

17. 9. 2000

Vezměte, prosíme, na vědomí, že text článku odpovídá platné právní úpravě ke dni publikace.

Odvolání v daňovém řízení

Procesní postup, kdy odvolací orgán rozhodující ve smyslu § 50 odst. 6 zákona ČNR [337/1992](#) Sb., o správě daní a poplatků, rozhodne jedním rozhodnutím o odvolání proti dvěma prvostupňovým rozhodnutím správce daně, nemá zákonnou oporu

I. Procesní postup, kdy odvolací orgán rozhodující ve smyslu § 50 odst. 6 zákona ČNR [337/1992](#) Sb., o správě daní a poplatků, rozhodne jedním rozhodnutím o odvolání proti dvěma prvostupňovým rozhodnutím správce daně, nemá zákonnou oporu. Ve svém důsledku způsobuje takovou vadu řízení, která má vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí ve smyslu ustanovení.

II. Povinnost daňového dlužníka zaplatit daňové penále, které je svou povahou majetkovou sankcí za nesplnění uložených daňových povinností, není závazkem podřaditelným pod ustanovení § 15 zákona [92/1991](#) Sb., ve znění zákona [92/1992](#) Sb.; v tomto smyslu není závazkem souvisejícím s privatizovaným majetkem, který v rámci privatizace mění vlastníka, a není tedy závazkem způsobilým přejít v procesu velké privatizace na jiný subjekt.

Z odůvodnění.

Finanční úřad v B. vydal dne 10. 9. 1996 platební výměr č. 960001567 na daňové penále za zdaňovací období od 1. 1. 1994 do 31. 12. 1994 podle § 63 daňového řádu na částku 210 936 Kč, za opožděné plnění daňových povinností. Proti platebnímu výměru podal žalobce odvolání.

Téhož dne vydal tentýž finanční úřad platební výměr č. 960001568 na daňové penále za zdaňovací období od 1. 1. 1995 do 31. 12. 1995 v částce 28 769 Kč. Také proti tomuto výměru podal žalobce odvolání.

Žalobou napadeným rozhodnutím ze dne 21. 10. 1996 žalovaný zamítl odvolání a - uno actu - potvrdil rozhodnutí finančního úřadu s poukazem na ustanovení § 50 odst. 6 daňového řádu.

Krajský soud v Brně napadené rozhodnutí z důvodu zásadního procesního pochybení zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Současně přiznal žalobci právo na náhradu nákladů řízení.

Žalobce uvedl, že argumenty žalovaného, uvedené v napadeném rozhodnutí, by se mohly uplatnit, kdyby ke změně v subjektech daně došlo jiným, než zvláštním předpisem specifikovaným postupem. V dané věci ale došlo k privatizaci majetku dle zákona [92/1991](#) Sb., kdy k přechodu závazků, a tedy i závazku k úhradě daňového nedoplatku došlo momentem přechodu předmětného nemovitého majetku, jehož se daňový nedoplatek týká, na nového vlastníka. Stalo se tak ke dni 1. 7. 1996. Neshoduje se proto se žalovaným v názoru na vztah ustanovení § 13b zákona ČNR [338/1992](#) Sb., o dani z nemovitostí, a ustanovení § 15 zákona [92/1991](#) Sb., ve znění novel. Nemůže jít o situaci, kdy pozdější zákon automaticky ruší předchozí, aniž by zrušení příslušného ustanovení pozdější zákon konstatoval. Jde o vztah obecného a speciálního, kdy ustanovení § 15 zákona [92/1991](#) Sb. řeší přechod závazků, tedy i daňových, ve speciální situaci privatizace. Podle názoru žalobce měl být daňový nedoplatek vyúčtován novému subjektu.

Žalovaný ve svém vyjádření navrhl zamítnutí žaloby. Odmítl námítky žalobcem vznesené s poukazem na ustanovení § 13 zákona [338/1992](#) Sb., ve znění pozdějších předpisů, a na ustanovení § 13b tohoto

zákona, který nepočítá s případy převodu majetku podle zákona [92/1991](#) Sb., ve znění pozdějších předpisů, neboť podle poznámky¹⁸ se § 13b vztahuje pouze na případy majetkových restitucí. Daňový nedoplatek včetně příslušenství na dani je povinen uhradit původní vlastník, tj. poplatník, který měl toto postavení k 1. lednu toho roku, za který je daň vyměřována. K převodu daňové pohledávky na daň z nemovitosti nedochází současně s převodem vlastnictví k nemovitostem dle § 15 zákona [92/1991](#) Sb., v platném znění, nýbrž postupem podle § 13 a § 13b zákona ČNR [338/1992](#) Sb. Příslušná ustanovení uvedených zákonů nejsou ve vzájemném rozporu.

Krajský soud na základě včas podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i řízení předcházející jeho vydání a dospěl k závěru, že napadené správní rozhodnutí bylo vydáno na podkladě zmatečného procesního postupu.

Obsahem spisu je mj. rozhodnutí ministra průmyslu a obchodu č. 235/1996 ze dne 25. 6. 1996, o vyjmutí a převedení části majetku státního podniku J. na Fond národního majetku České republiky, na základě privatizačního projektu schváleného Ministerstvem pro správu národního majetku a jeho privatizaci. Tímto rozhodnutím byla podle § 10 a § 11 zákona [92/1991](#) Sb. převedena ke dni 1. 7. 1996 část privatizovaného majetku (závod B., který byl vyňat ze státního podniku J.) na Fond národního majetku České republiky.

Procesní postup žalovaného v odvolacím řízení nemůže soud akceptovat, protože tento postup nemá zákonnou oporu.

O odvolání proti rozhodnutí správce daně rozhoduje žalovaný v odvolacím řízení; pro jeho postup plně platí ustanovení § 50 daňového řádu.

Podle § 50 odst. 6 citovaného zákona a odvolací orgán rozhodnutí přezkoumá, a není-li při rozhodování vázán ustanovením odstavce 5, rozhodnutí v odůvodněných případech změní nebo zruší i jinak odvolání zamítne.

Proběhlo-li odvolací řízení podle § 50 odst. 6 daňového řádu a dospěl-li žalovaný v tomto řízení k závěru, že odvolací námitky jsou nedůvodné, byl oprávněn ve smyslu citovaného ustanovení rozhodnout tak, že se odvolání zamítá. Jde o specifickou úpravu odvolacího řízení, odlišnou od úpravy, zakotvené v zákoně [71/1967](#) Sb., o správním řízení (správní řád). V odvolacím správním řízení podle § 53 až 61 správního řádu může být výsledkem odvolacího řízení zamítnutí odvolání a (současně) potvrzení napadeného rozhodnutí správního orgánu prvního stupně. Výsledkem odvolacího řízení žalovaného však zamítnutí odvolání a potvrzení napadeného rozhodnutí být nemůže.

Zásadní vadou, kterou napadené rozhodnutí trpí, je však skutečnost, že žalovaný rozhodl tímto rozhodnutím o odvolání proti dvěma prvostupňovým rozhodnutím správce daně. Takový postup však ustanovení § 50 daňového řádu nedovoluje. Je třeba vycházet z toho, že rozhodnutí správního orgánu prvního stupně ve spojení s rozhodnutím žalovaného, který rozhoduje o odvolání, je konečným rozhodnutím ve věci samé a tvoří jeden celek. Správce daně rozhodl jednak rozhodnutím ze dne 10. 9. 1996, č. 960001567, jímž předepsal penále za zdaňovací období od 1. 1. 1994 do 31. 12. 1994, jednak rozhodnutím ze dne 10. 9. 1996, č. 960001568, jímž předepsal daňové penále za zdaňovací období od 1. 1. 1995 do 31. 12. 1995. Obě rozhodnutí byla napadena odvoláním žalobce, a bylo proto zapotřebí rozhodnout v odvolacím řízení podle § 50 daňového řádu, jehož výsledkem mělo být vydání samostatného rozhodnutí, které by bylo výsledkem přezkumné činnosti žalovaného, vztahující se ke konkrétnímu, odvoláním napadenému rozhodnutí. Jen takové rozhodnutí ve spojení s rozhodnutím prvostupňového správního orgánu může být rozhodnutím konečným a může být předmětem přezkoumání soudem v řízení podle části páté, hlavy druhé o.s.ř.

Protože žalovaný v odvolacím řízení nepostupoval v souladu s ustanovením § 50 daňového řádu, nemůže jeho rozhodnutí z hlediska zákonnosti obstát.

Procesní pochybení žalovaného v tomto řízení, které má vliv na zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí, nebrání soudu posoudit věcné námitky vznesené žalobcem. Žalobce v zásadě namítá, že není subjektem povinným k zaplacení daňového penále, protože ve zdaňovacím období roku 1996 došlo ke změně vlastníka nemovitosti. Soud se proto v obecné rovině zabýval otázkou, zda v souvislosti s převodem majetku na jiný subjekt v rámci zákona [92/1991](#) Sb., o podmínkách převodu majetku státu na jiné osoby, ve znění zákona [92/1992](#) Sb., zanikla žalobci povinnost zaplatit daňové penále z důvodu opožděné úhrady daňových povinností za zdaňovací období roku 1994 a roku 1995. Přitom soud vycházel z následujících úvah:

Daňová povinnost, v přezkoumávané věci povinnost zaplatit daň z nemovitostí, je povinností veřejnoprávní, která vzniká daňovému subjektu na základě skutečností stanovených zákonem. V přezkoumávané věci je tímto zákonem zákon ČNR [338/1992](#) Sb., o dani z nemovitostí, ve znění zákona [315/1993](#) Sb. a zákona [242/1994](#) Sb. (znění platná pro přezkoumávané období). Tento zákon přitom kogentně upravuje i to, který subjekt je nositelem daňových povinností. Rozlišuje přitom okruh plátců daně podle toho, zda jde o daň z pozemků nebo daň ze staveb.

Podle § 3 odst. 1 zákona ČNR [338/1992](#) Sb., ve znění platném pro přezkoumávané období, je poplatníkem daně z pozemků vlastníkem pozemku. U pozemků ve vlastnictví České republiky je poplatníkem právnická osoba, která k nim má právo hospodaření, nebo které bylo zřízeno právo trvalého užívání. Podle § 8 odst. 1 je poplatníkem daně ze staveb především vlastník stavby, dále nájemce - za podmínek, vyplývajících z dikce věty za středníkem - případně nositel práva hospodaření nebo práva trvalého užívání, jde-li o právnickou osobu, mající tato práva ke stavbě.

Daňový subjekt, kterého jako poplatníka daně takto označuje kogentní zákonné ustanovení, nemůže smluvně převést svou daňovou povinnost na jinou osobu. Výjimky jsou přípustné jen na základě zákona. Tato zásada o nemožnosti převodu daňové povinnosti je výslovně vyjádřena v ustanovení § 45 daňového řádu, podle něhož dohoda uzavřená s tím, že daňovou povinnost ponese místo daňového subjektu zcela nebo částečně jiná osoba, nejsou pro daňové řízení právně účinné, nestanoví-li tento zákon nebo zvláštní předpis jinak. Výjimkou ze zásady nemožnosti smluvního přenosu daňové povinnosti je i ustanovení § 15 odst. 1 zákona [92/1991](#) Sb., ve znění zákona [92/1992](#) Sb. Podle tohoto ustanovení s vlastnickým právem k privatizovanému majetku přecházejí na jeho nabyvatele i jiná práva a závazky, související s privatizovaným majetkem.

Bylo proto zapotřebí vyřešit otázku, zda došlo k převodu povinností žalobce zaplatit daňové penále za opožděnou úhradu daňové povinnosti, vzniklé za zdaňovací období roku 1994 a 1995, podle ustanovení § 15 zákona [92/1991](#) Sb., v platném znění, na jiný subjekt.

Podle zákona o dani z nemovitostí je povinen platit daň z nemovitosti především vlastník pozemku nebo vlastník stavby a dále osoby, uvedené v § 3 a § 8 tohoto zákona. Vznik daňové povinnosti v případě placení daní z nemovitostí je tedy zákonem o dani z nemovitostí vázán na právní vztah k majetku. Subjektem povinným platit daň je vždy vlastník nemovitosti. Dále jím je právnická osoba uvedená v § 3 odst. 1, věta druhá zákona, jde-li o daň z pozemku, a osoby uvedené v § 8 odst. 1 zákona, jde-li o daň ze staveb. Při přechodu vlastnictví k nemovitosti přecházejí na nového vlastníka práva a povinnosti, související s vlastnictvím nemovitosti. Subjektem daně (daňovým poplatníkem) se stává ten, komu právní předpis ukládá povinnost odvést daň, a to ve stanovené výši a v daném časovém období.

Daň je tedy povinen odvést ten, komu tuto povinnost ukládá zákon. Daňový subjekt má pak zákonnou

povinnost zaplatit daň v příslušném časovém období a ve stanovené výši.

Nestane-li se tak, ze zákona plyne právo (jemuž na druhé straně odpovídá povinnost) sankcionovat neplnění daňových povinností. Sankce je logicky namířena vůči tomu, kdo byl povinen daň platit. Daňové penále je povinen zaplatit ten, kdo řádně a včas neodvede daň, tedy nesplní povinnost uloženou mu zákonem. Z hlediska daňového řádu je daňovým dlužníkem ten, kdo nezaplatí splatnou částku daně nejpozději v den její splatnosti. Svou povahou je daňové penále majetkovou sankcí, jejímž smyslem je postih za neplnění uložených daňových povinností a jejíž výši stanoví přímo zákon (§ 63 daňového řádu).

Majetková sankce znamená určitou majetkovou újmu, kterou je postižen daňový dlužník za to, že se dopustil protiprávního jednání - nesplnil povinnost uloženou mu zákonem. Z povahy a logiky věci plyne, že nebude namířena proti subjektu jinému než tomu, který daňovou povinnost nesplnil řádně a včas.

Ze shora uvedeného lze učinit tento závěr: povinnost daňového dlužníka zaplatit daňové penále, které je svou povahou majetkovou sankcí za nesplnění uložených daňových povinností, není závazkem podřaditelným pod ustanovení § 15 zákona [92/1991 Sb.](#), ve znění zákona [92/1992 Sb.](#), a v tom smyslu není závazkem souvisejícím s privatizovaným majetkem, u něhož v rámci privatizace dochází ke změně vlastníka, a tudíž závazkem způsobilým přejít na jiný subjekt v rámci převodu majetku státu na jiné osoby.

I když soud nemohl akceptovat vznesenou námitku žalobce, že není subjektem způsobilým nést daňové penále, nemohl odhlédnout od zásadního procesního pochybení žalovaného v přezkoumávané věci, protože se jedná o vadu řízení, která má vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí (§ 250i odst. 3 o.s.ř.). Proto soudu nezbylo než napadeném rozhodnutí žalovaného zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení (§ 250j odst. 2 o.s.ř.). Z důvodu procesní zmatečnosti zjištěné při přezkoumání věci soud rozhodl o žalobě, aniž nařizoval jednání, při splnění podmínek vyplývajících z ustanovení § 250f odst. 1 písm. a) o.s.ř.

© EPRAVO.CZ - Sbírka zákonů, judikatura, právo | www.epravo.cz

Další články:

- [Sankční povinnost odevzdání řidičského průkazu v implikační souvislosti](#)
- [Novinky z české a evropské regulace finančních institucí za měsíc květen 2025](#)
- [Neoprávněné přijímání vkladů - II. část](#)
- [Investiční dotazník u právnických osob a test vhodnosti](#)
- [Evropské zelené dluhopisy: Budoucnost evropských dluhopisů nebo řadí EU zpátečku?](#)
- [Ohrožení pobídek v modelu bez investičního poradenství?](#)
- [Novinky z české a evropské regulace finančních institucí za měsíc duben 2025](#)
- [Neoprávněné přijímání vkladů - I. část](#)
- [Máte dostatečně zdokumentované plnění s dodavatelem?](#)
- [Bankovní tajemství ve světle nových výzev bezhotovostní digitální éry](#)
- [FDI v akci: První zákaz zahraniční investice v České republice](#)