



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy a Mgr. Tomáše Zubka v právní věci žalobce: **BYDOS&THERM s. r. o.**, se sídlem Cheb, Svobody 569/18, zastoupeného Mgr. Liborem Janků, advokátem se sídlem Cheb, Májová 23, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Plzni**, se sídlem Plzeň, Hálkova 14, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 5. 2007, č. j. 4562/07-1300-401637, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 29. 10. 2008, č. j. 57 Ca 68/2007 - 67,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Finanční úřad v Chebu (dále jen „správce daně“) zahájil u žalobce dne 30. 5. 2005 kontrolu, mimo jiné, daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2004. Správce daně vydal dne 20. 3. 2006 dodatečný platební výměr č. j. 26529/06/123911/2516, kterým žalobci (na základě této daňové kontroly) doměřil daň z přidané hodnoty za výše uvedené zdaňovací období ve výši 43 975 Kč. Žalobce se proti dodatečnému platebnímu výměru odvolal. Žalovaný rozhodnutím ze dne 17. 5. 2007, č. j. 4562/07-1300-401637 odvolání zamítl, přičemž konstatoval, že správce daně sice nesprávně doručil dodatečný platební výměr dne 29. 3. 2006 přímo na adresu žalobce, přestože byl v daňovém řízení zastoupen na základě generální plné moci ze dne 11. 8. 2003 paní J. Š. Tento nedostatek však správce daně odstranil tím, že dodatečný platební výměr doručil dne 25. 10. 2006 do vlastních rukou zmiňované zástupkyně žalobce. Žalovaný rovněž nesouhlasil s námitkou

žalobce, že uvedeným postupem došlo k „vydání dvou rozhodnutí za stejné zdaňovací období“, neboť obsah dodatečného platebního výměru, který byl nejprve doručen žalobci a poté i jeho zástupkyni, je zcela shodný, pouze u dodatečného platebního výměru, který byl doručen zástupkyni žalobce, byla navíc doplněna její doručovací adresa. Zástupkyni žalobce tak nebylo doručeno „nějaké nově vydané rozhodnutí“. Žalovaný potvrdil závěry správce daně, že žalobce poskytoval panu Miroslavu Matuškově bez úplaty osobní automobil Mercedes Benz Vito a pohonné hmoty pro účely nesouvisející s uskutečňováním ekonomických činností žalobce, čímž došlo k uskutečnění zdanitelného plnění podle § 21 odst. 5 písm. c) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2004 (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“). Žalobce byl podle § 21 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty povinen přiznat daň ke dni uskutečnění zdanitelného plnění. Tuto povinnost žalobce nedodržel a daň na výstupu nepřiznal.

Žalobce napadl uvedené rozhodnutí o odvolání žalobou podanou u Krajského soudu v Plzni. Krajský soud výše uvedeným rozsudkem žalobu zamítl. V odůvodnění tohoto rozsudku krajský soud uvedl, že žalobce byl zastoupen v daňovém řízení zástupkyní na základě neomezené plné moci pro celé daňové řízení ze dne 25. 8. 2004, proto bylo povinností správce daně doručovat dodatečný platební výměr podle § 17 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“) této zástupkyni. Procesní postup, kdy byl dodatečný platební výměr doručen přímo žalobci, nemá oporu v zákoně. Jedná se o pochybení správce daně, které však bylo následně zhojeno doručením dodatečného platebního výměru zástupkyni žalobce, což daňový řád nezakazuje a takové doručení není v rozporu s ustanovením § 17 odst. 7 daňového řádu. Oba dodatečné platební výměry obsahují základní náležitosti stanovené v § 32 odst. 2 daňového řádu a mají stejné číslo jednací a datum podpisu (dne 20. 3. 2006), které je datem vydání rozhodnutí. Liší-li se oba dodatečné platební výměry tím, že v dodatečném platebním výměru, který byl doručen zástupkyni žalobce, je uveden text, že je adresován zástupkyni žalobce, neznamená to, že by se jednalo o další rozhodnutí v téže věci, neboť základní náležitosti rozhodnutí není označení zástupce daňového subjektu, ale označení příjemce. V obou vyhotoveních dodatečného platebního výměru přitom byl jako příjemce označen žalobce. Nejde proto o dva odlišné dodatečné platební výměry či o dva dodatečné platební výměry vydané v jiný den, ale o jeden dodatečný platební výměr, který byl opakovaně doručován. Jiné posuzování této námitky by bylo přehnaným formalismem. Krajský soud se ztotožnil se závěrem správce daně a žalovaného, že žalobce neunesl důkazní břemeno podle § 31 odst. 9 daňového řádu k prokázání skutečnosti, že Miroslav Matušek jako mandatář předmětný osobní automobil a spotřebované pohonné hmoty využil v souladu s mandátní smlouvou k úkonům souvisejícím se zajištěním podnikatelské činnosti žalobce. Správní orgány proto důvodně vycházely z toho, že žalobce poskytoval bez úplaty panu Miroslavu Matuškově osobní automobil a pohonné hmoty pro účely nesouvisející s uskutečňováním ekonomických činností žalobce.

Žalobce (dále jen „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu včasnou kasační stížnost z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a) a d) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). Stěžovatel nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že se v daném případě nejednalo o dva odlišné dodatečné platební výměry či o dva dodatečné platební výměry vydané v jiný den. Podle § 32 odst. 2 písm. b) daňového řádu je základní náležitostí

rozhodnutí datum podpisu rozhodnutí, které je dnem vydání rozhodnutí. Z uvedeného ustanovení vyplývá, že okamžik podpisu rozhodnutí a jeho vydání musí časově splývat. Fakticky to znamená, že v den, kdy je rozhodnutí fyzicky vyhotoveno, musí být též podepsáno, aby byla dodržena dikce zákona. V daném případě ovšem nemohl být dodatečný platební výměr doručený dne 25. 10. 2006 zástupkyni stěžovatele podepsán dne 20. 3. 2006 a tedy tímto dnem vydán. Nejedná se tak o jeden dodatečný platební výměr, nýbrž o dva dodatečné platební výměry vydané v jiný den. Stěžovatel navrhoval k prokázání svých tvrzení důkaz ve formě šetření v sídle žalovaného, a to nahlédnutím do systému ADIS, ze kterého by bylo možno jednoznačně zjistit, kdy byl dodatečný platební výměr doručený jeho zástupkyni skutečně vyhotoven a podepsán. Tento důkazní návrh však byl krajským soudem posouzen jako právně bezvýznamný, ačkoliv přesné zjištění data vyhotovení dodatečného platebního výměru doručeného jeho zástupkyni je naprosto zásadní pro posouzení zákonnosti rozhodnutí žalovaného. Stěžovatel navrhoval, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

Kasační stížnost je podle § 102 a násl. s. ř. s. přípustná a podle jejího obsahu jsou v ní namítány důvody odpovídající ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 2, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z ustanovení § 109 odst. 1, věty první s. ř. s.

Předmětem kasační stížnosti je v daném případě spor o to, zda správce daně vydal „dvě rozhodnutí o téže věci“ či nikoli. Vydání rozhodnutí správního orgánu je vyvrcholením aplikačního procesu, správního řízení, jež začíná podáním návrhu účastníka či zahájením řízení z úřední povinnosti, pokračuje úkony správního orgánu určenými příslušným procesním předpisem a končí vydáním rozhodnutí. Průběh tohoto procesu může být označen pomocí nedokonavého vidu jako „rozhodování“. Pod samotným aktem „rozhodnutí“ pak je třeba rozumět vydání konkrétního výsledku porovnání zjištěného skutkového stavu se stavem právním, za dodržení všech procesních ustanovení, který správní orgán příslušným způsobem vyjádří v podobě zde individuálního správního aktu a od chvíle tohoto vyjádření je jím vázán. „Rozhodnutí správního orgánu“ znamená tedy dle daňového řádu ten samý okamžik jako „vydání rozhodnutí“, oba pojmy vyjadřují stejnou skutečnost a obsahově se neliší. Okamžik vydání rozhodnutí je pro potřeby daňového řádu jednoznačně definován ustanovením § 32 odst. 2 písm. b) daňového řádu jako datum podpisu rozhodnutí. Toto ustanovení obsahuje přesnou zákonnou definici, která vylučuje při posuzování této otázky prostor pro jiný výklad.

V souvislosti s pojmem „rozhodnutí“ daňový řád rozlišuje rozhodnutí: „vydané“, „pravomocné“, „vykonatelné“ a „právně účinné“. V předchozím odstavci je popsán proces vydání rozhodnutí. Rozhodnutí, proti kterému nelze uplatnit řádný opravný prostředek, je v právní moci, tj. „pravomocné“, pokud podání opravného prostředku nemá odkladný účinek a uplynula-li zároveň lhůta plnění, je takové rozhodnutí „vykonatelné“, jak poměrně jednoznačně stanoví ustanovení § 32 odst. 7 a 8 daňového řádu. Pojem „právně

účinný“ lze na základě poznatků právní teorie vyložit jako schopnost rozhodnutí způsobit právní účinky, tj. zavázat adresáty způsobem v něm vyjádřeným. V ustanovení § 32 odst. 1 daňového řádu je stanovena zásada, že rozhodnutí zavazují daňové subjekty jen tehdy, jsou-li jim řádným způsobem doručena nebo sdělena (doručování je upraveno ustanovením § 17 daňového řádu, které obsahuje komplexní úpravu platnou pro písemnosti v daňovém řízení). Správce daně tedy rozhodnutí vydá a poté doručí odpovídajícím způsobem daňovému subjektu, pouze v případě řádného doručení jej lze považovat za právně účinné. V případě, že vydané rozhodnutí z jakéhokoli důvodu není řádně doručeno, není pro jeho příjemce dle § 32 odst. 1 daňového řádu právně účinné, to však samozřejmě neznamená, že jej z tohoto důvodu nelze považovat za vydané.

Je třeba konstatovat, že daňový řád na rozdíl od předpisů upravujících doručování v řízení před soudy nebo ve správním řízení vedeném podle zákona č. 500/2004 Sb., správního řádu, výslovně neupravuje, jakou formu má mít listina obsahující rozhodnutí, jež je doručováno účastníku daňového řízení (tj. především daňovému subjektu), tedy zda má finanční orgán, jenž rozhodnutí vydal, vždy vyhotovit několik zcela shodných „originálních“ verzí rozhodnutí, které jsou všechny opatřeny vlastnoručním podpisem pověřeného pracovníka správce daně a které se po té jednak zakládají do spisu a jednak doručují účastníkům řízení, či zda, jako je tomu v soudním řízení, má být originál rozhodnutí pouze jeden a má být založen ve spise, přičemž účastníkům řízení se doručují stejnopisy rozhodnutí, tedy vyhotovení, která sice již vlastnoruční podpis předsedy senátu neobsahují, obsahují však doložku, v níž úřední osoba potvrzuje, že právě toto vyhotovení souhlasí s originálem obsaženým ve spise. Nejvyšší správní soud již v minulosti dovodil (srov. rozsudek ze dne 29. 1. 2009, č. j. 5 Afs 105/2008 – 94, www.nssoud.cz), že lze připustit doručování obou forem vyhotovení daňových rozhodnutí, tedy zaslání jak „originálních“ verzí rozhodnutí (je-li jich vyhotoveno více), tak stejnopisů, neboť ani jeden z těchto způsobů není na újmu příjemci rozhodnutí. Ten má narozdíl od situace, kdy by mu byla doručena pouhá neověřená kopie (opis) rozhodnutí, vždy úředně potvrzeno, že mu bylo doručeno skutečně vydané rozhodnutí. V případě pochybností má příjemce rozhodnutí navíc vždy možnost ověřit, zda jemu doručená listina souhlasí s vyhotovením rozhodnutí založeným ve spise. Náležitosti daňového rozhodnutí (včetně vlastnoručního podpisu) tedy musí pod sankcí neplatnosti (§ 32 odst. 2 a 7 daňového řádu) splňovat především vyhotovení rozhodnutí založené ve správním spise, přičemž k doručení postačí stejnopisy daného rozhodnutí. Opačný názor by vedl k absurdním závěrům, neboť pokud by došlo ke změně v osobě pověřeného pracovníka správce daně, jenž rozhodnutí původně podepsal, a toto rozhodnutí by nebylo řádně doručeno, přičemž by zároveň nebyla k dispozici další „originální“ verze rozhodnutí, nebylo by již možné takové rozhodnutí doručit.

Podle názoru Nejvyššího správního soudu obdobně není na újmu příjemci rozhodnutí, pokud pověřený pracovník správce daně, jenž rozhodnutí původně podepsal, za situace, kdy rozhodnutí nebylo řádně doručeno podle § 17 odst. 7 věty první daňového řádu zástupci příjemce s neomezenou plnou mocí pro celé daňové řízení, ale pouze přímo příjemci, a kdy již není k dispozici další „originální“ verze rozhodnutí, kterou by bylo možné doručit zástupci příjemce, vyhotoví pro tento účel „stejnopis“ rozhodnutí tím způsobem, že listinu obsahující rozhodnutí, která obsahově souhlasí s „originální“ verzí rozhodnutí, a to včetně uvedení dne, kdy bylo rozhodnutí původně podepsáno, opatří vlastnoručním podpisem, a takto vyhotovený stejnopis doručí zástupci příjemce.

Stěžovatel tvrdil, že právě k takové situaci došlo v posuzovaném případě, a navrhol k tomu provedení důkazu nahlédnutím do systému ADIS, přičemž dovozoval, že tímto postupem správce daně vydal „dvě rozhodnutí o téže věci“. S tímto názorem stěžovatele ovšem Nejvyšší správní soud nesouhlasí. Krajský soud správně uvedl, že se v dané věci nejedná o „dva odlišné dodatečné platební výměry či o dva dodatečné platební výměry vydané v jiný den, ale o jeden dodatečný platební výměr“. Vydání daňového rozhodnutí je vyvrcholením aplikačního procesu (daňového řízení) a rozumí se jím vydání konkrétního výsledku porovnání zjištěného skutkového stavu se stavem právním, který správce daně příslušným způsobem vyjádří v podobě individuálního správního aktu (zde v podobě dodatečného platebního výměru) tím, že ho pověřený pracovník správce daně opatří vlastnoručním podpisem a od tohoto okamžiku, který se podle § 32 odst. 2 písm. b) daňového řádu považuje za vydání rozhodnutí, je jím vázán. V projednávané věci správce daně vydal předmětný dodatečný platební výměr č. j. 26529/06/123911/2516 dne 20. 3. 2006. Podepsal-li pověřený pracovník správce daně následně po tomto datu pro účely doručení tohoto rozhodnutí zástupci stěžovatele obsahově totožnou verzi rozhodnutí, nejedná se o vydání nového rozhodnutí o téže věci, ale pouze o vyhotovení „stejnopisu“ původního rozhodnutí, což není v rozporu se zákonem, jak bylo uvedeno shora.

S ohledem na výše uvedené dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Soud přitom neshledal žádnou vadu, k níž by byl povinen přihlédnout i bez návrhu (§ 109 odst. 3, věta za středníkem s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá na jejich náhradu právo. Žalovanému žádné náklady převyšující běžnou administrativní činnost nevznikly, a tudíž mu nebyla náhrada nákladů řízení přiznána.

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

V Brně dne 29. ledna 2010

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu