



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudkyň JUDr. Barbary Pořízkové a Mgr. Daniely Zemanové v právní věci žalobce: **Ing. M. P.**, zastoupeného Mgr. Vladimírem Hyským, advokátem se sídlem Revoluční 13, Praha 1, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Plzni**, se sídlem Háčkova 14, Plzeň, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 1. 2005, č. j. 821/05-140, ve věci zaplacení daňového nedoplatku ručitelem, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 26. 9. 2006, č. j. 57 Ca 12/2005 - 39,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou kasační stížností se žalobce (dále jen „stěžovatel“) domáhal zrušení v záhlaví označeného pravomocného rozsudku Krajského soudu v Plzni (dále jen „krajský soud“), kterým bylo zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni (dále jen „správní orgán“) ze dne 31. 1. 2005, č. j. 821/05-140. Napadeným rozhodnutím byla správním orgánem změněna výzva k zaplacení nedoplatku ručitelem Finančního úřadu v Karlových Varech ze dne 24. 1. 2002, č. j. 10664/02/128960/1036, a to ohledně výše daňového nedoplatku.

Krajský soud žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), zamítl, když dospěl k závěru, že správní orgány žádným způsobem neporušily stěžovatelem namítaná ustanovení § 17, § 19 a § 70 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném pro

posuzované období (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Dle krajského soudu byly pro vydání výzvy k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem splněny zákonem stanovené předpoklady, když k promlčení práva vybrat a vymáhat daňový nedoplatek v posuzovaném případě nedošlo. V závěru svého rozhodnutí krajský soud uvedl, že stěžovatelem navrhované důkazní prostředky neprovedl, neboť skutková zjištění učiněná soudem postačovala k posouzení důvodnosti žaloby a provedení navržených důkazních prostředků by tak bylo nadbytečné.

V kasační stížnosti uplatnil stěžovatel zákonné důvody obsažené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s., tj. nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení a vadu řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu. Nesprávnost právního posouzení dané věci přitom spatřuje v nesprávné aplikaci příslušných ustanovení zákona o správě daní a poplatků, konkrétně § 17 odst. 5, § 19 a § 70, jež ve svém důsledku znamenala povinnost uhradit již promlčený daňový nedoplatek.

Dle ustanovení § 70 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků je-li proveden úkon směřující k vybrání, zajištění nebo vymožení nedoplatku, promlčecí lhůta se přerušuje a počíná běžet nová promlčecí lhůta po uplynutí kalendářního roku, ve kterém byl daňový dlužník o tomto úkonu zpraven. Právní domněnku „zpravení“ v případě náhradního doručení uložením dle ustanovení § 17 odst. 5 cit. právního předpisu přitom zákon vůbec nedefinuje.

Úkon směřující k vybrání, zajištění nebo vymožení nedoplatku musí přitom splňovat základní nezbytné náležitosti. Především se musí jednat o úkon provedený na základě příslušných ustanovení zákona o správě daní a poplatků, musí se jednat o úkon učiněný přímo ve vztahu k daňovému dlužníkovi, nikoli ve vztahu k ručiteli, a o takto učiněném úkonu musí být dlužník zpraven v zákonné promlčecí lhůtě.

Dle stěžovatele k přerušení promlčecí lhůty a počátku běhu lhůty nové nemohlo dojít doručením exekučního příkazu č. j. 77275/00/128940/2706, který byl doručován daňovému dlužníku panu O. P. prostřednictvím veřejné vyhlášky, neboť pro aplikaci tohoto způsobu doručení nebyly splněny zákonem stanovené předpoklady. Pan O. P. tak nemohl být o tomto úkonu ve smyslu § 70 odst. 2 cit. právního předpisu zpraven. V souladu s ustanovením § 19 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků lze písemnost doručit veřejnou vyhláškou výhradně tehdy, není-li správci daně znám pobyt nebo sídlo příjemce, anebo tehdy, jestliže se adresát písemnosti na místě svého pobytu, sídla nebo adresy pro doručování, které ohlásil správci daně, nezdržuje. Zákon tak váže užití tohoto výjimečného způsobu doručování na taxativně stanovené předpoklady. V posuzovaném případě nebyly tyto zákonné předpoklady splněny, neboť jak vyplývá ze správního spisu, správce daně pobyt a doručovací adresu daňového dlužníka O. P. zcela evidentně znal a opakovaně na toto místo písemnosti také zasílal. Ze žádné průkazné skutečnosti tak nevyplývá, že by se daňový dlužník na místě svého pobytu a adresy pro doručování skutečně nezdržoval, když sdělení České pošty s.p. o tom, že se adresát O. P. odstěhoval bez udání adresy, nelze považovat za dostatečný důkaz o jeho trvalé nepřítomnosti v doručovacím místě. Předmětem dalšího dokazování pak mělo být zjištění, na základě kterých zcela konkrétních skutečností byl doručujícím orgánem tento definitivní závěr učiněn. Rovněž tak měl být učiněn dotaz na centrální evidenci obyvatel za účelem zjištění eventuálně jiné doručovací adresy. Doručení exekučního příkazu formou veřejné vyhlášky bylo předčasné a jednoznačně v rozporu se zákonem a nemohlo mít důsledek kvalifikovaného doručení.

Ve smyslu ustanovení § 19 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků zákon dále vyžaduje pro kvalifikované doručení písemnosti veřejnou vyhláškou také splnění dalších náležitostí.

V tomto směru oznámení o místě uložení písemnosti s jejím přesným označením nepostačuje vyvěsit pouze v sídle správce daně, nýbrž prostřednictvím příslušného orgánu obce také v místě příjemce posledního pobytu. Z napadeného rozhodnutí soudu však vyplývá, že osvědčeno bylo odkazem na písemné oznámení Městského úřadu Ostrov nad Ohří ze dne 9. 8. 2000 pouze vyvěšení veřejné vyhlášky na úřední desce, nikoli však také v místě posledního pobytu dlužníka.

Poslední právně relevantní úkon ve věci tak byl správcem daně vůči daňovému dlužníku učiněn při ústním jednání dne 23. 1. 1995 a vzhledem k tomu bylo právo vybrat a vymáhat daňový nedoplatek promlčeno dne 1. 1. 2002. Stěžovatel byl však vyzván k zaplacení tohoto nedoplatku až výzvou ze dne 24. 1. 2002, č. j. 10664/02/128960/1036, tedy až po uplynutí promlčecí lhůty. Stěžovatel také namítl pochybení krajského soudu v neprovedení jím navrhovaných důkazů.

Vzhledem ke všem výše uvedeným skutečnostem stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Správní orgán se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se závěry krajského soudu a navrhl kasační stížnost zamítnout.

Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatel je řádně zastoupen (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.), zkoumal při tom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Mezi stranami není sporu o tom, že v roce 1993 byla uzavřena kupní smlouva o prodeji nemovitosti mezi panem O. P., jako prodávajícím na straně jedné, a stěžovatelem a JUDr. M. K., jako kupujícími na straně druhé. Smlouva byla zapsána do katastru nemovitostí rozhodnutím Katastrálního úřadu v Karlových Varech, č. j. 110V1-1388/93, a právní účinky vkladu vznikly dnem 3. 8. 1993. Mezi stranami není sporu ani o tom, že daň z převodu nemovitostí byla daňovému subjektu, tj. prodávajícímu, řádně vyměřena platebním výměrem, č. PN/243/93/214, který prodávající pan O. P. převzal dne 30. 3. 1994, a daňový nedoplatek byl splatný v roce 1994. Mezi stranami je také nesporné, že k prvnímu přerušení promlčecí lhůty došlo na základě ústního jednání správce daně s daňovým dlužníkem dne 23. 1. 1995. Sporná není ani skutečnost, že stěžovatel je jako nabyvatel nemovitosti daňovým ručitelem.

Spornou je v posuzovaném případě otázka, zda doručení exekučního příkazu ze dne 27. 6. 2000, č. j. 77275/00/128940/2706, daňovému dlužníku formou veřejné vyhlášky lze považovat za úkon způsobilý přerušit běh promlčecí lhůty pro vymáhání a vybrání daně ve smyslu ustanovení § 70 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků a následnou výzvu ze dne 24. 1. 2002, č. j. 10664/02/128960/1036, kterou byl stěžovatel vyzván k zaplacení daňového nedoplatku, pak považovat za rozhodnutí vydané v rámci zákonné promlčecí lhůty či nikoliv.

Podle § 70 odst. 1, 2 zákona o správě daní a poplatků se právo vybrat a vymáhat daňový nedoplatek promlčuje po šesti letech po roce, ve kterém se stal tento nedoplatek splatným. Je-li proveden úkon směřující k vybrání, zajištění nebo vymožení nedoplatku, promlčecí lhůta se přerušuje a počíná běžet nová promlčecí lhůta po uplynutí kalendářního roku, ve kterém byl daňový dlužník o tomto úkonu zpraven; daňové nedoplatky lze však vymáhat nejpozději do

dvaceti let počítaných od konce roku, ve kterém se stal nedoplatek splatným, s výjimkou daňových nedoplatků zajištěných podle odstavců 4 a 5.

Z citovaného ustanovení vyplývá, že právo správce daně vybrat a vymáhat daňový nedoplatek se po uplynutí stanovené šestileté lhůty promlčuje. Tato lhůta však může být prodloužena, jsou-li splněny zákonné předpoklady, které způsobují její přerušování a započítání běhu nové lhůty. Aby taková situace nastala, musí být jednak proveden úkon směřující k vybrání, zajištění nebo vymožení nedoplatku a jednak musí být daňový dlužník o tomto úkonu zpraven.

Jak již Nejvyšší správní soud judikoval v rozhodnutí ze dne 19. 12. 2007, sp. zn. 2 Afs 85/2007, v nejbližší době dostupném na www.nssoud.cz, zákon o správě daní a poplatků pro způsob seznámení s úkonem správce daně používá různých pojmů: vyrozumění (§ 10 odst. 4, § 21 odst. 1, § 46 odst. 4), odeslání (§ 16 odst. 8), doručení (§ 16 odst. 8, § 17 – 20, § 29 odst. 1, § 32 odst. 1, § 73 odst. 8), sdělení (§ 32 odst. 1, § 46 odst. 6), zpravení (§ 41 odst. 2, § 47 odst. 2, § 70 odst. 2). Přitom tyto pojmy, s výjimkou podrobné úpravy doručení, nijak nespecifikuje a blíže neupravuje.

Zpravení jako způsobu seznámení s úkonem zákon o správě daní a poplatků užívá v případech nezbytnosti seznámení daňového subjektu s úkonem přerušujícím běh lhůty pro podání dodatečného přiznání nebo hlášení, s úkonem přerušujícím prekluzivní lhůtu k vyměření či dodatečnému stanovení daně nebo s úkonem přerušujícím promlčecí lhůtu k vybrání a vymáhání daňového nedoplatku. V předmětu sporu jde o případ poslední, přičemž oním úkonem je exekuční příkaz, u něhož zákon předpokládá doručení daňovému dlužníku. V daném případě však exekuční příkaz měl být současně rozhodným úkonem přerušujícím lhůtu ve smyslu § 70 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Je tak otázkou, zda tento jeho účinek předpokládá zpravení daňového subjektu jinou formou, či nikoliv, tedy zda se pojmy zpravení a doručení v tomto případě kryjí, či nikoliv.

Kromě různosti pojmů užívaných zákonem o správě daní a poplatků pro způsob seznámení s úkonem správce daně v tomto případě dochází k nejednoznačné situaci vyvolané tím, že exekuční příkaz má být ze zákona daňovému dlužníku doručen a současně o něm má být dlužník zpraven jako o úkonu přerušujícím lhůtu. Zpravení je pojmem nepochybně širším než je doručení. V obecném významu toto slovo znamená informování daňového dlužníka o úkonu. Významem seznámení daňového dlužníka s exekučním příkazem se zabýval rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 1. 2005, č. j. 7 Afs 52/2004 - 53, publikovaný pod č. 544/2005 Sb. NSS, www.nssoud.cz, v němž bylo mimo jiné vysloveno, že s ohledem na závažné důsledky, které učinění stanoveného úkonu pro daňového dlužníka má, nelze připustit, aby se o něm daňový dlužník dozvěděl zprostředkovaně či dokonce nahodile. Zpravení o úkonu, které má splnit úlohu informování daňového subjektu (zde daňového dlužníka) o úkonu přerušujícím běh lhůt, musí proběhnout tím způsobem, který zákon u toho kterého úkonu jako způsob oznámení subjektu předpokládá. Státní moc lze totiž vykonávat jen v případech, v mezích a způsoby, které stanoví zákon (čl. 2 odst. 3 Ústavy, čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod).

Pokud tedy zákon o správě daní a poplatků nedefinuje formu „zpravení“ jako zvláštní formu seznámení daňového dlužníka s úkonem přerušujícím lhůtu k vymáhání a vybrání daně, může být provedeno jen formou, kterou zákon pro seznámení s daným určitým úkonem předpokládá. Je-li tedy tímto úkonem exekuční příkaz, pak zpravení o úkonu může být naplněno jen tím způsobem seznámení daňového subjektu s ním, které zákon předepisuje. Jako způsob zajištění vědomosti daňového dlužníka o tomto úkonu zákon předpokládá jeho doručení.

Jestliže správce daně učinil úkon, u něhož zákon ukládá doručení daňovému subjektu, je povinen postupovat podle příslušných ustanovení zákona o správě daní a poplatků týkajících se doručování.

Předně je třeba konstatovat, že správce daně nemá na výběr, který způsob doručování upravený v § 17 až § 20 zákona o správě daní a poplatků zvolí, ale musí postupovat výlučně a právě tím způsobem, pro který jsou v předmětné věci dány zákonem presumované podmínky. V souladu s ustanovením § 17 zákona o správě daní a poplatků správce daně doručuje úřední písemnosti zpravidla poštou. Tyto písemnosti může však doručit i svými pracovníky. Doručuje se v bytě, provozovně, obchodní místnosti, kanceláři a nebo pracovním místě, kde se osoba, již má být doručeno (dále jen "příjemce"), zdržuje. Do vlastních rukou se příjemci doručují písemnosti, u nichž tak stanoví výslovně zákon, je-li den doručení rozhodný pro počátek běhu lhůty, jejíž nesplnění by pro příjemce mohlo být spojeno s právní újmou a nebo pokud tak stanoví správce daně. Ve smyslu § 17 odst. 5 cit. zákona nebyl-li adresát písemnosti, která má být doručena do vlastních rukou, zastížen, ačkoliv se v místě doručení zdržuje, uloží doručovatel písemnost v místě 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.

Ve smyslu ustanovení § 19 zákona o správě daní a poplatků se v případě, že správci daně není znám pobyt nebo sídlo příjemce, doručí písemnost veřejnou vyhláškou, pokud není ustanoven zástupce podle § 10 odst. 2 cit. zákona. Stejně se postupuje i v případě, že se adresát písemnosti na místě svého pobytu, sídla nebo adresy pro doručování, které ohlásil správci daně, nezdržuje.

Pojem „zdržovat se v místě doručení“, který je užit v ustanovení § 17 odst. 5, tak i návazně v ustanovení § 19 zákona o správě daní a poplatků, není výslovně definován, avšak podle ustálené judikatury se jedná o místo, kde by příjemce mohl být v rozhodné době doručovatelem zastížen, a to buď přímo, nebo (alespoň) prostřednictvím vyrozumění o uložení zásilky. Tento pojem je vykládán jako situace, kdy se adresát každodenně vrací do svého bytu či pracoviště a jeho nepřítomnost v době doručování je pouze přechodná, popř. dočasná, což je však kromě jiného vyloučeno tehdy, vrací-li se příjemce do místa doručení nepravidelně. Jestliže tedy správce daně v posuzovaném případě doručoval exekuční příkaz na adresu daňového dlužníka, kterou mu daňový dlužník sdělil a kde tento běžně zásilky dříve přebíral, postupoval zcela v souladu s ustanovením § 17 zákona o správě daní a poplatků. Pokud se mu však písemnost vrátila zpět s poznámkou doručovatele (České pošty s.p.) o tom, že se adresát písemnosti z místa doručení bez udání adresy odstěhoval, nemohl správce daně ze shora uvedených důvodů postupovat způsobem předpokládaným v ustanovení § 17 odst. 5 cit. zákona. Se stěžovatelem nelze souhlasit, když tvrdí, že skutečnost, že by se daňový dlužník na místě svého pobytu a adresy pro doručování skutečně nezdržoval, nevyplývá ze žádné průkazné skutečnosti. Na rozdíl od stěžovatele považuje kasační soud za tento důkaz právě sdělení České pošty s.p. o tom, že se adresát O. P. odstěhoval bez udání adresy. V této souvislosti je třeba zdůraznit, že stěžovatel jednak neuvedl žádné skutečnosti, které by sdělení doručovatele zpochybnily, a omezil se pouze na ničím nepodložené tvrzení, když ani nevysvětlil, z jakého důvodu nelze sdělení doručovatele považovat za dostatečný důkaz o trvalé nepřítomnosti daňového dlužníka v doručovacím místě. Za této situace pak správce daně nebyl povinen provádět rozsáhlá dokazování ohledně nového místa pobytu daňového subjektu, jak se mylně domnívá stěžovatel, neboť zákon mu takový postup neukládá. Zákon v těchto případech ukládá správci daně doručit předmětnou písemnost náhradním, pro tyto případy zákonem zvlášť upraveným, způsobem stanoveným v § 19, což také v posuzovaném případě správce daně učinil.

Nejvyšší správní soud nesdílí ani stěžovatelovy námitky ohledně nesprávného způsobu vyvěšení veřejné vyhlášky, resp. nepotvrzení doby vyvěšení v místě posledního pobytu daňového dlužníka. Ve smyslu ustanovení § 19 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků se doručení veřejnou vyhláškou provede tak, že se vyvěsí po dobu patnácti dnů způsobem v místě obvyklým oznámení o místě uložení písemnosti s jejím přesným označením. Oznámení o uložení písemnosti se vyvěsí jednak v sídle správce daně, jehož písemnost má být příjemci doručena, a jednak v místě příjemcova posledního pobytu nebo sídla. O vyvěšení oznámení o uložení písemnosti v sídle správce daně není žádných pochyb. S ohledem na to, že místem posledního pobytu daňového dlužníka, pana O. P., byl O. n. O. a s ohledem na skutečnost, že zákon předpokládá, že vyvěšení veřejné vyhlášky zajišťují na dožádání příslušného správce daně orgány obce, které také potvrdí dobu vyvěšení, považuje Nejvyšší správní soud vyvěšení oznámení o uložení písemnosti na úřední desce Městského úřadu v Ostrově nad Ohří od 11. 7. 2000 do 26. 7. 2000 za zákonem předpokládaný obvyklý způsob vyvěšení oznámení o uložení zásilky v místě posledního pobytu příjemce.

Poslední námitkou stěžovatele je pochybení krajského soudu v neprovedení jím navrhovaných důkazů. Stěžovatelova námitka je čistě obecná, stěžovatel nevedl, jakým způsobem se tato údajná vada řízení mohla dotknout jeho zákonem chráněných práv, či jakým jiným způsobem mohla ovlivnit zákonnost napadeného rozhodnutí. Nejvyšší správní soud proto pouze obecně konstatuje, že podle § 52 odst. 1 s. ř. s. má soud právo posoudit a rozhodnout, které z navržených důkazů provede a které nikoli; toto právo však soud nezavazuje povinností odůvodnit, co ho vedlo k takovému závěru a z jakého důvodu považuje provedení důkazů za nadbytečné. Této povinnosti v projednávané věci krajský soud dostál. V posuzovaném případě bylo odmítnutí provedení důkazů zdůvodněno tím, že soudem učiněná skutková zjištění postačovala k posouzení důvodnosti žaloby. S tímto závěrem se Nejvyšší správní soud zcela ztotožňuje a námitku stěžovatele týkající se neprovedení navrhovaných důkazních prostředků považuje za nedůvodnou.

S ohledem na všechny výše vyslovené závěry byla kasační stížnost shledána nedůvodnou, neboť jak správně uzavřel krajský soud, vzhledem k tomu, že výzva správce daně k zaplacení daňového nedoplatku byla stěžovateli doručena dne 11. 3. 2002, tj. v době kdy, s ohledem na přerušení promlčecí lhůty doručením exekučního příkazu panu O. P., nebylo právo vybrat a vymáhat daňový nedoplatek dosud promlčeno. Nejvyšší správní soud proto kasační stížnost podle § 110 odst. 1, věty poslední, s. ř. s. zamítl.

O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., neboť neúspěšnému stěžovateli náhrada nákladů řízení nepřísluší a účastníku, který byl v řízení úspěšný, žádné náklady nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 24. ledna 2008

JUDr. Radan Malík
předseda senátu