



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Marie Žiškové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobce **Ing. L. S.**, zastoupeného JUDr. Ing. Vladimírem Nedvědem, advokátem se sídlem Mírové náměstí 157/30, Litoměřice, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 8. 2008, č. j. 10902/08-1100-706807, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 17. 6. 2009, č. j. 31 Ca 179/2008 - 78,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

[1] Výše uvedeným rozhodnutím žalovaný zamítl žalobcovo odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu ve Zlíně ze dne 10. 1. 2008, č. j. 4924/08/303912/3432. Tímto rozhodnutím finanční úřad zamítl pro opožděnost podle § 49 odst. 2 písm. b) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“), žalobcovo odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru č. 1070001203 ze dne 29. 6. 2007, č. j. 161984/07/303912/0942, jímž mu dodatečně vyměřil daňovou povinnost na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1996 ve výši 1 372 920 Kč.

[2] Žalobu, kterou žalobce brojil proti rozhodnutí žalovaného, Krajský soud v Brně zamítl v záhlaví označeným rozsudkem. V odůvodnění v první řadě uvedl, že se zabýval pouze těmi námitkami, které se vztahovaly k tvrzení o včasnosti žalobceho odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru. V této souvislosti pak shledal, že správce daně žalobci dodatečný platební výměr doručoval do místa trvalého bydliště, zásilka však byla poštou vrácena z důvodu jejího nevyzvednutí. Tuto situaci správní orgán vyhodnotil tak, že se žalobce v místě bydliště nezdržuje, a proto nebyl dán důvod pro doručení písemnosti fikcí. Namísto toho postupoval dle § 19 odst. 1 daňového řádu a žalobci dodatečný platební výměr doručil veřejnou vyhláškou ze dne 23. 7. 2007, č. j. 173737/07/303912/3432. Tento postup byl správný, neboť i z žalobcových podání je patrné, že v době doručování dodatečného platebního výměru poštou se v místě svého bydliště nezdržoval, a nezdržoval se zde ani v podstatné části měsíce srpna a září. Důvody pro postup dle § 19 odst. 1 daňového řádu tak byly dány, neboť z tvrzení žalobce plyne, že se do místa svého bydliště v předmětnou dobu vracel nepravdělně. Zde krajský soud poukázal na judikaturu ohledně pojmu „zdržovat se v místě doručení“.

[3] Správce daně zajistil vyvěšení veřejné vyhlášky též v místě žalobceho pobytu. Magistrát města Zlína provedl vyvěšení veřejné vyhlášky ode dne 21. 8. 2007 do 6. 9. 2007. Doba vyvěšení byla magistrátem vyznačena na předmětné vyhlášce, stejná skutečnost vyplývá i z Deníku dokumentů vyvěšovaných na úřední desce Magistrátu města Zlína. Žalobceho tvrzení dokládá kopie příslušné strany deníku, že magistrát do tohoto deníku doplnil číslo jednací dožadání správce daně až později, prokazuje pouze skutečnost, že magistrát při vyplňování deníku nepostupoval korektně, nikoliv však to, že by předmětná vyhláška nebyla vůbec vyvěšena. Žalobcem navržené důkazy (videozáznamy a fotografie úřední desky zhotovené dne 13. 10. 2008) by nebyly způsobilé prokázat absenci vyvěšení předmětné veřejné vyhlášky v době od 21. 8. 2007 do 6. 9. 2007. Stejně tak čestné prohlášení I. S., že při kontrole úředních desek v předmětné době nenašla a neviděla žádné oznámení o uložení listiny na jméno žalobce, nedokazuje, že předmětná vyhláška nebyla vyvěšena, ale může pouze osvědčit, že ji jmenovaná nenalezla. S těmito důkazy se řádně vypořádal i žalovaný v napadeném rozhodnutí. Výslech I. S. žalobce nenavrhl a nenavrhl ani výslech příslušných pracovníků Magistrátu města Zlína, což by byl jediný fakticky relevantní důkaz, který mohl absenci vyvěšení předmětné veřejné vyhlášky v dané době prokázat. Soud neměl žádný důvod zpochybňovat správnost úředního postupu orgánů veřejné správy. Navíc z úředního záznamu správce daně o místním šetření ze dne 19. 6. 2008 plyne, že Magistrát města Zlína veřejné vyhlášky správce daně vyvěšuje.

[4] Předmětná veřejná vyhláška byla vyvěšena způsobem stanoveným v § 19 odst. 2 daňového řádu ode dne 21. 8. 2007 do 6. 9. 2007 a dodatečný platební výměr tak byl žalobci doručen řádně dne 6. 9. 2007. Žalobce též byl řádně poučen o místu, době a formě podání opravného prostředku. Lhůta pro podání odvolání tedy marně uplynula dnem 8. 10. 2007 a dodatečný platební výměr nabyt právní moci dne 9. 10. 2007. Pokud žalobce podal odvolání proti tomuto dodatečnému platebnímu výměru až dne 19. 12. 2007, vyhodnotil správce daně tuto okolnost jako odvolání opožděné a správně takové odvolání zamítl podle § 49 odst. 2 písm. b) daňového řádu. Správce daně též dodržel lhůtu pro stanovení daňové povinnosti dle § 47 odst. 2 daňového řádu, která uplynula až dne 31. 12.

2007. Důvodnou pak krajský soud s odkazem na judikaturu neshledal ani námitku nicotnosti dodatečného platebního výměru.

[5] Proti tomuto rozsudku podal žalobce (dále též „stěžovatel“) včas kasační stížnost doplněnou podáním ze dne 2. 9. 2009. Namítl, že pro zdaňovací období roku 1996 byl prvním rokem běhu prekluzivní lhůty rok 1997, nikoliv až rok 1998. Tříletá prekluzivní lhůta tak uběhla koncem roku 1999, desetiletá koncem roku 2006. Závěr soudu, že prekluzivní lhůta v daném případě uběhla 31. 12. 2007 a byla správcem daně dodržena, tak je nesprávný. Po uplynutí prekluzivní lhůty nemůže rozhodnutí nabýt právní moci, neboť právo správce daně daň dodatečně vyměřit absolutně ze zákona zaniklo. Zanikla též rozhodovací pravomoc správce daně. Označený dodatečný platební výměr ze dne 29. 6. 2007 tak nemohl být doručen veřejnou vyhláškou dne 6. 9. 2007.

[6] Krajský soud též pochybil, pokud ve věci nenařídil jednání. Žalobce ke svému tvrzení, že předmětná veřejná vyhláška nemohla být a nebyla vyvěšena na úřední desce Magistrátu města Zlína, označil důkazy. Vzhledem k tomu měl soud v souladu s § 77 s. ř. s. nařídít jednání, a to bez ohledu na vyslovení souhlasu účastníků řízení s rozhodnutím bez jednání dle § 51 odst. 1 s. ř. s. Soud se měl zabývat dožádáním ze dne 31. 7. 2007, jímž se správce daně obrátil na magistrát se žádostí o vyvěšení veřejných vyhlášek. Na podacím razítku magistrátu chybí počet příloh tohoto dožádání. Není též znám důvod pro zasílání vyhlášek v elektronické podobě. Vadný je též samotný obsah vyhlášky, neboť v ní uvedeným daňovým subjektům byla nezákonně omezena doba vyzvednutí písemnosti jen na úřední dny správce daně (pondělí, středa). Soud se též měl zabývat tím, jak došlo ke shodě data vyvěšení a data sejmutí veřejné vyhlášky u správce daně a Magistrátu města Zlína.

[7] Na jedné straně soud nepovažoval za důkaz prokazující tvrzení stěžovatele prohlášení I. S., na druhé straně se však opřel o úřední záznam správce daně ze dne 19. 6. 2008. Deník vyvěšených dokumentů soud jako důkaz, že veřejná vyhláška nebyla vyvěšena, nepřijal, ač tak měl učinit. Stejně tak měl provést výslech zaměstnanců, kteří mají v náplni vyvěšení a sejmutí veřejných vyhlášek na úřední desce Magistrátu města Zlína.

[8] Ze shora uvedených důvodů žalobce navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek Krajského soudu v Brně zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[9] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti navrhl její zamítnutí. Uvedl zejména, že v daném řízení před soudem se není možné zabývat námitkou prekluze práva daň vyměřit či doměřit. Zásadním předmětem posouzení byla otázka včasnosti podání odvolání ve vztahu k doručení dodatečného platebního výměru, nikoli jeho přezkum z hmotněprávního hlediska. I přesto by tato námitka neměla opodstatnění. V roce 1998 proběhla daňová kontrola, prekluzivní lhůta tak počala znovu běžet v roce 1999 a nemohla tak v tomto roce skončit. S ohledem na § 41 s. ř. s., účinný od 1. 1. 2003, pak nemohla uplynout ani desetiletá objektivní prekluzivní lhůta. Pokud šlo o samotné doručení dodatečného platebního výměru, odkázal žalovaný na správní spis a ztotožnil se se závěry krajského soudu. Námitky směřující k vadám řízení před krajským soudem pak jsou zcela účelové.

[10] Kasační stížnost není důvodná.

[11] V daném případě je předmětem soudního přezkumu otázka, zda žalobce podal včas odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru.

[12] Pro větší názornost považuje kasační soud za vhodné poukázat na chronologii věci. Ze správních a soudních spisů tedy zjistil, že správce daně po daňové kontrole provedené v roce 1998 vydal dne 18. 11. 1998 dodatečný platební výměr č. 980001295, č. j. 179946/98/303916/6029, jímž žalobci doměřil daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1996 ve výši 1 797 040 Kč. Žalovaný poté rozhodnutím ze dne 7. 3. 2000, č. j. FŘ-110/2801/99-0107, k žalobcovu odvolání změnil doměřenou daň na částku 1 417 040 Kč. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce žalobu, na jejímž základě Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 4. 12. 2002, č. j. 30 Ca 248/2000 - 63, rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V novém rozhodnutí ze dne 28. 4. 2003, č. j. FŘ-110/2408/2003-0107, žalovaný výši doměřené daně změnil na částku 1 406 640 Kč. Žalobce podal další žalobu a Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 15. 11. 2004, č. j. 30 Ca 218/2003 - 55, prohlásil rozhodnutí finančních orgánů za nicotná. Tento rozsudek Nejvyšší správní soud na základě kasační stížnosti žalovaného zrušil rozsudkem ze dne 21. 7. 2005, č. j. 1 Afs 10/2005 - 75, a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. V něm krajský soud rozhodnutí finančních orgánů zrušil pro nepřezkoumatelnost a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení, rozsudkem ze dne 14. 12. 2005, č. j. 31 Ca 137/2005 - 41, a to ze stejného důvodu, v němž dříve spatřoval nicotnost (neuvedení konkrétního ustanovení hmotněprávního předpisu na dodatečném platebním výměru). I tento rozsudek Nejvyšší správní soud ke kasační stížnosti žalovaného zrušil, rozsudkem ze dne 27. 9. 2006, č. j. 1 Afs 76/2006 - 164, a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. Krajský soud následně rozsudkem ze dne 30. 5. 2007, č. j. 31 Ca 219/2006 - 48, zrušil rozhodnutí finančních orgánů a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

[13] V něm vydal Finanční úřad ve Zlíně předmětný dodatečný platební výměr č. 1070001203 ze dne 29. 6. 2007, č. j. 161984/07/303912/0942, jímž žalobci dodatečně vyměřil daňovou povinnost na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1996 ve výši 1 372 920 Kč. Zásilka, jíž správce daně toto rozhodnutí doručoval poštou žalobci, se vrátila s tím, že nebyla vyzvednuta. Správce daně poté přistoupil k doručení dodatečného platebního výměru veřejnou vyhláškou. Ve správním spisu jsou založeny stejnopisy veřejné vyhlášky ze dne 23. 7. 2007, č. j. 173737/07/303912/3432, vyvěšené na úředních deskách správce daně a Magistrátu města Zlína (zde na základě dožádání správce daně ze dne 31. 7. 2007, č. j. 183080/07/303990/7827) shodně ve dnech 21. 8. 2007 až 6. 9. 2007. Proti dodatečnému platebnímu výměru podal žalobce odvolání ze dne 18. 11. 2007 (doručené správci daně dne 19. 12. 2007).

[14] Správce daně odvolání zamítl pro opožděnost podle § 49 odst. 2 písm. b) daňového řádu rozhodnutím ze dne 10. 1. 2008, č. j. 4924/08/303912/3432. Odvolání proti tomuto rozhodnutí pak zamítl žalovaný nyní žalobou napadeným rozhodnutím.

[15] Lze též dodat, že rozhodnutím ze dne 29. 2. 2008, č. j. 59363/08/303933/1759, správce daně podle § 56 odst. 1 písm. b) daňového řádu opravil vyměřenou daň na částku 406 760 Kč.

[16] Pokud jde o jednotlivé důvody kasační stížnosti, ke stížnému bodu poukazujícím na uplynutí prekluzivní lhůty pro vyměření či doměření daně, nutno uvést, že se ve své podstatě jedná o materiální námitku směřující k meritornímu přezkoumání otázky, zda došlo k zákonnému stanovení předmětné daňové povinnosti. V dané věci však byla předmětem soudního přezkumu zákonnost rozhodnutí, kterým odvolací orgán zamítl odvolání daňového subjektu do rozhodnutí správce daně vydaného podle § 49 odst. 2 písm. b) daňového řádu. V takovém případě soud pouze zkoumá, zda byly splněny podmínky pro aplikaci citovaného ustanovení, tedy, zda nastaly okolnosti, s nimiž zákon spojuje zamítnutí odvolání z tohoto procesního důvodu. Řečeno konkrétně, zabývá se pouze otázkou opožděnosti podaného odvolání, nikoli tedy zákonností rozhodnutí, vůči němuž odvolání směřovalo (zde dodatečný platební výměr). Soud se tak při přezkumu tohoto typu rozhodnutí otázkou prekluze práva správce daně na vyměření daňové povinnosti zabývat nemůže, k přezkoumání těchto otázek totiž slouží řízení o opravných prostředcích proti samotnému rozhodnutí o vyměření daně (z judikatury Nejvyššího správního soudu srov. obdobně např. rozsudek rozšířeného senátu ze dne 26. 10. 2005, č. j. 2 Afs 81/2004 - 54, publ. pod č. 791/2006 Sb. NSS, či rozsudek ze dne 13. 4. 2004, č. j. 3 Afs 17/2003 - 52, publ. pod č. 340/2004 Sb. NSS; citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz). V daném případě se sice krajský soud k otázce prekluze práva na vyměření daně okrajově vyjádřil, toto pochybení však nemohlo mít vliv na zákonnost jeho rozhodnutí.

[17] Co se týče problematiky vyvěšení veřejné vyhlášky na úřední desce Magistrátu města Zlína, žalobce v prvé řadě namítl, že krajský soud měl nařídít jednání, při němž měl provést navržené důkazy.

[18] Jestliže krajský soud provádí dokazování (§ 77 odst. 1 s. ř. s.), je povinen nařídít jednání, a to i tehdy, pokud účastníci řízení souhlasili s rozhodnutím o věci samé bez nařízení jednání (§ 51 odst. 1 s. ř. s.). Provedl-li by krajský soud dokazování např. listinnými důkazy bez nařízení jednání, trpělo by jeho rozhodnutí jinou vadou řízení před soudem, jež mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí a byla by důvodem pro zrušení tohoto rozhodnutí podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 3 Azs 103/2005 - 76, publ. pod č. 687/2005 Sb. NSS). V daném případě však krajský soud dokazování neprováděl a nebyl tak povinen jednání nařizovat. V žalobě navržené důkazy byly k návrhu žalobce provedeny žalovaným již v rámci odvolacího řízení. Ten se také jejich hodnocením zabýval ve svém rozhodnutí. Krajský soud pak v řízení o žalobě vycházel z údajů obsažených ve správním spisu, aby ověřil skutkový a právní stav, který tu byl v době vydání napadeného rozhodnutí správního orgánu, přičemž tento postup nelze označit za dokazování ve smyslu § 52 s. ř. s. (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008 - 117).

[19] Pokud jde o hodnocení těchto důkazů, ztotožnil se kasační soud se závěry krajského soudu. Odlišnosti v kopiích příslušných stran Deníku dokumentů vyvěšovaných na úřední desce Magistrátu města Zlína svědčí sice o poněkud neurovnaném přístupu příslušných pracovníků magistrátu při vyplňování deníku, nijak však neprokazují, že by předmětná vyhláška nebyla na úřední desce magistrátu řádně vyvěšena. Obdobně „čestné prohlášení“ I. S. (jakož i její případná svědecká výpověď) mohlo pouze osvědčit, že

jmenovaná předmětnou vyhlášku na úřední desce magistrátu nenalezla (k povaze čestného prohlášení v daňovém řízení srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 5. 2006, č. j. 1 Afs 77/2005 - 43, publ. pod č. 1049/2007 Sb. NSS).

[20] Žalobcem navrhované důkazy nemohly vyvrátit skutečnosti plynoucí ze správního spisu, totiž že předmětná veřejná vyhláška byla Magistrátu města Zlína doručena dožádáním dne 31. 7. 2007 a na úřední desce byla vyvěšena dne 21. 8. 2007 a sejmuta dne 6. 9. 2007. Jak se kasační soud přesvědčil, tyto listiny mají veškeré obsahové i formální náležitosti.

[21] Závěr o vyvěšení předmětné veřejné vyhlášky na úřední desce Magistrátu města Zlína pak stvrzuje i úřední záznam ze dne 19. 6. 2008, o provedení místního šetření na podatelně magistrátu, byť zde lze souhlasit se žalobcem, že tento důkaz sám o sobě neprokazuje vyvěšení předmětné veřejné vyhlášky v inkriminované době (přelomu srpna a září 2007) na úřední desce magistrátu.

[22] Žalobce též namítl, že soud měl provést svědecký výslech pracovníků Magistrátu města Zlína, kteří mají v náplni vyvěšení a sejmutí veřejných vyhlášek na úřední desce magistrátu. Žalobce provedení tohoto důkazu v žalobě nenavrl, ostatně lze mít za to, že tento stížní bod žalobce učinil obsahem kasační stížnosti právě v reakci na poznámku krajského soudu z odůvodnění rozsudku, že takový důkaz by mohl být relevantním k prokázání žalobcových tvrzení. Podle § 52 odst. 1 soud může provést i jiné než navržené důkazy, dle § 77 odst. 2 s. ř. s. pak může doplnit důkazy provedené správním orgánem. V daném případě však krajský soud vzhledem k neexistenci pochyb o dostatečně stanoveném skutkovém stavu, prokazujícím zákonnost postupu správních orgánů, neměl důvodu k aplikaci těchto ustanovení.

[23] Námitky ohledně zasílání vyhlášek v elektronické podobě magistrátu, obsahu veřejné vyhlášky ve vztahu k omezení doby vyzvednutí písemnosti jen v úředních dnech správce daně, či shody data vyvěšení a data sejmutí veřejné vyhlášky u správce daně a Magistrátu města Zlína, žalobce v řízení před krajským soudem neuplatnil, ač tak učinit mohl, jako takové jsou proto nepřipustné podle § 104 odst. 4 s. ř. s.

[24] Nejvyšší správní soud tedy shledal námitky žalobce nedůvodnými. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí kasační soud přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 s. ř. s.), zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

[25] O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch; žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladu řízení příslušelo, náklady řízení nevznikly.

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

V Brně dne 2. prosince 2009

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu