

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudkyň Mgr. Daniely Zemanové a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci stěžovatele **J. H.**, zastoupeného Jiřím Jandou, advokátem se sídlem v Náchodě, Kamenice 155, za účasti **Finančního ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem v Hradci Králové, Horova 17, v řízení o kasační stížnosti podané proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 27. 10. 2006, č. j. 31 Ca 311/2005 – 36,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 27. 10. 2006, č. j. 31 Ca 311/2005 - 36, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Stěžovatel kasační stížností napadá v záhlaví označený rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové (dále jen „krajský soud“), kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové (dále jen „žalovaný“) ze dne 6. 9. 2005, č. j. 2286/110/2005-Bud. Tímto rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti rozhodnutí Finančního úřadu v Broumově (dále jen „finanční úřad“) ze dne 21. 9. 2004, č. j. 31151/04/244970/2772, jímž byl podle zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), a zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, dodatečně stanoven základ daně ve výši 5 362 104,60 Kč a dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob ve výši 1 677 379 Kč za zdaňovací období roku 2001.

Stěžovatel označil za důvody kasační stížnosti skutečnosti uvedené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění (dále jen „s. ř. s.“). Dle jeho názoru krajský soud dospěl k chybnému závěru, když nedořešení otázky

řádného doručení platebního výměru neposoudil jako příčinu nezákonnosti rozhodnutí. Krajský soud otázku doručení posoudil správně, avšak z tohoto zjištění dovodil nesprávné právní závěry. Pokud není správně zjištěno a posouzeno doručení platebního výměru, není možno dojít ani ke správnému právnímu názoru ohledně právních účinků vyplývajících z vydaného rozhodnutí. Na podporu svých tvrzení stěžovatel argumentuje rozsudkem Krajského soudu v Brně ze dne 16. 4. 2003, sp. zn. 30 Ca 423/2000, a nálezem Ústavního soudu ze dne 24. 2. 2000, sp. zn. IV. ÚS 591/99.

Ze správního spisu žalovaného Nejvyšší správní soud zjistil následující relevantní skutečnosti rozhodné pro posouzení důvodnosti kasační stížnosti:

Finanční úřad zahájil dne 29. 10. 2003 u stěžovatele daňovou kontrolu v rozsahu popsaném v protokolu o ústním jednání z téhož dne, č. j. 33974/03/244930/8272, mimo jiné i na dani z příjmů fyzických osob za rok 2001. Po provedení této kontroly se dne 20. 9. 2004 stěžovatel dostavil na základě předvolání na finanční úřad za účelem projednání zprávy o daňové kontrole, č. j. 30922/04/244930/8272. V protokolu o ústním jednání z tohoto data je uvedeno, že stěžovatel se z důvodu své pracovní neschopnosti necítil být schopen účasti na protokolovaném ústním jednání. Proto byl finančním úřadem poučen o tom, že jestliže jeho nemoc zabraňuje projednání závěrů daňové kontroly a současně nevyužil možnost ustanovit si pro jednání zástupce, bude mu zpráva o výsledku provedené daňové kontroly zaslána poštou. Finanční úřad tak následně skutečně učinil a stěžovateli odeslal prostřednictvím držitele poštovní licence zásilku obsahující vedle dalších písemností i dodatečný platební výměr na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2001 a zmíněnou zprávu o daňové kontrole.

Ze správního spisu Nejvyšší správní soud dále ověřil, že přípisem ze dne 3. 3. 2004 stěžovatel oznámil finančnímu úřadu změnu svého trvalého bydliště, P. 10, P. Předmětná poštovní zásilka obsahující i dodatečný platební výměr ze dne 21. 9. 2004 byla doručována právě na tuto adresu. Vzhledem ke skutečnosti, že stěžovatel měl sjednánu dosílku do jedné ze svých provozoven, byla zásilka přeposlána, a to na adresu N., K. Zde poštovní doručovatelka dne 27. 9. 2004 provedla pokus o doručení písemností, který byl však neúspěšný, neboť adresát odmítl převzetí zásilky. Ačkoli z evidence držitele poštovní licence vyplývá, že zásilku odmítl převzít stěžovatel (u doručované zásilky je uvedeno jeho jméno a číslo jeho občanského průkazu), ten tvrdil, že došlo k pochybení, neboť v inkriminované době se vůbec ve své provozovně v N. nenacházel. Finančnímu úřadu předložil několik návrhů na provedení důkazů, a to především potvrzení o psychiatrické konzultaci vydané v Psychiatrické léčebně v P. 8 – B. primářkou MUDr. M. Š. Dále doložil čestná prohlášení svého bratra, který měl být tou osobou, které se poštovní doručovatelka pokusila předmětnou zásilku doručit, a dalších osob, svých zaměstnanců, kteří tuto skutečnost potvrdili.

Dne 25. 10. 2004 se k finančnímu úřadu dostavil zástupce stěžovatele, Ing. S. K., který proti dodatečnému platebnímu výměru podal odvolání, a to s tím, že stěžovatel dosud neměl možnost podrobně se seznámit se zprávou o kontrole. Vzhledem k pokračující pracovní neschopnosti stěžovatele zástupce požádal o možnost doplnit odvolání ve lhůtě dvou měsíců od konce odvolací lhůty. Finanční úřad této žádosti rozhodnutím ze dne 26. 10. 2004 vyhověl, stěžovatel však své odvolání nijak nedoplnil. Namísto toho se obrátil na Finanční úřad pro Prahu 10, který byl po přestěhování jeho místně příslušným správcem daně, a zde podal připomínky ke zprávě o daňové kontrole obsahující i námitku proti postupu finančního úřadu ve smyslu ustanovení § 16 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků. Zde odkázal na svou námitku ze dne 1. 12. 2004 a v obou těchto podáních poukazoval na skutečnost, že zásilka

obsahující dodatečný platební výměr na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2001 a jemu předcházející zpráva o daňové kontrole nebyla řádně doručena v souladu s ustanovením § 17 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků, a z téhož důvodu proto nebyla ani ukončena daňová kontrola za rok 2001. Dále reagoval na předmětnou zprávu o kontrole, přičemž nijak nezpochybňoval, že fakticky nebyl obeznámen s jejím obsahem. Žalovaný, který ve věci následně rozhodoval, dospěl ve vztahu ke sporné otázce doručování k závěru, že bratr stěžovatele je osobou stěžovateli blízkou, zaměstnankyně stěžovatele P. H. doručování neviděla a hovor mezi poštovní doručovatelkou a osobou, jíž bylo doručováno, neslyšela a další zaměstnanci stěžovatele, J. M. a J. S., hovor rovněž neslyšeli a vyjadřovali se pouze o tom, co slyšeli zprostředkovaně. Proto rozhodl tak, že prohlášení těchto čtyř osob nelze osvědčit jako důkaz.

Krajský soud se ve svém rozsudku vyjádřil mimo dalších sporných bodů rovněž k doručování dodatečného platebního výměru a zprávy o daňové kontrole. Přisvědčil žalobci v tom, že otázka doručení nebyla finančním úřadem uspokojivě došetřena a potažmo ani žalovaným v odůvodnění jeho rozhodnutí dostatečně a řádně hodnocena. Uvedl však, že tato procesní vada ve svém důsledku neměla vliv na procesní práva žalobce, když ten prostřednictvím svého zástupce podal odvolání, v němž netvrdil, že neměl možnost se s obsahem zmíněných listin seznámit, napadené rozhodnutí v odvolání přesně identifikoval a na závěry uvedené ve zprávě o kontrole reagoval ve svých připomínkách z 3. 2. 2005. Krajský soud proto uzavřel, že nedořešení otázky doručení zprávy o kontrole a dodatečného platebního výměru nezapříčinilo nezákonnost rozhodnutí žalovaného pro procesní vady.

Kasační stížnost je podle § 102 a násl. s. ř. s. přípustná. Stěžovatel formálně opírá kasační stížnost o důvody dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tj. o nezákonnost rozhodnutí spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem. Obsahově námitky tomuto určení odpovídají. Rozsahem a důvody kasační stížnosti je Nejvyšší správní soud podle § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. vázán.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu stížních bodů a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Podle ustanovení § 16 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků platí, že po provedení daňové kontroly *o výsledku zjištění sepíše pracovník správce daně zprávu o daňové kontrole. Po projednání této zprávy ji spolupodepisuje kontrolovaný daňový subjekt a pracovník správce daně. Bezdůvodné odepření podpisu kontrolovaným daňovým subjektem je pro platnost ve zprávě uvedených zjištění bezvýznamné a o tomto musí být ve zprávě kontrolovaný daňový subjekt výslovně poučen. Jedno vyhotovení kontrolní zprávy obdrží kontrolovaný daňový subjekt. Den podpisu zprávy je též dnem jejího doručení. Je-li výsledkem kontrolního zjištění skutečnost, odůvodňující dodatečné stanovení daně, může být součástí zprávy o daňové kontrole i dodatečný platební výměr. Při dodatečném stanovení daně správce daně přihlédne ke všem okolnostem, které byly při daňové kontrole zjištěny. Odmítne-li daňový subjekt zprávu převzít nebo se jejímu převzetí a projednání vyhýbá, odešle se mu v poštovní zásilce s doručenkou.*

V souladu s § 32 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků *v daňovém řízení lze ukládat povinnosti nebo přiznávat práva jen rozhodnutím. Tato rozhodnutí jsou pro příjemce právně účinná jen, jsou-li jim řádným způsobem doručena nebo sdělena, pokud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak.*

Proces doručování je upraven v § 17 citovaného právního předpisu, podle jehož prvého odstavce *správce daně doručuje úřední písemnosti zpravidla poštou. Tyto písemnosti může však doručit i svými pracovníky*. Rozhodnutí, kterým je platební či dodatečný platební výměr, se doručují v souladu s § 17 odst. 4 písm. b) zákona o správě daní a poplatků do vlastních rukou, *není-li adresát takové písemnosti zastižen, ačkoliv se v místě doručení zdržuje, uloží doručovatel písemnost v místně příslušné provozovně držitele poštovní licence nebo u obecního úřadu a příjemce o tom vhodným způsobem vyrozumí. Nevyzvedne-li si příjemce písemnost do patnácti dnů od uložení, považuje se poslední den této lhůty za den doručení, i když se příjemce o uložení nedozvěděl*. V § 17 odstavci 6 zákona o správě daní a poplatků je pak zakotveno, že *odepře-li příjemce bezdůvodně písemnost přijmout, je doručena dnem, kdy bylo její přijetí odepřeno; na to musí doručovatel příjemce upozornit*. V úzké souvislosti s tímto zákon v § 31 odst. 8 (vedle dalších bodů) stanoví, že *správce daně prokazuje a) doručení vlastních písemností daňovému subjektu, b) existenci skutečností rozhodných pro užití právní domněnky a nebo právní fikce*. Na ustanovení § 17 odst. 5 a 6 dopadá povinnost správce daně podle § 31 odst. 8 písm. a), ale i b), neboť v obou případech nelze hovořit o faktickém doručení, ale o fikci konstruované zákonem.

K otázce prokazování doručení a fikce se Nejvyšší správní soud vyjádřil již ve svém rozsudku ze dne 27. 4. 2006, č. j. 2 Afs 158/2005 - 82, publikovaném na www.nssoud.cz, v němž dospěl k závěru, že „*správce daně nese podle § 31 odst. 8 písm. a) a b) zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve spojení s § 17 odst. 5 tohoto zákona důkazní břemeno ohledně prokázání skutečnosti, že písemnost doručovaná daňovému subjektu mu také byla fakticky doručena, nebo že byla doručena nikoli fakticky, nýbrž náhradním způsobem (tzv. fikcí) za splnění striktních zákonných podmínek. Správce daně proto nese důkazní břemeno ve vztahu ke všem skutkovým podmínkám, jež musí být splněny v případě, že má být adresátu doručeno fikcí.*“ Ačkoli se toto rozhodnutí týkalo ustanovení § 17 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, je za použití výše uvedené argumentace o fikci doručení konstruované i v § 17 odst. 6 aplikovatelné i na toto ustanovení.

K obecnější problematice nutnosti dodržení přesného procesního postupu ve vztahu ke zkrácení daňového subjektu na jeho právech zaujal názor i Ústavní soud, a to v usnesení ze dne 27. 8. 2003, sp. zn. I. ÚS 148/02, kde uvedl, že „*jakýkoliv proces neexistuje samoúčelně, nýbrž jeho cílem je dosažení vzniku, změny či zániku hmotných práv a povinností fyzických či právnických osob. Tato skutečnost se musí nutně odrážet také v rovině základních práv a svobod, v daném případě ve sféře vymezení rozsahu práva na spravedlivý proces. Teprve takové porušení objektivních procesních pravidel by mohlo být zásahem do subjektivního práva na spravedlivý proces, které by skutečně jednotlivce omezilo v některém konkrétním subjektivním procesním právu, například v nemožnosti provést konkrétní stěžovatelem zamýšlený procesní úkon, čímž by byl v důsledku znevýhodněn oproti jinému účastníkovi řízení či zkrácen na svých hmotných právech.*“ Při aplikaci této obecné úvahy na projednávanou věc je zřejmé, že právní názor krajského soudu o nezkrácení stěžovatele na jeho procesních právech není aplikovatelný vždy. Platební výměr je bezesporu rozhodnutím ve smyslu ustanovení § 32 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků a právní účinky vyvolává jen tehdy, je-li řádným způsobem doručen. Krajskému soudu by tedy ve světle citovaného usnesení Ústavního soudu bylo možno přisvědčit, pokud by se v dané věci jednalo o doručování písemnosti, která se přímo a bezprostředně nedotýkala práv a povinností daňového subjektu, a nelze ji považovat za rozhodnutí dle § 32 odst. 1.

Za daného skutkového stavu lze akceptovat závěry krajského soudu ohledně neporušení práv stěžovatele jakožto daňového subjektu způsobem předání zprávy o daňové kontrole. Jestliže z jednání stěžovatele a jeho zástupce je zřejmé, že se se závěry uvedenými ve zprávě o daňové kontrole seznámili, pak není nutno pouze z důvodu neobjasnění způsobu předání této zprávy vždy bez dalšího dovozovat porušení subjektivních práv daňového subjektu. Primárním účelem zprávy o daňové kontrole je seznámit daňový subjekt s výsledky daňové kontroly a s případnými důvody dodatečného doměření daně. Je samozřejmě zájmem správce daně, aby byl dodržen postup dle § 16 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků, ovšem pro posouzení zachování práv kontrolovaného subjektu je zásadním, zda se měl možnost s obsahem této zprávy seznámit či nikoliv (shodně viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 9 Afs 40/2007, ze dne 18. 7. 2007, zveřejněno na www.nssoud.cz). Přestože dle názoru Nejvyššího správního soudu by bylo vhodnější se těmito skutečnostmi v odůvodnění napadeného rozhodnutí krajského soudu zabývat podrobněji, nelze uvedený závěr krajského soudu označit za nesprávný. Stěžovatel však předmětem řízení o kasační stížnosti neučinil správnost doručení zprávy o daňové kontrole, namítal pouze nezákonnost rozhodnutí krajského soudu spočívající v posouzení doručení platebního výměru.

V případě přezkumu zákonnosti rozhodnutí správce daně, jakým je dodatečný platební výměr, je zcela zásadní otázka, zda se toto rozhodnutí pro příjemce stalo právně účinným či nikoli. Bez spolehlivého zjištění této skutečnosti nelze mít jistotu, zda jím byly jeho adresátovi uloženy povinnosti, lze je účinně vymáhat a zasáhlo tak do sféry jeho práv a povinností. Z výše citovaného § 32 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků je zcela zřejmé, že u těchto písemností nelze pouze prokázat, že se adresát seznámil s jejich obsahem, ale je zde výslovně stanovena podmínka jejich řádného doručení, tj. zákonem předpokládaným způsobem. Doručení vlastních písemností prokazuje dle § 31 odst. 8 písm. a) zákona o správě daní a poplatků správce daně. V daném případě správce daně doručení platebních výměrů neprokázal, což připustil i krajský soud. Nelze však souhlasit s jeho závěrem, že včasným a řádným podáním odvolání jsou nejasnosti ohledně doručení platebních výměrů zhojeny, neboť, jak je uvedeno výše, prokázání možnosti daňového subjektu seznámit se s obsahem rozhodnutí (a tedy možnosti reagovat na jeho obsah) není dle § 32 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků relevantní. Pokud by rozhodnutí nebyla stěžovateli řádně doručena, nebyla by dle § 32 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků účinná, což vylučuje provedení odvolacího řízení, případně dalších řízení předpokládaných zákonem o správě daní a poplatků, v souladu se zákonem. Nebylo-li správcem daně v rozporu s § 31 odst. 8 písm. a) zákona o správě daní a poplatků spolehlivě prokázáno, zda prvostupňové rozhodnutí je vůči daňovému subjektu účinné, tj. bylo-li mu řádně doručeno, pak tento nedostatek nemůže zhojit pouhé vydání rozhodnutí v další instanci, aniž by se s touto skutečností uspokojivě vypořádalo. Jinými slovy jsou-li pochybnosti o řádném doručení dodatečných platebních výměrů, pak jsou zde rovněž pochybnosti o účinném vyměření (doměření) daně. Bez posouzení této otázky se není možno zabývat námitkami ohledně jednotlivých položek doměřené daně, jak učinil krajský soud, neboť není zřejmé, zda daň byla vůbec doměřena.

Nejvyšší správní soud se na základě uvedených důvodů ztotožnil s námitkou stěžovatele, že krajský soud nesprávně posoudil právní otázku týkající se důsledků neprokázání doručení prvostupňových dodatečných platebních výměrů, a proto napadené rozhodnutí dle 110 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

V tomto dalším řízení je krajský soud povinen v souladu s vysloveným právním názorem Nejvyššího správního soudu, jímž je dle ustanovení § 110 odst. 3 s. ř. s. vázán, znovu posoudit žalobní návrh stěžovatele, zejména se zaměřením na prokázání doručení zásilky obsahující dodatečné platební výměry ze strany správce daně.

V novém rozhodnutí pak krajský soud rozhodne také o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti ve smyslu ustanovení § 110 odst. 2 s. ř. s.

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

V Brně dne 19. září 2007

JUDr. Radan Malík
předseda senátu