



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a JUDr. Lenky Matyášové v právní věci stěžovatele **Z. d. H.**, zastoupeného JUDr. Jaromírem Hanušem, advokátem se sídlem Ostravě, Kosmova 20, za účasti **Finančního ředitelství v Ostravě**, se sídlem v Ostravě, Na Jízdárně 3, v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 18. 2. 2004, č. j. 22 Ca 489/2002 -32,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 18. 2. 2004, č. j. 22 Ca 489/2002 – 32, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Stěžovatel včas podanou kasační stížností napadl shora uvedený rozsudek krajského soudu, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě (dále jen „správní orgán“) ze dne 2. 9. 2002, č. j. 4662/120/2002, jímž bylo zamítnuto jeho odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu v Opavě ze dne 17. 1. 2002, č. j. 7104/02/384911/3057, kterým bylo dle ust. § 27 odst. 1 písm. h) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), zastaveno řízení ve věci odvolání stěžovatele proti vyměření daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1999 dle ust. § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků.

Ve včas podané kasační stížnosti namítl stěžovatel stížní důvody uvedené v ust. § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Domnívá se, že ust. § 49 zákona o správě daní a poplatků je zvláštním ustanovením ve vztahu k ust. § 27 tohoto zákona. Podání stěžovatele zde dne 4. 4. 2000 měl tedy správní orgán zamítnout, nikoliv zastavit řízení. Dále vyslovuje

pochybnosti týkající se aplikace ust. § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků soudem, neboť dle jeho názoru je v tomto ustanovení konstruována právní fikce doručení a nikoliv fiktivní platební výměr. Daňový subjekt je proto i v tomto případě příjemcem rozhodnutí a může proti takovému rozhodnutí podat odvolání. Stěžovatel navrhl zrušení napadeného rozhodnutí a vrácení věci zpět k dalšímu řízení.

Správní orgán ve svém vyjádření odkázal na své stanovisko k žalobě a navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

Ze správního a soudního spisu, které byly Nejvyššímu správnímu soudu předloženy krajským soudem, vyplynuly následující podstatné skutečnosti:

Dne 31. 3. 2000 podal stěžovatel (dále též „daňový subjekt“) přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1999. Podáním ze dne 4. 4. 2000 se daňový subjekt proti vyměření daně odvolal. Rozhodnutím správního orgánu ze dne 23. 8. 2000, č. j. 4606/120/2000, bylo odvolání daňového subjektu zamítnuto. K žalobě stěžovatele bylo výše uvedené rozhodnutí zrušeno rozsudkem Krajského soudu v Ostravě ze dne 14. 9. 2001, č. j. 22 Ca 456/2000 - 25, jenž ve svém odůvodnění mimo jiných uvedl, že žalobce (v souzené věci daňový subjekt) nebyl příjemcem rozhodnutí, když se jednalo o fiktivní platební výměr. V případě, kdy tento zjistil, že jeho daňová povinnost má být nižší, umožňovalo mu ust. § 41 odst. 1 a 4 zákona o správě daní a poplatků použít jiný právní nástroj, a to dodatečné daňové přiznání. Z výše uvedených důvodů nebyly pro podání odvolání splněny zákonné podmínky, a proto o podání žalobce (daňového subjektu) ze dne 4. 4. 2000 nemohl žalovaný (v souzené věci správní orgán) rozhodnout dle ust. § 50 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků. Tato inkompetence žalovaného (správního orgánu) rozhodnout ve věci má za následek nicotnost napadeného rozhodnutí. Krajský soud dále vyslovil, že správní orgán je při novém projednání věci vázán právním názorem soudu. Na základě tohoto rozhodnutí vydal Finanční úřad v Opavě dne 17. 1. 2002 rozhodnutí, č. j. 7104/02/384911/3057, kterým dle ust. § 27 odst. 1 písm. h) zákona o správě daní a poplatků zastavil řízení ve věci podaného odvolání stěžovatele proti vyměření daně z příjmů právnických osob za rok 1999, neboť byl vázán právním názorem soudu. Proti tomuto rozhodnutí podal stěžovatel odvolání, o kterém rozhodl správní orgán shora uvedeným rozhodnutím ze dne 2. 9. 2002 posléze napadeným žalobou, která byla zamítnuta přezkoumávaným rozhodnutím krajského soudu ze dne 18. 2. 2004.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadené rozhodnutí krajského soudu a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Dle ust. § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků neodchyluje-li se vyměřená daň od daně uvedené v daňovém přiznání nebo hlášení, nemusí správce daně sdělovat daňovému subjektu výsledek vyměření, pokud o to daňový subjekt výslovně nepožádá nejpozději do konce příštího zdaňovacího období. V tomto případě se za den vyměření daně a současně za den doručení tohoto rozhodnutí daňovému subjektu považuje poslední den lhůty pro podání daňového přiznání nebo hlášení, a bylo-li daňové přiznání nebo hlášení podáno opožděně, den, kdy došlo správci daně. Stejně se při počítání lhůt postupuje i u dodatečného daňového přiznání nebo hlášení.

Dle ust. § 48 odst. 1 cit. zákona příjemce rozhodnutí se může odvolat proti stanovení daňového základu a daně správcem daně a proti jiným rozhodnutím, pro něž je to zákonem stanoveno nebo kde to zákon nevylučuje, pokud se písemně nebo ústně do protokolu svého práva odvolání nevzdal.

S ohledem na skutečnost, že stěžovatel uvádí jako právní důvod kasační stížnosti ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., je třeba se nejprve vyjádřit k dopadu tohoto ustanovení. Nesprávné posouzení právní otázky spočívá v tom, že na správně zjištěný skutkový stav je aplikován nesprávný právní závěr, popř. je sice aplikován správný právní názor, ale tento je nesprávně vyložen. Nejvyšší správní soud konstatuje, že takové porušení v napadeném rozsudku krajského soudu z důvodů dále uvedených shledal.

Pro vlastní rozhodnutí ve věci je klíčovým výklad ust. § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků ve spojení s ust. § 48 odst. 1 cit. zákona. První ustanovení konstruuje tzv. fiktivní vyměření daně, kdy v případě, že jsou splněny zákonem stanovené podmínky, nemusí správce daně daňovému subjektu sdělovat výsledek vyměření daně, přičemž je za den vyměření daně a za den doručení rozhodnutí považován poslední den lhůty pro podání daňového přiznání. Druhé pak stanoví podmínky, za kterých je možné se odvolat proti stanovení daňového základu a daně či proti jiným rozhodnutím. Z dikce ust. § 48 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků je tedy zřejmé, že pro to, aby se mohl daňový subjekt v dané věci odvolat proti rozhodnutí správce daně, musí být kumulativně splněny tyto podmínky: musí se jednat o rozhodnutí, kterým byl stanoven daňový základ a daň a daňový subjekt se nesmí práva se odvolat vzdát. Z ust. § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků vyplývá, že se jedná o rozhodnutí, kterým je stanoven daňový základ a daň, a ze správního spisu není patrné, že by se daňový subjekt vzdal práva odvolání proti tomuto rozhodnutí. Lze tedy konstatovat, že i proti tomuto typu daňového rozhodnutí je možno podat v daňovém řízení odvolání.

Jestliže krajský soud v odůvodnění svého rozhodnutí uvedl, že stěžovatel nebyl příjemcem rozhodnutí, neboť se jednalo o fiktivní platební výměr, nelze souhlasit ani s tímto názorem. V této souvislosti je nutno zdůraznit, že existence tzv. fiktivního rozhodnutí dle ust. § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků je v daňovém řízení odůvodněna zejména hospodárností řízení, což však neznamená, že by tato hospodárnost mohla jít k tíži daňového subjektu. Proto je nutné konstatovat, že ust. § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků konstruuje nejenom fikci rozhodnutí o konkludentním vyměření daně, nýbrž i fikci vyměření daně a především fikci doručení tohoto rozhodnutí, když je stanoveno, že „za den doručení tohoto rozhodnutí daňovému subjektu se považuje poslední den lhůty pro podání daňového přiznání“. Ze zákonné dikce je tedy zřejmé, že i toto rozhodnutí má svého příjemce ve smyslu ust. § 48 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. Stěžovatel měl tedy možnost podat proti uvedenému rozhodnutí odvolání, a to ve lhůtě 30ti dnů ode dne, který následuje po dni doručení rozhodnutí (ust. § 48 odst. 5, věta první, zákona o správě daní a poplatků), tedy od dne, který následuje po posledním dni lhůty k podání daňového přiznání. Jestliže daňový subjekt splní tuto podmínku, společně s dalšími náležitostmi stanovenými zákonem o správě daní a poplatků, je správce daně, případně správní orgán povinen rozhodnout o takovém podání postupem dle ust. § 49 či § 50 citovaného zákona.

Toliko pro úplnost považuje Nejvyšší správní soud v této souvislosti za vhodné zdůraznit, že rozhodnutí vydané dle ust. § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků je pravomocné až po uplynutí lhůty stanovené v ust. § 48 odst. 5 cit. zákona. Do této doby není možné hovořit o poslední známé daňové povinnosti daňového subjektu, neboť ještě nedošlo k pravomocnému stanovení daně správcem daně. Daňový subjekt tedy v souzené věci po zjištění, že jeho daňová povinnost měla být nižší, než jak ji deklaroval v daňovém přiznání, nemohl využít institutu dodatečného daňového přiznání, protože rozhodnutí vydané dle ust. § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků nebylo v době podání odvolání pravomocné.

Proto postupoval zcela v souladu se zákonem, když podal řádný opravný prostředek, tedy odvolání. Pokud krajský soud v projednávané sporné věci vycházel z právního názoru, že podmínky stanovené ust. § 48 zákona o správě daní a poplatků pro podání odvolání nebyly splněny a že daňový subjekt měl použít dodatečného daňového přiznání, jednalo se o právní názor, který je v rozporu s právní úpravou. Proto je rozhodnutí opírající se o výše uvedený názor stíženo vadou.

Nejvyšší správní soud ze všech shora uvedených důvodů napadený rozsudek Krajského soudu v Ostravě dle ust. § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil pro nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení. V něm je vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v tomto rozsudku (ust. § 110 odst. 3 s. ř. s.); žalobou se proto bude zabývat věcně v rozsahu uplatněných žalobních bodů.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne Krajský soud v Ostravě v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 11. ledna 2006

JUDr. Radan Malík
předseda senátu