

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců JUDr. Miluše Doškové a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobce: **L. J.,** zastoupený JUDr. Ing. Janem Kopřivou, advokátem se sídlem Zahradnická 223/6, Brno, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně,** se sídlem nám. Svobody 98/4, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 8. 12. 2010, č. j. 31 Ca 132/2009 – 47,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

II. Stěžovatel je povinen zaplatit žalobci k rukám jeho zástupce JUDr. Ing. Jana Kopřivy do tří dnů od právní moci tohoto rozsudku na náhradě nákladů řízení částku 2880 Kč.

Odůvodnění:

I. Podstata případu a průběh dosavadního řízení

[1.] Kasační stížností podanou a doplněnou v zákonné lhůtě se žalovaný jako stěžovatel domáhá zrušení výše uvedeného rozsudku Krajského soudu v Brně, kterým bylo zrušeno jeho rozhodnutí ze dne 5. 6. 2009, č. j. 955/09-1400-701942, a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení.

[2.] Podstata sporu spočívá v projednávaném případu v tom, že žalobce prodal smlouvou o prodeji podniku ze dne 27. 12. 2007 společnosti NÁBYTEK POHODA, spol. s r. o. podnik, jehož hodnota byla stanovena znalcem na částku 3 600 000 Kč. Na stejnou částku byla vystavena rovněž kupní smlouva. Zjištěná cena převáděných nemovitostí (stavba

lyžařského vleku, venkovní úpravy, stožárová trafostanice a osvětlení vleku) činila podle znaleckého posudku 1 578 920 Kč.

[3.] Protože vznikly pochybnosti o správnosti a úplnosti podaného daňového přiznání, vyzval správce daně (Finanční úřad v Bystřici pod Pernštejnem) žalobce dne 29. 9. 2008, č. j. 28501/08/352960/5687, k odstranění pochybností. Tyto pochybnosti se vztahovaly k možnosti samostatné provozuschopnosti lyžařského vleku bez technologického vybavení. Na tuto výzvu žalobce zareagoval dne 15. 10. 2008 tak, že technologická část lyžařského vleku není předmětem daně z převodu nemovitostí, což podrobně odůvodnil.

[4.] Následně byla dne 29. 10. 2008 podle zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění účinném kde dni vzniku předmětné daňové povinnosti (dále též „zákon o trojdani“) vyměřena platebním výměrem č. j. 30702/08/352960/5687 daň z převodu nemovitostí ve výši 47 370 Kč. Současně s platebním výměrem byla stěžovateli zaslána zpráva o výsledku vytýkacího řízení.

[5.] Zástupce žalobce předal správci daně dne 19. 11. 2008 vyjádření k této zprávě a požádal o zrušení předmětného platebního výměru. Dne 5. 12. 2008 pak bylo podáno odvolání a žádost o sdělení rozdílu mezi stanoveným daňovým základem a daní. Podané odvolání hodlal žalobce doplnit po obdržení sdělení důvodu rozdílu mezi stanoveným daňovým základem a daní, jež byla přiznána. Toto sdělení obdržel 18. 12. 2008, nicméně dle jeho názoru neobsahovalo vymezený důvod rozdílu ani odkaz na skutečnosti, které vedly k vydání platebního výměru. Žalobce proto v reakci na citované sdělení opětovně požádal o sdělení důvodu rozdílu.

[6.] Finanční ředitelství v Brně přezkoumalo shora označený platební výměr Finančního úřadu v Bystřici nad Pernštejnem ze dne 29. 10. 2008 a podle ustanovení § 50 odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále „daňový řád“) rozhodlo dne 5. 6. 2009 pod č. j. 955/09-1400-701943, tak, že k úhradě vyměřená daň z převodu nemovitosti ve výši 47 370 Kč se mění na 70 833 Kč. Podrobnosti o částkách, ze kterých se skládá výsledná daň, jsou v rozhodnutí blíže specifikovány.

[7.] Žalobě brojící proti tomuto rozhodnutí žalovaného následně vyhověl Krajský soud v Brně rozsudkem napadeným nyní projednávanou kasační stížností. Tento zrušovací rozsudek krajského soudu je založen na právním názoru, podle něhož správce daně je povinen daňovému subjektu sdělit důvody, které vedly k vydání platebního výměru a zároveň jej poučit o možnosti podat odvolání v dodatečné lhůtě. Protože tak správce daně v dané věci neučinil, dopustil se podstatného porušení procesních předpisů.

