

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců JUDr. Miluše Doškové a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobce: **Ing. J. R.**, zastoupeného Mgr. Michalem Gemrotem, advokátem se sídlem Záhřebská 50/148, Praha, proti žalovanému: **Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu**, se sídlem Štěpánská 619/28, Praha, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 10. 8. 2011, č. j. 5 Ca 305/2008 - 25,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

[1] Finanční úřad pro Prahu 6 (dále „správce daně“) vydal dne 31. 12. 2001 rozhodnutí, č. j. 269116/01/006522/5998, jímž byla žalobci (dále jen „stěžovatel“) dodatečně konkludentně stanovena daňová povinnost k dani z příjmů fyzických osob za rok 1997. Proti tomuto rozhodnutí podal stěžovatel odvolání, k němuž správce daně vydal dne 22. 1. 2008 rozhodnutí, č. j. 14996/08/006521/7187, kterým odvolání stěžovatele zamítl pro opožděnost. Odvolání stěžovatele proti tomuto rozhodnutí správce daně Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu (dále „žalovaný“) dne 21. 7. 2008 zamítlo. Žalobu stěžovatele proti rozhodnutí žalovaného pak zamítl Městský soud v Praze shora označeným rozsudkem.

II. Obsah kasační stížnosti

[2] Stěžovatel v kasační stížnosti uplatnil důvody obsažené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s."). Namítá nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky městským soudem v předcházejícím řízení a dále vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech.

[3] V prvé řadě stěžovatel podrobněji poukázal na základní principy výkonu státní moci v právním státě, jež vyplývají z ústavního pořádku ČR. Zdůraznil, že tyto principy je soud povinen přímo aplikovat.

[4] V další části kasační stížnosti stěžovatel přibližuje okolnosti doručení rozhodnutí správce daně. Uvádí, že dne 7. 12. 2001 podal do podatelny správce daně podání označené jako *„dodatečné daňové přiznání na základě výzvy č. j.: 246569/01/006912/5998 ze dne 7. 11. 2001, kterou jsem převzal dne 23. 11. 2001"*. Přílohou tohoto písemného podání byla dvě daňová přiznání a v textu podání stěžovatel uvedl, že nesouhlasí s tím, že by příjem z prodeje bytu č. 1372/3, který se nachází v domě č. p. 1372, včetně odpovídajícího podílu ve výši 553/7247 na domě a pozemku parc. číslo 1399, vše katastrální území Žižkov, obec Praha 3, okres Praha, podléhal dani z příjmu. Stěžovateli pak nebylo doručeno žádné rozhodnutí správce daně, jímž by bylo o tomto podání žalobce rozhodnuto. Stěžovatel se proto dne 6. 12. 2007 dostavil osobně ke správci daně, nahlédl do svého daňového spisu a zjistil, že spis obsahuje konkludentní rozhodnutí správce daně ze dne 31. 12. 2001, kterým mu byla dodatečně vyměřena daň z příjmu fyzických osob za rok 1997.

[5] Pro vydání konkludentního rozhodnutí nebyly dle stěžovatele splněny zákonné podmínky, což vyslovil i Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 15. 5. 2007, č. j. 2 Afs 175/2006 - 97. Stěžovatel má za to, že daň mu měla být vyměřena platebním výměrem v souladu s ustanovením § 46 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád"). Dle pravidel pro doručování (§ 17 odst. 1 a 7 daňového řádu) se tak nestalo, přičemž dle ustanovení § 48 odst. 5 daňového řádu mohl stěžovatel podat proti rozhodnutí správce daně odvolání do 30 dnů od jeho doručení. Vzhledem k tomu, že rozhodnutí správce daně ze dne 31. 12. 2001 bylo stěžovateli doručeno dne 6. 12. 2007 (nahlédnutím do spisu), odvolání ze dne 6. 12. 2007 bylo podáno včas.

[6] Stěžovatel nesouhlasí s názorem žalovaného (a krajského soudu), že k doručení předmětného rozhodnutí správce daně došlo dne 2. 12. 2003, kdy do daňového spisu stěžovatele nahlédl jeho právní zástupce s omezenou plnou mocí. Konkludentní rozhodnutí bylo nezákonné, neboť pro jeho vydání scházely zákonné předpoklady. Stěžovatel se nemůže ztotožnit s názorem soudu, že konkludentní rozhodnutí není rozhodnutím písemným a že se na něj nevztahují požadavky na doručování podle daňového řádu. Tento závěr neodpovídá obsahu daňového spisu, kde je konkludentní rozhodnutí učiněno na jednom ze stěžovatelových podání, a to psané rukou a opatřené razítkem. Za situace, kdy byl postup správce daně nezákonný a písemný, je podle stěžovatele nutné trvat na tom, aby mu toto rozhodnutí bylo řádně dle daňového řádu doručeno. Závěr soudu stěžovatele zbavuje práva na obranu proti tomuto konkludentnímu (a nezákonnému) rozhodnutí.

[7] Závěr soudu o počátku běhu lhůty pro odvolání proti konkludentnímu rozhodnutí – „když se žalobce o rozhodnutí dozví" – nemá oporu v provedeném dokazování, je v rozporu s obsahem daňového spisu a rozhodně nepřispívá k ochraně

oprávněných zájmů občanů a nešetří jejich základní práva. Soud zcela pominul, že konkludentní rozhodnutí je uvedeno na výzvě správce daně ze dne 5. 11. 2003, č. j. 259669/03/006940/7713. Z odůvodnění rozsudku není zřejmé, proč soud stanovil počátek běhu lhůty pro odvolání na 2. 12. 2003 a nikoli na 5. 11. 2003, když již z uvedené výzvy se žalobce dozvěděl o existenci rozhodnutí.

[8] Na základě uvedených důvodů stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného

[9] Žalovaný se ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že stěžovateli byla daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 1997 vyměřena v souladu s ustanovením § 46 odst. 5 daňového řádu dle daňového přiznání ze dne 23. 6. 1998 ke dni 30. 6. 1998. Následně správce daně zjistil, že v rámci vyměření této daně nedošlo ke zdanění prodeje nemovitosti ve vlastnictví stěžovatele. Tuto skutečnost správce daně se stěžovatelem projednal dne 30. 7. 1998. Správce daně následně výzvou č. j. 246569/01/006912/5998 ze dne 7. 11. 2001, doručenou dne 23. 11. 2001, vyzval stěžovatele k podání dodatečného daňového přiznání. Stěžovatel nato předložil správci daně dvě daňová přiznání společně s průvodním dopisem, a to dodatečné daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 1997 ze dne 6. 12. 2001, ve kterém byly uvedeny příjmy z prodeje nemovitosti, a řádné daňové přiznání ze dne 6. 12. 2001, kde příjmy z prodeje nemovitostí uvedeny nebyly, a které bylo shodné s již vyměřeným řádným daňovým přiznáním ze dne 23. 6. 1998. Řádné daňové přiznání vzal správce daně z důvodu jeho shody s původním daňovým přiznáním ze dne 23. 6. 1998 pouze na vědomí a založil ho do spisu.

[10] K námitce nezákonnosti rozhodnutí o vyměření daně dle ustanovení § 46 odst. 5 daňového řádu dle dodatečného daňového přiznání žalovaný uvádí, že Nejvyšší správní soud ve svém rozhodnutí ze dne 15. 5. 2007, č. j. 2 Afs 175/2006 - 89, nekonstatoval nezákonnost rozhodnutí o konkludentním vyměření daně, nýbrž uvedl, že vzhledem k řádnému nevyužití opravných prostředků ze strany stěžovatele nebyla nezákonnost rozhodnutí o konkludentním vyměření daně v odpovídajícím řízení zjištěna. Rozhodnutí o dodatečném vyměření daně tedy nebylo zrušeno a nadále existuje.

[11] Co se týká namítané nesprávnosti posouzení doručení rozhodnutí o konkludentním vyměření daně, žalovaný napadené rozhodnutí městského soudu považuje za jednoznačné a dostatečné. Stěžovatel se s rozhodnutím o konkludentním vyměření daně seznámil nejpozději dne 2. 12. 2003, kdy nahlížel do spisu a kdy s ním byl projednán daňový nedoplatek. Odvolání však nepodal. Skutečnosti, že stěžovatel byl s konkludentním vyměřením daně takto seznámen, nasvědčuje i okolnost, že v roce 2005 podal správní žalobu Městskému soudu v Praze (sp. zn. 5 Ca 249/2005).

[12] K formě rozhodnutí o konkludentním vyměření daně dle § 46 odst. 5 daňového řádu, která není písemná, žalovaný uvádí, že právní úprava tohoto typu vyměření daně je jednoznačná a srozumitelná a v daňové praxi fungující.

IV. Posouzení přípustnosti kasační stížnosti

[13] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval otázkou přípustnosti kasační stížnosti. Kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána osobou oprávněnou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.), a je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

[14] V daném případě se jedná o druhou kasační stížnost stěžovatele, která se týká rozhodnutí správce daně ze dne 31. 12. 2001 o konkludentním vyměření daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1997. Proti tomuto rozhodnutí podal stěžovatel žalobu, kterou Městský soud v Praze výrokem II. rozsudku ze dne 16. 6. 2006, č. j. 5 Ca 249/2005 - 47, odmítl jako nepřípustnou podle § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s., z důvodu nevyčerpání řádných opravných prostředků, jež zákon připouští. Proti tomuto rozsudku podal stěžovatel kasační stížnost, kterou Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 15. 5. 2007, č. j. 2 Afs 175/2006 - 89, ve vztahu k výroku II., jímž městský soud odmítl žalobu stěžovatele proti rozhodnutí správce daně ze dne 31. 12. 2006, zamítl.

[15] Podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. je kasační stížnost nepřípustná proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu. V této věci směřuje kasační stížnost proti rozsudku městského soudu, jímž bylo rozhodnuto o žalobě proti rozhodnutí žalovaného o odvolání stěžovatele proti předmětnému rozhodnutí správce daně ze dne 31. 12. 2001. Nyní se tedy jedná o přezkum rozhodnutí o odvolání, tj. o opravném prostředku, jehož nevyčerpání bylo v předchozím soudním řízení shledáno jako překážka pro věcné posouzení. Kasační stížnost je tedy přípustná.

V. Posouzení důvodnosti kasační stížnosti

[16] Důvodnost kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[17] V prvé řadě je vhodné připomenout, jak Nejvyšší správní soud ve vztahu k napadenému rozhodnutí správce daně uvážil již v řízení o první kasační stížnosti stěžovatele (rozsudek ze dne 15. 5. 2007, č. j. 2 Afs 175/2006 - 89), kterou mj. potvrdil odmítavý rozsudek městského soudu z důvodu nevyčerpání opravných prostředků. Z těchto závěrů, od nichž není důvod se odchýlit, je nutné vyjít i pro účely posouzení této kasační stížnosti.

[18] Jak bylo uvedeno v odkazovaném rozsudku, „*vyměření daně postupem podle § 46 odst. 5 daňového řádu je na místě, neodchyluje-li se vyměřená daň od daně uvedené v daňovém přiznání nebo hlášení. V tom případě nemusí správce daně sdělovat daňovému subjektu výsledek vyměření, pokud o to daňový subjekt výslovně nepožádá nejpozději do konce příštího zdaňovacího období. Za den vyměření daně a současně za den doručení tohoto rozhodnutí daňovému subjektu se považuje poslední den lhůty pro podání daňového přiznání nebo hlášení, a bylo-li daňové přiznání nebo hlášení podáno opožděně, den, kdy došlo správci daně. Stejně se při počítání lhůt postupuje i u dodatečného daňového přiznání nebo hlášení. Tento zjednodušený způsob vyměření daně je na místě pouze tam, kde není pochyb o obsahu daňového přiznání a o jeho správnosti. V takovém případě není třeba pochybovat o ústavnosti tohoto způsobu vyměření daně, a to bez ohledu na to, že se výsledek vyměření nesděluje. Daňový subjekt*

jednoznačně deklaruje svou vůli zdanit určité konkrétní příjmy a správce daně o správnosti a úplnosti přiznání nemá pochyb.

[19] *V daném případě ovšem daňový subjekt předložil k výzvě správce daně daňová přiznání dvě, a to ve vztahu k rozhodnému spornému příjmu zcela opačná. Předložení doprovodil i písemným vyjádřením, jímž se k rozporu mezi oběma daňovými přiznáními vyjádřil tak, že dodatečné daňové přiznání obsahující sporný příjem podává jen proto, aby splnil výzvu, že je však nepovažuje za správné, neboť tento příjem sice obdržel, ale nepovažuje jej za dani podléhající. Za takové situace mohl rozpornost projevené vůle daňového subjektu správce daně odstranit jen rozhodnutím o dani, pokud chtěl daňovou povinnost oproti poslední známé daňové povinnosti (vyměřené v r. 1998) změnit a daň doměřit. Správce daně tak ovšem neučinil a daň doměřil konkludentně.*“

[20] K námitce stěžovatele v první kasační stížnosti neshledal Nejvyšší správní soud napadené rozhodnutí správce daně nicotným, připustil pouze úvahu o jeho možné nezákonnosti. „*Vzhledem k tomu, že za dané situace podmínky k tomuto způsobu vyměření byly sporné a správce daně měl postupovat jinak, bylo by možno takové vyměření považovat jen za nezákonné. Stěžovatel měl možnost proti němu podat odvolání. Je pravdou, že konkludentní vyměření daně se sděluje jen na žádost a fikce vydání i doručení rozhodnutí nastává ze zákona. Namítá-li stěžovatel, že nebyl povinen ani žádat o sdělení, ani nahlížet do spisu, lze mu přisvědčit. Ovšem za stavu, kdy sám k výzvě správce daně podal dvě různá daňová přiznání, lze za přiměřené situaci předpokládat zájem na tom, jak s nimi správce daně naložil. Nicméně lze připustit, že stěžovatel nemohl předpokládat, že za dané situace bude daň vyměřena konkludentně. Význam by to však mělo jen za situace, kdy by odvolání podal nikoliv v návaznosti na zákonnou fikci doručení, ale až poté, kdy skutečnost konkludentního vyměření daně zjistil. Tak se stalo nejpozději dne 2. 12. 2003, kdy nahlížel do spisu a kdy s ním byl projednáván daňový nedoplatek. Přesto ani v návaznosti na toto zjištění nepodal odvolání. Podal-li by ho, pak by odvolací orgán v rámci odvolacího řízení musel v prvé řadě vážit jeho včasnost, a to s přihlédnutím ke konkrétním skutečnostem tohoto případu, stejně tak jako by tuto úvahu musel učinit soud, pokud by nepříznivé rozhodnutí o odvolání bylo napadeno žalobou.*“

[21] Ve srovnání se situací, která byla předmětem řešení ve věci stěžovatele v rámci předcházejícího řízení před správními soudy, již nyní mohl městský soud žalobu věcně přezkoumat, neboť stěžovatel podáním odvolání proti rozhodnutí správce daně vyčerpal opravné prostředky, čímž otevřel cestu k ochraně svých subjektivních veřejných práv v soudním přezkumu (§ 5 s. ř. s.). Bylo-li odvolání stěžovatele pro opožděnost odmítnuto, klíčovou otázkou je včasnost podání odvolání proti rozhodnutí správce daně ze dne 31. 12. 2001 o konkludentním vyměření daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1997.

[22] Jak bylo uvedeno již v rozsudku o první kasační stížnosti, v daném případě začala běžet lhůta pro podání odvolání nejpozději dnem 2. 12. 2003, kdy stěžovatel (jeho právní zástupce) nahlížel do spisu a kdy s ním byl daňový nedoplatek projednán. Vzhledem ke konkrétním okolnostem věci dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že se neuplatní fikce doručení rozhodnutí ve smyslu § 46 odst. 5 daňového řádu (cit výše), nýbrž že za den doručení je nutno považovat den, kdy se stěžovatel s rozhodnutím o konkludentním vyměření daně prokazatelně seznámil. S tím není v rozporu tvrzení stěžovatele v kasační stížnosti, že se o existenci předmětného rozhodnutí dozvěděl již z výzvy správce daně ze dne 5. 11. 2003, č. j. 259669/03/006940/7713.

[23] Nelze tak přisvědčit stěžovateli, který tvrdí, že teprve dne 6. 12. 2007, kdy nahlédl do daňového spisu, zjistil, že spis obsahuje konkludentní rozhodnutí ze dne 31. 12. 2001. Tomu odpovídá i skutečnost, že proti tomuto rozhodnutí správce daně již v roce 2005 stěžovatel podal správní žalobu, později řešenou v řízení o kasační stížnosti. Vzhledem k třicetidenní lhůtě pro podání odvolání (§ 48 odst. 5 daňového řádu) tak rozhodně nelze považovat odvolání stěžovatele ze dne 6. 12. 2007, podané správci daně dne 7. 12. 2007, za včasné.

[24] Pokud stěžovatel namítá, že pro vydání konkludentního rozhodnutí nebyly splněny zákonné podmínky, při prokazatelně opožděném odvolání není možné se touto otázkou věcně zabývat. Předpokladem soudního přezkumu zákonnosti vydání rozhodnutí, jímž byla stěžovateli (konkludentně) dodatečně stanovena daňová povinnost, je totiž včasné podání opravného prostředku. Bylo v zájmu stěžovatele, aby odvolání podal ve lhůtě pro odvolání od okamžiku, kdy se s předmětným rozhodnutím správce daně seznámil. Neučinil-li tak, je nutno to přičítat jen k jeho tíži.

[25] Ohledně námitky stěžovatele, že konkludentní rozhodnutí je rozhodnutím písemným (a proto mu mělo být v písemné podobě doručeno ve smyslu § 17 daňového řádu), lze uvést, že pokud byla daň vyměřena ve smyslu § 46 odst. 5 daňového řádu konkludentně (bez ohledu na to, zda se tak stalo zákonným způsobem či nikoli), neuplatní se ustanovení o doručování písemností podle § 17 daňového řádu. K doručení rozhodnutí (platebního výměru, resp. dodatečného platebního výměru) v písemné podobě se všemi náležitostmi (viz § 32 odst. 2, 3 daňového řádu) musí dojít vždy, když chce správce daně vyměřit daň ve výši odchylné, než která byla uvedena v daňovém přiznání. Ke konkludentnímu vyměření daně pak dochází tehdy, je-li její výše shodná s výši daně uvedené v daňovém přiznání. V takovém případě je správce daně zmocněn k tomu „*nesdělovat daňovému subjektu výsledek vyměření*“, ledaže o to daňový subjekt ve stanovené lhůtě výslovně požádá. Toto případné sdělení výsledku konkludentního vyměření má přitom jen informativní charakter, jeho doručení již nezakládá právní účinky ve smyslu § 32 odst. 1 daňového řádu, neboť ty nastaly na základě zvláštní úpravy již fiktivním doručením fiktivně vydaného platebního výměru.

[26] Konkludentní vyměření daně ve smyslu § 46 odst. 5 daňového řádu je tedy fiktivním platebním výměrem, který právně existuje, byť fakticky (ve formě rozhodnutí) vydán nebyl. Výsledek postupu správce daně podle uvedeného ustanovení daňového řádu se projeví pouze v daňovém spisu, konkrétně v příslušné kolonce daňového přiznání, v níž se provedení vyměření zaznamená; tak tomu ostatně bylo i v případě konkludentního rozhodnutí správce daně o vyměření daně stěžovateli. Jinými slovy, „*tzv. konkludentní vyměření či doměření daně tedy ve skutečnosti není konkludentním, čili mlčky učiněným, nýbrž výslovným, avšak zjednodušeným a interním, tedy navenek (mimo sféru správce daně) se bezprostředně neprojevujícím způsobem vyměření daně. K projevení se uvedeného způsobu vyměření navenek dojde většinou jen tím, že správce daně daňovému subjektu na základě jeho žádosti sdělí výsledek vyměření*“ (cit z usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2010, č. j. 5 Afs 92/2008 - 147, publ. pod č. 2137/2010 Sb. NSS).

VI. Shrnutí a náklady řízení

[27] Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud konstatuje, že kasační stížnost není důvodná, a proto byla zamítnuta (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

[28] O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle ustanovení § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměl úspěch, a úspěšnému žalovanému nevznikly náklady řízení, které by přesahovaly běžnou úřední činnost.

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

V Brně dne 13. března 2012

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu