



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Moniky Javorové a soudců JUDr. Miroslavy Honusové a Mgr. Jiřího Gottwalda v právní věci žalobce **PaeDr. V. V.**, zastoupeného JUDr. Marcelou Neuwirthovou, advokátkou se sídlem v Havířově-Městě, Dělnická 434/1a, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Ostravě**, se sídlem v Ostravě, Na Jízdárně 3, o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 10.9.2010 č.j. X, ve věci daně z příjmů fyzických osob,

t a k t o :

- I. Žaloba **se z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobou podanou v zákonné lhůtě se žalobce domáhal přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 10.9.2010 č.j. X, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu Ostrava III ze dne 10.2.2010 č.j. X, jímž byl vydán žalobci dodatečný platební výměr na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2006 a daňové penále.

V podané žalobě žalobce uvedl tři žalobní body.

- 1) Napadené rozhodnutí nebylo žalobci dosud řádně doručeno. Žalovaný sdělil zástupkyni žalobce přípisem ze dne 19.11.2010 č.j. 8382/10-1102-80632, že považuje doručení přímo osobě žalobce za účinné, když považuje plnou moc zástupkyně žalobce za omezenou pouze na řízení před správcem daně. Žalobce s tímto stanoviskem nesouhlasí, když své zástupkyni udělil plnou moc s tím, že tak činí pro řízení před správcem daně i pro řízení navazující. Má tedy za to, že zmocnění udělil i pro řízení odvolací.
- 2) Žalobce označil za nesprávné posouzení žalovaného, že po přechodu z daňové evidence na vedení účetnictví, k němuž došlo od 1.1.2006, žalobce nezvýšil základ daně o hodnotu pohledávek (v úhrnné výši X), které byly evidovány v jeho majetku a které by byly při jejich úhradě zdanitelným příjmem způsobem stanoveným právním předpisem, tj. jednorázově anebo postupně v rámci 9 po sobě jdoucích zdaňovacích období. Žalovaný měl dodatečné vyměření daně za správné a odvolání za nedůvodné, ačkoliv bylo v řízení prokázáno, že žalobce o všechny pohledávky navýšil základ daně za zdaňovací období roku 2008. Podle žalobce bylo v řízení vnitropodnikovou směrnicí žalobce prokázáno, že měl v úmyslu od počátku přechodu na vedení účetnictví využít možnosti postupného navyšování základu daně (ve zdaňovacím období roku 2006 a 2007 v hodnotě pohledávek po 1,- Kč, ve zdaňovacím období 2008 X,- Kč a v následujících zdaňovacích obdobích opět po 1,- Kč). Ve skutečnosti žalobce přiznal za zdaňovací období roku 2008 daň ze základu navýšeného o 100 % hodnoty pohledávek, čímž došlo k pochybení při aplikaci vnitropodnikové směrnice. Tato situace však není důvodem k dodatečnému vyměření daně za rok 2006. Žalobce daňové přiznání za rok 2008 podal dříve, než bylo započato s daňovou kontrolou správce daně. Žalobce přiznal své pochybení v odchýlení se od vnitropodnikové směrnice, nicméně daň přiznal a zaplatil, a to ještě dříve, než správce daně přistoupil k daňové kontrole a vydal dodatečný platební výměr. Zahájením daňové kontroly navíc správce daně zabránil žalobci přiznat daň za zdaňovací období roku 2006 dodatečně ve správné výši, přičemž postupoval nepřiměřeně formalisticky k tíži žalobce, který výběr daní státu nezkrátil.
- 3) Správce daně pochybil, když při zahájení daňové kontroly nesdělil žalobci důvody zahájení daňové kontroly. V této souvislosti poukázal žalobce na nález Ústavního soudu I.ÚS 1835/02 ze dne 18.11.2008, podle něhož absence sdělení důvodů pro zahájení kontroly dokumentovaná protokolem o zahájení kontroly činí úkon správce daně nezákonným a výsledky daňové kontroly dále nepoužitelné.

Žalovaný ve svém vyjádření uvedl, že s ohledem na znění předmětné plné moci pro zástupkyni žalobce ze dne 2.12.2009 považuje tuto plnou moc za instančně omezenou a napadené rozhodnutí bylo podle něj doručeno správně pouze žalobci. Pro případ, že by Krajský soud v Ostravě vyslovil opačný právní názor, poukázal žalobce na skutečnost, že i přes nedoručení rozhodnutí zástupkyni žalobce nebyl žalobce dotčen na svých právech, a to včetně přístupu k soudu, když napadené rozhodnutí obdržel a včas podal žalobu. Žalobce i jeho zástupkyně tak znají přesný obsah citovaného rozhodnutí a mají je k dispozici. Pokud jde o další dva žalobní body, odkázal žalovaný na obsah odůvodnění napadeného rozhodnutí, když tyto žalobní body jsou totožné s odvolacími námitkami a žalovaný se s nimi dostatečně vypořádal ve svém rozhodnutí. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby.

V doplnění žaloby ze dne 13.2.2011 žalobce dále namítl, že ve výrokové části napadeného rozhodnutí je nesprávně uvedeno, že předmětem odvolacího řízení a

následně i rozhodnutí je daň ve výši X,- Kč a daňové penále ve výši X,- Kč. Správce daně však dodatečným platebním výměrem ze dne 10.2.2010 rozhodl o tom, že se žalobci vyměruje daň ve výši X,- Kč a penále ve výši X,- Kč. Žalovaný předmětem odvolacího řízení a přezkumu rozhodnutí učinil jinou částku daňového penále než tu, která byla obsažena ve výroku rozhodnutí správce daně, proti kterému žalobce brojil v odvolání.

Žalovaný ve vyjádření k doplnění žaloby uvedl, že skutečně došlo ve výroku napadeného rozhodnutí k pochybení při psaní, kdy v prvním odstavci výroku je uvedena nesprávná výše penále. Nesprávně uvedená částka X,- Kč představuje úhrn dodatečně doměřené daně a daňového penále, jak vyplývá ze str. 2 dodatečného platebního výměru ze dne 10.2.2010 č.j. 21720/10/390913806444. Žalovaný má za to, že popsané pochybení nezpůsobilo neplatnost napadeného rozhodnutí a setrval na návrhu žalobu zamítnout.

Krajský soud ve věci již rozhodoval, a to usnesením ze dne 26.1.2012 č.j. 22Af 107/2010-31, kterým žalobu odmítl, když se ztotožnil s názorem žalovaného, že plná moc, kterou předložil žalobce právní zástupkyni ve správním řízení, byla plnou mocí omezenou a dále dovodil, že žaloba byla podána opožděně, když byla podána po uplynutí dvouměsíční lhůty, která začala běžet dnem fikce doručení napadeného rozhodnutí žalobci. Toto rozhodnutí krajského soudu bylo zrušeno rozsudkem Nejvyššího správního soudu (dále jen NSS) ze dne 5.6.2012 č.j. 2 Afs 26/2012-28, které nabylo právní moci dne 12.6.2012. Věc byla současně vrácena krajskému soudu k dalšímu řízení.

V dalším řízení krajský soud vázán právním názorem NSS k bodu 1) žaloby vysloveným ve zrušujícím rozsudku přezkoumal napadené rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění – dále jen s.ř.s.) a v souladu s dispoziční zásadou (§ 75 odst. 2 s.ř.s.) byl vázán žalobními body obsaženými v žalobě.

Z obsahu správního spisu krajský soud zjistil, že pracovníci správce daně provedli u žalobce daňovou kontrolu na daň z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 2006. Ze zprávy o daňové kontrole, která byla se zástupkyní žalobce projednána dne 25.1.2010 vyplývá, že žalobce přešel k 1.1.2006 z vedení daňové evidence na vedení účetnictví. V souvislosti s tímto krokem žalobce porušil ust. § 23 odst. 14 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění (dále jen ZDP), když, ačkoliv ke dni 1.1.2006 evidoval pohledávky ve výši X,- Kč, nezvýšil o tuto hodnotu základ daně ve zdaňovacím období, v němž bylo zahájeno vedení účetnictví, tj. v roce 2006, ani nevyužil možnosti zahrnout hodnotu pohledávek do základu daně postupně po 9 následujících zdaňovacích obdobích počínaje zdaňovacím obdobím zahájení vedení účetnictví. Skutečnost, že základ daně za zdaňovací období roku 2006 nebyl upraven dle § 23 odst. 14 ZDP o hodnotu příslušných pohledávek, vyplývá jednoznačně z obsahu daňového přiznání. Dle plné moci ze dne 2.12.2009 předložené správci daně dne 4.12.2009 žalobce zmocnil právní zástupkyni *k zastupování před Finančním úřadem Ostrava III ve věci vedené pod č.j. 134514/09/390931801581, včetně všech řízení navazujících*. Na základě zprávy o daňové kontrole vydal správce daně dne 10.2.2010 č.j. 21720/10/390913806444 dodatečný platební výměr, kterým žalobci vyměřil daň z příjmů za zdaňovací období

roku 2006 ve výši X,- Kč a dále mu vyměřil penále ve výši X,- Kč. Na str. 2 platebního výměru pak uvedl, že žalobce je povinen dodatečně vyměřenou daň a dodatečně vyměřené penále v úhrnné výši X,- Kč uhradit do 30 dnů ode dne doručení platebního výměru. Dodatečný platební výměr byl doručen žalobci i jeho právní zástupkyni. Proti platebnímu výměru podal žalobce prostřednictvím své právní zástupkyně odvolání, která je také doplněním ze dne 7.4.2010 blíže odůvodnila. O odvolání bylo rozhodnuto napadeným rozhodnutím žalovaného, které bylo doručeno pouze žalobci.

Podle ust. § 23 odst. 14 věty první ZDP při přechodu z daňové evidence na vedení účetnictví u poplatníka s příjmy podle § 7 lze hodnotu zásob a pohledávek, které poplatník evidoval v době zahájení vedení účetnictví, zahrnout do základu daně buď jednorázově v době zahájení vedení účetnictví nebo postupně po 9 následujících zdaňovacích obdobích, počínaje zdaňovacím obdobím zahájení vedení účetnictví.

První žalobní bod posoudil krajský soud v intencích závazného právního názoru vysloveného NSS ve zrušujícím rozsudku ze dne 5.6.2012 č.j. 2 Af 26/2012-28, tj., že žalovaný byl povinen doručit napadené rozhodnutí stěžovatelově právní zástupkyni, neboť plnou moc jí udělenou je nutno považovat za plnou moc neomezenou. Především je nutno zdůraznit, že plná moc založená ve správním spise zástupkyně žalobce neobsahuje specifikaci zmocnění, která by z ní činila plnou moc omezenou, přičemž je třeba vycházet z celého textu plné moci, která je formulována jako všeobecná plná moc a speciální zmocnění ve vztahu k řízení před finančním úřadem. Z obsahu plné moci není podle NSS dovoditelné, že i navazující řízení, k nimž je udělena, musí být vedena výhradně před tímto úřadem (Finanční úřad Ostrava III), a to právě pro nejednotnost formulace plné moci. Navíc z postupu advokátky v odvolacím řízení byl také patrný projev vůle žalobce. Pokud měl správce daně pochybnosti o rozsahu plné moci, bylo na místě je odstranit a pokud tak neučinil, bylo jeho povinností vycházet z předpokladu ust. § 10 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZSDP).

Krajský soud se dále zabýval otázkou, zda na základě shora uvedené procesní situace je v posuzované věci nezbytné, aby napadené rozhodnutí bylo zástupkyni žalobce žalovaným dodatečně doručeno a dospěl k závěru, že tento procesní úkon je za stávající situace nadbytečný. Vycházel přitom z rozsudku NSS ze dne 6.3.2009 č.j. 1 Afs 148/2008-73, podle kterého *„Je-li adresát z obsahem písemnosti obeznámen, potom otázka, zda bylo doručení vykonáno předepsaným způsobem, nemá význam. Nedodržení formy tedy samo o sobě neznamená, že se doručení musí zopakovat, rozhodující je, zda se daná písemnost dostala do rukou adresáta.“* Dále vzal také v potaz rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 17.2.2009 č.j. 2 As 25/2007-118 publikovaný ve Sb. NSS pod č. 1838/2009, podle něhož *„je-li účastník řízení, jehož práva, právem chráněné zájmy či povinnosti byl rozhodnutím dotčeny (§ 14 odst. 1 správního řádu z roku 1967), opomenut při oznámení rozhodnutí, nastane fikce oznámení rozhodnutí v okamžiku, k němuž je bezpečně a bez rozumných pochyb zjištěno, že opomenutý účastník seznal úplný obsah rozhodnutí co do jeho identifikačních znaků i věcného obsahu, zásadně tedy rovnocenně tomu, jako by mu bylo rozhodnutí řádně oznámeno“.* Jakkoliv se toto rozhodnutí vztahuje k jiné právní normě, analogicky je lze vztáhnout také na danou situaci. V posuzované věci je nepochybné, že nejen žalobce, ale i jeho právní zástupkyně byla obeznámena z obsahem napadeného rozhodnutí a na základě jeho obsahu sepsala správní žalobu

ke krajskému soudu. Žalobcova práva tedy nebyla nijak krácena a nebylo mu ani upřeno ani realizovat právo soudní ochrany. Za dané situace má krajský soud za to, že doručení napadeného rozhodnutí zástupkyni žalobce je nadbytečné a formalistické a ve svém důsledku by představovalo průtahy v uplatnění práva žalobce domoci se soudního přezkumu. Závěrem lze tedy shrnout, že ačkoliv nedoručením napadeného rozhodnutí zástupkyně žalobce došlo k vadě řízení ze strany žalovaného, nemohla tato vada způsobit nezákonnost napadeného rozhodnutí a také nijak nezkrátila žalobcova práva.

Druhý žalobní bod krajský soud rovněž důvodným neshledal. Dle obsahu správního spisu i na základě tvrzení účastníků je nesporné, že žalobce porušil ust. § 23 odst. 14 ZDP, když při přechodu z daňové evidence na vedení účetnictví hodnotu svých zásob a pohledávek nezahrnul do základu daně buď jednorázově nebo postupně po 9 následujících zdaňovacích obdobích. Žalobce se hájil pouze tvrzením, že vydal vnitropodnikovou směrnici, která respektovala citované zákonné ustanovení, avšak pochybením jeho daňového poradce k naplnění tohoto cíle nedošlo. Současně uvedl, že hodnota zásob a pohledávek byla přiznána v plné výši ve zdaňovacím období roku 2008 a byla z ní odvedena daň. V této souvislosti poukázal na zásadu zákazu dvojího zdanění. Krajský soud se ztotožňuje s žalovaným, že tato argumentace žalobce nemůže obstát. Ust. § 23 odst. 14 ZDP srozumitelně stanovuje pravidla, jimiž je povinen se řídit každý daňový subjekt při přechodu z daňové evidence na vedení účetnictví. Existence vnitropodnikové směrnice, která však nebyla respektována, je pro posouzení věci zcela irelevantní, neboť tato skutečnost nemůže představovat žádný liberační důvod pro posouzení jednání žalobce. Žalobcovo tvrzení, které žalovaný nijak nezpochybnil, že k uplatnění částky odpovídající hodnotě zásob a pohledávek žalobce ke dni 1.1.2006 došlo za zdaňovací období roku 2008, svědčí sice o splnění daňové povinnosti žalobce, ale také o tom, že tímto jednáním postupoval v rozporu s ust. § 23 odst. 14 ZDP, když celou částku zdanil v jednom zdaňovacím období. Došlo zde tedy k situaci, kdy daň byla žalobcem uhrazena, ale nejednalo se o řádné zdanění v souladu se zákonem. Není však možno připustit situaci, kdy žalobcem nesprávně provedené zdanění, tj. zdanění v rozporu se zněním zákona, by vylučovalo následné provedení zdanění v souladu se zákonem, a to ani s ohledem na zásadu zákazu dvojího zdanění. V tomto svém názoru vycházel krajský soud z rozsudku NSS ze dne 26.2.2009 č.j. 7 Afs 110/2007-55 týkajícím se právě otázky zamezení dvojího zdanění. NSS v tomto judikátu vyslovil: *„Skutečnost, že daňový subjekt na základě vlastního rozhodnutí (byť správcem daně aprobovaného ve formě konkludentně vyměřené daně; § 46 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků) nesprávně zdanil předmět daně, nemůže, s poukazem na zásadu zákazu dvojího zdanění, ve výsledku vyloučit možnost provést řádné zdanění v souladu se zákonem. V opačném případě by vyvstala situace, kdy by daňovým subjektem nesprávně zdaněný předmět daně vylučoval provedení zdanění v souladu se zákonem. Vzniklý stav, kdy jedna a tatáž hodnota byla zdaněna dvakrát – jednou bez právního důvodu a podruhé v souladu se zákonem, musí být jako neudržitelný napraven, a to cestou dodatečného daňového přiznání podle § 41 citovaného zákona nebo cestou obnovy řízení podle § 54 tohoto zákona; tato náprava je však možná jen v rámci řízení o daňové povinnosti, v němž byl předmět daně nesprávně daně“.* Z uvedeného judikátu je nezpochybnitelné, že zásada zákazu dvojího zdanění nemůže být argumentem pro obcházení či porušování zákona a právní stav je nezbytné obnovit i v případě, že bude jedna a tatáž hodnota zdaněna dvakrát, neboť takovouto situaci lze napravit jinou zákonnou cestou. Skutečnost, že žalobce zdanil

předmětnou částku za zdaňovací období roku 2008, proto nepovažuje krajský soud za překážku dodatečného zdanění téže částky v souladu s ust. § 23 odst. 14 ZDP za zdaňovací období roku 2006.

K třetímu žalobnímu bodu krajský soud uvádí, že žalobcem odkazovaný nález Ústavního soudu byl již překonán, a to samotným Ústavním soudem ve stanovisku ze dne 8.11.2011 sp. zn. Pl.ÚS-st. 33/11, v němž Ústavní soud vyslovil právní názor, že za porušení povinnosti správce daně postupovat s principem proporcionality nelze bez dalšího považovat zahájení daňové kontroly bez podezření, podloženého konkrétními skutečnostmi, že daňový subjekt řádně svou daňovou povinnost nesplnil. Zahájil-li tedy správce daně v posuzované věci daňovou kontrolu bez sdělení konkrétních pochybností žalobci, nelze pouze v absenci sdělení konkrétních pochybností spatřovat nedostatek, který by měl vést k závěru, že daňová kontrola nebyla řádně zahájena. Proto ani tento žalobní bod neshledal krajský soud důvodným.

K poslednímu žalobnímu bodu vznesenému v doplnění žaloby a zpochybňujícímu předmět odvolacího řízení s ohledem na uvedení nesprávné výše penále ve výrokové části napadeného rozhodnutí krajský soud uvádí, že tyto pochybnosti žalobce nesdílí. Je nesporné, že částka vyměřeného penále je zde uvedena nesprávně, když místo správné částky X,- Kč je uvedeno nesprávně X,- Kč. Rozhodnutí správního orgánu I. stupně je však ve výrokové části napadeného rozhodnutí identifikováno v první řadě datem vydání 10.2.2010 a č.j. 21720/10/390913806444 a dále upřesněním, že se jedná o dodatečný platební výměr na příslušné dani za zdaňovací období roku 2006 a daňové penále. Tyto identifikační údaje jsou zcela dostačující pro nezaměnitelnost přezkoumávaného rozhodnutí. Výše vyměřené daně a výše penále jsou údaje uvedené nad rámec nezbytné identifikace rozhodnutí a nutno podotknout, že na tomto místě nemusely být uvedeny vůbec. Krajský soud proto shora popsané pochybení žalovaného považuje za chybu v psaní, která nemohla mít vliv na zákonnost či přezkoumatelnost napadeného rozhodnutí.

S ohledem na shora uvedené důvody krajský soud žalobu podle ust. § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl. Ve věci bylo rozhodnuto bez jednání v souladu s ust. § 51 odst. 1 s.ř.s.

O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle ust. § 60 odst. 1 s.ř.s., když procesně úspěšnému žalovanému podle obsahu soudního spisu žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **je možno** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů po doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

V Ostravě dne 19. září 2012

JUDr. Monika Javorová
předsedkyně senátu