



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Vojtěcha Šimíčka a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobce **Ing. Z. E.**, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Praze**, se sídlem Žitná 12, Praha 2, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 29. 6. 2007, č. j. 10 Ca 100/2006 - 20,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 29. 6. 2007, č. j. 10 Ca 100/2006 - 20, **se zrušuje a věc se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalovaný jako stěžovatel domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku Městského soudu v Praze, kterým bylo zrušeno jeho rozhodnutí ze dne 23. 1. 2006, č. j. 10010/05-150, jakož i rozhodnutí Finančního úřadu v Benešově ze dne 13. 4. 2005, č. j. 05/34689/910/3646, a věc byla vrácena žalovanému k dalšímu řízení. Zrušeným rozhodnutím žalovaného bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu v Benešově, jímž bylo podle § 49 odst. 2 písm. b) zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále též daňový řád), zamítnuto jako opožděné žalobcovo odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2001. Rozhodnutí městského soudu vycházelo z toho, že odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru bylo podáno včas, neboť bylo ve lhůtě doručeno Obecnímu úřadu obce Chvalovice, který je podle § 1 odst. 3 daňového řádu podřazen pod legislativní zkratku „správce daně“. Za nerozhodné městský soud v daném případě považoval skutečnost, že obálka byla adresována obci Chvalovice a nikoli

obecnímu úřadu této obce, mj. proto, že v zákonné lhůtě bylo odvolání obecnímu úřadu doručeno.

Stěžovatel proti tomu v kasační stížnosti uplatňuje důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále též „s. ř. s.“). Po rekapitulaci skutkového stavu poukazuje na to, že žalobce byl v daňovém řízení zastoupen daňovým poradcem, tedy osobou disponující znalostí daňových předpisů. Rovněž byl v dodatečném platebním výměru řádně poučen mj. o místě podání odvolání. Dále zdůrazňuje, že tentýž žalobce zastoupený stejným daňovým poradcem podal shodným způsobem (tj. prostřednictvím obce Chvalovice a Finančního úřadu ve Znojmě) odvolání i proti dodatečným platebním výměrům na DPH. Z toho stěžovatel dovozuje, že se nejednalo o omyl ani administrativní nedopatření, nýbrž o úmysl ztěžovat a prodlužovat daňové řízení. Uvedený závěr potvrzuje i to, že ostatní komunikace daňového poradce s finančním úřadem probíhala elektronickou cestou se zaručeným elektronickým podpisem. Stěžovatel se domnívá, že není naplněn městským soudem zmíněný požadavek § 22 daňového řádu, aby mířil na případy, kdy daňový subjekt chce zákonem stanovený postup řádně plnit, avšak nesprávně zašle podání nepřislušnému správci daně. Zdůrazňuje, že žalobce tímto postupem zneužil právo a nenáleží mu tak soudní ochrana. Dále stěžovatel nesouhlasí s výkladem městského soudu, že obec Chvalovice, resp. orgán obce, lze podřadit pod legislativní zkratku „správce daně“. Domnívá se totiž, že při posouzení toho, zda je určitý správní orgán v postavení správce daně či nikoli, je třeba vždy vycházet ze vztahu k příslušnému předmětu řízení. Pokud orgán není v daňové věci příslušný, není v postavení správce daně. V opačném případě by byl každý správní či jiný státní orgán správcem daně – např. ve věci správních nebo soudních poplatků. Pak by např. soud, kterému napadlo podání, k jehož vyřízení je příslušný finanční úřad, neměl zastavit řízení podle § 104 občanského soudního řádu a podání postoupit po právní moci tohoto rozhodnutí, nýbrž by měl postupovat podle § 22 daňového řádu. Stěžovatel má tedy zato, že § 22 daňového řádu aplikuje orgán pouze tehdy, pokud je v postavení správce daně. Není-li v takovém postavení, řídí se jinými procesními předpisy, např. správním řádem, občanským soudním řádem, apod. V daném případě tedy nebyla obec Chvalovice ani její obecní úřad v postavení správce daně, neboť ve věci daně z příjmů fyzických osob není obecní úřad věcně příslušný. Doručení odvolání obecnímu úřadu tedy nelze považovat za úkon ve smyslu § 14 odst. 9 daňového řádu, kterým by byla zachována lhůta k podání odvolání. Navrhuje proto, aby zdejší soud rozsudek městského soudu zrušil.

Žalobce nevyužil možnosti se ke kasační stížnosti vyjádřit.

Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.). Kasační stížností je uplatněn důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tedy nezákonnost rozhodnutí spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Takovou otázkou je, zda byl v daném případě obecní úřad správcem daně a zda odvolání, které mu bylo žalobcem doručeno, bylo podáno včas či nikoli a dále to, jestli se žalobce nedopustil svým jednáním zneužití práva.

V dané věci jsou mezi účastníky skutkové otázky nesporné a je tak možné vzít za nepochybné, že dne 1. 3. 2005 obdržel Obecní úřad Chvalovice odvolání žalobce proti

platebnímu výměru čj. 2084/05/021910/3646, vydanému Finančním úřadem v Benešově, které bylo ve svém záhlaví adresováno Finančnímu úřadu ve Znojmě a na obálce obci Chvalovice. Obecní úřad odvolání dne 8. 3. 2005 postoupil Finančnímu úřadu ve Znojmě a ten je přípisem ze dne 21. 3. 2005 postoupil místně příslušnému Finančnímu úřadu v Benešově. Není sporu ani o tom, že napadený platební výměr byl zástupci žalobce doručen 31. 1. 2005 a lhůta k podání odvolání, která činí podle § 48 odst. 5 daňového řádu 30 dní ode dne následujícího po dni doručení rozhodnutí, uplynula dnem 2. 3. 2005.

Při posouzení včasnosti odvolání doručeného obecnímu úřadu vycházel zdejší soud ze znění příslušných ustanovení daňového řádu.

Podle § 14 odst. 9 daňového řádu je lhůta zachována, je-li posledního dne lhůty učiněn úkon u správce daně nebo podána poštovní zásilka obsahující daňové podání, popřípadě doručena čitelná datová zpráva opatřená zaručeným elektronickým podpisem na adresu elektronické podatelny správce daně. Kdo se rozumí správcem daně pak stanoví § 1 odst. 3 daňového řádu, který pod citovanou legislativní zkratku zahrnuje územní finanční orgány podle zákona č. 531/1990 Sb., další správní i jiné státní orgány České republiky, jakož i orgány územních samosprávných celků věcně příslušné podle zvláštních zákonů ke správě daní (daní se pak podle § 1 odst. 1 tohoto zákona rozumí daně, poplatky, odvody, zálohy na tyto příjmy a odvody za porušení rozpočtové kázně). Ustanovení § 22 daňového řádu, nazvané „Postoupení“ řeší mj. situace, kdy je podání doručeno nepřislušnému správci daně. V případě, kdy je správci daně doručeno v daňové věci podání nebo připsána platba a správce daně není příslušný k projednání věci a k rozhodnutí, je povinen podání neprodleně postoupit příslušnému správci daně a uvědomit o tom odesílatele (odst. 1). Podle odst. 2 tohoto ustanovení byla-li podáním lhůta dodržena, považuje se za zachovanou i u správce daně, kterému věc byla postoupena. Poslední odstavec tohoto ustanovení (odst. 3) určuje, že dojde-li správci daně podání, jehož vyřízení nespadá do jeho působnosti, ani do působnosti jiného správce daně, vrátí jej bez dalšího odesílateli.

Z uvedeného je tak zřejmé, že byl-li by obecní úřad shledán správcem daně, bylo by odvolání, doručené v zákonné lhůtě k obecnímu úřadu, podáno včas. V opačném případě, tedy pokud by obecní úřad nebyl v dané věci správcem daně a byl by jím pouze finanční úřad, bylo by odvolání podáno opožděně.

Výklad shora popsaných ustanovení ve vztahu k tomu, který orgán a kdy je považován za správce daně, lze v teoretické rovině provést skutečně dvěma způsoby. Jednak tak, jak to učinil stěžovatel (tj. že určitý orgán je v postavení správce daně pouze ve vztahu k tomu daňovému řízení, k němuž je věcně příslušný) a jednak tak, jak v rozsudku uvedl městský soud (tedy, že každý orgán, na něhož § 1 odst. 3 daňového řádu odkazuje, je správcem daně vždy bez ohledu na svoji věcnou příslušnost k daňovým věcem). Na zdejším soudu tedy je, aby posoudil, který ze dvou popsaných výkladů je v dané věci aplikovatelný.

Znění samotného § 1 odst. 3 daňového řádu, který definuje legislativní zkratku „správce daně“, přisvědčuje spíše závěru stěžovatelovu. Z gramatického rozboru citovaného ustanovení lze totiž dovodit, že správcem daně jsou dvě skupiny orgánů. Jednak jsou to územní finanční orgány podle zákona č. 531/1990 Sb. - jako správci daně v podstatě „univerzální“, a jednak další státní orgány a orgány územních samosprávných celků, avšak

pouze pokud zvláštní zákon stanoví, že jsou ke správě nějaké daně věcně příslušné. Toto rozdělení tak směřuje spíše k tomu, že územní finanční orgány jsou správci daně vždy, zatímco ostatní orgány (ať už státní nebo obecní či krajské) pouze tehdy, pokud se jedná o věc, v níž jim zvláštní zákon přiznává věcnou příslušnost ke správě daní.

Závěru zaujatému Městským soudem v Praze pak naopak nasvědčuje znění § 22 daňového řádu, který upravuje situaci, kdy je podání doručeno nebo platba připsána nepřislušnému správci daně. Toto ustanovení totiž vůbec nerozlišuje místní a věcnou příslušnost a uplatňuje se při absenci kterékoli z nich. Jak v situaci, kdy je podání zasláno či platba doručena pouze místně nepřislušnému správci daně, tak v případě správce daně věcně nepřislušného. Komentář k daňovému řádu výslovně zmiňuje situaci, kdy dojde finančnímu úřadu platba místního poplatku a ten jej postoupí místně příslušné obci, naopak dojde-li obci daň z nemovitostí, převede ji příslušnému finančnímu úřadu (k tomu viz Kindl, M., Telecký, D., Válková, H. Zákon o správě daní a poplatků. Komentář. 1. vydání. Praha : C. H. Beck, 2002, s. 152). Závěr zaujatý stěžovatelem by pak doručení podání či platby věcně nepřislušnému správci daně připouštěl pouze v omezené podobě (např. mezi finančními úřady a finančními ředitelstvími), neboť územní samosprávné orgány (např. obce) a některé jiné státní orgány (např. soudy) by byly považovány za správce daně pouze ve vztahu k těm daním, u nichž by byla dána i jejich věcná příslušnost. K aplikaci citovaného ustanovení by tak u nich nemohlo dojít, neboť by se nejednalo o správce daně. Došlo-li by tak např. daňové přiznání k dani z příjmů obecnímu úřadu, který je správcem daně toliko ve věci poplatků, nepostupoval by takové podání podle § 22 daňového řádu, nýbrž podle § 12 zákona č. 500/2004 Sb., správní řád. Obecní úřad by totiž ve věci daně z příjmů nebyl správcem daně, nýbrž prostým správním orgánem, ke kterému došlo podání, k jehož vyřízení není příslušný. Daňové přiznání by se tak sice dostalo k příslušnému správci daně, avšak jeho podateli by nebyla zachována lhůta ve smyslu § 22 odst. 2 daňového řádu.

Ze shora uvedeného vyplývá, že výklad učiněný stěžovatelem může způsobovat zkrácení práv účastníků daňových řízení, neboť pokud nebude považován za správce daně každý orgán podle § 1 odst. 3 daňového řádu ve všech daňových věcech, ale pouze v těch, kde je ten který orgán věcně příslušný, může tím být v některých případech ztížena nejen komunikace se správcem daně, ale i obrana daňových subjektů proti daňovým rozhodnutím. Podání a platby v daňových věcech, které by účastník učinil u některých věcně nepřislušných správců daně (tedy u těch, které vykonávají správu daní pouze v omezeném rozsahu a v jiných daňových věcech správci daně nejsou) a které by tyto nepřislušné orgány nezaslaly věcně příslušnému správci daně v zákonné lhůtě, by byly považovány za podané opožděně. Tato skutečnost pak může mít v určitých případech (např. pokud je podáváno odvolání proti platebnímu výměru) pro účastníka neodčinitelné následky. Opožděně podané odvolání je totiž správcem daně zamítnuto, aniž by bylo věcně přezkoumáno [§ 49 odst. 2 písm. b) daňového řádu].

Nejvyšší správní soud si je vědom obecného interpretačního pravidla pro situace, kdy zákonná úprava umožňuje různé způsoby výkladu; podle něho je nutno vždy zvolit výklad takový, který je vstřícnější k ochraně základních práv a svobod (viz čl. 1 odst. 1 Ústavy ČR). Existují-li tedy rozdílné názory na určitou právní otázku, je třeba dát přednost výkladu, který vyšší měrou zaručuje právo na spravedlivý proces, zakotvené

především v čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod (srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 8. 2003, č. j. 2 As 19/2003 - 58, zveřejněn ve Sb. NSS pod č. 16/2003).

V daném případě však toto pravidlo použít nelze. Je sice pravdou, že zákonná úprava umožňuje teoreticky dva způsoby výkladu, avšak výklad, který je vstřícnější k ochraně základních práv a svobod účastníků, vede k natolik absurdním důsledkům, že jeho aplikace není možná. Městským soudem navržený výklad by totiž znamenal, že je možné veškerá daňová podání podávat a daňové platby poukazovat všem orgánům, které v nějaké, byť zcela okrajové, části své působnosti vystupují jako správci daně. Mohlo by tak dojít k tomu, že by např. soudy (které jsou v postavení správců daně pouze v případě soudních poplatků, zatímco jejich hlavním posláním je rozhodovat spory a další zákonem stanovené věci) nebo obecní úřady (jejichž hlavním úkolem je výkon samosprávy a státní správy převážně v jiných, než daňových věcech) byly zahlceny daňovými přiznáními na daň z příjmů nebo by na svoje účty dostávaly platby daně z přidané hodnoty či daní jiných. To není pouze teoretická a nereálná představa, neboť zejména obecní úřady jsou pro daňové subjekty dostupnější k osobním podáním a platbám hotovostí.

Zatímco v případě nesprávně podaných daňových přiznání či jiných podání si lze představit, že by pracovníci soudů či obecních úřadů tato podání postupovali příslušným správcům daně, v případě nesprávně poukázaných plateb je tato situace představitelná jen ztěží. Mnohdy by totiž platba nebyla identifikována a pracovníci obecních úřadů či soudů by tak nebyli schopni dostat povinnosti stanovené v § 22 daňového řádu a neprodleně převést tuto platbu příslušnému správci daně, neboť by nevěděli o jakou daň se jedná a který správce daně je tedy příslušný. Na rozdíl od územních finančních orgánů totiž nemají zpravidla možnost platbu zjistit např. pomocí identifikačních čísel daňových subjektů. Obě zmíněné situace (tj. jak zasílání daňových podání tak plateb) by také mohly vést k neočekávanému a nežádoucímu zatížení orgánů agendou, k jejíž řešení nejsou příslušné, a proto ani personálně a technicky vybavené a tedy celkově připravené; v krajním případě by pak mohlo dojít k úplnému ochromení činnosti těchto orgánů. Představíme-li si totiž, že by obecní úřad některé menší obce, která zpravidla není vybavena dostatečným počtem zaměstnanců, obdržel daňová přiznání všech svých občanů, není možné očekávat, že by je mohl neprodleně postoupit příslušnému správci daně, aniž by byl zcela znemožněn chod obecního úřadu. Shodná situace by však mohla nastat i v případě jakéhokoli jiného orgánu, např. soudu, na jehož podatelnu by bylo doručeno patřičné množství daňových podání. Dalo-li by se takové neúměrné zatížení zdůvodnit v případě státních orgánů, neboť je to ostatně stát, kdo právní normy vytváří a je za ně odpovědný, v žádném případě není akceptovatelné ve vztahu k orgánům územních samosprávných celků, které jsou od státu odděleny.

Nejvyšší správní soud se tedy ztotožňuje se stěžovatelem v tom, že správcem daně podle § 1 odst. 3 daňového řádu, je třeba rozumět obecní úřad pouze tehdy, pokud se jedná o daň (ve smyslu legislativní zkratky § 1 odst. 1 daňového řádu), k jejíž správě je obecní úřad podle zvláštního zákona věcně příslušný. Podal-li tedy žalobce odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z příjmů k obecnímu úřadu, nebylo důvodu, aby tento úřad postupoval podle § 22 daňového řádu, neboť zde nebyl v postavení správce daně. Daňový řád je pro něho procesním předpisem jen působí-li jako správce té které

daně. Podáním odvolání v předmětné věci u obecního úřadu nebyla zachována lhůta ve smyslu § 22 odst. 2 daňového řádu, a pokud bylo odvolání zasláno věcně příslušnému finančnímu úřadu až po uplynutí lhůty k podání odvolání, nejde o odvolání podané včas. Tvrzený důvod kasační stížnosti uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. tak byl naplněn.

Při úvaze o způsobu výkladu tak Nejvyšší správní soud v daném případě vycházel z pravidel, která již dříve vymezil ve svém rozsudku ze dne 18. 8. 2005, č. j. 2 Afs 202/2004 - 43 (publikován pod č. 1115/2007 Sb. NSS). Tam uvedl, že orgány aplikující právo, mezi nimiž zaujímají dominantní pozici nezávislé soudy, musí při své činnosti postupovat tak, aby interpretační a aplikační právní problémy řešily s maximální mírou racionality. Stejně tak v rozsudku ze dne 25. 9. 2007, č. j. 2 Afs 52/2007-50 (dostupný na www.nssoud.cz), v němž užil výkladovou metodu teleologické redukce, vyjádřil, že v případě mnohosti výkladových alternativ jsou podle této metody vyloučeny ty možnosti, které vedou z pohledu smyslu a účelu normy k nepřijatelným či absurdním důsledkům.

Nad rámec uvedeného považuje zdejší soud za vhodné poukázat na to, že stěžovatelova domněnka ohledně možného zneužití práva, je v daném případě lichá. Pouhá skutečnost, že byl žalobce v daňovém řízení zastoupen daňovým poradcem, ještě totiž automaticky neznamená, že tento poradce je neomylný. Rovněž není možné dovozovat zneužití práva z toho, že bylo věcně nepříslušným správcům daně doručováno více než jedno podání, neboť i v takovém případě, zejména pokud jsou tato podání doručována v blízkém časovém období, je možno usuzovat spíše na omyl, než úmysl. Ani předchozí způsob komunikace daňového poradce s finančním úřadem k závěru o úmyslu nepostačuje, neboť změna způsobu komunikace může být způsobena celou řadou okolností. Je sice pravdou, že by tímto způsobem docházelo (a ve vztahu k podávání písemností místně nepříslušným správcům daně také mnohdy dochází) k prodloužení řízení o dobu, než se podání jednotlivým postupováním dostane k věcně a místně příslušnému správci daně, avšak tato doba není nijak výrazná (v dané věci to netrvalo ani měsíc); navíc odvolání v daňovém řízení zásadně nemá odkladný účinek. Nejvyšší správní soud se ve svých rozhodnutích zneužitím práva, jemuž soud neposkytne ochranu, již zabýval (viz např. rozsudek ze dne 10. 11. 2005, č. j. 1 Afs 107/2004-48, zveřejněn ve Sb. NSS pod č. 869/2006). V citovaném rozsudku soud mj. zdůraznil, že „zneužitím práva je situace, kdy někdo vykoná své subjektivní právo k neodůvodněné újmě někoho jiného nebo společnosti; takovéto chování, jímž se dosahuje výsledku nedovoleného, je jenom zdánlivě dovolené“. V daném případě se však o takové zneužití práva nejedná. Předně nejsou dostatečná zjištění pro závěr o tom, že daňový subjekt podal odvolání k věcně nepříslušnému správci daně skutečně úmyslně. Navíc nelze shledat, že by tím docházelo k neodůvodněné újmě někoho jiného nebo společnosti a jednalo by se tak o zneužití práva.

Nejvyšší správní soud tedy shledal kasační stížnost důvodnou a proto mu nezbylo, než napadený rozsudek městského soudu zrušit a věc vrátit tomuto soudu k dalšímu řízení.

Podle § 110 odst. 3 s. ř. s. zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu (Městského soudu v Praze) a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je městský soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí.

V novém rozhodnutí ve věci městský soud podle § 110 odst. 2 s. ř. s. rozhodne i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 19. února 2008

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu