



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Jany Brothánkové a soudců JUDr. Ing. Viery Horčicové a Mgr. Jana Kašpara v právní věci žalobce: **O. K.**, zastoupeného JUDr. Petrem Vaňkem, advokátem se sídlem Palác YMCA, Na Poříčí 12, Praha 1, proti žalovanému: **Generální finanční ředitelství**, se sídlem Lazarská 15/7, Praha 1, zastoupené JUDr. Alanem Korbelem, advokátem se sídlem náměstí 14.října č. 3, Praha 5, o žalobě proti rozhodnutí Ministerstva financí ze dne 10.12.2009 č.j. 39/62 002/2009-392,

t a k t o :

I. Žaloba se zamítá.

II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í

Včas podanou žalobou Městskému soudu v Praze se žalobce domáhá přezkoumání rozhodnutí Ministerstva financí ze dne 10.12.2009 č.j. 39/62 002/2009-392, kterým uvedené ministerstvo zamítlo podle § 50 odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“) odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hl.m. Prahu ze dne 23.6.2006 č.j. 8766/09-1100-103204. Tímto rozhodnutím Finanční ředitelství pro hl.m. Prahu (dále též jen „finanční ředitelství“) zastavilo řízení ve věci odvolání žalobce ze dne 13.5.2009 proti sdělení finančního ředitelství ze dne 6.5.2009 č.j.: 6415/09-1100-103204 k žádosti žalobce ze dne 17.4.2009 o ověření splnění podmínek neplatnosti rozhodnutí, vydaného Finančním ředitelstvím pro hl.m. Prahu dne 8.4.2009.

Podle ust. § 69 s.ř.s. soud na místo původního žalovaného Ministerstva financí jednal ve věci s Generálním finančním ředitelstvím, neboť na tento orgán pravomoc původního žalovaného přešla ze zákona.

Žalobce uvádí, že napadeným rozhodnutím žalovaný zamítl jeho odvolání proti rozhodnutí finančního ředitelství ze dne 23.6.2009, kterým bylo zastaveno řízení ve věci jeho odvolání proti sdělení finančního ředitelství k jeho žádosti o ověření podmínek neplatnosti rozhodnutí. Žalobce podal dodatečné daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2004 dne 4.11.2008, doplněné podáním ze dne 24.11.2004, které bylo správcem daně

posouzeno jako žádost o povolení přezkoumání dodatečného platebního výměru ze dne 7.1.2008. Finanční ředitelství zjistilo, že rozhodnutí o povolení přezkoumání není neplatným právním úkonem, protože mu označení správce daně nechybí a toto oznámilo žalobci sdělením. Žalovaný však sám uznává, že úkon, kterým finanční ředitelství sděluje, že nejsou podmínky pro ověření neplatnosti rozhodnutí, je platným rozhodnutím (poslední dva odstavce napadeného rozhodnutí), proto žalovaný neshledal odvolání žalobce důvodným a zamítl je.

Žalobce napadá rozhodnutí Ministerstva financí v plném rozsahu a namítá, že je nezákonné, neboť bylo vydáno v rozporu s ust. § 41 odst. 4, § 46 odst. 1 a § 32 odst. 1, 2 a 7, § 48 odst. 1 a § 27 odst. 1 písm.h) daňového řádu.

Žalobce tvrdí, že správce daně i žalovaný ignorovali, že podal dodatečné daňové přiznání 4.11.2008 na příslušném formuláři pro daňová přiznání a na výzvu znovu označil podání jako dodatečné daňové přiznání, popř. žádost o obnovu řízení a zcela vyloučil, že by šlo o žádost o přezkoumání daňového rozhodnutí podle § 55b daňového řádu. Není pravdivé tvrzení žalovaného, že by daňová povinnost žalobce za rok 2004 byla již jednou stanovena za použití stejných důkazů. Tyto důkazy stran prodeje movitých věcí, zejména potvrzení ze dne 16.8.2004, byly použity jen při dodatečném doměření daně z příjmů fyzických osob žalobce za rok 2003 (a ani tam je správce daně neuznal). Použití § 41 odst. 4 písm.d) daňového řádu ze strany správce daně nebylo možné.

Proto podle žalobce mělo být zahájeno řízení o dodatečném daňovém přiznání a ve věci měl rozhodovat správce daně, když u dodatečného daňového přiznání devolutivní účinek nenastává. To, že rozhodlo (navíc zamítavě) finanční ředitelství, je porušením ust. § 46 daňového řádu, a tedy rozhodnutí žalovaného o tzv. nepovolení přezkoumání daně z příjmů fyzických osob za rok 2004 chybí jedna ze základních náležitostí rozhodnutí - označení oprávněného správce daně dle § 32 odst. 2 písm.a) daňového řádu.

Za těchto okolností mělo finanční ředitelství (popř. správce daně, ale ten rozhodnutí nevydal) osvědčit neplatnost rozhodnutí (*rozuměno o nepovolení přezkoumání, pozn.soudu*) pro absenci náležitosti rozhodnutí zcela ve smyslu ust. § 37 odst. 7 daňového řádu. Místo toho žalobce jen informovalo sdělením, že neplatnost osvědčena nebude, ani toto sdělení nemělo základní náležitosti rozhodnutí, zejména výrok s označením právních předpisů, podle nichž bylo rozhodováno dle § 32 odst. 2 písm. d) daňového řádu.

Proto se žalobce oprávněně odvolal proti takto nesprávnému a neplatnému rozhodnutí podle § 48 odst. 1 daňového řádu, protože i rozhodnutí o osvědčení neplatnosti je rozhodnutím dle § 32 odst. 1 daňového řádu a zákon odvolání v tomto případě nevylučuje.

O tomto odvolání finanční ředitelství však neoprávněně zastavilo řízení, ač nemohlo být odvolání nepřípustné dle § 27 odst. 1 písm.h) daňového řádu, když to zákon nevylučuje. Odvolání proti zastavení řízení bylo tedy plně v souladu se zákonem a žalovaný mu měl vyhovět, nezákonné rozhodnutí o zastavení řízení zrušit a mělo být pokračováno v řízení o podaném dodatečném daňovém přiznání žalobce za rok 2004, o němž správcem daně, Finančním úřadem pro Prahu 6 dosud nebylo vůbec rozhodnuto (a to ani zastavením řízení).

V důsledku uvedených vad tak došlo k nesprávnému vyměření předmětné daně za rok 2004. Žalobce proto navrhl, aby soud napadené rozhodnutí Ministerstva financí zrušil a věc vrátil k dalšímu řízení.

Ve vyjádření k žalobě Ministerstvo financí (dále též „žalovaný“) předně poukázalo na daňová řízení, která předcházela vydání žalobou napadeného rozhodnutí ve věci daně z příjmů fyzických osob za rok 2003 a 2004, která spolu souvisí, neboť šlo o zdanění příjmů z prodeje

členských práv a povinností v družstvu, a to příjmu, který žalobce obdržel ve dvou splátkách, a to v roce 2003 ve výši 1.500 000,-Kč a v roce 2004 ve výši 800 000,-Kč.

Dne 10.11.2006 bylo podáno přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2004, v němž byl uveden příjem ve výši 400 000,-Kč a vypočtena daň ve výši 88 436,-Kč. Kontrolou bylo zjištěno, že v roce 2004 obdrželi žalobce s manželkou doplatek za prodej uvedených práv ve výši 800 000,-Kč a na základě skutečností uvedených ve Zprávě o daňové kontrole vydal Finanční úřad pro Prahu 6 (dále jen „správce daně“) dodatečný platební výměr ze dne 7.1.2008, kterým vyměřil daň ve výši 128 000,-Kč. Tento výměr byl doručen žalobci 18.1.2008 a žalobce se proti němu neodvolal.

Dne 4.11.2008 bylo správci daně doručeno dodatečné daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2004 doplněné podáním ze dne 24.11.2008, v němž žalobce uvedl příjmy ve výši 0,-Kč. v souladu s ust. § 21 odst. 6 daňového řádu bylo posouzeno jako žádost o přezkoumání dodatečného platebního výměru ze dne 7.1.2008; v žádosti bylo uvedeno, že částka 800 000,-Kč není příjmem druhé splátky za výše uvedený úplatný převod, ale jde o příjem z prodeje movitých věcí (vybavení bytu), který je podle § 4 odst. 1 písm.c) zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů (ve znění pro rok 2004) od daně osvobozen.

Žalovaný dále konstatuje, že dodatečné přiznání podané na nulovou daňovou povinnost je v rozporu se skutkovým stavem, protože žalobce měl příjmy v roce 2004 ve výši 800 000,-Kč z titulu úplatného převodu členských práv v družstvu, tvrzení žalobce, že tento příjem je příjmem za prodej movitých věcí současně s převodem prodaných, již bylo prověřováno v rámci daňové kontroly za roky 2003 a 2004 a žalobce toto tvrzení neprokázal (k tomu odkazuje na závěry ve Zprávě o daňové kontrole projednané 19.12.2007) s tím, že správnost tohoto závěru byla prověřena v rámci řízení o odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z příjmů fyzických osob za rok 2003 finančním ředitelstvím (rozhodnutí ze dne 3.9.2008 č.j. 10394/08-1100-103204) i v rámci řízení o žádosti o přezkoumání rozhodnutí o odvolání Ministerstvem financí (č.j. 39/13 388/2009-392 ze dne 23.4.2009) a nebylo shledáno porušení zákona. Dále žalovaný odkazuje na odůvodnění obou rozhodnutí.

K dodatečnému daňovému přiznání ze dne 4.11.2008 na nulovou daňovou povinnost uvádí, že nebylo podáno platně dle § 41 odst. 4 písm.d) daňového řádu, podle něhož je nelze podat v případě, kdy dodatečným přiznáním na nižší daňovou povinnost nebo vyšší ztrátu by byla dotčena část daňové povinnosti již jednou dodatečně stanovená, při použití stejných důkazů. Odmítá proto tvrzení žalobce, že důkazní prostředky stran prodeje movitých věcí, zejména potvrzení ze dne 16.8.2004 byly použity jen při dodatečném vyměření daně za rok 2003 a netýkaly se roku 2004, když obě daňová řízení spolu úzce souvisejí, jak shora uvedeno.

Žalovaný dále poukázal na to, že žalobce nepodal odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru vydanému správcem daně dne 7.1.2008 na daň z příjmů za rok 2004 ve výši 128 000,-Kč a nebyl tedy využit řádný opravný prostředek. Podání žalobce 4.11.2008 bylo učiněno do dvou let následujících po roce, v němž nabylo rozhodnutí právní moci (tj. ve lhůtě dle § 55b daňového řádu) a proto byla v zájmu daňového subjektu správnost rozhodnutí prověřena nadřízeným orgánem (druhou instancí) v rámci mimořádného opravného prostředku, tedy postupem dle § 55b daňového řádu. Tento postup nebyl svévolný, ale opodstatněný, protože byl splněn předpoklad dle § 41 odst. 4 daňového řádu, lhůta pro přezkoumání byla zachována a pro posouzení podání je rozhodný jeho obsah (§ 21 odst. 6).

Rozhodnutí ze dne 8.4.2009, kterým nebylo povoleno přezkoumání dodatečného platebního výměru bylo vydáno Finančním ředitelstvím v souladu s ust. § 55b daňového řádu, je na něm oprávněný správce daně dle § 32 odst. 2 písm.a) daňového řádu. Na žádost žalobce ze dne 17.4.2009 o ověření splnění podmínek neplatnosti tohoto rozhodnutí bylo dne 6.5.2009 vydáno „sdělení k žádosti o ověření splnění podmínek neplatnosti rozhodnutí“, ve kterém byly uvedeny důvody platnosti rozhodnutí ze dne 8.4.2009. Toto sdělení není

rozhodnutím, a proto ust. § 32 odst. 2 daňového řádu na něj nelze aplikovat. Přesto se žalobce proti tomuto sdělení odvolal dne 13.5.2009 a toto odvolání tak je nepřipustným podáním a proto řízení o něm bylo zastaveno v souladu s ust. § 27 odst. 1 písm.h) daňového řádu rozhodnutím finančního ředitelství ze dne 23.6.2009.

V odvolání proti tomuto rozhodnutí o zastavení řízení pak odvolatel namítal, že byl zkrácen v právech, protože nebylo vydáno rozhodnutí, ale jen sdělení o platnosti vydaného rozhodnutí ze dne 8.4.2009. V žalobou napadeném rozhodnutí dospěl žalovaný ke zjištění, že rozhodnutí finančního ředitelství ze dne 8.4.2009, kterým nebylo povoleno přezkoumání dodatečného platebního výměru je platným rozhodnutím a vydávat o tom rozhodnutí není ani zákonné ani smysluplné a odvolání proti rozhodnutí finančního ředitelství ze dne 23.6.2009 o zastavení řízení ve věci odvolání proti sdělení k žádosti o ověření neplatnosti rozhodnutí, proto zamítlo.

Závěrem žalovaný poukázal na to, že žalobou napadeným rozhodnutím ze dne 10.12.2009 nebyl žalobce zkrácen na svých právech ve smyslu ust. § 65 s.ř.s., nejedná se o meritorní rozhodnutí, kterým by byla žalobci určena práva nebo povinnosti, ale o rozhodnutí procesní povahy a navrhl, aby soud posoudil, zda není toto rozhodnutí ze soudního přezkumu vyloučeno.

Pro úplnost pak poukázal na to, že o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hl.m. Prahu ze dne 3.9.2008, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z příjmů fyzických osob za rok 2003, je vedené u Městského soudu v Praze pod sp.zn. 7 Ca 300/2008 a nebylo dosud skončeno (a odkázal na originál spisu tam připojeného).

V replice k tomuto vyjádření žalobce trval na tom, že dodatečné daňové přiznání za rok 2004 na nulovou daňovou povinnost bylo podáno v souladu se zákonem a nelze aplikovat ust. § 41 odst. 4 písm.d) daňového řádu, protože rozhodnutí o jeho daňové povinnosti za rok 2003 a 2004 jsou nezávislá rozhodnutí, což i sám žalovaný uznává, když poukazuje na to, že je ohledně rozhodnutí za rok 2003 vedeno samostatné soudní řízení. Navíc správce daně ani odvolací orgán důkazy stran prodeje věcí movitých v roce 2003 shodně neuznaly, což je právě důvodem onoho přezkumného řízení u soudu. V dalším setrval na argumentech uvedených v žalobě.

Při jednání před soudem konaném 9.2.2012 žalobce setrval na své argumentaci, že o dodatečném daňovém přiznání ze dne 4.11.2008 nebylo řádným způsobem rozhodnuto, ale bylo o něm rozhodnuto neplatným rozhodnutím finančního ředitelství ze dne 8.4.2009 o nepovolení přezkumu a neplatnost tohoto rozhodnutí nebyla ověřena, jak se domáhal a byl zvolen nesprávný postup. Zástupce žalovaného rovněž odkázal na své vyjádření k věci podané soudu shora uvedené.

Městský soud v Praze se předně musel vypořádat s argumentací žalovaného v závěru jeho vyjádření, a to s otázkou, zda žalobou napadené rozhodnutí ze dne 10.12.2009 není rozhodnutím vyloučeným ze soudního přezkumu. V takovém případě by soud musel žalobu odmítnout podle ust. § 46 odst. 1 písm. d) s.ř.s. jako nepřipustné podání ve smyslu ust. § 68 písm. e) s.ř.s. ve spojení s některou z výluk v ust. § 70 s.ř.s., popř. s argumentací, že napadené rozhodnutí není rozhodnutím dle § 65 s.ř.s., jak žalovaný navozuje. Tímto postupem by soud odmítl žalobci ochranu před soudem, přičemž platí, že ustanovení o výlukách z přezkumu je nutno vykládat restriktivně, neboť takový postup se dotýká ústavního práva na soudní ochranu ve smyslu čl. 36 odst. 2 Listiny základních práv a svobod.

Soud si je na jedné straně vědom judikatury Nejvyššího správního soudu, rozhodnutí rozšířeného senátu pod sp.zn. 7 Ans 5/2008 (která sjednotila i do té doby rozporné závěry stran možnosti soudní přezkumu a povahy „sdělení správce daně k žádosti o ověření neplatnosti rozhodnutí“, např. rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č.j. 8Afs 67/2005-47, naopak rozhodnutí č.j. 2 Afs 26/2006), podle něhož „sdělení správce daně, jímž informuje žadatele o tom, že podmínky pro ověření neplatnosti neshledal, není rozhodnutím podle ust. § 65 s.ř.s.“, a jak bude uvedeno níže z tohoto rozhodnutí rozšířeného senátu i vychází. Na druhé straně však nutně soud musel přihlížet k celému obsahu žalobních tvrzení. Žalobce napadá rozhodnutí žalovaného o zamítnutí odvolání proti rozhodnutí finančního ředitelství o zastavení řízení dle § 27 odst. 1 písm.h) daňového řádu ve věci odvolání žalobce proti sdělení finančního ředitelství ze dne 6.5.2009 o tom, že rozhodnutí téhož ředitelství ze dne 8.4.2009 není neplatné, nejen z tvrzeného důvodu, že namísto tohoto sdělení mělo být vydáno rozhodnutí (s náležitostmi podle § 32 odst. 2 písm.d) daňového řádu) a nejen s tvrzením, že neplatnost rozhodnutí ze dne 8.4.2009 o nepovolení přezkumu ověřena měla být, kdy současně tvrdí, že je nezákonným i rozhodnutí o zastavení řízení o jeho odvolání proti uvedenému sdělení i rozhodnutí žalovaného navazující, navíc pak žalobou tvrdí, že postup předcházející vydání sdělení byl nezákonný, protože mělo být rozhodnuto o jím podaném dodatečném daňovém přiznání ze dne 4.11.2008 nikoli postupem podle § 55b daňového řádu, a že v důsledku tohoto a navazujícího vadného postupu došlo ke zkrácení jeho hmotného práva na správné vyměření daně z příjmů fyzických osob za rok 2004. Rozhodnutí ze dne 8.4.2009 o nepovolení přezkumu žalobce sice samostatně napadl žalobou, soudu je z úřední činnosti známo, že usnesením Městského soudu v Praze ze dne 23.9.2009 č.j. 9Ca 172/2009-29 byla tato žaloba žalobce proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hl. m. Prahu ze dne 8.4.2009, č.j. 4750/09-1100-103204 odmítnuta. Současně v daném případě nejde o namítanou neplatnost dodatečného platebního výměru, kterou by mohl namítat v odvolání proti němu popř. v žalobě proti rozhodnutí o odvolání u soudu, jak tomu bylo zpravidla v případech judikovaných.

Žalobní důvody (tvrzení) samy o sobě sice nemohou mít vliv na závěr o tom, zda žalobou napadené rozhodnutí je rozhodnutím ve smyslu ust. § 65 odst. 1 s.ř.s., a tedy přezkoumatelným soudem, nicméně soud v daném případě přihlédl k dílčí odlišnosti dané věci oproti případům dosud judikaturou posuzovaným, a proto soud žalobu neodmítl a přezkoumal řízení, které předcházelo vydání žalobou napadeného rozhodnutí, vázán žalobními důvody a vycházel přitom ze skutkového a právního stavu v době vydání rozhodnutí (§ 75 s.ř.s.).

O námitkách žalobce uvažil soud takto:

Soud považuje za nutné zdůraznit, že žaloba napadá postup, který se týká jen zdaňovacího období roku 2004.

Přitom je nesporné a z obsahu spisového materiálu to vyplývá, včetně originálu spisu připojeného k žalobě vedené pod sp.zn. 7Ca 300/2008, který si tento soud k projednání věci při jednání připojil, že vydání touto žalobou napadeného rozhodnutí předcházel dílem souběžně i postup ohledně zdaňovacího období roku 2003.

Z podkladů obsažených ve spise plyne, že ve zdaňovacím období roku 2003 a 2004 obdrželi manž. K. příjem z prodeje členských práv a povinností v bytovém družstvu Fortuna, a to ve splátkách: v roce 2003 ve výši 1 500 000,-Kč, v roce 2004 ve výši 800 000,-Kč. Každý z manželů podal 10. 11.2006 řádné přiznání k dani z příjmů; v přiznání za období r. 2004

ohledně příjmů uvedl každý ostatní příjmy dle § 10 ve výši 400 000,-Kč/s poznámkou-prodej člen podílu/, výdaje 0, základ 400tis, daň – žalobce : 88.436,- /manželka: doplatek ve výši 129.096,-/.

Finanční úřad pro Prahu 6 zahájil daňovou kontrolu dne 27.9.2007 za obě zdaňovací období, kterou ukončil zprávou ze dne 19.12.2007. Protože šlo podle správce daně o zdanitelný příjem (nebylo prokázáno, že by šlo o nezdanitelný příjem ani příjem osvobozený) a příjmy byly daňového subjektu byly rozděleny v rozporu s § 10 odst. 2 zákona polovinou na manželku, bylo se zástupcem daňového subjektu dohodnuto, že budou zdaněny u žalobce. Zástupce žalobce ke kontrole mj. předložil Dohodu o zaplacení kupní ceny ze dne 24.10.2003, dle níž se kupující A.J. zavázala prodávajícím manž. K. za převod členských práv v družstvu zaplatit celkem částku 2 300 000,-, a to dne 24.10.2003 částku 1.5000 000,-Kč a zbylou částku 800 000,-Kč do 31.8.2004 a potvrzení ze dne 16.8.2004, v němž manž. K. prohlašují, že 16.8.2004 byla připsána poslední částka kupní ceny dle Smlouvy o převodu členských práv ze dne 24.10.2003 ve výši 800 000,-Kč a prohlašují, že v celkové kupní ceně byla zahrnuta i kupní cena za vybavení bytu odpovídající výši poslední (druhé) splátky. Seznam vybavení bytu je přílohou potvrzení. Toto potvrzení správce daně neosvědčil jako důkaz, neboť smlouva, kterou by bylo prodáno vybavení bytu v uvedené hodnotě nebyla předložena současně se smlouvou o převodu členských práv; snížení kupní ceny bytu tak nebylo prokázáno, naopak ve Smlouvě o převodu členských práv bylo výslovně uvedeno, že částka 800 000,-Kč představuje další splátku kupní ceny dohodnuté za převod těchto členských práv. Se závěry daňové kontroly byl žalobce seznámen při projednání Zprávy o kontrole, kterou podepsal 19.12.2007.

Dne 7.1.2008 vydal správce daně dodatečný platební výměr na daň z příjmů fyzických osob za rok 2004 vůči žalobci, dodatečně byl doměřen základ 400 000,-Kč, daň 128 000,-Kč, tedy celkem dodatečně stanoven základ daně ve výši 800 000,- Kč a celkem daň ve výši 216 436,-Kč. Tento výměr byl žalobci doručen 18.1.2008. Proti tomuto dodatečnému výměru se žalobce neodvolal (*naproti tomu se odvolal proti dodatečnému platebnímu výměru za rok 2003, o odvolání bylo rozhodnuto Finančním ředitelstvím pro hl. m . Prahu, proti rozhodnutí o zamítnutí odvolání pak žalobce brojí žalobou pod sp.zn. 7 Ca 300/2008, ohledně tohoto zdaňovacího období žalovaný souhlasí, že došlo k prekluzi práva dodatečně daň vyměřit vzhledem k datu zahájení daňové kontroly, pozn. soudu*).

Žalobce dne 4.11.2008 podal dodatečné daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2004, příjmy uvedl ve výši 0,-Kč. K výzvě správce daně k odstranění pochybností z 12.11.2008 mezi dodatečným daňovým přiznáním a již jednou stanoveným základem daně dle dodatečného platebního výměru ze dne 7.1.2008, vystaveného na základě daňové kontroly, žalobce v podání ze dne 24.11.2008 (doručeném 27.11.2008) s odkazem na důvody zamítnutí odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru vztahujícímu se k období roku 2003 a z důvodů, že ohledně tohoto období roku 2003 podal žádost o přezkoumání dle § 55b daňového řádu, uvedl, že „Současně z procesní opatrnosti, pro případ, že odvolací orgán nebo správce daně shledají, že platba za prodej movitých věcí je právě tím doplatkem kupní ceny z roku 2004, podává daňový subjekt i výše uvedené dodatečné daňové přiznání. Dnem zjištění důvodů pro jeho podání je den doručení rozhodnutí o odvolání, koncem druhého měsíce dle § 41 odst. 1 ZSDP je tak den 31.10.2008.“ K další výzvě správce daně ze dne 12.1.2009, v níž byl žalobce informován, že dodatečné daňové přiznání bude posouzeno jako žádost o povolení přezkumného řízení dle § 55b daňového řádu, žalobce sdělil, že se správce daně mylně domnívá, že daňová povinnost daně z příjmů fyzických osob za rok 2004 byla dodatečně vyměřena, tvrdil, že byla stanovena dle § 46 odst. 5 daňového řádu dle

/řádného/ přiznání a že důvodem pro změnu je odvolací rozhodnutí finančního ředitelství ve věci daňového řízení ohledně roku 2003, a nesouhlasil s tím, že by dodatečné daňové přiznání mělo být posuzováno jako žádost o povolení přezkumného řízení dle § 55b daňového řádu, protože podle jeho názoru správce daně žádné rozhodnutí ohledně daně z příjmů fyzických osob za rok 2004 nevydal.

Rozhodnutím finančního ředitelství ze dne 8.4.2009 nebyl povolen přezkum dle § 55b dodatečného platebního výměru ze dne 7.1.2008. V odůvodnění tohoto rozhodnutí finanční ředitelství posoudilo žalobcem předložené důkazní prostředky, včetně prohlášení ze dne 16.8.2004 a dospělo z důvodů obdobných jako správce daně k závěru, že dodatečně vyměřená daň za rok 2004 dodatečným platebním výměrem ze dne 7.1.2008 byla vyměřena v souladu se zákonem, neboť částka 800 000,-Kč byla příjmem z převodu členských práv a povinností v družstvu.

Žalobce následně podáním datovaným 20.4.2009, doručeným však již 17.4.2009 jak správci daně tak finančnímu ředitelství, jednak urgoval správce daně o vydání rozhodnutí o dodatečném daňovém přiznání podaném 4.11.2008 a jednak vyzval finanční ředitelství k vydání osvědčení neplatnosti rozhodnutí finančního ředitelství ze dne 8.4.2009, které mu bylo doručeno 14.4.2009 s tím, že dodatečné daňové přiznání nebylo žádnou žádostí o povolení přezkumu dle § 55b daňového řádu, správce daně je povinen o něm rozhodnout (protože když odvolací orgán v řízení stran roku 2003 uznal, že částka 800 000,-Kč není příjmem z prodeje movitých věcí (podle žalobce rozuměno v roce 2003), tak musí být takovým příjmem v roce 2004, a tedy měl rozhodnout správce daně a ne finanční ředitelství a jeho rozhodnutí ze dne 8.4.2009 je tak neplatné dle § 31 odst. 2 písm. a) daňového řádu a mělo by tak osvědčit jeho neplatnost.

Dne 6.5.2009 finanční ředitelství vydalo sdělení k žádosti o ověření splnění podmínek neplatnosti rozhodnutí, v němž poukázalo na správné ust. § 32 odst. 2 daňového řádu a žalobci sdělilo, že neshledalo důvod pro ověření neplatnosti rozhodnutí ze dne 8.4.2009, neboť v něm jsou všechny zákonné náležitosti požadované uvedeným ustanovením a jedná se tak o rozhodnutí platné. K námitce žalobce, že o podání dodatečného daňového přiznání mělo být rozhodnuto jako o žádosti o obnovu řízení až po rozhodnutí o mimořádném opravném prostředku a žalobě proti rozhodnutím týkajícím se roku 2003, pak odkázalo na ust. § 21 odst. 6 daňového řádu s tím, že podání musí být posouzeno podle obsahu, a proto bylo posouzeno v dané věci jako žádost o povolení přezkumu dodatečného platebního výměru ze dne 7.1.2008 dle § 55b daňového řádu.

Dne 13.5.2009 žalobce podal proti tomuto sdělení odvolání s argumentací obdobnou v žalobě, o němž rozhodlo dne 23.6.2009 finanční ředitelství tak, že zastavuje řízení o odvolání proti sdělení pro nepřipustnost dle § 27 odst. 1 písm.h) daňového řádu. V odůvodnění byl shrnut předchozí průběh řízení s tím, že vzhledem k tomu, že sdělení ze dne 6.5.2009 není rozhodnutím a tudíž se na ně nevztahuje ust. § 32 ani ust. § 48 daňového řádu, je odvolání proti tomuto sdělení nepřipustným podáním, a proto se řízení o něm zastavuje.

Proti tomuto rozhodnutí o zastavení řízení podal žalobce dne 30.6.2009 odvolání, v němž opět argumentoval průběhem celého řízení od podání dodatečného daňového přiznání dne 4.11.2008 s tím, že následný postup byl nesprávný, a to s argumentací obdobnou jako v žalobě.

Žalobou napadeným rozhodnutím ze dne 10.12.2009 Ministerstvo financí odvolání žalobce zamítlo. V odůvodnění rozhodnutí k námitkám žalobce poukázalo na to, že dodatečné daňové přiznání za rok 2004 podané na nulovou daňovou povinnost je v rozporu se skutkovým stavem, protože žalobce měl v tomto období příjem z úplatného převodu členských práv v družstvu ve výši 800 000,-Kč, tvrzení, že tato částka představuje příjem z prodeje movitých věcí prodaných současně s převodem členským práv v družstvu daňový subjekt neprokázal. Toto tvrzení bylo prověřováno již v rámci daňové kontroly a nebylo prokázáno, že by šlo o příjem osvobozený dle § 4 odst. 1 písm.c) zákona o dani z příjmů. Správnost postupu správce daně byla prověřena v rámci řízení o odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z příjmů fyzických osob za rok 2003 i v rámci povolení přezkoumání tohoto rozhodnutí Ministerstvem financí, na tato rozhodnutí proto dále odkazuje.

Dále ministerstvo uzavřelo, že dodatečné daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2004 ze dne 4.11.2008 nebylo podáno platně dle § 41 odst. 4 písm.d) daňového řádu, protože je nelze podat v případě, kdy by dodatečným daňovým přiznáním na nižší daňovou povinnost nebo vyšší ztrátu byla dotčena část daňové povinnosti již jednou dodatečně stanovená, při použití stejných důkazů. Poukázalo na to, že žalobce neuplatnil odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru ze dne 7.1.2008 na daň z příjmů fyzických osob za rok 2004, tedy nebyl využit řádný opravný prostředek. Podání (rozuměno dodatečné daňové přiznání, včetně doplnění) bylo učiněno do dvou let po roce v němž nabyt uvedený výměr právní moci, tedy ve lhůtě dle § 55b daňového řádu a využití tohoto prostředku bylo opodstatněné. Postup správce daně byl v souladu s ust. § 41 odst. 4 daňového řádu.

Rozhodnutí ze dne 8.4.2009 pak bylo vydáno příslušným finančním ředitelstvím v souladu s ust. § 55b odst. 4 daňového řádu, je na něm označen oprávněný správce daně, který je vydal a námitka žalobce tak není důvodná. Ve vydaném sdělení ze dne 6.5.2009 pak byly uvedeny důvody platnosti tohoto rozhodnutí z 8.4.2009. Odvolání proti tomuto sdělení je nepřipustným podáním, a proto bylo toto odvolací řízení zastaveno v souladu s ust. § 27 odst. 1 písm.h) daňového řádu rozhodnutím z 23.6.2009. Pokud odvolatel proti tomuto rozhodnutí namítá, že bylo vydáno sdělení, ale nikoli rozhodnutí o ověření neplatnosti rozhodnutí, ministerstvo konstatovalo, že rozhodnutí finančního ředitelství ze dne 8.4.2009 je platným rozhodnutím a vydávat o tom rozhodnutí není zákonné ani smysluplné, proto odvolání neshledalo důvodným.

Městský soud v Praze předně, jak již bylo shora naznačeno, musí reflektovat stav, kdy žalobce žalobou napadá rozhodnutí žalovaného, jímž byl završen postup iniciovaný jeho žádostí ze dne 17.4.2009 o ověření neplatnosti rozhodnutí finančního ředitelství ze dne 8.4.2009. Z označeného rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č.j. 7Ans 5/2008-164 vyplývá jednoznačný závěr, od něhož se tento soud nemá důvod odchýlit, že sdělení správce daně, jímž informuje žadatele o tom, že podmínky pro ověření neplatnosti neshledal, není rozhodnutím dle § 65 s.ř.s. Žaloba, která je v intencích tohoto závěru nepřipustná, tak tím spíše nemůže být úspěšná. Námitku žalobce, že o žádosti o ověření neplatnosti rozhodnutí nebylo vydáno rozhodnutí s náležitostmi dle ust. § 32 odst. 2 písm.d) daňového řádu je nutno odmítnout, neboť o takovéto žádosti, jak plyne z daňového řádu a je dovozeno judikaturou (viz bod 33. uvedeného rozhodnutí Nejvyššího správního soudu), v případě, že správní orgán neshledá splnění podmínek neplatnosti, se rozhodnutí nevydává, ale správní orgán podatele vyrozumí jen přípisem – sdělením. Pakliže ani zákon nestanoví, že má být vydáno rozhodnutí a je účastníku toliko adresováno sdělení, je odvolání proti takovému sdělení podáním nepřipustným. Řízení o takto podaném odvolání bylo proto podle § 27 odst. 1 písm.h) daňového řádu v souladu s tímto ustanovením zastaveno, protože

daňový řád připouští obecně odvolání jen proti rozhodnutím (nikoliv tedy jakýmkoli úkonům např. sdělení správce daně). Odvolání žalobce proti tomuto rozhodnutí o zastavení řízení bylo tak v souladu se zákonem zamítnuto. Daný procesní postup, kdy nebyla žalobcem namítaná neplatnost rozhodnutí finančního ředitelství ze dne 8.4.2009 shledána, nebyl sto sám o sobě zasáhnout do práv žalobce.

Na základě shora uvedeného skutkového a právního stavu věci soud dále neshledal, že by uvedený procesní postup v důsledku návaznosti na předchozí řízení daňové (pravomocně ukončené dodatečným platebním výměrem ze dne 7.1.2008) představoval nezákonný postup s důsledky do práva žalobce na správné vyměření daňové povinnosti.

Soud neshledal důvodnou námitku žalobce, že správce daně i finanční ředitelství resp. žalovaný ignorovali, že podal dodatečné daňové přiznání dne 4.11.2008 a na výzvu je takto znovu označil (popř. jako žádost o obnovu řízení) a vyloučil tak, že by šlo o žádost o povolení přezkumu dle § 55b daňového řádu.

Žalobce se předně mýlí (a od toho se odvíjí i jeho další argumentace), že nebyla daňová povinnost na daň z příjmů za období roku 2004 již jednou správcem daně stanovena. Tento výchozí bod pro závěry správce daně o aplikaci ust. § 41 odst. 4 písm.d) daňového řádu žalobce označuje za nepravdivý, avšak ze shora předestřenému stavu věci jednoznačně vyplývá, že po ukončení daňové kontroly byl vydán správcem daně dodatečný platební výměr dne 7.1.2008 na daň z příjmů za zdaňovací období roku 2004, který byl žalobci doručen. Žalobce se proti tomuto výměru neodvolal (odvolal se jen proti dodatečnému platebnímu výměru vztahujícímu se k období roku 2003) a dodatečný platební výměr, jímž byla stanovena na základě daňové kontroly daň z příjmů fyzických osob za rok 2004 se tak stal pravomocným. Takto dodatečně stanovená daň (oproti dani uvedené v řádném daňovém přiznání z 10.11.2006) pak byla stanovena již na základě listin doložených k důkazu v rámci daňové kontroly, která byla vedena pro obě zdaňovací období roku 2003 a 2004, mezi tyto patřilo mj. i prohlášení ze dne 16.8.2004 (správcem daně jako důkaz neosvědčené) a další důkazy. Soud proto musí odmítnout námitku, že toto prohlášení (či další důkazy) bylo použito jen pro stanovení daně pro rok 2003 a že nebyl dán důvod k aplikaci ust. § 41 odst. 4 písm.d) daňového řádu.

Jestliže podle žalobce podáním dodatečného daňového přiznání dne 4.11.2008 bylo zahájeno daňové řízení (když podle žalobce bylo toto přiznání podáno platně, nikoli jak dovodil žalovaný neplatně) a nebylo o něm řádně rozhodnuto, ani řízení zastaveno, jak žalobce uvádí (patrně pro nepřipustnost takového podání), a měl-li žalobce za to, že takovým rozhodnutím nemůže být rozhodnutí ze dne 8.4.2009 o nepovolení přezkumu dle § 55b daňového řádu, bylo jeho právem domáhat se vydání požadovaného rozhodnutí žalobou na ochranu proti nečinnosti správního orgánu před soudem (Žalobce však zvolil způsob obrany, který nemohl vést k požadovanému výsledku; podal žádost ze dne 17.4.2009 o ověření neplatnosti rozhodnutí ze dne 8.4.2009).

Postup správce daně (po výzvách vůči žalobci ohledně podaného dodatečného daňového přiznání) a následně finančního ředitelství, kdy podání žalobce doplněné 24.11.2008 podle obsahu posoudili jako žádost o povolení přezkoumání dodatečného platebního výměru ze dne 7.1. 2008 podle soudu nevybočil z ustanovení § 21 odst. 6 daňového řádu, když toto podání jednoznačně bylo podáno ve lhůtě dvou let, kdy lze o tento mimořádný prostředek k nápravě požádat, a kdy z podání bylo zřejmé z čeho žalobce dovozuje nesprávnost daně dodatečně stanovené pravomocným dodatečným platebním

výměrem ze dne 7.1.2008 a současně bylo nutno aplikovat ust. § 41 odst. 4 písm.d) daňového řádu. Tento postup nemohl vést k tíži žalobce, naopak vedl k přezkoumání postupu správce daně nadřízeným finančním ředitelstvím, které by jinak, kdyby žalobce využil práva podat odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru ze dne 7.1.2008, také o jeho odvolání rozhodovalo. Samotné rozhodnutí o nepovolení přezkumu dle § 55b daňového řádu ze dne 7.1.2008 bylo vydáno finančním ředitelstvím, které bylo oprávněným toto rozhodnutí dle § 55b daňového řádu vydat a v rozhodnutí bylo řádně označeno. Argumentace žalobce, že v tomto rozhodnutí chybí jedna ze základních náležitostí- označení oprávněného správce daně- tak nemůže obstát. Tato argumentace vychází z premisy, že o dodatečném daňovém přiznání měl vydat jiné rozhodnutí správce daně. I pokud by tomu tak bylo, nic to nemění na skutečnosti, že rozhodnutí ze dne 8.4.2009 vydané finančním ředitelstvím nese označení orgánu, který je vydal, a tudíž nelze mít za splněnou podmínku jeho neplatnosti. Proto také k žádosti žalobce nemohlo být z důvodů žalobcem tvrzených ověřeno jako neplatné. Také o tomto rozhodnutí finančního ředitelství ze dne 8.4.2009 uvádí žalovaný v posledních dvou odstavcích rozhodnutí žalobou napadeného, že jde o rozhodnutí a rozhodně tento pojem neužívá ve vztahu k sdělení ze dne 6.5.2009 o ověření podmínek neplatnosti.

Soud proto neshledal tvrzení žaloby, že uvedený postup správce daně, finančního ředitelství a Ministerstva financí vykazoval vady, v důsledku nichž došlo k nesprávnému vyměření daně. Žalobu proto podle ust. § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl jako nedůvodnou.

Výrok o nákladech řízení je odůvodněn ust. § 60 odst. 1 s.ř.s., neboť žalobce nebyl ve sporu úspěšný. Žalovanému, který měl ve věci úspěch, soud náhradu nákladů nepřiznal, neboť se jí žalovaný vzdal (náklady řízení „neúčtuje“).

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.

Mgr. Jana Brothánková, v.r.

V Praze 9. 2. 2012

předsedkyně
senátu