II. Obsah kasační stížnosti

[8.] Stěžovatel v kasační stížnosti uplatnil důvody zakotvené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[9.] Nesouhlasí především se závěrem soudu, který cituje: „*Správce daně nejen, že odkázal daňový subjekt na obsah rozhodnutí žalovaného o odvolání, sám na žádost žalobce o sdělení důvodu rozdílu prakticky nereagoval, resp. reagoval sdělením, že žádost je bezpředmětná, dále sám ani nedodržel vlastní stanovenou lhůtu danou daňovému subjektu pro vyjádření k výsledkům jeho zjištění a jejich projednání, to vše navíc v situaci, kdy v odvolacím řízení následně došlo k podstatné změně stanovené daňové povinnosti. Vytýkanou procesní vadu spočívající v řádném neprojednání výsledků vytýkacího řízení a nerespektování zásady*

součinnosti, mohl napravit odvolací orgán v rámci odvolacího řízení, což však v dané věci neučinil.“

[10.] Stěžovatel se domnívá, že soud chybně vyložil smysl ustanovení § 32 odst. 9 daňového řádu. K tomu argumentuje judikátem Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 8/2004 (všechna rozhodnutí NSS jsou dostupná na www.nssoud.cz), z něhož dovozuje, že sdělení důvodu rozdílu mezi přiznanou daní a daní vyměřenou správcem daně podle citovaného zákonného ustanovení nemusí obsahovat žádné zvláštní náležitosti: obstojí, pokud obsahuje označení důvodu a odkaz na jeho předchozí projednání. Pro běh odvolací lhůty ve smyslu odst. 10 téhož ustanovení je pak rozhodné, že správce daně doručil daňovému subjektu vyrozumění, a to bez ohledu na jeho obsah. Účelem tohoto postupu totiž je, aby daňový subjekt zjistil, proč mu byl stanoven určitý daňový základ.

[11.] Stěžovatel argumentuje rovněž rozhodnutím Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 78/2005, ze kterého vyplývá, že sdělení důvodu rozdílu mezi přiznanou a vyměřenou daní, není rozhodnutím ve smyslu ustanovení § 65 odst. 1 s. ř. s. a z přezkoumání u správního soudu je vyloučeno.

[12.] Stěžovatel zmiňuje také novelizaci ustanovení § 32 odst. 3 ZSDP, která nabyla účinnosti v době rozhodování krajského soudu. Má za to, že tato novelizace změnila i původní účel odst. 9 stejného zákonného ustanovení. Rigidní trvání krajského soudu na opakování pregnantního odůvodnění ke každé žádosti o sdělení důvodu rozdílu je prý proto přepjatým formalismem a v konečném důsledku též nezákonností.

[13.] Krajský soud podle stěžovatele opomněl vzít rovněž v úvahu, že na žádost o sdělení rozdílu bylo správcem daně reagováno, a to tak, že tento uvedl základní důvod rozdílu na odvoláním napadené rozhodnutí, nutně vnímané v kontextu výsledku vytýkacího řízení. Stěžovatel je toho názoru, že výklad ustanovení § 32 odst. 9 a 10 ve smyslu rozsudku krajského soudu by vedl k procesním obstrukcím a že správce daně není povinen odpovídat na všechny dotazy, položené daňovým subjektem.

[14.] Stěžovatel závěrem namítá, že krajský soud šel nad rámec zásady dispoziční, když uvedl, že nerespektování zásady součinnosti mohl napravit odvolací orgán, což však v dané věci neučinil. Toto konstatování totiž nekoresponduje s žádným z uplatněných žalobních bodů.

III. Vyjádření žalobce

[15.] Žalobce má za to, že výklad ustanovení § 32 odst. 9 daňového řádu je krajským soudem chápán správně. Účelem tohoto ustanovení je totiž informovanost daňového subjektu, na kterou má ze zákona právo.

[16.] Podle tehdy platné úpravy obsažené v daňovém řádu měl daňový subjekt právo být seznámen s výsledky tohoto šetření a rovněž s názorem správce daně na provedené důkazy v souvislosti s jejich vlivem na výsledek vytýkacího řízení. Správce daně tímto porušil ustanovení § 16 odst. 4 písm. f) a odst. 8 stejného ustanovení daňového řádu.

[17.] Pokud je nutným obsahem sdělení o důvodu rozdílu mezi přiznanou a vyměřenou daní minimálně odkaz na již projednané skutečnosti, za které by se dala považovat například zpráva o výsledku daňové kontroly, měl správce daně v tomto sdělení na předmětnou zprávu odkázat, což však neučinil.

[18.] Vzhledem ke shora uvedeným skutečnostem žalobce navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl jako nedůvodnou.

IV. Vlastní argumentace soudu

[19.] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek Krajského soudu v Brně v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných argumentů (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[20.] Stěžovatel uplatnil dva kasační důvody, a to nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení a nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

[21.] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval namítanou nepřezkoumatelností napadeného rozsudku, jelikož z povahy věci je zřejmé, že toliko u rozhodnutí přezkoumatelného lze zpravidla posoudit zákonnost a správnost právních závěrů v něm učiněných. Podle konstantní judikatury přitom platí, že rozhodnutí je nepřezkoumatelné tehdy, jestliže soud zcela opomene některé žalobní body a nevypořádá se s předestřenou argumentací, případně nevyloží, která důkazy či tvrzení považuje za chybné, mylné či vyvrácené.

[22.] V nyní projednávaném případě spatřuje stěžovatel pochybení krajského soudu v tom, že přihlédl v rozporu se zásadou dispoziční i k tomu, že nebyly řádně projednány výsledky vytýkacího řízení a že nebyla respektována zásada součinnnosti.

[23.] K tomu zdejší soud uvádí, že z obsahu žaloby ze dne 17. 8. 2009 plyne, že kromě namítaného porušení hmotněprávních ustanovení tvrdil žalobce rovněž porušení ustanovení procesní povahy. Mimo jiné namítal (str. 8 žaloby), že žalovaný nepostupoval v souladu se zásadou součinnosti, když zvýšil daňovou povinnost žalobce, ačkoliv jej předtím neseznámil s odlišným právním posouzením a nedal mu tak ani možnost proti tomuto novému posouzení vznést argumenty či navrhnout důkazy. V tomto směru žalobce poukázal rovněž na právní názor obsažený v rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 26. 5. 2005, sp. zn. Ca 115/2005. Je tak nutno k této kasační námitce uvést, že není důvodná, jelikož rozsudek krajského soudu v tomto směru není nepřezkoumatelný. Stěžovatel se tedy mýlí, pokud má za to, že se krajský soud vůbec nemohl zabývat otázkou jeho součinnosti s daňovým subjektem; tato námitka totiž v podané žalobě obsažena byla.

[24.] Za situace, kdy Nejvyšší správní soud shledal, že napadený rozsudek krajského soudu obstojí z hlediska jeho přezkoumatelnosti, mohl přistoupit k hodnocení druhého uplatněného důvodu kasační stížnosti: tvrzeného nesprávného posouzení relevantních právních otázek.

[25.] V daném případě je klíčovým výklad ustanovení § 32 odst. 9 daňového řádu, podle něhož platilo, že „*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*.“

[26.] Jak vyslovil zdejší soud již dříve (rozsudek ze dne 12. 8. 2004, sp. zn. 2 Afs 8/2004, in: č. 400/2004 Sb. NSS), „*daňový řád v ustanovení § 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.“ Sdělení důvodu rozdílu mezi přiznanou a vyměřenou daní finančním úřadem podle ustanovení § 32 odst. 9 daňového řádu tedy nepředstavuje jeho vrchnostenský akt, ukládající daňovému subjektu práva nebo povinnosti, nýbrž jedná se výhradně o formu komunikace, mající za cíl seznámit jej s důvody rozhodnutí a mající právní význam pouze z hlediska běhu odvolací lhůty podle odst. 10 cit. ustanovení. Vrchnostenským aktem, podléhajícím následnému soudnímu přezkumu ve smyslu citovaného čl. 36 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, je v tomto případě toliko samotný platební výměr a rozhodnutí o odvolání proti němu (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2006, č. j. 2 Afs 76/2005-77, in: č. 1474/2008 Sb. NSS).

[27.] V nyní projednávaném případě je z obsahu spisu patrno, že žalobce podal dne 3. 12. 2008 odvolání proti shora označenému platebnímu výměru ze dne 29. 10. 2008, v němž výslovně uvedl, že toto odvolání doplní do 15 dnů po doručení sdělení o důvodu rozdílu mezi stanoveným základem daně a daní, jež byla daňovým subjektem přiznána. Žádost o sdělení tohoto rozdílu podal rovněž dne 3. 12. 2008. Jejím obsahem je celkem 12 otázek, směřujících např. k tomu, které z navržených důkazních prostředků byly provedeny; které důkazní prostředky byly osvědčeny jako důkazy a které nikoliv; v čem spatřuje správce daně paralelu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 Afs 130/2004; jakou právní povahu věci má lyžařský vlek – movitou či nemovitou; zda je podle názoru správce daně technologická část lyžařského vleku pevně spojena se zemí; na čem zakládá tvrzení, že lyžařský vlek, čerpací stanice, zpevnění svahu lomovým kamenem a dřevěné palisády jsou příslušenstvím lyžařského vleku; proč je zpevnění lomovým kamenem považováno za samostatnou nemovitost a ne za součást pozemku, který není předmětem převodu; proč byl vydán platební výměr ještě před ukončením vytýkacího řízení; proč správce daně předjímá své rozhodnutí o námitkách před ukončením vytýkacího řízení a konečně žalobce požádal o sdělení skutečností a důkazů, které mají vyvracet věrohodnost předložených dokladů.

[28.] Finanční úřad v Bystřici nad Pernštejnem na tuto žádost zareagoval sdělením ze dne 18. 12. 2008 tak, že je bezpředmětná, jelikož jestliže je současně podáno odvolání, budou otázky uvedené v žádosti zodpovězeny v rámci rozhodnutí o odvolání. Současně sdělil, že zákonným předpokladem součásti věci je její neoddělitelnost (bez znehodnocení věci hlavní). Znehodnocením je přitom nutno chápat nejen zničení či podstatné poškození věci, nýbrž též snížení její hodnoty. Součásti věci mohou být s věcí hlavní spojeny nebo nespojeny; jejich souhrn tvoří podstatu věci. Technologické zařízení, o které se v daném případě jednalo, prý tyto znaky splňuje.

[29.] Na toto sdělení zareagoval žalobce přípisem ze dne 5. 1. 2009, v němž poukázal na nesplnění náležitostí sdělení důvodu rozdílu mezi přiznanou daní a daní vyměřenou správcem daně a opětovně požádal o sdělení tohoto důvodu. Na tuto žádost již správce daně nereagoval vůbec a žalovaný rozhodnutím ze dne 5. 6. 2009 zamítl podané odvolání žalobce.

[30.] Nejvyšší správní soud vycházel ze skutečnosti, že podle ustanovení § 32 odst. 3 daňového řádu obsahuje rozhodnutí odůvodnění, jen stanoví-li tak tento nebo zvláštní zákon. Platební výměr, vydaný ve věci žalobce, proto odůvodnění neobsahoval a ani obsahovat nemusel. Právě proto však daňový řád v citovaném ustanovení § 32 odst. 9 zakotvuje právo daňového subjektu požádat o sdělení důvodu rozdílu mezi stanoveným daňovým základem a daní, jež byla přiznána. Smysl odst. 10 stejného ustanovení, který upravuje stavění odvolací lhůty od okamžiku podání této žádosti do okamžiku vyrozumění o důvodech stanovení daňového základu a daně, zjevně spočívá v tom, že daňovému subjektu dává právo dozvědět se důvody rozhodnutí správce daně tak, aby na ně mohl náležitě reagovat v odvolacím řízení. V opačném případě, když by daňový subjekt důvody rozhodnutí správního orgánu I. stupně neznal, by totiž toto řízení bylo toliko formální. Současně je z citovaného zákonného ustanovení zřejmé, že jakkoliv předmětné sdělení důvodu rozdílu není nikterak formalizováno (a ve shodě se ustálenou judikaturou se nejedná o daňové správní rozhodnutí), musí z něj být seznatelné nosné důvody rozhodnutí správce daně (viz shora citovaný rozsudek 2 Afs 8/2004).

[31.] Takto viděno nemůže obstát právní názor, obsažený v citovaném sdělení správce daně ze dne 18. 12. 2008, podle něhož budou otázky uvedené v žádosti zodpovězeny teprve v rámci rozhodnutí o odvolání. Takovýto výklad totiž zjevně odporuje smyslu i dikci ustanovení § 32 odst. 9 a 10 daňového řádu. Proto Nejvyšší správní soud uzavírá, že argumentace použitá krajským soudem v odůvodnění rozsudku napadeného kasační stížností není protizákonná. Krajský soud ostatně vycházel z obsáhlých citací rozhodnutí Nejvyššího správního soudu a zcela správně dovodil, že logika zákonné úpravy vychází z toho, že případné odvolací námitky budou směřovat až proti sděleným důvodům rozhodnutí správce daně.

[32.] Pokud stěžovatel zmiňuje koncepční změnu ustanovení § 32 odst. 3 daňového řádu, spočívající v přechodu od zásadního neodůvodňování k zásadě odůvodňování správních rozhodnutí rozhodnutí, nestanoví-li zákon jinak, není zdejšímu soudu zcela zřejmé, v čem by tato novelizace měla argumentačně napomáhat stěžovateli při hodnocení zákonnosti postupu správce daně v nyní projednávaném případě. Pro hodnocení zákonnosti tohoto postupu je totiž rozhodující procesní úprava platná a účinná v době rozhodování správního orgánu, nikoliv krajského soudu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Navíc, pokud relevantní zákonná úprava sice – oproti úpravě pozdější – výslovně stanovila, že se rozhodnutí zásadně neodůvodňují, nicméně současně platilo, že bylo možno žádat o sdělení rozdílu mezi stanoveným daňovým základem a daní, jež byla přiznána nebo za řízení uznána, nelze z toho rozumně dovodit nic jiného, že k této žádosti byl správce daně povinen daňovému subjektu sdělit důvody svého rozhodnutí. Ani tato argumentace stěžovatele proto není způsobilá zpochybnit zákonnost a správnost právních závěrů, učiněných v této věci krajským soudem.

[33.] Krajskému soudu je třeba plně přisvědčit rovněž v učiněném závěru, že se správce daně dopustil nezákonnosti, když nedal žalobci reálnou možnost vyjádřit se ke Zprávě o výsledku vytýkacího řízení ze dne 29. 10. 2008, č. j. 30701/08/352960/5687. Jakkoliv je totiž z obsahu této Zprávy patrno, že si správce daně byl vědom povinnosti projednat výsledek vytýkacího řízení s daňovým subjektem a seznámit jej s tím postupem podle § 16 odst. 8 daňového řádu (str. 2 Zprávy), neučinil tak, jelikož tuto Zprávu doručil žalobci ve stejný den jako samotný platební výměr. Správce daně tak porušil ustanovení § 16 odst. 4 písm. f) daňového řádu, podle něhož má daňový subjekt právo vyjádřit se před ukončením

daňové kontroly k výsledku uvedenému ve zprávě, ke způsobu jeho zjištění, případně navrhnout jeho doplnění, a také odst. 8 cit. ustanovení. Přitom platí, že podle ustanovení § 43 odst. 2 stejného zákona má v průběhu vytýkacího řízení daňový subjekt práva přiměřeně podle § 16 odst. 4 a výsledek vytýkacího řízení pracovník správce daně projedná s daňovým subjektem postupem podle § 16 odst. 8.

[34.] Lze tak uzavřít, že Nejvyšší správní soud neshledal naplnění důvodů uvedených v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a, a d) s. ř. s., a proto kasační stížnost podle § 110 odst. 1 s. ř. s. *in fine* jako nedůvodnou zamítl.

[35.] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch (§ 60 odst. 1 s. ř. s.). Žalobce naopak měl v řízení před Nejvyšším správním soudem plný úspěch, a proto má právo na náhradu nákladů, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobci takové náklady vznikly v podobě nákladů na právní zastoupení advokátem a činily celkem 2 400 Kč. Byly tvořeny odměnou za jeden úkon právní služby ve výši 2100 Kč [§ 7, § 9 odst. 3 písm. f), § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb. o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), v relevantním znění] a paušálem 300 Kč (§ 13 odst. 3 tarifu). Nejvyšší správní soud proto rozhodl, že žalobce má právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ve výši 2400 Kč. Protože advokát je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšuje se tento nárok o částku odpovídající dani, kterou je tato osoba povinna z odměny za zastupování a z náhrad hotových výdajů odvést podle zákona 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (§ 35 odst. 7 s. ř. s.). Částka daně, vypočtená dle § 37 písm. a) a § 47 odst. 3 zákona č. 235/2004 Sb., činí 480 Kč. Ustanovenému zástupci se tedy přiznávají náhrady nákladů v celkové výši 2880 Kč.

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

V Brně dne 7. října 2011

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu