



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Milady Tomkové a soudců JUDr. Bohuslava Hnízdlila a JUDr. Brigity Chrástilové v právní věci **žalobce: E. G. B., o. p. s.**, zastoupen JUDr. Zdeňkem Doležalem, advokátem, se sídlem Musorgského 1, Brno, proti **žalovanému: Finanční ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně č. j. 29 Ca 403/2001 – 27 ze dne 25. 3. 2003,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Brně č. j. 29 Ca 403/2001 – 27 ze dne 25. 3. 2003 **se zrušuje** pro nezákonnost a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Žalobce (dále jen „stěžovatel“) napadá kasační stížností shora označený rozsudek Krajského soudu v Brně, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí Finančního úřadu Brno IV č. j. 91215/01/291931/0391 ze dne 28. 5. 2001, kterým bylo zamítnuto žalobcovo odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru č. 1000000104 ze dne 5. 5. 2000 na daň z příjmů právnických osob za část zdaňovacího období od 16. 10. 1996 do 31. 12. 1996, a rozhodnutí žalovaného č. j. 4348/01/FŘ/120 ze dne 23. 7. 2001, kterým bylo zamítnuto odvolání proti uvedenému rozhodnutí Finančního úřadu Brno IV.

Stěžovatel opírá svoji kasační stížnost o důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). Stěžovatel namítá nezákonnost napadeného rozsudku spočívající v nesprávném posouzení právní otázky Krajským soudem v Brně v předcházejícím soudním řízení, jež spočívá v tom, že tento soud nesprávně pro účely

§ 32 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále převážně jen „zákon“), rozlišil mezi „daní vyměřenou“ a „daní dodatečně vyměřenou“, aby na základě tohoto rozlišení vyloučil z aplikace § 32 odst. 10 zákona případy dodatečného vyměření daně. V důsledku tohoto nesprávného výkladu krajský soud nezrušil napadené rozhodnutí žalovaného, které vycházelo z téhož právního názoru, dle stěžovatele nesprávného. Na základě takto nesprávně posouzené právní otázky bylo stěžovateli, jemuž byla daň dodatečně vyměřena, upřeno totéž právo, jaké má daňový subjekt v daňovém řízení při samotném vyměření daně, tj. podle § 32 odst. 10 zákona požádat o sdělení důvodu rozdílu mezi stanoveným daňovým základem a daní, aniž by se doba od podání takové žádosti do vyrozumění o důvodech počítala do odvolací lhůty. Z těchto důvodů stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek Krajského soudu v Brně a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný ve svém vyjádření odkázal na svá dřívější podání a doplnil, že dne 27. 4. 2000 byl stěžovatel podrobně seznámen s výsledkem kontroly daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 16. 10. 1996 do 31. 12. 1996, poté, co se vyjádřil, že nesouhlasí se závěry zprávy, ji podepsal a v jednom vyhotovení tuto zprávu převzal. V této zprávě jsou uvedeny důvody, které vedly správce daně k dodatečnému vyměření daně z příjmů právnických osob. Stěžovatel tak o důvodech rozdílu mezi vyměřenou daní a dodatečně vyměřenou daní byl informován. Postup žalovaného tak nelze považovat za odepření práva na sdělení důvodu rozdílu, neboť stěžovatel tyto důvody znal a mohl tedy ve lhůtě podat proti dodatečnému platebnímu výměru odvolání. Podle žalovaného použití systematického, jazykového a logického výkladu § 32 odst. 9 zákona vylučuje jeho aplikaci na případy dodatečně vyměřené daně na základě výsledků daňové kontroly, na rozdíl od daně vyměřené platebním výměrem odlišně od podaného daňového přiznání, resp. dodatečným platebním výměrem od dodatečného daňového přiznání, kdy uvedené platební výměry neobsahují odůvodnění a právní úprava daňového procesu neukládá správci daně obdobný postup tomu, jak je tomu při daňové kontrole. V takovém případě se totiž o výsledku zjištění sepisuje zpráva a je projednána s daňovým subjektem. Žalovaný na základě shora uvedeného navrhuje, aby kasační stížnost byla zamítnuta.

Z obsahu správního spisu Nejvyšší správní soud zjistil, že Finanční úřad Brno IV po provedené daňové kontrole vydal stěžovateli dne 5. 5. 2000 dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za část období od 16. 10. 1996 do 31. 12. 1996. Tímto dodatečným platebním výměrem, který byl stěžovateli doručen dne 15. 5. 2000, byla stěžovateli dodatečně vyměřena daň ve výši 90 870 Kč. Podáním ze dne 22. 5. 2000 požádal stěžovatel o sdělení důvodů mezi daní přiznanou a daní dodatečně vyměřenou na základě výsledků provedené daňové kontroly. Odpověď Finančního úřadu Brno IV byla stěžovateli doručena dne 29. 6. 2000. V této odpovědi, v níž je výslovně odkázáno na § 32 odst. 9 zákona, byly stěžovatelovy jednotlivé dotazy zodpovězeny. Následně podal stěžovatel k poštovní přepravě dne 12. 7. 2000 odvolání proti platebnímu výměru. Toto odvolání bylo rozhodnutím Finančního úřadu Brno IV dne 28. 5. 2001 zamítnuto z důvodu jeho opožděnosti. Proti tomuto rozhodnutí se stěžovatel odvolal dne 18. 6. 2001 a žalovaný je rozhodnutím ze dne 23. 7. 2001, které bylo stěžovateli doručeno dne 26. 7. 2001, zamítl. Rozhodnutí žalovaný odůvodnil v tom směru, že § 46 zákona rozlišuje mezi pojmy „vyměření daně“ a „dodatečné vyměření daně“, avšak § 32 odst. 9 a 10 zákona se použijí toliko na „vyměření daně“ a nikoli na „dodatečné vyměření daně“. Požádal-li proto stěžovatel po doručení platebního výměru o sdělení důvodu rozdílu, Finanční úřad Brno IV odpověděl nad rámec svých zákonných povinností, aniž by se stavěla lhůta pro podání odvolání podle § 32 odst. 10 zákona. Podal-li proto stěžovatel odvolání až poté, kdy obdržel odpověď

Finančního úřadu Brno IV, tj. až dne 12. 7. 2000, učinil tak po zákonem stanovené lhůtě 30 dnů, která vyplývá z § 48 zákona, a tedy opožděně. Z obsahu soudního spisu pak Nejvyšší správní soud zjistil, že stěžovatel toto rozhodnutí napadl žalobou u Krajského soudu v Brně, který přijal argumentaci žalovaného ohledně nemožnosti aplikace § 32 odst. 9 a 10 zákona na případy dodatečně vyměřené daně a žalobu zamítl. Rozsudek byl stěžovateli doručen dne 24. 4. 2003 a stěžovatel jej napadl kasační stížností podanou dne 6. 5. 2003.

Kasační stížnost byla podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána osobou oprávněnou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.), a je přípustná, neboť se opírá o kasační důvody podávané z § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s.

Nejvyšší správní soud napadený rozsudek Krajského soudu v Brně v rozsahu kasační stížnosti podle § 109 odst. 2 s. ř. s., vázán podle § 109 odst. 3 s. ř. s. jejími důvody, přezkoumal a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Zákon o správě daní a poplatků je členěn na osm částí, pro posouzení věci je přitom podstatné, že část první zahrnující ustanovení § 1 až § 32 je částí obecnou, část druhá zahrnující § 33 až § 39 podává pravidla pro řízení přípravné, část třetí zahrnující ustanovení § 40 až § 47 podává pravidla pro řízení vyměřovací a část čtvrtá zahrnující ustanovení § 48 až § 53 je částí upravující pravidla pro uplatnění řádných opravných prostředků. Podle § 32 odst. 8 zákona rozhodnutí, jimiž stanoví správce daně základ daně a daň, sděluje správce daně daňovému subjektu formou platebního nebo dodatečného platebního výměru nebo hromadným předpisným seznamem. Podle § 32 odst. 9 zákona 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. Podle § 32 odst. 10 zákona pak doba počínající dnem, který následuje po dni podání žádosti podle odstavce 9, a končící dnem, kdy byl daňový subjekt vyrozuměn o důvodech stanovení daňového základu a daně, se nepočítá do odvolací lhůty.

Vychází-li Nejvyšší správní soud ze systematiky členění zákona, pak nejprve dospívá k závěru, že ustanovení § 32 zákona, které je řazeno do obecných ustanovení obsažených v části první zákona, podává pravidla, jež se poté aplikují na řízení přípravné a řízení vyměřovací, jež jsou popsány v části druhé a třetí zákona, ledaže by pro některé z těchto řízení byla v části druhé nebo třetí stanovena pravidla zvláštní, případně, že by taková pravidla pro řízení přípravné či vyměřovací byla stanovena v jiné než druhé či třetí části, pokud by z nich vyplývalo, že jde o pravidla, jež se mají aplikovat na řízení přípravné či vyměřovací nad rámec pravidel podávaných z části první zákona. Je-li ve světle tohoto pravidla v § 46 zákona rozlišováno mezi vyměřením daně, na něž dopadají odstavce 1 až 6 a odstavec 9, a dodatečným vyměřením daně, na něž dopadají odstavce 7 až 9, pak toto rozlišení je podáváno pouze ve vztahu k tomuto ustanovení a toliko co do časových i věcných podmínek, za nichž lze daň oběma formami vyměřit, a zčásti i důsledků takového vyměření v jednotlivých případech. Z nadpisu § 46 zákona, jenž zní „Vyměření daně a její dodatečné vyměření“, nelze dovozovat, že by jím byl určen pojmový aparát, jenž by měl být využíván v celém zákoně, tj. že kdekoli zákon hovoří o „vyměření daně“ či „platebním výměru“, nerozumí se tím „dodatečné vyměření daně“ či „dodatečný platební výměr“. Ostatně již v samotném § 46 odst. 9 zákona je upraveno vydávání tiskopisů „platebních výměrů“, aniž by bylo jakéhokoli zřetelného důvodu z nich vyjímát tiskopisy „dodatečných platebních výměrů“, o nichž se toto ustanovení výslovně nezmiňuje. Za této situace není jakéhokoli důvodu dovozovat, že by § 46 zákona obsahoval jakékoli odlišné pravidlo, jež by se ohledně

rozlišení „platebního výměru“ a „dodatečného platebního výměru“ mělo aplikovat nad rámec těch, která jsou podávána v obecné části – konkrétně v § 32 zákona. Vyplývá-li za této situace z § 32 odst. 8 zákona, jakou formou lze daňovému subjektu sdělit rozhodnutí, jímž mu správce daně stanoví základ daně a daň samotnou, a sice že se tak děje formou platebního či dodatečného platebního výměru, pak se tak děje za konkrétních časových i věcných podmínek podávaných z § 46 zákona, aniž by však na této formě záviselo samotné použití § 32 odst. 9 a následně i § 32 odst. 10 zákona. Omezení jejich aplikace na některou z forem, jež jsou uvedeny v předchozím odstavci 8 téhož ustanovení, není v § 32 odst. 9 ani v § 32 odst. 10 zákona stanoveno; z odstavce 9 vyplývá pravidlo, podle něhož existuje-li odchylka vyměřené daně, aniž by bylo rozhodné, jakou formou k takovému vyměření došlo, tj. zda „platebním výměrem“ či „dodatečným platebním výměrem“, a tedy zda jde o „vyměřenou daň“ nebo o „dodatečně vyměřenou daň“, od přiznání, lze žádat v odvolací lhůtě o sdělení důvodu rozdílu mezi stanoveným daňovým základem (aniž by bylo rozhodné, jakou formou z obou v úvahu přicházejících, které vyplývají z § 32 odst. 8 zákona, byl daňový základ stanoven) a daní, jež byla přiznána nebo za řízení uznána. Ustanovení § 32 odst. 9 zákona tedy dopadá jak na případy rozhodnutí správce daně sdělených formou „platebního výměru“, tak na případy, kdy takové rozhodnutí bylo sděleno formou „dodatečného platebního výměru“. Dopadá-li tedy ustanovení § 32 odst. 9 zákona na obě tyto v úvahu přicházející formy, aplikuje se na obě tyto formy také § 32 odst. 10 zákona.

Závěr, k němuž Nejvyšší správní soud shora uvedeným způsobem dospěl, má navíc opodstatnění i z pohledu samotných věcných důvodů, pro které lze ustanovení § 32 odst. 9 a 10 zákona v praxi využít. Neodůvodňují-li se podle § 32 odst. 3 zákona zásadně daňová rozhodnutí, pak základním institutem, jehož lze pro zjištění důvodů odlišného vyměření daně oproti té, jež byla přiznána, a to jak ve formě „platebního výměru“, tak ve formě „dodatečného platebního výměru“, daňovým subjektem využít, je právě podání žádosti ve smyslu § 32 odst. 9 zákona. Nevyplývá-li navíc ze zákona nemožnost vydat dodatečný platební výměr bez předchozího provedení daňové kontroly, pak i tyto skutečnosti podpůrně svědčí tomu výkladu, že mezi oběma formami sdělení rozhodnutí správce daně není důvodu pro účely aplikace § 32 odst. 9 zákona, a tím i § 32 odst. 10 zákona, činit jakéhokoli rozdílu. Opačnému výkladu, a tedy restriktivnímu, nemůže ostatně samo o sobě svědčit použití slov „vyměřená daň“ v ustanovení § 32 odst. 9 zákona rovněž z toho důvodu, že v zákoně natolik jednotné terminologie, z níž by bylo možno dovozovat pro tuto právní věc jakékoli interpretační závěry, použito není. Zatímco například v § 1 odst. 2 zákona, kde je při definici správy daně použito slov „daně vyměřit“, může být s přihlédnutím k demonstrativnosti tam použitého výčtu sporným, zda lze pod „vyměření daně“ subsumovat i její „doměření“, v případě § 34 odst. 1 zákona, kde je třetím osobám ukládána povinnost poskytnout správci daně údaje potřebné pro „vyměření daně“, je přitom této subsumpce již jednoznačně třeba, neboť v opačném případě by povinnost součinnosti při poskytování údajů potřebných pro doměření daně nebyla zákonem stanovena. Obdobné subsumpce je ostatně třeba v případě § 36 odst. 1 zákona, kdy „správné a úplné vyměření daně“ musí logicky zahrnovat i případy jejího „doměření“, stejně jako v případě § 46a zákona, kdy je stanoven způsob zaokrouhlování „vyměřené daně“, aniž by byl obdobný způsob kodifikován pro její „doměření“. „Vyměření“ daně je tu třeba vykládat ve smyslu obecném, dopadajícím i na případy jejího „doměření“. Naproti tomu například v § 39 odst. 6 zákona je kromě oprávnění vyměřit daň samostatně kodifikováno i oprávnění jejího „dodatečného stanovení“, v § 46 se dále terminologie zatemňuje použitím pojmu „dodatečného vyměření“ či dokonce „původní vyměření“, aby v následujícím § 47, který podle nadpisu stanoví lhůty pro „vyměření“ daně, byla stanovena pravidla jak pro „vyměření daně“, tak pro její

„doměření“. Obdobného dělení na daň „vyměřenou“ a „doměřenou“ pak využívá kontradiktorně k jiným ustanovením například i § 56 odst. 4 zákona

V posuzovaném případě je splněna podmínka původně přiznané daně, v daném případě správcem daně konkludentně vyměřené ve výši 0 Kč, je splněna i podmínka vyměřené daně (bez ohledu na formu, jakou k vyměření došlo) a je konečně splněna i podmínka rozdílu mezi daní původně přiznanou a nyní dodatečně vyměřenou. Je tedy důvodu k aplikaci § 32 odst. 9 zákona. Věcná argumentace žalovaného, podle níž stěžovatel důvody rozdílu, jež žádal osvětlit ze strany žalovaného postupem podle § 32 odst. 9 zákona, ve skutečnosti znal, a to již na základě seznámení se s protokolem o výsledku provedené daňové kontroly, tu za shora popsané konstrukce zákona a významu jeho jednotlivých ustanovení, jak jsou Nejvyšším správním soudem vnímána, nemůže být relevantní. Ani argumentaci, podle níž platební výměry neobsahují odůvodnění, zatímco dodatečné platební výměry vycházejí z daňové kontroly, s jejichž výsledky má daňový subjekt možnost seznámit se, a z toho důvodu nelze § 32 odst. 9 zákona aplikovat na případy dodatečných platebních výměrů, tu obstát nemůže. Využil-li stěžovatel postupu, jehož využití zákon na případy daně vyměřené dodatečným platebním výměrem nevylučuje, tj. podal-li za shora popsané situace stěžovatel žádost o sdělení důvodů rozdílu, pak je důvodu k aplikaci § 32 odst. 10 zákona. Ohledně ustanovení § 32 odst. 9 a 10 zákona tak Nejvyšší správní soud dospívá k jinému, a sice opačnému posouzení právní otázky, než jak učinil Krajský soud v Brně v napadeném rozsudku.

Nejvyšší správní soud zastává názor, že pokud by zákonodárce chtěl omezit procesní práva způsobem, který vyplývá z právního hodnocení věci Krajským soudem v Brně, musel by tak učinit explicitně a nezpochybnitelně. Pokud by pak mělo dojít k omezení procesních práv v důsledku výkladu nejednoznačného ustanovení zákona, musel by takový výklad snést veškeré nároky kladené na racionální poznání objektivního a nepochybného smyslu právní normy. V tomto ohledu výklad Krajského soudu v Brně neobstojí, neboť v podstatě se omezuje na přitakání argumentům žalovaného, přičemž za rozhodující považuje skutečnost, že žalobce „měl dostatek možností“ seznámit se s důvody dodatečného vyměření daně.

K tomu lze poznamenat, a to spíše jako obiter dictum, že skutečnosti uvedené ve zprávě o daňové kontrole mohou, ale nemusí být dostatečně právně odůvodněny takovým způsobem, aby stěžovatel byl s to proti nim kvalifikovaně brojit v oprávněném prostředku. Nároky kladené zákonem na obsah zprávy o daňové kontrole (§ 16 odst. 8 zákona) nejsou stanoveny natolik jednoznačně - spíše jsou dovozovány judikaturou - aby bylo možno legálně tvrdit, že z takové zprávy je za všech okolností vyčerpávajícím způsobem zřejmé, z jakých důvodů, v posuzované věci zejména právních, byla daň dodatečně stanovena. O oprávněnosti tohoto závěru svědčí ostatně i průběh řízení v posuzované věci, neboť správní orgán I. stupně nepochyboval o nutnosti vysvětlit a uvést stěžovateli důvody svých kontrolních závěrů, přičemž zdůraznil právní složitost vysvětlované materie. Nedostatky zprávy o daňové kontrole, o něž se opírá dodatečný daňový výměr, samozřejmě mohou vést k závěrům, jež přivodí pro daňový subjekt příznivé - z jeho hlediska - důsledky (viz. např. IV. ÚS 121/01); tyto nedostatky však mohou za určitých okolností vést až k odnětí možnosti kvalifikovaně napadnout oprávněným prostředkem dodatečný platební výměr. Jestliže Nejvyšší správní soud vychází z nutnosti ochrany principů spravedlivého procesu, pak dochází k závěru, že tomuto hledisku více vyhovuje výklad výše zastávaný.

Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že námitku nezákonnosti napadeného rozsudku Krajského soudu v Brně spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení, která se opírá o kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., shledává důvodnou. Nesprávným posouzením právní otázky může být totiž omyl soudu při aplikaci právní normy na zjištěný skutkový stav, přitom o mylnou aplikaci právní normy jde tehdy, pokud soud na zjištěný skutkový stav použil jiný právní předpis, než který měl správně použít, nebo jinou právní normu (jiné konkrétní pravidlo) jinak správně použitého právního předpisu, než kterou měl za daného skutkového stavu správně použít, anebo aplikoval správný právní předpis (správnou právní normu), ale dopustil se nesprávnosti při výkladu. Krajský soud v Brně aplikoval v tomto případě sice správný právní předpis a v rámci tohoto právního předpisu pak správnou právní normu, avšak dopustil se nesprávnosti při výkladu.

Ze shora uvedeného důvodu tedy Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná, a proto podle § 110 odst. 1 s. ř. s. napadený rozsudek pro nezákonnost zrušil a věc vrátil Krajskému soudu v Brně k dalšímu řízení.

Pokud jde o náklady řízení o kasační stížnosti, o těch podle § 110 odst. 2 s. ř. s. rozhodne Krajský soud v Brně v novém rozhodnutí.

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 23. září 2004

JUDr. Milada Tomková
předsedkyně senátu