

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Hubáčka a soudců JUDr. Elišky Cihlářové a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobkyně: **R. H.,** zastoupena JUDr. Jaromírem Leimbergerem, advokátem, se sídlem Česká 15, Brno, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně,** se sídlem nám. Svobody 98/4, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 25. 5. 2011, č. j. 29 Af 4/2010 – 43,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

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

Odůvodnění:

Včas podanou kasační stížností se žalobkyně: R. H., domáhá u Nejvyššího správního soudu vydání rozsudku, kterým byl zrušen rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 25. 5. 2011, č. j. 29 Af 4/2010 – 43, a věc vrácena tomuto soudu k dalšímu řízení.

Krajský soud v Brně (dále také „krajský soud“) napadeným rozsudkem ze dne 25. 5. 2011, č. j. 29 Af 4/2010 – 43, zamítl jako nedůvodnou žalobu R. H., kterou se domáhala přezkoumání a zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně (dále jen „finanční ředitelství“ nebo „žalovaný“) ze dne 29. 10. 2009, č. j. 16787/09-1500-709635, jímž bylo opakovaně (po dřívějším zrušujícím rozsudku Krajského soudu v Brně) zamítnuto odvolání žalobkyně proti výzvě Finančního úřadu Brno IV. ze dne 10. 7. 2006, č. j. 126375/06/291914/3911, k zaplacení nedoplatku v náhradní lhůtě (zálohy na daň z příjmů

ve výši 41 400 Kč), vydané podle § 73 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“ nebo „ZSDP“). Krajský soud se nejprve zabýval otázkou, zda žalovaný respektoval právní závěr vyslovený v předešlém zrušujícím rozsudku krajského soudu v této věci. Po přezkoumání tohoto rozsudku došel k závěru, že se žalovaný již zabýval všemi námitkami žalobkyně, včetně těch, které byly obsaženy v doplnění odvolání. Krajský soud proto nepřisvědčil výtce žalobkyně, že se žalovaný opět nezabýval jeho námitkami č. 11, 12 a 13. Dovodil, že i záloha na daň spadá pod legislativní zkratku „daň“ jak je obsažena v ustanovení § 1 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. To ale neznamená, že by nemohla mít odlišný režim od stanovení daně vyplývající z ustanovení § 67 téhož zákona. Toto ustanovení zákona totiž ve svém druhém odstavci stanoví, že poplatník platí zálohy na daň: a) v případech určených tímto nebo zvláštním zákonem ve lhůtách a výši tam stanovených, b) na základě rozhodnutí správce daně. Režim stanovení daně a zálohy na daň je však odlišný a pro stanovení (výpočet) zálohy na daň v případě společného zdanění manželů zákon obsahoval explicitní zákonnou úpravu. Pokud pak žalobkyně neuhradila zálohu na daň, která jí podle zákona vznikla z titulu údajů dobrovolně uvedených v daňovém přiznání, vyzval ji správce daně oprávněně k této úhradě. Zákon jednoznačně stanoví, jak postupovat pro případ stanovení zálohy na daň u společného zdanění manželů. Jejich postup pak odpovídal zákonu, logice a smyslu příslušných ustanovení. Nelze proto hovořit o nesprávném výkladu správních orgánů, či o nutnosti připustit výklad pro žalobkyni výhodnější. Zákon nestanoví, že záloha na daň musí být stanovena platebním výměrem; jednoznačně však uvádí, jak se záloha stanoví, resp. její výše a kdy je splatná. Základ daně byl pro případ společného zdanění manželů definován v ustanovení § 5 odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2006 (dále jen „zákon o dani z příjmů“ nebo „ZDP“) Žalovaný proto správně došel k závěru, že základem daně u žalobkyně byla částka 174 326 Kč a nikoliv polovina společného základu daně obou manželů (částka 688 208 Kč). Termíny „základ daně“ (§ 5 odst. 2 ZDP) a „společný základ daně“ (§ 13a ZDP) však nejsou totožné. Nelze proto souhlasit s žalobkyní, že základ daně snížený o nezdanitelné části tohoto základu se rovná polovině společného základu daně obou manželů, snížené o polovinu nezdanitelných částí základu daně. Pokud žalobkyně namítala, že dochází ke dvojímu zálohování příjmů (manžel zálohuje příjem ze závislé činnosti v celém rozsahu sám a žalobkyně po té prostřednictvím záloh), krajský soud konstatoval, že si žalobkyně sama zvolila způsob zdanění prostřednictvím institutu společného zdanění manželů, tedy včetně důsledků, jenž z toho plynou. Nic jí ale nebránilo požádat správce daně o stanovení záloh jinak, zvláště pak za situace, kdy byla zastoupena daňovým poradcem, tedy osobou odborně znalou daňového práva. Krajský soud neshledal, že by poslední známá daňová povinnost podle daňového přiznání odsouhlaseného správcem daně byla nesprávná, když činila částku 165 236 Kč. Stejně tak byla správná i stanovená záloha. Nepřípadný je v tomto směru poukaz na ustanovení § 16, § 32 či § 46 zákona o správě daní a poplatků, které neupravují stanovení zálohy, ale samotné daně. Výpočet zálohy a její stanovení obsahují rozdílná a samostatná ustanovení zákona o správě daní a poplatků (§ 67) a ustanovení § 13a a § 38a zákona o daních z příjmů. Nepřípadná je v tomto směru i žalobkyní poukazovaná paraela s právní úpravou daňového penále, když pro stanovené zálohy tato úprava chybí. Krajský soud rovněž neshledal, že by správními orgány aplikovaná ustanovení či napadené rozhodnutí byly v rozporu s ústavním pořádkem nebo s poukazovaným nálezem Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 49/04. Naopak, pokud žalobkyně se svým manželem vědomě použila prostředek daňové optimalizace - tj. výhody institutu společného zdanění

manželů, měla si být vědoma i nevýhody kterou tento institut s sebou přináší (povinnost hradit zálohy na daň ze strany obou manželů). Že si této skutečnosti vědoma nebyla, i když byla zastoupena daňovým poradcem, pak nelze označit za protiústavní stav.

Proti tomuto rozsudku krajského soudu podala žalobkyně R. H. jako stěžovatelka (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost, kterou opřela o důvody uvedené v ustanovení § 103 odst. 1 písm.a), b) a d) s. ř. s.

Stěžovatelka především vytýká krajskému soudu, že jeho rozsudek je nepřezkoumatelný pro nesrozumitelnost a nedostatek důvodů. Správní soud by měl ve svém rozsudku zejména vyslovit právní názor, který by byl podrobně vyargumentovaný a zasazený do skutkových zjištění a platné právní úpravy. Odůvodnění by pak mělo být přesvědčivé a dávat „ návod na použití“ pro spory do budoucna. Tyto požadavky však rozsudek nesplňuje. Je tomu tak proto, že krajský soud žádný právní názor prakticky nevyslovil a pouze se ztotožnil s názorem žalovaného. Rozsudek nemá ani přehlednou stavbu, kde se „vše míchá a občas se objeví věta, která by se dala považovat za názor krajského soudu“. Rozsudek krajského soudu je nepřezkoumatelný i pro to, že se správní soud nevyrovnal s argumentem „rozdílu mezi vyměřením a placením daně“ a termínem „stanovení daně“a dále také z toho důvodu, že bez jakéhokoliv odůvodnění své rozhodnutí označuje dvěma spisovými značkami (na 1. straně značkou 29 Af 4/2010 - 43 a na dalších značkou 29 Af 56/2011). Nepřiléhavé je pak odůvodnění rozsudku krajského soudu v té části, v níž poukázal mimo jiné na ustanovení § 16 ZSDP. V této věci však tímto ustanoveném nebylo argumentováno. V posuzované věci jde o dva stěžejní problémy, a to o posouzení otázky nutnosti vyměření zálohy na daň (která stěžovatelce nebyla vůbec vyměřena) a otázky vymezení základu daně při společném zdanění manželů. Stěžovatelka v tomto směru musí zcela odkázat na svou žalobu a uvést, že se v polemice s napadeným rozsudkem omezí jen na vybrané části textu, proti kterým se chce bránit. Konkrétně nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že se žalovaný řádně vypořádal s jí uplatněnými odvolacími důvody pod č. 11, 12, 13, obsaženými v doplnění odvolání (porušení § 50 odst. 7 ZSDP). Pokud jde o bod 11 v odvolání dovozovala, že jí musí být záloha vyměřena (stejně jak daň) - tj. platebním výměrem podle § 46 odst. 4 ZSDP. Žalovaný ale argumentuje podaným přiznáním a konkludentně vyměřenou daní. Pokud pak jde o bod 12 a 13, v těchto odvolacích bodech se zabývala tím, že jí měla být stanovena záloha rozhodnutím (§ 32 ZSDP), že jí žádné takové rozhodnutí nebylo sděleno a že měl správce daně postupovat podle § 46 odst. 6 ZSDP, tedy že by jí měla být záloha jako daň stanovena. Namítala tedy rozpor s ustanoveními § 32 a § 46 odst. 6 ZSD. Žalovaný se však na straně 5 a 6, jak uvádí krajský soud, zabývá opět podaným přiznáním, o které se však spor nevede a uvádí, že se z tohoto mají zálohy na daň vypočítat a zaplatit (poukazuje tedy na § 38a ZDP a § 67 ZSDP). Je tedy nesprávný závěr krajského stran stran toho, že se žalovaný i nyní řádně vypořádal se všemi odvolacími námitkami - konkrétně s námitkou č. 11, 12 a 13. Krajský soud ovšem pochybil i v tom, pokud došel k závěru, že jí nemusela být stanovena záloha na daň rozhodnutím. Je tomu tak proto, že i záloha je ve smyslu ustanovení § 1 ZSDP „daní“. Není tedy správný závěr, že by režim stanovení daně a zálohy byl odlišný. Nepřiléhavá pak je i argumentace krajského soudu, že řešením pro ní, aby nebyla povinna hradit zálohu na daň, by bylo podání žádosti o stanovení daně jinak, kterou však její zástupce nepodal. Stěžovatelka posléze namítá i to, že krajský soud nesprávně posoudil otázku, že byla vůbec povinna platit zálohu na daň.

Žalované finanční ředitelství se k podané kasační stížnosti vyslovilo tak, že ji považuje za nedůvodnou. Nesdílí názor stěžovatelky, že by rozsudek krajského soudu byl nepřezkoumatelný, a to ať již pro nesrozumitelnost nebo nedostatek důvodů. Není ani nezákonný pro nesprávné právní posouzení věci. Současně shledává za zavádějící formulaci samotné kasační stížnosti, kdy stěžovatelka vždy pouze vytrhne z rozsudku část textu, se kterým následně polemizuje. Pokud jde o jednotlivá stížní tvrzení, tak tyto nejsou důvodná. Je tomu tak proto, že jak žalovaný, tak i krajský soud dostatečně reagovali na výtky stěžovatelky. K tíži žalovaného ani krajského soudu nelze přičítat, že pokud stěžovatelka podá svou žalobu v rozsáhlém členění dle římských i arabských číslic, že o jejích námitkách není rozhodnuto stejnou formou. Pokud jde o tvrzené nevypořádání se s body 11, 12, 13 doplnění odvolání, bylo na výtku dostatečně reagováno. Nelze proto vyčítat, pokud vyslovený názor soudu neodpovídá představě stěžovatelky. Liché jsou i jednotlivé výhrady stěžovatelky vytržené z textu rozsudku krajského soudu. Např. poukazuje-li, že soud vadně uvádí v rozsudku, že „ § *13a ZDP upravuje výpočet daně ze ...*, ačkoliv toto ustanovení se výpočtu vůbec netýká“, je jeho argument zcestný. Již z rubriky tohoto ustanovení je zřejmý pravý opak. Pokud jde o vytýkaný poukaz na § 16 ZSDP a označení 2 a dalších listů stejnopisů rozsudku jinou spisovou značkou, jde o zřejmou písařskou chybu. Souladným se zákonem je i závěr správního soudu, že pokud byla stěžovatelce stanovena poslední známá daňová povinnost ve výši 165 236 Kč, vyplývá výše zálohy a termín její splatnosti přímo ze zákona. Je proto zcela opodstatněný a správný názor krajského soudu stran toho, že není třeba stěžovatelce stanovit zálohu rozhodnutím.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu, při vázanosti rozsahem a důvody, které uplatnila stěžovatelka v podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že kasační stížnost není opodstatněná.

Jelikož stěžovatelka ve své kasační stížnosti uplatnila důvod podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. [nesprávně označeno písm. e) s. ř. s.] i důvod podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., zabýval se Nejvyšší správní soud nejprve námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu. Je tomu tak proto, že pokud by byl rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelný, mohlo by být přinejmenším předčasné, aby se již nyní kasační soud zabýval právním posouzením věci samé.

Nejvyšší správní soud při posuzování námitek kasační stížnosti o nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku krajského soudu vychází z ustálené judikatury Ústavního soudu (např. nález Ústavního soudu ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, uveřejněný pod č. 34 ve svazku č. 3 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu, nález Ústavního soudu ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, uveřejněný pod č. 85 ve svazku č. 8 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu), podle níž jedním z principů, které představují součást práva na řádný a spravedlivý proces, jakož i pojem právního státu (čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, čl. 1 Ústavy), jež vylučuje libovůli při rozhodování, *je* i *povinnost soudů své rozsudky řádně odůvodnit* (ve správním soudnictví podle ustanovení § 54 odst. 2 s. ř. s.).

Z odůvodnění rozhodnutí proto musí vyplývat vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé.

Nejvyšší správní soud nepominul ani nález Ústavního soudu ze dne 11. 4. 2007, sp. zn. I. ÚS 741/06 (dostupný na www.nalus.usoud.cz), v němž tento soud vyslovil, že „*odůvodnění rozhodnutí soudu jednajícího a rozhodujícího ve správním soudnictví, z něhož nelze zjistit, jakým způsobem postupoval při posuzování rozhodné skutečnosti, nevyhovuje zákonným požadavkům kladeným na obsah odůvodnění a v konečném důsledku takové rozhodnutí zasahuje do základních práv účastníka řízení, který má nárok na to, aby jeho věc byla spravedlivě posouzena*“. Ostatně Ústavní soud v nálezu ze dne 17. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1534/08, také konstatoval, že: „*Soudy jsou povinny svá rozhodnutí řádně odůvodnit; jsou povinny též vysvětlit, proč se určitou námitkou účastníka řízení nezabývaly (např. proto, že nebyla uplatněna v zákonem stanovené lhůtě). Pokud tak nepostupují, porušují právo na spravedlivý proces garantované čl. 36 odst. 1 Listiny*“.

Uvedená ustálená judikatura Ústavního soudu měla svého předchůdce v judikatuře Vrchního soudu v Praze (např. rozhodnutí Vrchního soudu v Praze ze dne 26. 2. 1993, sp. zn. 6 A 48/92, uveřejněné v Soudní judikatuře ve věcech správních pod č. 27/1994) a našla svůj odraz i v judikatuře Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52, dostupný na www.nssoud.cz, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, který byl uveřejněn pod č. 689/2005 Sbírky rozhodnutí Nejvyššího správního soudu). Této judikatuře je společné, že „*není-li z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, nutno pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci z hlediska účastníka řízení klíčovou, na níž je postaven základ jeho žaloby. Soud, který se vypořádává s takovou argumentací, ji nemůže jen pro nesprávnost odmítnout, ale musí také uvést, v čem konkrétně její nesprávnost spočívá*“. Nejvyšší správní soud též vyslovil v rozsudku ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, který byl uveřejněn pod č. 787/2006 Sbírky rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, že „*opomene-li krajský (městský) soud v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu přezkoumat jednu ze žalobních námitek, je jeho rozhodnutí, jímž žalobu zamítl, nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů (§ 103 odst. 1 písm. d/ s. ř. s.)*“. V souvislosti s nepřezkoumatelností rozsudku správního soudu nelze pominout ani rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, který byl uveřejněn pod č. 134/2004 Sbírky rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, v němž kasační soud vyslovil, že: „*Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je založena na nedostatku důvodů skutkových, nikoliv na dílčích nedostatcích odůvodnění soudního rozhodnutí. Musí se přitom jednat o vady skutkových zjištění, o něž soud opírá své rozhodovací důvody. Za takové vady lze považovat případy, kdy soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem, anebo případy, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy byly v řízení provedeny*“. V rozsudku ze dne 14. 11. 2007, č. j. 1 Afs 53/2007 - 34 (dostupný na www.nssoud.cz) pak vyslovil Nejvyšší správní soud právní názor, že *je povinností soudu stranám sporu ozřejmit, jakými úsudky byl veden a k jakým závěrům dospěl*“.

Nejvyšší správní soud proto konstatuje, že má-li být soudní rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být zřejmé, jaký skutkový stav vzal správní soud za rozhodný a jak uvážil o pro věc rozhodných skutečnostech, resp. jakým způsobem postupoval při

posuzování těchto skutečností. Uvedené pak musí nalézt svůj odraz v odůvodnění rozhodnutí. Je tomu tak proto, že jen prostřednictvím odůvodnění lze dovodit, z jakého skutkového stavu správní soud vyšel a jak o něm uvážil. Co do rozsahu přezkoumávání správního rozhodnutí (po věcné stránce) je pak správní soud, nestanoví-li zákon jinak (srov. ustanovení § 75 odst. 2 s. ř. s. v návaznosti na ustanovení § 71 odst. 2 věta třetí s. ř. s.), vázán dispoziční zásadou. Ponechat stranou nelze okolnost, že odůvodnění rozhodnutí v podstatě předurčuje možný rozsah opravného prostředku vůči němu ze strany účastníků řízení. Pokud by totiž soudní rozhodnutí vůbec neobsahovalo odůvodnění nebo by nereflektovalo na žalobní námitky a na zásadní argumentaci, o níž se opírá, mělo by to nutně za následek jeho zrušení pro nepřezkoumatelnost. Uvedené premisy je nutno přiměřeně vztáhnout i k obsahu správních (daňových) rozhodnutí. Za situace, kdy není třeba odůvodňovat rozhodnutí správce daně prvého stupně (srov. § 32 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků), je to právě rozhodnutí o odvolání (jeho odůvodnění), které v podstatě předurčuje možný rozsah správní žaloby daňového subjektu.

Rozsudek krajského soudu není nepřezkoumatelný.

Předně je třeba odmítnout námitku stěžovatelky, že napadený rozsudek krajského soudu neobsahuje vlastní právní názor krajského soudu, že názor správního soudu není vyargumentovaný a zasazený do kontextu skutkového stavu věci a právní úpravy, a proto je nepřezkoumatelný. Pokud stěžovatelka poukazuje na strukturu a obsahovou stránku odůvodnění rozsudku správního soudu a má za to, že tento rozsudek je nepřezkoumatelný, třeba uvést, že z tohoto rozhodnutí je dostatečně patrné, v mezích jakých právních předpisů soud danou věc posuzoval (právní rámec - viz str. 1 a 2 rozsudku), i jaký vzal za rozhodný skutkový stav věci (str. 3 poslední odstavec a násl.). Uvádí-li pak stěžovatelka, že na počátku odůvodnění nejsou soustředěna tvrzení účastníků, je tomuto tvrzení přisvědčit. Jak již však bylo uvedeno, rozsudek krajského soudu je předurčen kvalitou podané správní žaloby. V této věci však žaloba neobsahovala pregnantně formulované žalobní body, doplněné skutkovou a právní argumentací, ale jen nesourodě strukturovaný text označený římskými číslicemi, např. III. uvozená rubrikou: Vyměření zálohy na daň, v členění na arabská 1 s rubrikou Legislativní zkratka „daň“ podle § 1 odst. 1 ZSDP, arabská 2. Vyměření a placení daně, arabská 3 Vyměření daně podle § 46 odst. 4 ZSDP, římská IV. uvozená rubrikou Výše zálohy na daň, v členění římská 1. Základ daně, římská 2. Výše zálohy. Pokud tedy stěžovatelka jasně a srozumitelně nespecifikuje své žalobní body - konkrétní rozpory s právními předpisy (tj. konkrétní porušení toho kterého ustanovení zákona), nespecifikuje konkrétní vady řízení, či neuvede, které důkazy měly být nesprávně nebo nedostatečně hodnoceny a toto nedoplní jasnou skutkovou a právní argumentací, nelze nyní vytýkat krajskému soudu, že ve svém odůvodnění nepřistoupil k sumarizaci těžko uchopitelných žalobních bodů a vyjádření k nim již na počátku odůvodnění, ale uvážil o nich s poukazem na rozhodné skutkové okolnosti postupně v celém odůvodnění. Zvolený postup krajského soudu se ostatně jeví Nejvyššímu správnímu soudu přiléhavějším. Pokud by tento způsob krajský soud nezvolil, nemuselo by z jeho rozsudku vyplynout, kterým žalobním důvodem a argumentací se v konkrétní části rozsudku zabývá. Z rozsudku krajského soudu také vyplývá, jak uvážil o rozhodné právní otázce, tj. o otázce, zda stěžovatelce vznikla v souladu se zákonem povinnost uhradit zálohu na daň z příjmů i bez toho, aby jí tato záloha byla stanovena rozhodnutím správce daně a v jaké výši. Z odůvodnění napadeného rozsudku je dostatečně zřejmé,

z jakého důvodu došel správní soud k závěru, že záloha nebyla a také nemusela být výslovně stanovena rozhodnutím správce daně a že jí byla stěžovatelka povinna uhradit ve výzvě sděleném termínu a výši i bez toho, aby jí byla předepsána platebním výměrem. Nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu nelze shledávat z použité formulace, kdy správní soud uvede, že se ztotožnil s žalovaným či správcem daně. Tato formulace je projevem toho, že správní soud považuje názor vyslovený správními orgány za správný, souladný se zákonem či argumenty toho kterého účastníka řízení (zde žalovaného) oproti názoru účastníka druhého, neúspěšného (zde stěžovatelky). Nelze přisvědčit ani výtce stěžovatelky, že je napadený rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelný z toho důvodu, že údajně dostatečně nereagoval na poukaz stěžovatelky ohledně rozdílu mezi termíny „vyměření a placení daně“ a termínem „stanovení daně“. Pro posouzení zákonnosti výzvy správce daně a rozhodnutí žalovaného o odvolání stěžovatelky proti této výzvě, je rozhodné, že krajský soud došel - s poukazem na ustanovení § 67 ZSDP a § 38a ZDP - k závěru, že aby vznikla stěžovatelce platební povinnost k úhradě zálohy, jak byla uvedena ve výzvě správce daně podle § 73 ZSDP, není třeba, aby jí byla vyměřována či stanovena platebním výměrem. Podstatné je to, že tato povinnost - v návaznosti na stanovenou výši poslední známé daňové povinnosti stěžovatelky - vyplývá přímo ze zákona. Je tak zcela nadbytečné reagovat na poukazované rozdíly v terminologii zákona o správě daní a poplatků. Takový postup by spíše zatemňoval skutečnou podstatu merita věci, tedy toho, že stěžovatelka byla povinna, i bez platebního výměru, platit zálohu na daň podle výše daně (poslední známé daňové povinnosti), která jí byla konkludentně (§ 46 odst. 5 ZSDP) vyměřena za rok 2005, a to i tehdy, využila-li daňové výhody - institutu společného zdanění manželů. Stěžovatelka se mýlí, pokud dovozuje, že je povinností správního soudu reagovat na každý, i s věcí nesouvisející argument, s tímto se vypořádat a rozvádět z jakého důvodu jej považuje za lichý, mylný, či vyvrácený. O takový případ šlo právě ohledně poukazovaného penále. V projednávané věci byla rozhodnou otázka, zda vznikla stěžovatelce povinnost uhradit zálohu na daň ke dni 15. 6. 2006 ve výši 41 400 Kč bez toho, aby jí byla vyměřena rozhodnutím (nikoliv stanovení penále). Nelze proto úspěšně vytýkat krajskému soudu, pokud tyto argumenty odmítl s tím, že na uvedenou věc nedopadají, a dovozovat z toho nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku. Uvedenou premisu - tj. povinnost vypořádat se přezkoumatelným způsobem s důvody a argumenty uvedenými v žalobě, lze totiž vztahovat toliko k „zásadní argumentaci, dotýkající se bezprostředně merita věci“. Tak tomu ale v tomto případě nebylo. Důvodem k vyslovení nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku krajského soudu není ani skutečnost, že krajský soud v tomto rozhodnutí poukázal na ustanovení § 16 ZSDP, ač v této věci nešlo o daňovou kontrolu, jakož i to, pokud na stejnopise rozsudku od str. č. 2 je na jeho následujících listech uvedena spisová značka 29 Af 56/2011 namísto spisové značky, pod kterou byla věc stěžovatelky skutečně projednávána. Uvedené nedostatky jsou pochybením krajského soudu. Jde však o zcela marginální písařskou chybu, která v žádném případě neměla vliv na zákonnost rozhodnutí o věci samé. Nejvyšší správní soud tedy neshledal, že by byl rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelný pro nesrozumitelnost, či pro nedostatek důvodů, ani že by byl stižen jinou vadou řízení, která by měla vliv na zákonnost rozhodnutí o věci samé.

Krajský soud podle výtky stěžovatelky nesprávně uvážil o otázce, zda se žalovaný vypořádal se všemi důvody uvedenými v jejím odvolání (doplnění - bod 11, 12, 13), a jaký byl vlastně základ daně stěžovatelky, když jí byla vyčíslena daň ve výši 165 238 Kč,

především však došel k nesprávnému právnímu závěru, že nebylo třeba, aby stěžovatelce byla záloha vyměřena platebním výměrem.

Rozsudek není ani nezákonný.

Pokud jde o výtky na adresu nesprávného právního posouzení věci krajským soudem, tyto námitky přezkoumá Nejvyšší správní soud pouze v mezích argumentů k nim uvedeným v kasační stížnosti. Je tomu tak proto, že kasační stížnost je mimořádný opravný prostředek proti rozsudku krajského soudu, který může být zásadně přezkoumán jen v mezích a v rozsahu kasační stížnosti, a nikoliv v mezích a rozsahu správní žaloby nebo odvolání ze správního řízení.

Jak již bylo uvedeno, kvalita podané žaloby v podstatě předurčuje kvalitu následného rozsudku, ale také kvalita podaného odvolání předurčuje kvalitu odvolacího rozhodnutí žalovaného. Pokud stěžovatelka argumentovala ve svém odvolání tak, že vždy musí být vyměřeno podle ustanovení § 46 odst. 4 ZSDP, nelze nyní úspěšně vytýkat žalovanému, pokud tento ve svém rozhodnutí uváděl, že tomu tak vždy není, že může být vyměřeno fikcí a že tomu tak bylo i v této věci. Žalovaný takto vyvrací argument stěžovatelky o porušení § 46 odst. 4 ZSDP (že musí být vždy vyměřeno podle ustanovení § 46 odst. 4 ZSDP) s poukazem na § 46 odst. 5 tohoto zákona a tím, že ke stanovení daně v této věci došlo konkludentně na základě podání (přiznání) stěžovatelky. Pokud pak shledává stěžovatelka pochybení žalovaného v tom, že v její věci šlo o zálohu a ne o daň, o které má zase hovořit žalovaný, nutno podotknout, že tato skutečnost z odvolacího bodu č. 11 výslovně neplyne. Neopodstatněné je proto tvrzení stěžovatelky, že: „*žalovaný (jako obvykle) argumentuje o něčem jiném než žalobkyně*“.

Nelze přisvědčit ani výtce, že krajský soud nesprávně uvážil o otázce, zda se žalovaný řádně a dostatečně vypořádal s odvolacími námitkami č. 12 a 13, pokud argumentoval podaným daňovým přiznáním stěžovatelky, kterým bylo konkludentně vyměřeno a dikcí ustanovením § 67 ZSDP a § 38a ZDP. Je tomu tak proto, že ust. § 67 odst. 2 ZSDP, jak zcela správně zdůraznil i krajský soud, rozlišuje případy, kdy je dána povinnost platit zálohy. V prvém případě [písm. b)] je tomu tak na základě rozhodnutí správce daně - o tento případ však v této věci nešlo. Sama stěžovatelka totiž namítá, že jí záloha nebyla stanovena rozhodnutím správce daně (vydaným podle § 32 a § 46 odst. 4 nebo odst. 6 ZSDP). V druhém případě [písm. a)] tomu je pak „v případech určených tímto nebo zvláštním zákonem ve lhůtách a výši tam stanovených“. Právě o tento případ šlo v projednávané věci. Jestliže tedy krajský soud došel k závěru, že se s námitkami č. 11, 12, 13 žalovaný vypořádal na str. 5 a 6 svého rozhodnutí, nelze tomuto závěru ničeho vytknout. Právě zde totiž žalovaný rozvedl, že v této věci nemusela být záloha stěžovatelce vyměřena. Postačilo, že jí byla konkludentně vyměřena daň, ze které pak v návaznosti na ustanovení § 67 ZSDP a § 38a ZDP vyplývala výše její povinnosti - tj. povinnost uhradit zálohu na daň, jakož i v jaké výši. Nejenže se tedy skutečně žalovaný vypořádal s odvolacími důvody, když ozřejmil stěžovatelce, že jí záloha nemusela být vyměřena ani rozhodnutím (§ 32 ZSDP), ani postupem podle § 46 odst. 4 či odst. 6 ZSDP, ale vyslovený závěr je i věcně správný.

Pokud pak v dalším stěžovatelka argumentuje, že krajský soud pochybil pokud nereflektoval na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2009, č. j. 7 Afs 24/2009 - 76, a další poukazované judikáty, je nutno konstatovat, že tak učinil zcela správně. Ve stěžovatelkou poukazované věci šlo o posouzení otázky, zda výzva podle § 73 ZSDP (ve věci zálohy na daň z příjmů) podléhá, či nepodléhá soudnímu přezkumu. Kasační soud se skutečně tehdy vyslovil tak, jak nyní cituje stěžovatelka, tj. že: „ ... *stěžovatelce nebyla řádně sdělena výše stanovené zálohy na daň* ...“. Konkrétně pak kasační soud uvedl následující: „*Jestliže tedy nebyla před zasláním výzvy k uhrazení daňového nedoplatku v náhradní lhůtě vyměřena stěžovatelce daň rozhodnutím dle § 32 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, bylo třeba na výzvu k uhrazení daňového nedoplatku pohlížet jako na rozhodnutí správního orgánu, kterým se zakládají, mění, ruší nebo závazně určují její práva a povinnosti. Stěžovatelka se tedy ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s. mohla žalobou domáhat věcného přezkoumání takové výzvy krajským soudem*“. Význam vysloveného názoru však nespočívá v tom, že by stěžovatelce musela být vždy stanovena záloha řádně jen rozhodnutím (jak mylně nyní dovozuje stěžovatelka), ale v tom, že pokud se tak nestalo [což ostatně zákon - § 67 odst. 2 písm. a) ZSDP výslovně předpokládá a preferuje - viz uvedení této možnosti pod písm. a), a nikoliv pod písm. b) § 67 odst. 2 ZSDP], je třeba i na výzvu podle § 73 ZSDP pohlížet jako na rozhodnutí, kterým se zakládají, mění nebo závazně určují veřejná subjektivní práva (§ 65 odst. 1 s. ř. s.), a je tedy třeba připustit její soudní přezkoumání, resp. přezkoumání rozhodnutí o odvolání proti ní. V jiných případech, než za popsaných podmínek (kdy je daň/záloha daňovému subjektu stanovena) totiž tato výzva nepodléhá soudnímu přezkoumání - nejde tak o rozhodnutí ve smyslu ustanovení § 65 s. ř. s.

Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že předpokladem vzniku povinnosti stěžovatelky hradit zálohy na daň z příjmů podle § 67 ZSDP a § 38a ZDP není existence rozhodnutí, kterým by jí vždy byla postupem podle § 46 odst. 4 nebo 6 zákona o správě daní a poplatků správcem daně stanovena (vyměřena) povinnost uhradit zálohu v konkrétním termínu a v konkrétní výši, ale postačí, jak ostatně explicitně předpokládá ustanovení § 67 odst. 2 písm. a) zákona o správě daní a poplatků, je-li tu přiznání k dani za předchozí období a na jeho základě stěžovatelce stanovená poslední známá daňová povinnost. V tomto případě vzniká povinnost stěžovatelce v zákonem předpokládané výši (poměru k poslední známé daňové povinnosti) přímo ze zákona. Je tomu tak podle § 67 ZSDP v návaznosti na § 38a ZDP, jak již dříve správně a dostatečně srozumitelně rozvedl jak krajský soud, tak před ním i žalovaný. Na tom nic nemění ani skutečnost, že ze strany stěžovatelky bylo využito institutu společného zdanění manželů ve smyslu ustanovení § 13a ZDP, které není speciálním ustanovením vůči § 38a ZDP. Ustanovení § 13a ZDP totiž stanoví podmínky, za jakých lze využít výpočet daně ze společného základu daně (dále jen "společné zdanění"), tedy v rámci „rodiny“ provést daňovou optimalizaci. Za tímto účelem pak definuje speciální termín - společný základ daně - a jeho výpočet. Tento termín však není v případě stěžovatelky totožný s termínem základ daně, neboť tím je v jejím případě základ daně podle ustanovení § 5 odst. 2 ZDP, kterým je součet dílčích základů daně. V případě stěžovatelky tedy součtem dílčího základu daně - ze závislé činnosti ve výši 15 828 Kč (řádek 34 DAP) a z pronájmu ve výši 158 498 Kč (ř. 206 DAP), je částka ve výši 174 326 Kč (ř. 506 DAP), jak i sama stěžovatelka uvedla ve svém daňovém přiznání (čl. 7, 9, 10). Tento základ daně u stěžovatelky činil výši 174 326 Kč. Výše daně pak byla stěžovatelce stanovena konkludentně podle podaného přiznání ve výši 165 236 Kč (ř. 76 DAP).

Podle § 13a odst. 5 písm.b) ZDP zálohy na daň z příjmů fyzických osob platí každý z manželů podle § 38a s tím, že poslední známou daňovou povinností při společném zdanění manželů se rozumí daň připadající na každého z manželů. Zálohy neplatí manžel (manželka), který před společným zdaněním neměl zdanitelné příjmy kromě příjmů od daně osvobozených a příjmů zdaňovaných zvláštní sazbou daně.

Podle § 38a odst. 1 věty třetí, čtvrtá ZDP se při stanovení výše a periodicity záloh vychází z poslední známé daňové povinnosti. Za poslední známou daňovou povinnost se pro stanovení periodicity a výše záloh v zálohovém období považuje rovněž částka, kterou si poplatník sám vypočetl a uvedl v daňovém (dodatečném) přiznání za období bezprostředně předcházející zdaňovacímu období, s platností od následujícího dne po termínu pro podání daňového (dodatečného) přiznání, a bylo-li daňové (dodatečné) přiznání podáno opožděně, s platností od následujícího dne po dni jeho podání, do účinnosti 39b) další změny poslední známé daňové povinnosti podle tohoto ustanovení nebo zvláštního právního předpisu.

Podle ustanovení § 38a odst. 5 věta druhá ZDP, činí-li dílčí základ daně ze závislé činnosti a funkčních požitků, ze kterých měl plátce povinnost srazit zálohy na daň (§ 38h), méně než 15 %, platí se zálohy vypočtené podle odstavců 3 a 4 z celkového základu daně.

Z uvedených dikcí zákona o dani z příjmů a s ohledem na poslední známou daňovou povinnost stěžovatelky, jak jí byla podle § 46 odst. 5 za rok 2005 stanovena, je evidentní, že jí ze zákona vznikla povinnost hradit zálohu na daň ve výši a v termínu, jak vyplývá z výzvy správce daně ze dne 12. 7. 2006, č. j. 126375/06/291914/3911, tj. ke dni 15. 6. 2006 a ve výši 41 400 Kč.

Je tomu tak proto, že pro účely stanovení záloh u jednotlivých z manželů se postupuje samostatně podle ustanovení § 38a ZDP, jak bylo výslovně uvedeno v § 13a odst. 5 písm. b) ZDP. Jelikož stěžovatelkou poukazovaný společný základ daně není základem daně ve smyslu ustanovení § 38a odst. 5 ZDP, ale je jím (v jejím případě) právě základ daně podle § 5 odst. 2 ZDP (stěžovatelka má souběžně dva nebo více druhů příjmů uvedených v § 6 až 10 ZDP), nelze dojít k jinému závěru než takovému, že v projednávané věci bylo správně aplikováno ustanovení § 38a odst. 5 věta druhá ZDP. Stěžovatelka byla tedy povinna platit zálohy v plné výši a podle její poslední známé daňové povinnosti (165 236 Kč). Pokud tedy došly správní orgány a poté i krajský soud k závěru, že stěžovatelka byla povinna ke dni 15. 6. 2006 uhradit správci daně na záloze na daň částku 41 400 Kč, tedy 25% z poslední známé daňové povinnosti (165 236 Kč), je takový závěr v souladu se zákonem.

Jak již bylo rozvedeno shora, není podle § 67 odst. 2 písm. a) ZSDP podmínkou, aby vzniku platební povinnosti k úhradě zálohy na daň předcházel úkon správce daně ve formě platebního výměru (rozhodnutí podle § 32 ZSDP), kterým by stěžovatelce byla tato záloha vyměřena a předepsána k úhradě. Postačí totiž, pokud ve spojení s poslední známou daňovou povinnost vyplývá její výše a okamžik splatnosti z právního předpisu. Je proto v souladu se zákonem závěr krajského soudu, který konstatoval, že byť je záloha na daň

„daní“ ve smyslu legislativní zkratky daň, jak je vymezena v § 1 odst. 1 ZSDP, má záloha na daň samostatný osud a nemusí být oproti daňové povinnosti vždy vyměřena.

Ze všech uvedených důvodů Nejvyšší správní soud zamítl podanou kasační stížnost směřující proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 25. 5. 2011, č. j. 29 Af 4/2010 - 43 (§ 110 odst. 1 poslední věta s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud rozhodl o kasační stížnosti rozsudkem bez jednání, protože mu takový postup umožňuje ustanovení § 109 odst. 1 s. ř. s.

Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s., za použití ustanovení § 120 s. ř. s. Stěžovatelka ve věci úspěch neměla a podle obsahu spisu úspěšnému správnímu orgánu žádné náklady v řízení o kasační stížnosti před soudem nevznikly. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 26. října 2011

JUDr. Jaroslav Hubáček
předseda senátu