazem, protože ten již daňový subjekt nemá v držení.

[20] Správce daně též porušil jednu ze základních zásad činnosti správních orgánů uvedenou v § 2 správního řádu. Správce daně nedbal, aby přijaté řešení odpovídalo okolnostem daného případu a aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly. Rozhodl v rozporu se zněním zákona o dani silniční a sdělení Ministerstva financí ze dne 13. 4. 2004, č. j. 534/54 640/2004. Správní úvaha žalovaného nese znaky formalismu. Správní orgány vyžadovaly doslovný zápis v technickém průkazu, přitom jim bylo známo vyjádření Ministerstva dopravy, že v daném případě byl pouze chybně vyplněn technický průkaz vozidla a ve skutečnosti se jedná o tandemový přívěs, u kterého vzniká nárok na snížení sazby silniční daně.

[21] Žalovaný námitku o porušení základních zásad dle správního řádu vyřídil tak, že tento právní předpis nelze aplikovat na daňové řízení. Takový právní názor je nesprávný, protože základní zásady správního řádu jsou závazné pro všechny správní orgány, tedy i pro správce daně.

[22] Vadou řízení byla též skutečnost, že až z rozhodnutí žalovaného vyplynulo, že v důkazním řízení byly uplatněny dva různé technické průkazy. Žalobci není zřejmé, jaké odlišné technické průkazy má žalovaný na mysli, který z nich byl důkazem. Není mu zřejmé, že by předkládal odlišné technické průkazy vozidla TRI 96-16. Vyšla-li taková skutečnost najevo v odvolacím řízení, bylo povinností žalovaného s tím žalobce seznámit a věc s ním projednat, popřípadě mu poskytnout prostor k vyjádření. Neučinil-li tak žalovaný, zatížil odvolací řízení neodstranitelnou vadou. Žalobce snížení sazby daně u předmětného tandemového přívěsu řádně prokázal.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

[23] Ve vyjádření k žalobě žalovaný setrval na argumentaci uvedené v napadeném rozhodnutí. Po podrobné rekapitulaci průběhu daňového řízení pak k jednotlivým žalobním bodům zejména uvedl, že předmětná daňová povinnost nebyla prekludována. V průběhu roku 2005 vydal správce daně výzvu dle § 43 zákona o správě daní a poplatků, od konce tohoto roku tedy běžela lhůta k vyměření daně znovu. V souladu s § 41 s. ř. s. pak došlo k prodloužení předmětné lhůty o dobu řízení vedených před správními soudy (sp. zn. 29 Ca 62/2008, 1 Afs 85/2010, 29 Af 5/2011). Žalobou napadené rozhodnutí žalovaného bylo žalobci doručeno dne 7. 7. 2011, tedy včas.

[24] Rozhodnutí žalovaného bylo vydáno v roce 2011, tedy za účinnosti daňového řádu. Podle přechodných ustanovení daňového řádu se přitom podle tohoto zákona dokončí i řízení zahájená podle dřívějšího procesního předpisu, tedy dle zákona o správě daní a poplatků. Platební výměr byl přitom vydán již v roce 2005 za účinnosti zákona o správě daní a poplatků. Náležitostí platebního výměru tehdy nebylo odůvodnění. Žádný z orgánů finanční správy nerozhodoval dle retroaktivních předpisů. V řízení bylo postupováno dle zákona o dani silniční, ve znění účinném pro zdaňovací období roku 2004. Rozhodnutí správních orgánů tak nejsou ani nicotná.

[25] K namítaným vadám řízení žalovaný uvedl, že je nutno odlišovat postup správce daně před datem 9. 9. 2005 a po tomto datu. Uvedeného dne totiž správce daně vydal rozhodnutí dle § 56 odst. 1 písm. b) zákona o správě daní a poplatků a zrušil původní rozhodnutí o vyměření daně. Až poté vydal výzvu dle § 43 zákona o správě daní a poplatků. V ní sice byla použita nepřesná formulace, přesto však bylo lze z ní pochopit, že správci daně vznikly pochybnosti o tvrzeném daňovém zvýhodnění. S námitkami ohledně této výzvy, stejně jako s námitkami týkajícími se údajně chybného posouzení tandemového přívěsu se žalovaný v rozhodnutí o odvolání řádně vypořádal.

[26] Žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl.

IV. Replika žalobce k vyjádření žalovaného

[27] V replice k vyjádření žalovaného žalobce uvedl, že sdělením Ministerstva dopravy prokázal, že předmětný přívěs je přívěsem tandemovým, u něhož bylo možno snížit sazbu daně silniční. Žalobci není známo, že by správci daně předkládal dva odlišné technické průkazy. Rozhodnutí odvolacího orgánu o zastavení řízení netvoří dle judikatury jeden celek s rozhodnutím správního orgánu prvního stupně a posuzuje se tedy samostatně. Ve věci tak nebylo možno aplikovat § 41 s. ř. s. Použití dovětky „ve znění pozdějších předpisů“ u citovaných předpisů způsobilo nesrozumitelnost rozhodnutí správního orgánu. Výzva dle § 43 zákona o správě daní a poplatků nebyla schopna zákonným způsobem zahájit vytykácí řízení. Žalobce nikdy nebyl seznámen s výsledky vytykácího řízení.

V. Posouzení věci Krajským soudem v Brně

[28] Soud přezkoumal v mezích žalobních bodů napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí správce daně včetně řízení předcházejících jejich vydání, a shledal, že **žaloba je důvodná**. Soud rozhodoval v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. bez jednání. Žalobce sice v žalobě požádal o rozhodnutí věci při jednání, na pozdější výzvu však výslovně souhlasil s rozhodnutím věci bez jednání (podání ze dne 26. 2. 2012, jakož i ze dne 6. 3. 2012).

[29] K jednotlivým žalobním bodům soud uvádí následující:

– *námítka prekluze práva vyměřit daň*

[30] V daném případě jsou pro posouzení běhu prekluzivní lhůty relevantní ustanovení § 47 zákona o správě daní a poplatků (je přitom nepodstatné, zda ve znění účinném do 31. 12. 2009 či po tomto datu, neboť dle obou znění je tato lhůta tříletá a počíná běžet ve stejném okamžiku), § 148 a § 264 odst. 4 daňového řádu a také § 41 s. ř. s.

[31] Dle výše uvedených ustanovení by lhůta pro vyměření předmětné daně měla uplynout dnem 31. 12. 2007. Jak vyplynulo ze správního spisu, dne 21. 10. 2005 žalobce obdržel výzvu správce daně ze dne 14. 10. 2005, č. j. 94893/05/330911/3854, k odstranění pochybností dle § 43 zákona o správě daní a poplatků. Tato výzva byla úkonem ve smyslu § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, měla tedy za následek, že nově měla lhůta pro vyměření daně uplynout ke dni 31. 12. 2008. Předmětnou silniční daň za zdaňovací období roku 2004 správce daně vyměřil platebním výměrem ze dne 19. 12. 2005, č. j. 109370/05/330911/3854. Proti tomuto platebnímu výměru podal žalobce v únoru 2006 odvolání, které doplnil podáním ze dne 24. 5. 2007. Toto doplnění odvolání správce daně považoval za řádné odvolání a rozhodnutím ze dne 14. 6. 2007, č. j. 81706/07/330911/3854, je zamítl dle § 49 odst. 2 písm. b) zákona o správě daní a poplatků pro opožděnost. Odvolání žalobce proti tomuto rozhodnutí žalovaný zamítl rozhodnutím ze dne 3. 1. 2008, č. j. 14299/0-1400-705046.

[32] Proti posledně uvedenému rozhodnutí žalovaného podal žalobce dne 10. 3. 2008 žalobu, jež byla u zdejšího soudu vedena pod sp. zn. 29 Ca 62/2008. Rozsudek ze dne 25. 5. 2010, č. j. 29 Ca 62/2008-85, nabyt právní moci dne 28. 5. 2010 (soud zrušil jak rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 1. 2008, tak rozhodnutí správce daně ze dne 14. 6. 2007). Dne 7. 6. 2010 proti němu podal žalovaný kasační stížnost, kterou Nejvyšší správní soud zamítl rozsudkem ze dne 16. 12. 2010, č. j. 1 Afs 85/2010-118. Tento rozsudek nabyt právní moci dne 21. 1. 2011.

[33] V mezidobí (po vydání rozsudku krajského soudu ve věci vedené pod sp. zn. 29 Ca 62/2008) orgány finanční správy pokračovaly v řízení. Správce daně opětovně zamítl „odvolání“ žalobce ze dne 24. 5. 2007 rozhodnutím ze dne 22. 6. 2010, č. j. 79307/10/330911703025. Žalobcovo odvolání proti tomuto rozhodnutí žalovaný zamítl rozhodnutím ze dne 30. 11. 2010, č. j. 11863/10-1400-701942. Dne 7. 1. 2011 žalobce proti tomuto rozhodnutí brojl žalobou, jež byla u zdejšího soudu vedena pod sp. zn. 29 Af 5/2011. Řízení o této žalobě soud zastavil usnesením ze dne 25. 5. 2011, č. j. 29 Af 5/2011-55; žalobce vzal žalobu zpět, neboť jej žalovaný uspokojil. Usnesení nabylo právní moci dne 7. 6. 2011.

[34] Dne 30. 6. 2011 žalovaný vydal pod č.j. 7684/11-1400-701942 nyní žalobou napadené rozhodnutí, jímž zamítl odvolání žalobce a potvrdil platební výměr správce daně ze dne 19. 12. 2005. Toto rozhodnutí nabylo právní moci dne 7. 7. 2011.

[35] Zdejší soud má v první řadě za to, že prekluzivní lhůta pro vyměření daně silniční za zdaňovací období roku 2004 neběžela po dobu výše uvedených soudních řízení, a to původně dle § 41 s. ř. s., a od 1. 1. 2011 podle § 148 odst. 4 písm. a) ve spojení s § 264 odst. 4 daňového řádu. Předmětem všech těchto soudních řízení byla otázka, zda žalobce podal včas odvolání proti platebnímu výměru, jímž byla žalobci vyměřena silniční daň za zdaňovací období roku 2004. Přes určitou specifickou předmětu přezkumu rozhodnutí správních orgánů o zamítnutí odvolání pro opožděnost soudem (řeší se jen ona otázka opožděnosti odvolání) nelze z hlediska běhu prekluzivní lhůty pro vyměření daně pominout úzký vztah ke stanovení daně samotné. Pokud by totiž cestou soudních řízení nedošlo k „odstranění“ nesprávných rozhodnutí o zamítnutí odvolání proti platebnímu výměru pro opožděnost, nevydal by žalovaný dne 30. 6. 2011 nyní žalobou napadené rozhodnutí, neboť by považoval silniční daň za zdaňovací období roku 2004 za pravomocně stanovenou. Na tom ničeho nemění skutečnost, že řízení vedené zdejším soudem pod sp. zn. 29 Af 5/2011 bylo zastaveno vzhledem k uspokojení žalobce postupem žalovaného, podstatný je zde předmět řízení před soudem. Lhůty stanovené pro zánik práva vyměřit daň podle § 47 zákona o správě daní a poplatků pak neběží ani po dobu řízení o kasační stížnosti (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 9. 2012, č.j. 8 Afs 29/2011-78, ve věci „OBAL CENTRUM, s. r. o.“; rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz).

[36] Z výše uvedeného plyne, že dne 10. 3. 2008, kdy žalobce podal ve věci první žalobu, zbývalo do uplynutí prekluzivní lhůty pro vyměření předmětné daně 9 měsíců a 22 dnů. Z této lhůty dále uplynulo 9 dnů v období mezi pravomocným skončením věci vedené pod sp. zn. 29 Ca 62/2008 a podáním kasační stížnosti žalovaným. Poté tedy zbývalo 9 měsíců a 13 dnů. Vzhledem k časovému překryvu řízení vedených pod sp. zn. 1 Afs 85/2010 a 29 Af 5/2011 pak prekluzivní lhůta začala opětovně běžet až od 7. 6. 2011. Obdržel-li tedy žalobce dne 7. 7. 2011 nyní žalobou napadené rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 6. 2011, je nutno uzavřít, že toto rozhodnutí bylo vydáno před uplynutím lhůty pro vyměření daně silniční za zdaňovací období roku 2004.

— — *námítka nezákonnosti eventuálně nicotnosti rozhodnutí o odvolání*

[37] Tento žalobní bod je nedůvodný.

[38] Co se týče označení aplikovaného znění zákona o dani silniční, v záhlaví rozhodnutí sice žalovaný toto znění specifikoval obecnou doložkou „*ve znění pozdějších předpisů*“, již v prvním odstavci odůvodnění vymezení použitého znění upřesnil tak, že aplikoval zákon o dani silniční „*ve znění novely zákona č. 102/2004 Sb.*“ Ani z dalšího textu napadeného rozhodnutí není patrné, že by žalovaný retroaktivně a v neprospěch žalobce použil zákon o dani silniční v pozdějším znění. Přesné označení aplikovaného znění zákona již v záhlaví rozhodnutí nicméně lze považovat za přinejmenším vhodné.

[39] Skutečnost, že žalovaný věc posuzoval též z hlediska dodržení zákona o správě daní a poplatků správcem daně, tedy že tento zákon žalovaný aplikoval, je zřejmá již ze záhlaví výroku rozhodnutí. K povinnosti uvést ve výrokové části právní předpis, podle něhož bylo rozhodováno, má nicméně zdejší soud zejména za to, že účelem tohoto ustanovení není uložit správnímu orgánu povinnost vyjmenovat všechna ustanovení, která byla v daném případě aplikována či jen pouze jakýmkoli způsobem dotčena (což by v případě těch procesních nebylo prakticky proveditelné), ale umožnit adresátovi daného rozhodnutí identifikovat právní normy, jejichž dispozice, příp. hypotéza, byla naplněna, a právní normy, z nichž plyne případná sankce. Žalovaný naplnil požadavek § 102 odst. 1 písm. d) daňového řádu již tím, že v záhlaví výroku rozhodnutí řádně specifikoval ustanovení daňového řádu, podle nichž postupoval. Uvedl též přechodné ustanovení § 264 odst. 1 daňového řádu, dle něhož bylo patrné, že se jedná o řízení nedokončené za účinnosti předchozího procesního předpisu, tedy zákona o správě daní a poplatků. Žalovaný pak označil též aplikovaný hmotněprávní předpis, tedy zákon o dani silniční. Žalovaný tak právní předpisy, podle nichž rozhodoval, uvedl dostačujícím způsobem, a to v rozsahu, který nepochybně žalobci umožňoval porozumět výroku rozhodnutí. Nelze tak dospět k závěru o existenci rozporu mezi výrokem a odůvodněním rozhodnutí žalovaného.

[40] Nutno dodat, že soud neshledal ani žádnou jinou vadu, která by způsobovala nicotnost rozhodnutí žalovaného, k důvodům jeho nezákonnosti pak viz níže.

– *námítka nezákonnosti eventuálně nicotnosti platebního výměru*

[41] Soud se neztotožnil ani s žalobním bodem týkajícím se údajného retroaktivního použití zákona o dani silniční správcem daně. Jak uvedeno již výše, pro přehlednost věci by bylo zajisté vhodnější v rozhodnutí přesně specifikovat aplikované znění zákona na místo připojení obecné doložky „ve znění pozdějších předpisů“, v dané věci však není z ničeho patrné, že by správce daně použil jeho nesprávné znění.

[42] Nutno dodat, že soud neshledal ani žádnou jinou vadu, která by způsobovala nicotnost předmětného platebního výměru.

– *námítka nezákonnosti eventuálně nicotnosti platebního výměru z důvodu absence odůvodnění*

[43] Předmětný platební výměr byl vydán dne 19. 12. 2005, tedy v době, kdy právní úprava daňového řízení byla ohledně procesního komfortu daňových subjektů (viděno optikou práv daňových subjektů zakotvených v pozdějších úpravách zákona o správě daní a poplatků či nyní v daňovém řádu) do určité míry deficitní. Tehdejší úprava zejména nezakotvovala právo daňového subjektu na projednání výsledku provedeného vytýkacího řízení, ani povinnost uvádět v platebním výměru jeho odůvodnění, daňový subjekt měl ovšem právo žádat o sdělení důvodu rozdílu mezi původním a nově stanoveným základem daně a daní (§ 32 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků).

[44] Neprojednal-li tedy na sklonku roku 2005 správce daně se žalobcem výsledek vytýkacího řízení a následně neuvedl v platebním výměru odůvodnění, byl tento jeho postup

v souladu se zákonem. O sdělení důvodu rozdílu vyměřené daně žalobce po obdržení předmětného platebního výměru nepožádal.

– *vady vyměřovacího a odvolacího řízení*

[45] Soud nepovažuje za účelné blíže se zabývat vadami řízení před správcem daně, které správce daně odstranil vydáním rozhodnutí ze dne 9. 9. 2005, č. j. 86905/05/330911/3854, o opravě zřejmých omylů a nesprávností podle § 56 odst. 1 písm. b) zákona o správě daní a poplatků, jímž zrušil původní vyměření daně silniční za zdaňovací období roku 2004. Vydání tohoto rozhodnutí zajisté napravilo vady dosavadního řízení, současně však neučinilo za do té doby proběhlým řízením tlustou čáru. Neznamenalo tedy, že by správce daně neměl přihlížet k již učiněným úkonům žalobce (zde má soud na mysli zejména podání žalobce ze dne 28. 4. 2005 včetně příloh, viz níže).

[46] Vydal-li následně správce daně dne 14. 10. 2005 pod č. j. 94893/05/330911/3854 výzvu k odstranění pochybností dle § 43 zákona o správě daní a poplatků, nelze mu v zásadě ničeho vytknout. Byť správce daně v této výzvě opakovaně použil nesprávného pojmu „sleva na dani“ na místo náležitého pojmu „snížení sazby daně“, nemohla tato nepřesnost mít vliv na její celkovou srozumitelnost. Pochybnost o oprávněnosti vykázaného daňového zvýhodnění byla dostatečným způsobem konkretizována. Proces stanovení daňové povinnosti má být zejména dialogem mezi orgány finanční správy a daňovými subjekty. Bylo pochybením žalobce, že na tuto výzvu nereagoval, přestože měl subjektivně za to, že je výzva nepřesná a že již všechny potřebné důkazní prostředky doložil.

– *chybné posouzení tandemového přívěsu*

[47] Teprve žalobní bod týkající se samotného posouzení věci orgány finanční správy je důvodný. Jak je zřejmé z již výše uvedeného, důvody, pro něž správní orgány neuznaly žalobci u vozidla TRI 95-16 uplatněné snížení sazby silniční daně, se žalobce dozvěděl až z rozhodnutí žalovaného. Toto rozhodnutí je však v podstatných otázkách ohledně merita věci nejen formalistické, ale zejména nesprávné a částečně též nepřezkoumatelné.

[48] Novelou zákona o dani silniční provedenou s účinností pro zdaňovací období roku 2004 zákonem č. 102/2004 Sb., kterým se mění zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 248/1992 Sb., o investičních společnostech a investičních fondech, ve znění pozdějších předpisů, byla upravena možnost uplatnění snížení sazby daně dle § 6 odst. 6 a 7 zákona o dani silniční též ve vztahu k tzv. tandemovým přívěsům.

[49] V zájmu zajištění jednotného uplatňování zákona o dani silniční vydalo Ministerstvo financí po nabytí účinnosti novely zákona č. 102/2004 Sb. po dohodě s Ministerstvem dopravy výkladové stanovisko k pojmu „tandemový přívěs“ (Sdělení k § 6 odst. 9 zákona o dani silniční a o doplnění Pokynů k vyplnění přiznání k dani silniční ze dne 13. 4. 2004, č. j. 534/54 640/2004, zveřejněné pod č. 19 ve Finančním zpravodaji číslo 4-5/2004). V něm nejen definovalo tandemový přívěs, ale též specifikovalo, v jakých kolonkách starších i nových technických průkazů lze zjistit skutečnost, že se v daném případě jedná o tandemový přívěs. Uvedlo mimo jiné, že pro určení tandemového přívěsu je nezbytné písmeno „Z“ v kolonkách

32 (ve starších technických průkazech kolonka 7) a 37. Jak vyplývá z názvu sdělení, ministerstvo současně doplnilo Pokyn k vyplnění přiznání k dani silniční ve II. oddílu na konci bodu 16 – Kód druhu vozidla, a to o slova „A=tandemový přívěs“.

[50] Žalovaný (a zřejmě též správce daně) vycházel z přísně formálního (či lépe řečeno formalistického) hlediska a neúměrně absolutizoval údaje uvedené v podáních žalobce a v předložené kopii technického průkazu před zjištěním skutečného stavu věci, jenž je předpokladem správného stanovení daně. Konstatoval, že pro snížení příslušné roční sazby je nezbytné v daňovém přiznání v bodu 16 – Kód druhu vozidla uvést písmeno velké „A“ a přiložit technický průkaz dotyčného vozidla. Současně pak uvedl, že v daňovém přiznání vypracovaném žalobcem (jeho daňovou poradkyní) byl v oddílu II v příloze k daňovému přiznání na řádce č. 9 u vozidla registrační značky TR 95-16 v bodu 16 – Kód druhu vozidla uveden kód 6, což je označení pro přívěs. Uvedený kód vozidla 6 neumožňuje uplatnění snížení sazby daně dle § 6 odst. 9 zákona o dani silniční. Správně měl být uveden kód vozidla „A“. Žalovaný dodal, že žalobcem předložené vyjádření Ministerstva dopravy ze dne 29. 3. 2005 vychází z jiného technického průkazu, než měl správce daně k dispozici v rámci původně podaného daňového přiznání.

[51] Ve správním spisu je založeno původní přiznání k dani silniční za kalendářní rok 2004, jež správce daně obdržel dne 1. 2. 2005 (č. j. 10515/05). Na řádce 9 II. oddílu jeho přílohy je u vozidla TRI 95-16 uveden v sloupci 16 kód 6, další přílohy tvoří kopie technických průkazů k vozidlu TRI 95-16 a k vozidlu 38 TRA 15. Přílohou podání ze dne 27. 4. 2005, které správce daně obdržel dne 28. 4. 2005 (č. j. 55280/05), žalobce učinil jak původně podané daňové přiznání včetně kopie druhé strany technického průkazu vozidla TRI 95-16, tak vyjádření Ministerstva dopravy ze dne 29. 3. 2005, zn. 80/2005-150-ORG2/1. Z tohoto vyjádření vyplynulo, že podle dokumentace (technického průkazu a základního technického popisu č. 4010-06) se v případě vozidla tovární značky MOVANA, typ MVV 10, kat. O3, VIN TK9MVV10K2ZMZ7019, jedná o nákladní přívěs valník dvounápravový, dříve označovaný jako tandemový, přičemž technický průkaz vozidla byl špatně vyplněn a v údajích o rozvoru nebylo označení „Z“ zapsáno.

[52] Z odůvodnění napadeného rozhodnutí není v této souvislosti nijak patrné, jak žalovaný dospěl k závěru, že Ministerstvo dopravy vycházelo z jiného technického průkazu, než je založen (dokonce dvakrát) ve správním spisu. Naopak ze specifikace vozidla, jak je popsáno v předmětném vyjádření, je zcela jednoznačně zřejmé, že Ministerstvo dopravy popisovalo totožné vozidlo (viz např. shodné výrobní číslo, tzv. VIN). Ostatně i závěr, že v kolonce 7 není uvedeno písmeno „Z“, odpovídá technickému průkazu předloženému žalobcem v daňovém řízení.

[53] Uvedené ovšem podlamuje implicitní závěr žalovaného o nepoužitelnosti doloženého vyjádření Ministerstva dopravy. Soud má oproti žalovanému zcela za to, že tímto vyjádřením bylo ve spojení s předloženým technickým průkazem dostatečně prokázáno, že v případě vozidla TRI 95-16 se jednalo o tandemový přívěs.

[54] Žalovanému je sice nutno dát za pravdu v tom, že žalobce ve sloupci 16 přílohy daňového přiznání nesprávně uvedl kód 6 na místo kódu „A“, tato skutečnost je však v zásadě irelevantní. Správci daně vznikly pochyby o žalobcem uplatněném daňovém zvýhodnění

u daného vozidla, o tom svědčí nejen výzva dle § 43 zákona o správě daní a poplatků, ale také jeho postup již při „opravě“ původně podaného daňového přiznání. Tato otázka se tedy stala konkrétním předmětem řízení. Prokázal-li následně daňový subjekt, že dotčené vozidlo splňuje zákonné podmínky pro snížení sazby daně, měl správce daně takové daňové zvýhodnění žalobci v průběhu vyměřovacího řízení přiznat i přes nesprávně uvedený údaj v daňovém přiznání. Takto vyměřená daň by totiž odpovídala správně zjištěnému skutkovému stavu. Je nutno zdůraznit, že skutečnosti rozhodné pro stanovení daně lze prokázat i jinak, než jen způsobem požadovaným správcem daně.

[55] Namítl-li pak žalobce v odvolání, že správce daně porušil zásadu uvedenou v § 2 správního řádu, je třeba zhodnotit tvrzení žalovaného, že správce daně v daňovém řízení nepostupuje podle správního řádu, jako neúplné. Zásada shodného rozhodování obdobných věcí je obecnou zásadou právní, která se ve správním (a tedy i daňovém) procesu uplatnila i před jejím výslovným zakotvením. Po jejím explicitním vyjádření v § 2 odst. 4 správního řádu se v období od 1. 1. 2006 do 31. 12. 2010 v daňovém řízení aplikovala skrze § 177 odst. 1 správního řádu, tedy i přes § 99 zákona o správě daní a poplatků. Nedostatek daňového procesního předpisu v tomto ohledu odstranil až s účinností od 1. 1. 2011 § 8 odst. 2 daňového řádu.

VI. Závěr a náklady řízení

[56] Na základě výše uvedeného soud shledal rozhodnutí žalovaného nezákonným. Z tohoto důvodu je zrušil dle § 78 odst. 1, 4 s. ř. s. a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. V něm bude žalovaný vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

[57] O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.

[58] Žalobce dosáhl v řízení o žalobě plného úspěchu, a proto má právo na náhradu nákladů řízení vůči žalovanému. Odměna žalobcovy daňové poradkyně a náhrada hotových výdajů byla stanovena podle § 35 odst. 2 s. ř. s. a vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif). Všechny úkony právní služby byly poskytnuty do 31. 12. 2012, soud proto vzhledem k čl. II vyhlášky č. 486/2012 Sb. aplikoval advokátní tarif ve znění účinném do tohoto data. V daném případě se jednalo o tři úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení, žaloba, replika) a tři režijní paušály, ve výši 3 x 2 100 Kč a 3 x 300 Kč, [§ 7, § 9 odst. 3 písm. f), § 11 odst. 1 písm. a), d), § 13 odst. 3 advokátního tarifu, ve znění účinném do 31. 12. 2012], tedy celkem 7 200 Kč. Protože žalobcova daňová poradkyně je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšují se náklady řízení o částku 1 512 Kč, odpovídající dani, kterou je daňová poradkyně povinna z odměny za zastupování a z náhrad hotových výdajů odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném od 1. 1. 2013 (§ 57 odst. 2 s. ř. s.). Od soudních poplatků byl žalobce osvobozen. Celkem mu tedy vůči žalovanému byla přiznána náhrada nákladů ve výši 8 712 Kč. K jejímu zaplacení soud určil přiměřenou lhůtu.

[59] Nad tuto přiznanou náhradu nákladů řízení žalobce ještě v podání ze dne 6. 3. 2012 požadoval odměnu za úkony dle § 11 odst. 3 advokátního tarifu označené jím jako „*žádost o osvobození od soudních poplatků*“ (ze dne 15. 10. 2011) a „*výzva k vyjádření o rozhodnutí bez jednání a vyjádření souhlasu*“ (ze dne 26. 2. 2012). Tyto návrhy však soud neakceptoval. Nejednalo se totiž o úkony právní služby ve smyslu § 11 odst. 1, 2 advokátního tarifu a nelze je ani dle § 11 odst. 3 advokátního tarifu k žádnému z takových úkonů přirovnat.

[60] Soud pak žalobci nepřiznal ani úkon označený jako „*doplnění dalších žalobních bodů*“ (ze dne 7. 9. 2011). Soudu není ze spisu zřejmý relevantní důvod, pro nějž žalobce ve lhůtě pro podání žaloby uplatnil žalobní body ve dvou podáních, a ani žalobce takový důvod neuvedl. Soud samozřejmě nepopírá právo účastníka řízení členit žalobní body do více podání. Nejsou-li však k takovému postupu objektivní důvody, je vzhledem k jeho možné zneužitelnosti nutno z hlediska nákladů řízení nahlížet na žalobu podanou takovou „salámovou“ metodou koncentrovaně, tedy jako na jeden úkon právní služby.

P o u ě n í : Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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.

V Brně dne 31. října 2013

JUDr. Zuzana Bystřická, v. r.
předsedkyně senátu