

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: **PaedDr. V. V.,** zast. JUDr. Marcelou Neuwirthovou, advokátkou se sídlem Dělnická 1a/434, Havířov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno (dříve Finanční ředitelství v Ostravě), proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě ze dne 10. 9. 2010, č. j. 4156/10-1101-806032, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 19. 9. 2012, č. j. 22 Af 107/2010 - 55,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

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

Odůvodnění:

Žalobce (dále jen „stěžovatel“) včasnou kasační stížností napadl v záhlaví označený pravomocný rozsudek Krajského soudu v Ostravě, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě ze dne 10. 9. 2010, č. j. 4156/10-1101-806032. Tímto rozhodnutím bylo zamítnuto stěžovatelovo odvolání proti rozhodnutí (dodatečnému platebnímu výměru) Finančního úřadu Ostrava III ze dne 10. 2. 2010, č. j. 21720/10/390913806444, jímž byla stěžovateli dodatečně vyměřena na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2006 částka 1 187 916 Kč a penále ve výši 237 583 Kč. Orgány finanční správy vyšly z toho, že stěžovatel ukončil k 31. 12. 2005 vedení daňové evidence a od 1. 1. 2006 započal s vedením účetnictví. V souvislosti s uvedeným přechodem byl povinen zvýšit základ daně ve zdaňovacím období, ve kterém bylo zahájeno vedení účetnictví (rok 2006), mj. o hodnotu pohledávek ve výši 3 746 520 Kč,

které by při úhradě byly zdanitelným příjmem a byly nesporně evidovány v majetku stěžovatele k datu 1. 1. 2006. Nesplnění této povinnosti ve vztahu k předmětnému zdaňovacímu období nelze obhájit tím, že povinnost byla dodatečně splněna ve zdaňovacím období roku 2008.

Krajský soud nejprve usnesením ze dne 26. 1. 2012, č. j. 22 Af 107/2010 - 31, žalobu odmítl podle § 46 odst. 1 písm. b) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dál jen „s. ř. s.“) jako opožděně podanou. Vycházel přitom z názoru, že rozhodnutí finančního ředitelství bylo v souladu se zákonem doručeno stěžovateli dne 24. 9. 2010 a od tohoto data běžela dvouměsíční lhůta k podání žaloby. Ta byla podána až dne 29. 11. 2010, tj. po uplynutí zákonné lhůty. Krajský soud rovněž hodnotil plnou moc doručenou správci daně dne 4. 12. 2009; označil ji však za plnou moc omezenou pouze na zastupování před finančním úřadem a pro doručování rozhodnutí žalovaného tudíž nerozhodnou.

Usnesení krajského soudu bylo zrušeno rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 6. 2012, č. j. 2 Afs 26/2012 – 28, dostupném na www.nssoud.cz, a věc byla krajskému soudu vrácena k dalšímu řízení. Podle zdejšího soudu závěr krajského soudu, že se v daném případě jednoznačně jednalo o plnou moc omezenou, neobstojí. V případě neomezené plné moci byl žalovaný povinen podle § 17 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „starý daňový řád“), doručit odvolací rozhodnutí stěžovatelově zástupkyni – advokátce, což neučinil. Nemůže tak obstát závěr o opožděnosti žaloby, pokud je lhůta k jejímu podání počítána od okamžiku fikce doručení stěžovateli.

Opakovaně v předmětné věci rozhodl krajský soud rozsudkem, který je napaden nyní projednávanou kasační stížností. V odůvodnění svého rozhodnutí krajský soud uvedl, že je nadbytečné, aby písemnost byla doručována opětovně zástupkyni stěžovatele. Podstatné je, že se písemnost dostala již do rukou adresáta, a proto není třeba rozhodnutí zrušit a zavázat právním názorem správní orgán k tomu, aby písemnost opětovně doručil. Dále krajský soud v odůvodnění uvedl, že zásada zákazu dvojího zdanění nemůže být argumentem pro obcházení či porušování zákona a právní stav je nezbytné obnovit i v případě, že bude jedna a tatáž hodnota zdaněna dvakrát, neboť takovou situaci lze napravit jinou zákonnou cestou. Skutečnost, že stěžovatel zdanil předmětnou částku za zdaňovací období roku 2008, proto nepovažuje krajský soud za překážku dodatečného zdanění téže částky za zdaňovací období roku 2006.

Stěžovatel kasační stížnost opírá o ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., namítá tedy nesprávné posouzení právní otázky krajským soudem.

Stěžovatel namítá, že napadené rozhodnutí nebylo řádně doručeno, a proto měl krajský soud řízení zastavit s ohledem na předčasnost žaloby. Zároveň měl soud vyslovit, že se věc vrací správci daně s pokynem, aby bylo předmětné rozhodnutí doručeno stěžovatelově zástupkyni. Judikatura, kterou citoval krajský soud, na daný případ nedopadá, neboť se týká jiného skutkového stavu. Tvrzení soudu, že stěžovatel nebyl na svých právech nijak zkrácen tím, že nebylo doručeno jeho zástupkyni, nemůže obstát, jelikož sám Nejvyšší správní soud v předchozím rozsudku shledal vadu při doručování. Stěžovatel v této souvislosti cituje judikaturu Ústavního soudu, podle které porušení

norem jednoduchého práva, jež je v extrémním rozporu s principy spravedlnosti, zakládá dotčení i na základním právu a svobodě.

Dále stěžovatel napadenému rozsudku vytýká, že krajský soud nesprávně nevyhodnotil postup správce daně jako postup rozporný se zásadou zákazu dvojího zdanění. Je pravda, že stěžovatel pochybil, když se odchýlil od vnitropodnikové směrnice, nicméně doměření daně v tomto případě stěžovatele nepřiměřeně postihuje, když vede ke zdanění týchž částek, k nimž byla daň přiznána a zaplacena již dříve, a to ještě předtím, než správce daně přistoupil k daňové kontrole a vydal dodatečný platební výměr. V případě, kdy daňový subjekt uzná své pochybení ohledně nenavýšení daňového základu v letech 2006 a 2007 a tuto svou chybu napraví v daňovém přiznání za rok 2008, tedy ještě před tím, než byla zahájena daňová kontrola, je učiněno zadost podstatě a smyslu právní normy i zájmu státu na řádném výběru daní. Daňový subjekt tak již nemusí být nikterak sankcionován. V tomto ohledu stěžovatel požaduje uplatnění zásady *in dubio mitius*.

Stěžovatel proto navrhuje, aby zdejší soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný ve svém stručném vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že kasační stížnost považuje za nedůvodnou, poukazuje na vydaná rozhodnutí a svá dřívější vyjádření a plně se ztotožňuje se závěry krajského soudu. Navrhuje proto zamítnutí kasační stížnosti.

Nejvyšší správní soud nejprve zkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána včas, stěžovatel je zastoupen advokátkou a jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná. Důvodnost kasační stížnosti pak zdejší soud posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud na úvod konstatuje, že s účinností od 1. 1. 2013 byla dle ustanovení § 19 odst. 1 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, jednotlivá finanční ředitelství zrušena, a jejich právním nástupcem se ve smyslu ustanovení § 7 písm. a) zákona č. 456/2011 Sb., ve spojení s ustanovením § 69 s. ř. s. stalo Odvolací finanční ředitelství, se sídlem v Brně. S ním tedy zdejší soud jednal jako s účastníkem řízení.

Pokud jde o skutkový stav, není zde mezi stěžovatelem a žalovaným žádného sporu. Zdejší soud považuje za dostatečné to, jakým způsobem zjistil skutkový stav krajský soud a k jakým došel skutkovým zjištěním. Z obsahu správního spisu plyne, že zaměstnanci správce daně provedli u stěžovatele daňovou kontrolu na daň z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 2006. Ze zprávy o daňové kontrole, která byla se zástupkyní stěžovatele projednána dne 25. 1. 2010, vyplývá, že stěžovatel přešel k 1. 1. 2006 z vedení daňové evidence na vedení účetnictví. V souvislosti s tímto krokem žalobce porušil ustanovení § 23 odst. 14 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“). Ačkoliv totiž ke dni 1. 1. 2006 evidoval pohledávky ve výši 3 746 520 Kč, nezvýšil o tuto hodnotu základ daně ve zdaňovacím období, v němž bylo zahájeno vedení účetnictví, tj. v roce 2006, ani nevyužil možnosti zahrnout hodnotu pohledávek do základu daně postupně po devět následujících zdaňovacích období, počínaje zdaňovacím obdobím zahájení vedení účetnictví, jak požaduje § 23 odst. 14 věta první ZDP. Skutečnost, že

základ daně za zdaňovací období roku 2006 nebyl upraven dle § 23 odst. 14 ZDP o hodnotu příslušných pohledávek, vyplývá jednoznačně z obsahu daňového přiznání.

Dle plné moci ze dne 2. 12. 2009, předložené správci daně dne 4. 12. 2009, stěžovatel zmocnil zástupkyni *„k zastupování před Finančním úřadem Ostrava III ve věci vedené pod č. j. 134514/09/390931801581, včetně všech řízení navazujících.“* Na základě zprávy o daňové kontrole vydal správce daně dne 10. 2. 2010 pod č. j. 21720/10/390913806444 dodatečný platební výměr, kterým stěžovateli vyměřil daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2006 ve výši 1 187 916 Kč a dále mu vyměřil penále ve výši 237 583 Kč (v záhlaví odvolacího rozhodnutí je nesprávně uvedena výše penále, jde však o zřejmý překlep). Na str. 2 platebního výměru pak uvedl, že stěžovatel je povinen dodatečně vyměřenou daň a dodatečně vyměřené penále v úhrnné výši 1 425 499 Kč uhradit do 30 dnů ode dne doručení platebního výměru. Dodatečný platební výměr byl doručen stěžovateli i jeho zástupkyni. Proti platebnímu výměru podal stěžovatel prostřednictvím své zástupkyně odvolání. Zástupkyně odvolání také doplněním ze dne 7. 4. 2010 blíže odůvodnila. O odvolání bylo rozhodnuto napadeným rozhodnutím žalovaného, které bylo zasláno již pouze stěžovateli.

Ve věci je nutno nejprve posoudit otázku doručování. K této otázce se přímo v této věci již dříve vyslovil Nejvyšší správní soud v citovaném rozhodnutí sp. zn. 2 Afs 26/2012. Soud uvedl, že plná moc udělená zástupkyni stěžovatele byla neomezená a mělo být proto doručováno právě této zástupkyni. Pokud jí nebylo doručeno, nelze tvrdit, že stěžovatel podal žalobu opožděně, neboť se pro výpočet lhůty k podání žaloby v takovém případě nesmí vycházet z fikce doručení žalobou napadeného rozhodnutí přímo stěžovateli. Zdejší soud však nevyšel z toho, že žaloba naopak byla podána tím pádem předčasně, jelikož bylo třeba počkat na to, až bude rozhodnutí doručeno zástupkyni. Jakkoliv se k této otázce zdejší soud v předchozím rozhodnutí ve věci výslovně nevyjádřil, lze shora předestřený závěr dovodit ze skutečnosti, že soud toliko zrušil napadené usnesení krajského soudu a vrátil mu věc k dalšímu řízení, tedy současně se zrušením usnesením nerozhodl o odmítnutí žaloby pro předčasnost. Skutečnost, že bylo rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě doručováno toliko stěžovateli, přitom v řízení před Nejvyšším správním soudem najevo vyšla a soudu byla známa. Přesto soud nerozhodl postupem podle § 110 odst. 1 věta první za středníkem s. ř. s. (*jestliže již v řízení před krajským soudem byly důvody pro zastavení řízení, odmítnutí návrhu nebo postoupení věci, rozhodne o tom současně se zrušením rozhodnutí krajského soudu Nejvyšší správní soud.*).

Tento právní závěr vyplývá, byť implicitně z předchozího kasačního rozsudku zdejšího soudu, jímž je soud vázán i v nyní projednávané věci. Zároveň zdejší soud vyšel z ustálené judikatury, kterou ostatně obsáhle citoval i krajský soud. Stěžovatel odmítá tuto judikaturu, neboť poukazuje na odlišný skutkový stav v této věci, ale již nikterak nerozvádí, v čem je skutkový stav natolik odlišný, že vůbec nelze vyjít ze závěrů předestřené judikatury.

K obecným východiskům, k nimž je nutno přihlížet při interpretaci i aplikaci norem, upravujících doručování úředních písemností (ať již v řízeních soudních, správních, tak i daňových), se již Nejvyšší správní soud podrobně vyjadřoval v řadě rozhodnutí. V rozsudku ze dne 6. 2. 2008, č. j. 1 Afs 86/2007 - 35, www.nssoud.cz, zdůraznil, 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. Právní normativní systém totiž představuje toliko jeden ze způsobů řešení společenských konfliktů, který nelze od ostatních systémů zcela vydělit, a proto také při myšlenkových postupech v oblasti práva nelze abstrahovat od obecně platných pravidel a představ. V daném případě, kdy se spornou jeví otázka výkladu institutu doručování rozhodnutí, z této vstupní obecné úvahy konkrétně plyne, že právní výklad prováděný k tomu specializovanými orgány nemá vést k praktickým důsledkům, jež se zásadně odlišují od běžného vnímání tohoto institutu ve společnosti. Jakkoliv totiž je institut doručování v právním řádu značně významný, operuje i s některými abstraktními termíny (např. tzv. fikce doručení) a má celou řadu konkrétních právních dopadů, nelze zároveň přehlížet fakt, že svojí podstatou se jedná o komunikační prostředek, kdy doručení slouží k seznámení účastníků konkrétního řízení s určitými úkony, provedenými orgány veřejné moci. Jestliže tedy na straně jedné je nutno trvat na tom, aby bylo řádně doručováno, neboť v opačném případě účastníci řízení mohou být výrazně dotčeni na svých právech (včetně přístupu k soudu), na straně druhé nelze přijmout formalistickou interpretaci těchto předpisů provedenou soudem. V tomto smyslu je proto důležité nalezení rovnovážného bodu mezi přirozenou a logickou ochranou procesních práv účastníka a mezi zřejmou snahou státu o efektivní doručení tak, aby se účastník dozvěděl o tom, že je vedeno nějaké řízení, resp. že má učinit nějaký úkon. Je-li totiž adresát s obsahem písemnosti obeznámen, potom otázka, zda bylo doručení vykonáno předepsaným způsobem, nedosahuje takového významu. Nedodržení formy tedy samo o sobě neznamená, že se doručení musí zopakovat, rozhodující je, zda se daná písemnost dostala do rukou adresáta.

Shora uvedené závěry potvrdil i rozšířený senát ve svém rozsudku ze dne 17. 2. 2009, č. j. 2 As 25/2007 - 118, publ. pod č. 1838/2009 Sb. NSS. Rozšířený senát má za to, že právní moc rozhodnutí není zvrácena jen tím, že při oznamování rozhodnutí byl opomenut účastník, jsou-li splněny dva předpoklady. Prvý předpoklad je splněn, lze-li postavit najisto, že opomenutý účastník seznal s dostatečnou jistotou a včas obsah vydaného rozhodnutí, především tedy, kdy a kým bylo vydáno, jak jej lze identifikovat, jakým způsobem a v jakém rozsahu mu takové rozhodnutí zasahuje do práv, a měl tedy účinnou možnost se proti němu účinně bránit opravnými prostředky. Obvykle tu půjde o případy, kdy se opomenutý účastník s obsahem rozhodnutí seznámil prostřednictvím jiné osoby, nebo se s ním seznámil jinak, a to prokazatelně a v rozsahu potřebném pro účelnou obranu proti němu (nahlížením do spisu v jiné procesní roli atp.). Druhý předpoklad je časový moment, spočívající v tom, že opomenutý účastník rozhodnutí v naznačeném rozsahu seznal v době, kdy ještě ostatní účastníci nemohli vycházet z toho, že rozhodnutí nabylo právní moci.

Z práva nelze dovodit, že účinky rozhodnutí vydaného veřejnou mocí (a tedy vznik subjektivních práv a povinností) mohou jen pouhým během času nastat vůči tomu, kdo v rozporu se zákonem nemohl vykonávat práva účastníka v řízení, v němž takové rozhodnutí bylo vydáno, neznal obsah rozhodnutí, nemohl se procesu účastnit a nemohl se proti jeho vydání bránit prostředky, které mu procesní předpis umožňuje. Nelze dovodit ani to, že nesprávné vyznačení právní moci na rozhodnutí za situace, kdy některému účastníkovi rozhodnutí nebylo oznámeno, může mít pro takového účastníka fatální

důsledky jen proto, že od nesprávného vyznačení právní moci uběhla dlouhá doba. A naopak: nelze na újmu ostatních účastníků řízení zvrátit právní moc rozhodnutí jen proto, že některému (opomenutému) účastníkovi nebylo rozhodnutí řádně formálně oznámeno (doručeno), jestliže přitom takový účastník obsah rozhodnutí znal buď fakticky (např. pošta vydala zásilku s rozhodnutím nesprávně sousedovi, rozhodnutí nebylo doručeno do vlastních rukou), nebo proto, že si takovou vědomost zjednal z jiného zdroje (např. od jiného účastníka řízení, který mu předal kopii rozhodnutí, s rozhodnutím se seznámil v jiné věci, nahlížením do spisu v pozdější době atd.). V takovém případě nastává fikce oznámení, a od ní se odvíjí běh lhůt stejně tak, jako by došlo k oznámení řádnému. K tomu je však zapotřebí, aby toto faktické „oznámení“ mělo pro opomenutého účastníka řízení zásadně stejnou informační hodnotu jako oznámení řádně procesně učiněné; je přirozeně zapotřebí – neboť tu chybí obvyklý průkaz doručení (doručenka) – ustavit okamžik faktického oznámení co nejspolehlivěji; v praxi pak zřejmě tak, že bude určen nejpozdější den, ve kterém opomenutý účastník nabyl potřebné vědomosti; pochybnost tu prospívá tomu, kdo byl opomenut.

V předmětné věci je zcela nepochybné, že se jak stěžovatel, tak jeho zástupkyně, s předmětným rozhodnutím seznámili a dostalo se do jejich dispozice (a tedy nabylo právní moci, jak plyne ze shora shrnuté judikatury). K tomuto závěru lze dospět mj. i z toho, že proti rozhodnutí byla podána žaloba, v níž obsahově s napadeným rozhodnutím polemizují. Nebyl tedy důvod odmítnout žalobu jako předčasně podanou podle § 46 odst. 1 písm. b) s. ř. s. (podle tohoto ustanovení se předčasně podaný návrh *odmítá*, nikoliv *zastavuje*, jak uvádí stěžovatel v kasační stížnosti; stejně tak není zákonný podklad pro to, aby krajský soud zároveň výrokem vyslovil, že se věc vrací správci daně s pokynem, aby bylo předmětné rozhodnutí doručeno zástupkyni).

První námitku kasační stížnosti tedy soud důvodnou neshledává. Druhá námitka pak směřovala proti údajnému porušení zásady zákazu dvojího zdanění, neboť dle žalobou napadeného rozhodnutí má být za zdaňovací období roku 2006 zdaněna částka, která již byla zdaněna, byť to bylo za zdaňovací období roku 2008. Ani s touto námitkou se zdejší soud nemohl ztotožnit. Nelze přisvědčit stěžovateli v tom, že dodatečné zaplacení daně ještě před započetím daňové kontroly má znamenat upuštění od dodatečného vyměření a od daňového penále, neboť zájem na řádném vybírání daní nebyl narušen. K tomu lze uvést, že řádným vybíráním daní není jistě možno rozumět toliko vybrání daně ve správné výši, aniž by se zároveň přihlédlo k tomu, *kdy* má být daň placena. Ve věci přitom není sporu o to, že daň byla zaplacena pozdě, což přiznává i sám stěžovatel, výklad stěžejního ustanovení § 23 odst. 14 ZDP není sporný rovněž. Pozdní placení daně v řádu let znamená snížení výběru daní coby základních příjmových stránek veřejných rozpočtů za předmětné období. Proto je takové pochybení daňového subjektu stíháno i vyměřením daňového penále. Výklad příslušných ustanovení zákona je zcela zřejmý, a není proto třeba postupovat dle zásady *in dubio mitius*, jak namítá stěžovatel, neboť k žádné „pochybnosti“ ani nedochází.

Dodatečné vyměření daně, jak bylo provedeno v daném případě, není ani samo o sobě na překážku zásadě zákazu dvojího zdanění. Jak uvedl zdejší soud ve svém rozsudku ze dne 26. 2. 2009, č. j. 7 Afs 110/2007 – 55, publ. pod č. 2402/2011 Sb. NSS, skutečnost, že daňový subjekt nesprávně zdanil předmět daně, nemůže, s poukazem na zásadu zákazu

dvojího zdanění, ve výsledku vyloučit možnost provést řádné zdanění v souladu se zákonem. V opačném případě by vyvstala situace, kdy by daňovým subjektem nesprávně zdaněný předmět daně vylučoval provedení zdanění v souladu se zákonem. Vzniklý stav, kdy jedna a tatáž hodnota byla zdaněna dvakrát – jednou bez právního důvodu a podruhé v souladu se zákonem, musí být jako neudržitelný napraven, a to cestou dodatečného daňového přiznání podle § 41 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, eventuálně cestou obnovy řízení podle § 54 téhož zákona; tato náprava je však možná jen v rámci řízení o daňové povinnosti, v němž byl předmět daně nesprávně zdaněn.

V daném případě se tak orgány finanční správy nedopustily porušení zásady zákazu dvojího zdanění, neboť z jejich rozhodovací činnosti neplyne, že stejný příjem má být zdaněn dvakrát (za rok 2006 i 2008). Rozhodnutí vycházejí jedině z toho, že příjem měl být zdaněn již za zdaňovací období roku 2006, což ostatně sám stěžovatel přiznává.

V daném případě tedy nebyly naplněny namítané kasační důvody a zdejší soud neshledal ani důvody, pro které by měl rozhodnutí zrušit pro pochybení, k nimž by měl přihlížet mimo uplatněné námitky podle § 109 odst. 4 s. ř. s. Proto Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení a úspěšnému žalovanému náklady řízení nevznikly. Proto soud rozhodl, že se žalovanému právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává (§ 60 odst. 1, § 120 s. ř. s.).

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

V Brně dne 30. dubna 2013

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu