

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 **J. B.,** zastoupeného JUDr. Vladimírem Hamplem, advokátem se sídlem Nový Jičín, Havlíčkova 4, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství Ostrava,** se sídlem Ostrava, Na Jízdárně 3, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 18. 9. 2003, č. j. 22 Ca 359/2002 - 45,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žádný z účastníků **nemá právo** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalobce jako stěžovatel domáhá zrušení shora označeného rozsudku krajského soudu, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě, ze dne 23. 5. 2002, č. j. 1369/110/2002, jímž bylo zamítnuto jeho odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu v Českém Těšíně ze dne 12. 11. 2001, č. j. 29162/01/369920/2416 ve znění opravy ze dne 3. 1. 2002, o zamítnutí jeho odvolání proti platebnímu výměru ze dne 18. 6. 2001, č. j. 17853/01/369920/2426, kterým mu byla vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období r. 1999 ve výši 959 140 Kč.

Stěžovatel v kasační stížnosti obsáhle popsal průběh celého daňového a soudního řízení, s tím, že uplatňuje kasační důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a, b) soudního řádu správního, neboť krajský soud při posouzení věci nesprávně vyhodnotil právní otázku ohledně

dodržení podmínek ust. § 32 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků finančním úřadem a zda tedy skutečně doručením tohoto sdělení pokračovala lhůta k odvolání či nikoliv. Citované ustanovení opravňuje daňový subjekt k podání žádosti o sdělení důvodu rozdílu mezi stanoveným daňovým základem a daní, jež byla přiznána, nebo za řízení uznána. Krajský soud vyšel z názoru, že zákon nestanoví formální náležitosti takového sdělení správce daně, obsahové náležitosti takovému sdělení odpovídaly, a proto je nutno považovat odvolání podané proti platebnímu výměru za opožděné. S tím stěžovatel nesouhlasí, neboť zákon jednoznačně stanoví, že obsahem sdělení správce daně musí být sdělení důvodů rozdílu mezi stanoveným daňovým základem a daní, jež byla přiznána nebo za řízení uznána. Sdělení finančního úřadu ze dne 27. 7. 2001 tuto základní náležitost neobsahuje, nejsou uvedeny žádné konkrétní důvody, které by měly být obsahovou náležitostí tohoto sdělení, ale toliko odkazuje na jednání, která v rámci daňového řízení proběhla. Podle názoru soudu by jakékoliv sdělení bylo splněním povinnosti správce daně a daňový subjekt nespokojený s takovým sdělením by byl nucen domáhat se nápravy v rámci odvolacího řízení či stížnosti nadřízenému orgánu. Neuvedení důvodů, které musí být obsahem sdělení nastoluje pro daňový subjekt stav právní nejistoty, neboť mu nebyly sděleny důvody, jeho neznalost nebyla sdělením rozptýlena a jeho odvolací právo je kráceno, neboť se v odvolání nemůže bránit řádnou argumentací, když ani neví proti čemu argumentovat. Z těchto důvodů navrhuje zrušení rozsudku krajského soudu a vrácení věci k dalšímu řízení.

Žalovaný nevyužil možnosti vyjádření ke kasační stížnosti.

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

Důvod uplatněný kasační stížností spočívá v tvrzení nesprávného právního posouzení obsahu sdělení správce daně soudem a z toho vyplývající nesprávné posouzení včasnosti podaného odvolání. Tomu odpovídá kasační důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tedy tvrzení nezákonnosti rozhodnutí, spočívající v nesprávném právním posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Ze stejných důvodů namítá stěžovatel i kasační důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., tedy že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost a pro tuto důvodně vytýkanou vadu měl soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu zrušit.

Rozhodné pro posouzení důvodnosti kasační stížnosti je znění ustanovení § 32 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, podle něhož odchyluje-li se vyměřená daň od přiznání, hlášení nebo jiného oznámení, lze žádat v odvolací lhůtě o sdělení důvodu rozdílu mezi stanoveným daňovým základem a daní, jež byla přiznána nebo za řízení uznána (dále též „sdělení důvodu“). Podle odst. 10) téhož ustanovení, doba počínající dnem, který následuje po dni podání žádosti podle odst. 9), a končící dnem, kdy byl daňový subjekt vyrozuměn o důvodech stanovení daňového základu a daně se nepočítá do odvolací lhůty.

K tomu ze správního spisu žalovaného vyplývá, že stěžovatel k výzvě správce daně podal dodatečné daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1999 dne 11. 1. 2001, a to na nulovou daňovou povinnost. Po výzvě k odstranění pochybností proběhlo ústní jednání dne 18. 4. 2001, kde bylo správcem daně zopakováno konstatování uvedené již v protokole o jednání ze dne 20. 12. 2000, a to, že v daňovém přiznání měl být uveden příjem podle § 8 zákona o daních z příjmů ve výši 2 746 455 Kč,

jako úroky z nesplacené půjčky. Zástupce stěžovatele (daňový poradce) se k tomu vyjádřil tak, že teprve při tomto jednání mu byla objasněna podstata problému a že nesouhlasí s výkladem správce daně, neboť celá finanční operace nevedla ke zvýšení majetku daňového subjektu. Na to podal daňový zástupce ještě obsáhlé písemné věcné vysvětlení dne 27. 4. 2001. Platební výměr ze dne 18. 6. 2001, kterým byla doměřena daň, byl zástupci stěžovatele doručen dne 22. 6. 2001, dne 11. 7. 2001 podal žádost o sdělení důvodu rozdílu podle § 32 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků. Finanční úřad v Českém Těšíně reagoval na žádost sdělením ze dne 27. 7. 2001 obsahujícím popis dosavadního daňového řízení, s tím, že důvody daňové povinnosti byly zástupci daňového subjektu opakovaně vysvětleny při jednáních dne 20. 12. 2000 a dne 18. 4. 2001, s tím, že se jedná o úrok z půjček a toto stanovisko správce daně nebylo žádným z poskytnutých vyjádření vyvráceno. Toto sdělení bylo doručeno zástupci stěžovatele dne 8. 8. 2001. Zastoupení daňového subjektu daňovým poradcem, kterému bylo doručováno a který žádal o podání vysvětlení v rozhodné době, je ve spise doloženo. Odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru bylo stěžovatelem (jeho zástupcem) podáno dne 17. 10. 2001. Jde o podrobné odvolání, v němž je kromě nedostatečného vyřízení žádosti o sdělení důvodu rozdílů ve vyměřené dani argumentováno věcnou nesprávností platebního výměru, jsou popsány finanční operace mezi daňovým subjektem, s. r. o. T. a M. h. s. s tím, že výsledkem byla ztráta a nikoliv příjem. Odvolání bylo Finančním úřadem v Českém Těšíně dne 12. 11. 2001 podle § 49 odst. 2 písm. b) zákona o správě daní a poplatků zamítnuto jako opožděné, s tím, že do odvolací lhůty nebyla započtena doba od podání žádosti o sdělení důvodů do doručení tohoto sdělení. Odvolání proti tomuto rozhodnutí bylo žalovaným zamítnuto dne 23. 5. 2002 se stejným závěrem o opožděnosti odvolání proti platebnímu výměru a o vlivu sdělení správce daně na běh odvolací lhůty. Krajský soud při právním posouzení dospěl k závěru, že konec lhůty stanovené v § 32 odst. 10 zákona o správě daní a poplatků je vázán na doručení sdělení správce daně a nikoliv na jeho obsahové náležitosti či na spokojenost daňového subjektu s jeho obsahem.

S tímto názorem Nejvyšší správní soud souhlasí. Zákon v ustanovení v § 32 odst. 9 dává možnost daňovému subjektu být seznámen s důvodem rozdílu ve vyměřené dani, aniž by předepisoval pro takové sdělení nějaké náležitosti. I když jde o možnost do určité míry nahrazující zákonem předpokládanou absenci odůvodnění platebního výměru, neznamená to, že sdělení musí odpovídat požadavkům na rozhodnutí kladeným (§ 32 odst. 2, 3, 8 zákona). Pro sdělení důvodu zákon nestanoví žádné náležitosti ani nepředpokládá jeho přesvědčivost. Účelem je, aby daňový subjekt zjistil, proč mu byl stanoven určitý daňový základ a vyměřena daň v určité výši a mohl uvážit o nezbytnosti a argumentaci odvolání. Z judikatury lze k tomu poukázat na rozhodnutí Krajského soudu v Českých Budějovicích sp. zn. 10 Ca 23/2001, zveřejněné v publikaci Daňové judikáty, 4. díl, nakladatelství Linde 2002, str. 157, podle něhož *je-li důvod rozdílu mezi přiznanou a vyměřenou daní ve sdělení srozumitelně objasněn, pak okolnost, že je sdělení jen stručné, neznamená, že je vadné či v rozporu se zákonem.* Za situace, kdy takový důvod byl již v řízení daňovému subjektu sdělen, je akceptovatelné, že správce daně na to ve sdělení odkáže. K tomu srovnej rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové sp. zn. 30 Ca 91/2000 zveřejněný ve Sbírce rozhodnutí českých soudů ve věcech daňových, nakladatelství Orac č. 11-12/2001 pod č. 126, podle něhož *pokud daňový subjekt požádá o sdělení rozdílu v případě, kdy byl vydán dodatečný platební výměr na základě kontroly, správce daně dostojí svým povinnostem i tehdy, pokud na takovou žádost reaguje pouze sdělením, že výměr navazuje na zprávu o kontrole.* V daném případě bylo ve sdělení správce daně výslovně uvedeno, že důvodem rozdílu je zahrnutí úroků z půjček do příjmů daňového subjektu a dále bylo odkázáno na vysvětlení poskytnutá zástupci při předchozích ústních jednáních. Z protokolů o těchto jednáních je zřejmé, že předmětem bylo podrobné projednání věci, při jednání dne 20. 12. 2000 byl zástupce stěžovatele seznámen

i se smlouvami, z nichž byl závěr o existenci příjmu dovozen. V protokole ze dne 18. 4. 2001 také zástupce výslovně uvedl, že při tomto jednání mu bylo přesně vysvětleno pojetí správce daně, i když s ním nesouhlasil. V písemném vyjádření se pak důvodem a doklady, z nichž správce daně vycházel, podrobně věcně zabýval. Důvod tedy správcem daně sdělen byl a stručnost sdělení a odkaz na dosavadní projednávání věci nemohla způsobit újmu daňovému subjektu a nemohla ovlivnit jeho možnost řádné a včasné argumentace v odvolání, ostatně po věcné stránce podané odvolání vycházelo z dostatečné znalosti problému. Pokud jde o běh odvolací lhůty, a zejména jejího stavení podle § 32 odst. 10 zákona o správě daní a poplatků, váže zákon konec lhůty na vyrozumění o důvodech, tedy na doručení vyrozumění, jímž správce daně na žádost reaguje. Běh žádné lhůty nelze spojovat s obsahovými náležitostmi aktu, a to ani tam kde zákon výslovně náležitosti či obsah aktu předpokládá (pokud tak zákon výslovně nestanoví jako např. při absenci či nesprávném poučení o opravném prostředku ve správním řízení - § 54 odst. 3 správního řádu, nebo v daňovém řízení - § 32 odst. 4 zákona o správě daní poplatků.). Pro běh lhůty není tedy rozhodné, zda daňový subjekt považuje sdělení důvodu správcem daně za dostačující či nikoliv. Jinak by totiž nebylo nikdy najisto postaveno, kdy lhůta končí.

Nejvyšší správní soud tak neshledal naplnění důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a, b) s. ř. s., a proto kasační stížnost podle § 110 odst. 1 s. ř. s., poslední věty, jako nedůvodnou zamítl.

O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1, 2 (§ 120) s. ř. s., když stěžovatel ve věci úspěšný nebyl a žalovanému náklady řízení nevznikly.

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

V Brně dne 12. 8. 2004

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu