

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a JUDr. Radana Malíka v právní věci stěžovatele **L. N.,** zastoupeného JUDr. Janem Soldátem, advokátem se sídlem v Milevsku, Sažinova 763, za účasti **Finančního ředitelství v Českých Budějovicích,** se sídlem v Českých Budějovicích, Mánesova 3, v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 12. 1. 2005, č. j. 10 Ca 206/2004 - 18,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

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

Odůvodnění:

Krajský soud v Českých Budějovicích rozsudkem ze dne 12. 1. 2005, č. j. 10 Ca 206/2004 - 18 zamítl žalobu stěžovatele proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Českých Budějovicích (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 27. 7. 2004, č. j. 5135/110/2004, kterým bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti rozhodnutí Finančního úřadu v Blatné ze dne 30. 10. 2003, č. j. 19937/03/106970/7090 o dodatečném vyměření daně z příjmů fyzických osob za rok 2001 podle pomůcek ve výši 838 068 Kč. Krajský soud v odůvodnění rozsudku uvedl, že stěžovatel k výzvám správce daně nepředložil konkrétně specifikované důkazní prostředky, jimiž by prokázal pravdivost údajů uvedených v daňovém přiznání za předmětné zdaňovací období, v důsledku čehož správce daně stanovil základ daně a daň podle pomůcek. V rámci posuzování zákonných podmínek pro stanovení daně podle pomůcek dospěl k tomu, že plná moc ze dne 16. 3. 1998, kterou stěžovatel zplnomocnil svou manželku D. N. k převzetí veškerých písemností určených do vlastních rukou, byla plnou mocí omezenou. Pokud tedy správce daně doručoval výzvy ze dne 23. 8. a 12. 11. 2002 v průběhu daňového řízení pouze D. N., šlo o postup, který byl formálně v rozporu

s ustanovením § 17 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), protože tyto písemnosti měly být doručovány jak stěžovateli, tak i jeho manželce. Krajský soud však dovodil, že stěžovatel s úspěchem nemůže vytýkat vadnost těchto doručení. V případě výzvy ze dne 12. 11. 2002 se stěžovatel dostavil na finanční úřad dne 8. 1. 2003, kde s ním byl sepsán protokol, v němž se podrobně vyjadřoval k jednotlivým bodům výzvy. Nedostatky v doručování tak byly zhojeny procesním úkonem stěžovatele, který na výzvu reagoval. Formální nesprávnost v doručení proto neměla vliv na zákonnost a stěžovatel nebyl zkrácen na svých právech. V případě výzvy ze dne 23. 8. 2002 rovněž nebyl stěžovatel zkrácen na svých právech, protože na základě této výzvy měl pouze předložit účetní doklady, které na něm byly požadovány správcem daně již při zahájení kontroly, jemuž sdělil, že je nemá k dispozici. Skutečnost, že má tyto doklady předložit tudíž byla stěžovateli známa a mohl tak učinit i později, tedy i poté, co se seznámil s obsahem výzvy ze dne 12. 11. 2002, na jejímž základě se dostavil ke správci daně. Vada v doručení této další výzvy proto též zůstala bez vlivu na zákonnost.

V kasační stížnosti podané v zákonné lhůtě, která se opírá o důvod uvedený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., stěžovatel odmítl závěry krajského soudu. Stěžovatel uvedl, že doručování písemností v daňovém řízení je kogentním způsobem upraveno v ustanovení § 17 zákona o správě daní a poplatků, z něhož vyplývá, že rozhodnutí jsou pro příjemce právně účinná jen tehdy, jsou-li mu řádným způsobem doručena. Je-li tedy podmínkou užití pomůcek nesplnění průkazu skutečností stanovených rozhodnutím správce daně (výzvou) v určité lhůtě, nutno dovodit, že správce daně nemůže vydat konečné rozhodnutí ve věci dříve než lhůta jím stanovená marně uplyne. Stěžovatel konkrétně namítal, že v jeho případě lhůta stanovená správcem daně dosud neuplynula, protože mu výzvy nebyly řádně doručeny. Se zřetelem k tomu, že datum doručení výzev je klíčové, není spravedlivé tvrdit, že ke své újmě zhojil vadnost postupu správce daně při doručování těchto rozhodnutí, pokud se mu snažil neumělým způsobem vyhovět. Při jiném výkladu by zastoupení daňovým poradcem postrádalo smysl. Z těchto důvodů navrhl, aby napadený rozsudek krajského soudu byl zrušen a věc vrácena k dalšímu řízení.

Finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti označilo za irelevantní tvrzení stěžovatele o smyslu zastoupení daňovým poradcem. Stěžovateli byla vadným způsobem doručena pouze dvě rozhodnutí správce daně, které však měl v průběhu daňového řízení k dispozici a nebyl tak zkrácen na svých právech. Nejednalo se o případ, kdy stěžovatel byl zastoupen daňovým poradcem a tento zástupce nebyl s předmětnými rozhodnutími seznámen. Naopak rozhodnutí byla doručena zástupci stěžovatele manželce D. N., která je stěžovateli předala a ten pak na jejich obsah reagoval. Se zřetelem k těmto skutečnostem navrhlo finanční ředitelství, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Nejvyšší správní soud, který rozhoduje o kasační stížnosti proti napadenému rozsudku krajského soudu, vychází z toho, že i pro řízení o kasační stížnosti platí přísná dispoziční zásada. Je provedením této zásady, jestliže ustanovení § 106 odst. 1 s. ř. s. ukládá stěžovateli povinnost označit rozsah napadení soudního rozhodnutí a uvést, z jakých důvodů (skutkových a právních) toto soudní rozhodnutí napadá a považuje výroky tohoto rozhodnutí za nezákonné. Rozsah napadení soudního rozhodnutí a uvedení skutkových a právních

důvodů pak znamená povinnost stěžovatele tvrdit, že soudní rozhodnutí nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonu nebo jinému předpisu, která má charakter předpisu právního a toto tvrzení také odůvodnit. Činnost soudu je pak ohraničena rámcem takto vymezeným (rozsah napadení soudního rozhodnutí a skutkové a právní důvody nezákonnosti tohoto rozhodnutí) a tento soud se musí omezit na zkoumání napadeného rozhodnutí jen v tomto směru, nejde-li ovšem o vadu, k níž musí hledět z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.).

Stěžovatel vznesl v kasační stížnosti jedinou námitku, že mu daňové rozhodnutí (výzvy ze dne 23. 8. a 12. 11. 2002) nebyly řádně a v souladu se zákonem doručeny a že datum doručení výzev je přitom klíčové, neboť se od něho odvíjí běh lhůty ke splnění průkazu skutečností stanovených správcem daně, což je rozhodující pro stanovení základu daně a daně podle pomůcek.

Nejvyšší správní soud předesílá, že doručování písemností patří mezi činnosti správce daně, které jsou nezbytné k dosažení účelu zákona. Je tomu tak proto, že rozhodnutí, jimiž jedině lze v daňovém řízení ukládat povinnosti nebo přiznávat práva, jsou pro příjemce právně účinná jen tehdy, pokud mu byla řádným způsobem doručena nebo sdělena (§ 32 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků). Doručování je tedy cestou k tomu, aby se správní rozhodnutí vydávaná v daňovém řízení dostávala k jejich adresátům a aby na jejich základě vznikly povinnosti, a případně i práva, daňových subjektů.

Nejvyšší správní soud má za to, že při posuzování doručení předmětných daňových rozhodnutí (výzev ze dne 23. 8. 2002 a ze dne 12. 11. 2002) správce daně bylo třeba vycházet z obsahu celého spisového materiálu.

Z obsahu správního spisu vyplývá, že stěžovatel dne 16. 3. 1998 zmocnil svou manželku D. N. k převzetí veškerých písemností určených do vlastních rukou a že tuto plnou moc doručil dne 19. 3. 1998 Finančnímu úřadu v Blatné. Jelikož se jednalo o plnou moc omezenou pouze pro doručování písemností určených do vlastních rukou, měl správce daně formálně doručovat tyto písemnosti jak stěžovateli, tak i jeho manželce D. N., byť stěžovatel v plné moci požadoval doručovat písemnosti určené do vlastních rukou právě a pouze D. N.

Jak již bylo uvedeno, doručování je cestou k tomu, aby se správní rozhodnutí vydávaná v daňovém řízení dostávala k jejich adresátům a na jejich základě vznikly povinnosti a případně i práva daňových subjektů. Nelze samozřejmě ničeho namítat proti tomu, že jen rozhodnutí, pokud byla řádným způsobem doručena nebo sdělena, jsou pro příjemce právně účinná (§ 32 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků). Je však třeba vzít v úvahu, že ne každá vada v doručení musí mít za následek automaticky neúčinnost tohoto doručení. Tento postup by vedl k přepjatému formalismu i v případech, kdy vada v doručení nemá vliv na zákonnost rozhodnutí a nevede ke zkrácení práv daňového subjektu. Oporu pro tento výklad lze nalézt v ustanovení § 65 s. ř. s., podle něhož je aktivně legitimován k podání žaloby mimo jiné ten, kdo tvrdí, že byl na svých právech zkrácen úkonem správního orgánu (zda-li je taková osoba současně aktivně legitimována hmotněprávně, tj., zda skutečně zkrácena byla, je pak věcí řízení samého) i v ustanovení § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s., podle něhož soud zruší napadené rozhodnutí z důvodu vad řízení pro podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, mohlo-li mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

Nejvyšší správní soud vycházel při posuzování této věci z výše uvedeného a dospěl ke shodnému závěru jako krajský soud, že pokud stěžovatel znal obsah rozhodnutí správního orgánu (výzvy), měl jej k dispozici, vykonal procesní úkon, k němž byl doručením takového

rozhodnutí povolán, nemělo formálně nesprávné doručení rozhodnutí jen zmocněnkyni vliv na zákonnost rozhodnutí a stěžovatel jím nebyl nikterak zkrácen na svých právech.

Pokud jde o výzvu správce daně ze dne 23. 8. 2002, č. j. 14285/02/106930/2360, která byla doručena D. N. dne 9. 9. 2002, měl stěžovatel na základě tohoto rozhodnutí předložit k prokázání skutečností uvedených v daňovém přiznání do 15 dnů ode dne doručení této výzvy účetní a jiné doklady v něm vyjmenované za roky 2000 a 2001, protože podle ustanovení § 16 odst. 2 písm. c) zákona o správě daní a poplatků má daňový subjekt povinnost předložit na požádání účetní a jiné doklady a účetní písemnosti, a to v celém průběhu daňové kontroly. Shodné doklady však již požadoval správce daně na stěžovateli při zahájení daňové kontroly, jak je uvedeno v protokolu ze dne 29. 5. 2002. K tomuto požadavku stěžovatel sdělil, že je nemá k dispozici, protože mu doklady za rok 2000 byly odcizeny. Se zřetelem k tomu, že stěžovateli byla známa již na základě výzvy správce daně ze dne 29. 5. 2002 skutečnost, že je povinen předložit požadované doklady, mohl tak učinit kdykoliv později v průběhu daňové kontroly, tedy např. i při jednání u správce daně dne 8. 1. 2003, při němž reagoval na obsah výzvy ze dne 12. 11. 2002, č. j. 18809/02/106930/2360 (daňová kontrola byla u stěžovatele zahájena dne 29. 5. 2002 a ukončena dne 24. 10. 2003). Jelikož stěžovatel nepředložil žádné důkazní prostředky, ačkoliv na základě výzvy ze dne 23. 8. 2002 měl předložit účetní doklady, které na něm byly požadovány správcem daně již při zahájení daňové kontroly, nemohl být nijak zkrácen na svých právech doručením výzvy ze dne 23. 8. 2002 jen D. N.

Pokud jde o výzvu správce daně ze dne 12. 11. 2002, č. j. 18809/02/106930/2360, která byla doručena D. N. dne 23. 12. 2002, měl stěžovatel na základě tohoto rozhodnutí předložit k prokázání skutečností rozhodných pro správné stanovení daňové povinnosti do 15 dnů ode dne doručení této výzvy doklady v něm vyjmenované. Poté se stěžovatel dostavil dne 8. 1. 2003 ke správci daně a do protokolu o ústním jednání uvedl, že se dostavil na základě výzvy ze dne 12. 11. 2002, kterou převzala jeho manželka a dále se vyjadřoval k jednotlivým bodům této výzvy a protokol bez námitek podepsal. Z uvedeného je tedy patrno, že stěžovatel měl uvedenou výzvu k dispozici, její obsah znal a podrobně se k ní vyjadřoval. Rovněž z těchto důvodů nemělo formálně nesprávné doručení této výzvy vliv na zákonnost rozhodnutí a nedošlo ani ke zkrácení práv stěžovatele doručením výzvy ze dne 12. 11. 2002 jen D. N.

Nejvyšší správní soud proto dospěl k závěru, že stěžovatel v této věci nemůže nic vytěžit z toho, že došlo formálně k nesprávnému doručení uvedených výzev jen D. N. Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s argumentací finančního ředitelství i v tom, že v této věci nešlo o případ, kdy stěžovatel byl zastoupen daňovým poradcem, resp. zástupcem a ten nebyl s předmětnými výzvami seznámen. V této věci tomu bylo přesně naopak. Rozhodnutí byla doručována zástupkyni stěžovatele, jež je stěžovateli předala a ten pak na jejich obsah reagoval. V důsledku této vady proto nedošlo ke zkrácení práv stěžovatele a tato vada rovněž neměla vliv na zákonnost rozhodnutí.

Z důvodů výše uvedených Nejvyšší správní soud kasační stížnost podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl bez jednání postupem podle § 109 odst. 1 citovaného zákona.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 větu první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatel v řízení úspěch neměl,

proto mu nevzniklo právo na náhradu nákladů řízení a finančnímu ředitelství žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

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

V Brně dne 18. května 2006

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu