

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Petra Příhody a JUDr. Vojtěcha Šimíčka v právní věci žalobce **Ing. L. G.,** zastoupeného JUDr. Jaromírem Hanušem, advokátem se sídlem Ostrava, Kosmova 20, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství Ostrava,** se sídlem Ostrava, Na jízdárně 3, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 10. 3. 2003, č. j. 22 Ca 270/2002-28,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 10. 3. 2003, č. j. 22 Ca 270/2002-28 **se zrušuje** a věc **se** mu **vrací** k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalovaný jako stěžovatel domáhá zrušení shora označeného rozsudku Krajského soudu v Ostravě, kterým bylo zrušeno jeho rozhodnutí ze dne 15. 5. 2002, č. j. 5452/130/2001 pro vady řízení a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení a současně mu bylo uloženo zaplatit žalobci částku 4500 Kč na náhradu nákladů řízení. Předmětným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu v Hlučíně ze dne 23. 1. 2001, č. j. 2355/01/385920/4727, kterým byla žalobci dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červen 1997 ve výši 476 960 Kč. Krajský soud shledal důvodnou námitku žalobce, že žalovaný nezákonně vyzval žalobce k podání dodatečného daňového přiznání výzvou podle § 41 daňového řádu, když toto ustanovení je určeno pouze pro případy, kdy daňový subjekt sám zjistí, že jeho daňová povinnost má být vyšší nebo daňová ztráta nižší, než jeho poslední známá daňová povinnost. Institut dodatečného daňového přiznání slouží podle názoru krajského soudu jen

k opravě pochybení při daňovém přiznání a upravuje jen práva a povinnosti daňového subjektu, v jehož je dispozici. Nedává tedy prostor správci daně k výzvě daňovému subjektu k podání dodatečného daňového přiznání, a to ani s ohledem na účel daňového řízení, když ten nelze řadit jeho zákonnosti. Tuto skutečnost krajský soud označil za vadu řízení, pro kterou již nebylo třeba se věcně zabývat ostatními žalobními námitkami.

Stěžovatel v kasační stížnosti poukazuje na nesprávné právní posouzení postupu finančního úřadu, který pouze činil opatření ke správnému a úplnému zjištění, stanovení a splnění daňové povinnosti. Daňový subjekt (žalobce) byl skutečně vyzván k podání dodatečného daňového přiznání v souladu s jeho povinností podle § 41 daňového řádu, ve výzvě bylo uvedeno, na základě čeho správce daně dospěl k závěru, že došlo ke krácení daňové povinnosti. Zákon o správě daní a poplatků (daňový řád) je právním předpisem spadajícím do oblasti veřejného práva a musí umožňovat vynucování plnění daňových povinností při současném respektování práv daňových subjektů. Stěžovatel odkazuje na usnesení Ústavního soudu zn. II. ÚS 101/2000, zejména na vyslovený názor o vrchnostenském vztahu, jehož účelem je zajištění plnění funkcí státu a veřejné správy. Není tedy možné, aby správce daně pasivně čekal, zda daňový subjekt svou povinnost splní dobrovolně. Výklad krajského soudu v napadeném rozsudku je pouhou technickou interpretací příslušného ustanovení, které zasahuje do oblasti povinností daňového subjektu (nikoliv jeho práv) a plnění povinností je vynutitelné. Samotnou vynutitelnost není možné zpochybňovat, namítat je možné pouze způsob, jakým je plnění povinností vynucováno. Tím se ovšem krajský soud nezabýval a nadřadil daňový subjekt nad orgán státní moci, který by se tak mohl dozvědět o vyšší daňové povinnosti jen na základě jím učiněného zjištění. Povinnost daňového subjektu není v rozporu s právem správce daně činit opatření směřující ke správnému stanovení daňových povinností. Nepřímo to vyplývá i z ust. § 44 odst. 5 daňového řádu upravujícího postup v případě, že daňový subjekt dodatečné daňové přiznání ani na výzvu správce daně nepodá. I v jiných případech daňový řád upravuje možnost konat z moci úřední tam, kde daňový subjekt nesplní svou povinnost (např. registrační povinnost). Správce daně mohl konat i tak, že by výzvu daňovému subjektu nezaslal a vystavil by přímo platební výměr. Zákon nestanoví, že by platební výměr mohl být vydán pouze na základě kontroly. V takovém případě by mohlo být posuzováno pouze, zda nedošlo ke zkrácení práv daňového subjektu nemožností vyjádření, návrhu důkazů apod. Daňový řád umožňuje různé postupy k dodatečnému doměření daně, nejen kontrolu, a nestanoví, kdy lze který způsob použít. Výzva k podání dodatečného platebního výměru umožňuje daňovému subjektu přiznat se k vyšší daňové povinnosti, aniž je vystaven vyššímu penále, které by bylo vyměřeno pokud by byl daňový únik zjištěn správcem daně, např. na základě daňové kontroly. Převzetí výzvy pak lze považovat za okamžik zjištění učiněného daňovým subjektem. V daném případě ovšem daňový subjekt ani po obdržení výzvy dodatečné daňové přiznání nepodal a v doplněném důkazním řízení byla respektována veškerá jeho práva. Vydání výzvy tak podle názoru stěžovatele sledovalo prioritní fiskální zájmy státu a stejně tak i zákonem chráněné zájmy daňového subjektu v souladu s ust. § 2 odst. 5 daňového řádu. Proto stěžovatel navrhuje zrušení napadeného rozsudku pro vady řízení.

Žalobce v písemném vyjádření ke kasační stížnosti sice souhlasí s vymezením veřejnoprávního vztahu mezi daňovým subjektem a správcem daně, poukazuje však na ust. čl. 2 odst. 3 Ústavy České republiky, podle něhož lze státní moc uplatňovat jen v případech, v mezích a způsoby, které stanoví zákon. Daňový řád je normou procesní a ustanovení v § 41 je výhradně v dispozici daňového subjektu. Pokud jej daňový subjekt nevyužije, má správce daně jiné nástroje k vynucení plnění daňové povinnosti (daňovou kontrolu, místní šetření, vytýkací řízení). Vrchnostenský vztah v sobě nemůže zahrnovat

neomezenou státní moc a je hrubým omylem stěžovatele domnívá-li se, že může činit jakékoliv kroky v souladu s fiskálními zájmy státu. Může, a někdy i musí, činit jen takové kroky, které mu zákon dovoluje. Žalobce rovněž poukazuje na znění kasační stížnosti, v níž stěžovatel výslovně uvádí, že nesouhlasí s odůvodněním uvedeným v rozhodnutí krajského soudu a podle § 104 odst. 2 s. ř. s. je kasační stížnost proti důvodům rozsudku nepřípustná. Dále stěžovatel požaduje zrušení rozsudku pro vady řízení a výkladem ust. § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. lze dospět jedině k závěru, že takový důvod je uplatnitelný jen tam, kde soud rozhodnutí správního orgánu nezruší. Proto žalobce navrhuje zamítnutí kasační stížnosti jako nedůvodné.

Nejvyšší správní soud se v prvé řadě musel zabývat náležitostmi podané kasační stížnosti, když její znění skutečně budí určité pochybnosti o tom, zda ji lze věcně projednat. Podle § 102 s. ř. s. je kasační stížnost opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu ve správním soudnictví. Jde o mimořádný opravný prostředek, který lze podat jen z důvodů výslovně uvedených v § 103 s. ř. s., když vyloučena je mj. kasační stížnost směřující jen proti důvodům rozhodnutí soudu (§ 104 odst. 2 s. ř. s.). Důvody uvedenými v kasační stížnosti je Nejvyšší správní soud vázán (§ 109 odst. 3 s. ř. s.). Kasační stížnost tedy vždy musí obsahovat tvrzení nezákonnosti napadeného rozsudku, a to po skutkové i právní stránce, když tato tvrzení nemohou směřovat jen proti důvodům rozsudku. Je pravdou, že stěžovatel v kasační stížnosti v části III. uvádí, že „nesouhlasí s výše uvedeným odůvodněním rozhodnutí…“, ovšem svým obsahem kasační stížnost směřuje proti právnímu posouzení rozhodné otázky, na jejímž základě je postaveno zrušující rozhodnutí krajského soudu. Konečným návrhem sice stěžovatel požaduje zrušení rozhodnutí soudu pro vady řízení, nelze z toho však, jak činí žalobce, dovozovat tvrzení kasačního důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. (který by byl v daném případě skutečně nelogickým), když vady řízení soudu spadají pod kasační důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Pokud ze znění kasační stížnosti jsou důvody seznatelné a podřaditelné pod zákonné kasační důvody, není rozhodující, že stěžovatel své důvody nepodřadí jednotlivým zákonným ustanovením, či tak učiní nepřesně. Pokud je v kasační stížnosti uvedeno, jaké konkrétní vady v řízení či v úsudku se měl soud dopustit a z čeho to stěžovatel dovozuje, kasační stížnost obstojí. Přitom argumentace proti právnímu posouzení jistě musí vycházet z důvodů napadeného rozsudku. Nejvyšší správní soud tak dospěl k závěru, že daná kasační stížnost není nepřípustnou proto, že by směřovala pouze proti důvodům napadeného rozsudku a lze jí věcně projednat, když jí jsou uplatňovány důvody odpovídající ust. § 103 odst. 1 písm. a) a písm. d) s. ř. s.

Důvodnost kasační stížnosti Nejvyšší správní soud pak posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

Kasační stížností je v prvé řadě namítnuto nesprávné právní posouzení institutu podání dodatečného daňového přiznání a nesprávné posouzení postupu stěžovatele, který žalobci zaslal výzvu k takovému podání.

K tomu ze správního spisu vyplývá, že Finanční úřad v Hlučíně poté, kdy kontrolou u jiného daňového subjektu zjistil, že se neuskutečnilo zdanitelné plnění, které žalobce uplatnil v daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty za červen r. 1997, zaslal žalobci výzvu (ze dne 4. 7. 2000, č. j. 25664/00385920/4724) odkazující na ustanovení § 41 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků s tím, aby do 15 dnů podal za toto období dodatečné daňové přiznání. V důvodech výzvy uvedl, že považuje za prokázaný neoprávněný odpočet daně na vstupu ve výši 476 960 Kč na základě faktury č. 3008 od firmy S. v. o. s. ze dne

26. 6. 1997. Vzhledem k tomu, že žalobce dodatečné daňové přiznání nepodal, vydal správce daně dne 23. 1. 2001 dodatečný platební výměr, jímž uvedenou částku žalobci doměřil a žalovaný v odvolacím řízení odvolání žalobce proti tomuto dodatečnému platebnímu výměru rozhodnutím ze dne 15. 5. 2002, č. j. 5452/130/2001 zamítl. V žalobě proti tomuto rozhodnutí žalovaného žalobce vznesl řadu námitek, mj. označil postup správce daně za procesně chybný, když jej vyzval k podání dodatečného daňového přiznání podle § 41 daňového řádu, navíc výzvu označil za neplatnou pro nedostatek otisku řádného úředního razítka.

Krajský soud v napadeném rozsudku zdůvodnil zrušení rozhodnutí žalovaného pouze tím, že shledal důvodnou námitku nezákonnosti výzvy správce daně. Podle jeho právního názoru ustanovení § 41 daňového řádu ukládá povinnost daňovému subjektu za situace, kdy zjistí, že jeho daňová povinnost má být vyšší nebo daňová ztráta nižší než je jeho poslední známá daňová povinnost, a to předložit do konce měsíce následujícího po tomto zjištění dodatečné přiznání nebo hlášení. Institut dodatečného daňového přiznání tak umožňuje daňovému subjektu opravit pochybení, k nimž při zpracování daňového přiznání došlo a ust. § 41 určuje podmínky a meze využití této možnosti. Za základní podmínku označil krajský soud skutečnost, že daňový subjekt sám zjistí, že jeho daňová povinnost má být odlišná od jeho poslední známé daňové povinnosti. Z toho dovozuje, že využití dané možnosti je plně v dispozici daňového subjektu a nedává žádný prostor správci daně, aby podle něho postupoval, tedy ani aby vyzýval daňový subjekt k dodatečnému daňovému přiznání. Postup správce daně tak nemá podle krajského soudu oporu v zákoně a nelze jej odůvodnit ani zásadou věcnosti ani účelem daňového řízení. Tuto vadu řízení označil i za důvod, pro který není třeba se zabývat dalšími žalobními body a přezkoumávané rozhodnutí žalovaného jako nezákonné podle § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. a § 78 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

Nejvyšší správní soud při posouzení správnosti právního názoru krajského soudu dospěl k závěru, že nebylo přihlédnuto ke všem ustanovením daňového řádu, které se k dodatečnému daňovému přiznání vztahují. Ustanovení § 41 daňového řádu je sice koncipováno pro případ, kdy daňový subjekt sám po podání daňového přiznání zjistí, že jeho daňová povinnost měla být vyšší nebo daňová ztráta nižší - tedy že může být podáno na základě vlastního zjištění a z vlastní iniciativy daňového subjektu; to však samo o sobě nevylučuje, aby zdrojem tohoto zjištění bylo sdělení správce daně. Pokud by bylo v daňovém řádu jen citované ustanovení, mohl by správce daně sice na skutečnost odůvodňující závěr o nutnosti podat dodatečné daňové přiznání daňový subjekt upozornit, nemohl by však k podání dodatečného daňového přiznání vyzvat a z jeho nepodání vyvozovat důsledky jako při nesplnění povinnosti. Tak tomu ovšem není. Daňový řád v ustanovení § 44 upravuje postup správce daně v případě nepodání daňového přiznání nebo hlášení a v odst. 1) výslovně uvádí: ***nebylo-li podáno*** *daňové přiznání nebo hlášení,* ***dodatečné daňové přiznání*** *nebo hlášení podáno* ***včas, a to ani po výzvě správce daně***……. Z toho je třeba dovozovat možnost výzvy správce daně k podání dodatečného daňového přiznání i další postup při jejím nerespektování. Výzva správce daně k podání dodatečného daňového přiznání tak není v rozporu se zákonem ani se zásadou zákonnosti řízení zakotvenou v ust. § 2 odst. 5 daňového řádu, na kterou poukazuje krajský soud. Nejedná se o nadřazení účelu daňového řízení zákonu, ale o realizaci jedné ze zákonných možností při zjištění nesprávného přiznání daňové povinnosti. Pokud jde o další postup správce daně, nelze jej v daném řízení o kasační stížnosti hodnotit, když krajský soud se jím v napadeném rozsudku nezabýval a svůj rozsudek opřel pouze o názor o vyloučení možnosti uplatnění výzvy k podání dodatečného daňového přiznání. Nejvyšší správní soud tak shledal naplněným kasační důvod uvedený v § 103 odst. 5

písm. a) s. ř. s., když jediným důvodem pro zrušení rozhodnutí žalovaného bylo nesprávné posouzení právní otázky soudem.

Kasační stížností však je požadováno zrušení napadeného rozsudku pro vady řízení. Těmi podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. může být nepřezkoumatelnost, spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé. Stěžovatel ovšem nekonkretizuje, jaké vady řízení se měl krajský soud dopustit a s ohledem na vázanost Nejvyššího správního soudu důvody kasační stížnosti, nemůže ten sám případné vady vyhledávat a zabývat se např. tím, zda za dané situace mohl krajský soud ponechat bez povšimnutí ostatní žalobní důvody. Chybí-li tvrzení konkrétních vad, nemůže být tento kasační důvod shledán naplněným.

Nejvyšší správní soud ovšem dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná pro nesprávné posouzení právní otázky soudem, a proto napadený rozsudek krajského soudu podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil, a to pro nezákonnost. Věc mu současně věc vrátil k dalšímu řízení, v němž je podle odst. 3) téhož ustanovení vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne podle § 110 odst. 2 s. ř. s. krajský soud v novém rozhodnutí.

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

V Brně dne 8. 1. 2004

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu