



**ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Příhody a soudců JUDr. Michala Mazance a Mgr. Jana Passera v právní věci žalobce: K., zastoupeného JUDr. Františkem Novotným, advokátem se sídlem Praha 1, Husova 7, proti žalovanému: Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu, se sídlem Praha 1, Štěpánská 28, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 29. 11. 2005, čj. 10 Ca 1/2005 - 36,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu rozhodnutím ze dne 14. 10. 2004, čj. FŘ 3318/15/04, zamítlo odvolání žalobce proti platebnímu výměru Finančního úřadu pro Prahu 9 ze dne 25. 7. 2003, čj. 197118/03/009512/7548, na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2003 ve výši 274.637 Kč.

Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou u Městského soudu v Praze. V návrhu argumentoval tím, že správce daně ve smyslu § 17 odst. 9 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), řádně nedoručil výzvu ze dne 17. 3. 2003 k odstranění vzniklých pochybností o údajích v daňovém přiznání a k doložení daňových dokladů

k přijatým a uskutečněným zdanitelným plněním na řádcích č. 304 – 445. K řádnému doručení výzvy nemohlo dojít, neboť žalobce nemá zřízení podatelnu a paní P., která písemnost převzala a její převzetí potvrdila, není oprávněna přijímat jménem žalobce písemnosti určené do vlastních rukou. Podle § 43 odst. 3 daňového řádu nebylo vyměřovací řízení přerušeno a daň byla dle § 46 odst. 5 cit. zákona vyměřena konkludentně.

Městský soud žalobu rozsudkem ze dne 29. 11. 2005, čj. 10 Ca 1/2005 - 36, zamítl. V odůvodnění uvedl, že z § 17 daňového řádu je zřejmé, že na rozdíl od procesních předpisů preferujících při doručování písemností v soudním řízení úpravu, kam se doručuje právníkům osobám, daňový řád zvolil odlišný přístup a stanovil, komu se doručuje. Dále poukázal na ustanovení § 47 odst. 1 písm. b) vyhlášky č. 28/2001 Sb., o základních službách držitele poštovní licence, jež byla účinná v době doručování předmětné výzvy, dle kterého byl držitel poštovní licence povinen poštovní zásilku určenou do vlastních rukou adresáta – právníké osoby – předat jen tomu, kdo je oprávněn za právníkou osobu převzít poštovní zásilku; přičemž § 67 odst. 2 vymezoval, kdo je takovou osobou. Ze sdělení Č. p., s. p., vyplývá, že doporučené zásilky do vlastních rukou žalobce jsou předávány v podatelně firmy paní J. L., L. L. a paní P. a převzetí zásilek je stvrzeno podpisem a razítkem firmy. Proto se jeví tvrzení žalobce, že paní P. v rozhodné době nebyla pověřena přebíráním zásilek, zvláště zásilek do vlastních rukou, nevěrohodné. Uvedená zaměstnankyně žalobce byla vybavena razítkem s číslem 1, navíc v rozhodné době na udávané adrese neexistovalo pracoviště označené za podatelnu.

Žalobce (dále jen „stěžovatel“) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností, v níž uplatňuje důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. Uvedl, že správce daně neunesl důkazní břemeno ve smyslu § 31 odst. 8 písm. a) daňového řádu, tedy jednoznačně neprokázal doručení vlastních písemností. Soud se nezabýval všemi důkazy založenými ve správním spise, jež se vztahují ke způsobu doručení předmětné výzvy. Konkrétně se jedná o sdělení Č. p., resp. sdělení předsedkyně představenstva stěžovatele. Zásada volného hodnocení neznamená, že by soud ve svém rozhodování měl na výběr, které z důkazů provede a které nikoliv. Sdělení Č. p. ze dne 29. 8. 2003, zn. 3383/2003-P nebylo soudem žádným způsobem hodnoceno, ačkoliv se jednalo o sdělení viníka nesprávného doručení výzvy. Samotná informace o tom, že předsedkyně představenstva stěžovatele zastává mj. i funkci pracovnice podatelny je nepravdivá. Soud se rovněž nezabýval otázkou, k jakému účelu by měla být podatelna u stěžovatele zřízena. Sdělení Č. p. neobsahuje žádný údaj o tom, ve kterých konkrétních prostorách dvanáctipatrového penzionu se údajná podatelna nachází a jak je označena. Sdělení Č. p. ohledně podatelny je zcela nevěrohodným. Stěžovatel poukazuje na protokol o ústním jednání ze dne 4. 11. 2003, čj. 255293/03/009934/4605, kdy byla správcem daně vyslechnuta poštovní doručovatelka J. F., která předmětnou výzvu předala paní P., za což byla dle jejího vyjádření ze strany zaměstnavatele, Č. p., finančně

postižena. Svědkyně pak k dotazu dále sdělila, že jinak písemnosti určené do vlastních rukou stěžovatele od jiných orgánů státní správy ukládá na poště s poučením, že zásilka je považována za doručenou i v případě, že nebude vyzvednuta. To prokazuje i to, že v dané době u stěžovatele žádná podatelna neexistovala. Uvedený protokol jakožto soudem opomenutý důkaz prokazuje, že někdo neznámý doplnil na dodejku výraz „pod“ za účelem vytvoření dojmu, že bylo doručeno na podatelnu a ředitelství Č. p. vystavilo nepravdivé sdělení zn. 3383/2003-P ve snaze zbavit se odpovědnosti za nesprávné doručení zásilky do vlastních rukou.

Ze sdělení předsedkyně představenstva stěžovatele správci daně, obsahující informaci, aby veškerá korespondence byla zasílána do kanceláře představenstva v P. 10, T. 2916/14, vyplývá jen to, že se kancelář představenstva nenachází na adrese sídla stěžovatele, nýbrž v provozovně penzionu. Z tohoto sdělení nevyplývá, že by se v penzionu nacházela podatelna, přičemž stěžovatel poukázal na odlišné významy slov kancelář a podatelna dle Slovníku spisovného jazyka českého. Toto sdělení mělo pouze ten účel, aby statutární zástupce společnosti nemusel jezdit vyzvedávat písemnosti určené do vlastních rukou na doručovací poštu v P. 9, tj. více než 10 km vzdálené pobočky pošty.

Pokud jde o oprávnění paní P. k přebírání zásilek určených do vlastních rukou stěžovatele, úvaha soudu postrádá jakékoli podrobnější úvahy. Závěr, že je-li některý zaměstnanec vybaven razítkem firmy, je taktéž bez dalšího pověřen přebíráním zásilek do vlastních rukou nemůže obstát. V provozovně penzion jsou celkem čtyři pracoviště, kde jsou zaměstnanci vybaveni firemními razítky, avšak jen za účelem vystavování daňových dokladů. Z protokolu o ústním jednání čj. 255293/03/009934/4605, se pak podává, že na otázku správce daně, zda stěžovatel požádal o vydání průkazu zmocněnce, vedoucí doručovací pošty 106 odpověděla, že stěžovateli byla tato možnost nabídnuta, avšak paní L. ji neakceptovala. Pošta tedy neeviduje žádné pověření pracovníka stěžovatele k přijímání jeho zásilek do vlastních rukou.

Stěžovatel tedy uzavírá, že městský soud nesprávně posoudil právní otázku řádného doručení a s tím související otázku řádného zahájení vytýkacího řízení.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti ze dne 27. 1. 2006 uvedl, že se plně ztotožňuje se závěrem městského soudu. V souladu s § 17 odst. 12 daňového řádu je dokladem o doručení řádně vyplněná dodejka. Žalovaný respektoval požadavek stěžovatelky a písemnosti doručoval na adresu kanceláře představenstva. V daném případě se doručinka vrátila zpět s tím, že písemnost byla převzata v podatelnu dne 21. 3. 2003 paní P. a byla opatřena razítkem společnosti. Odkázal na § 67 odst. 2 vyhlášky č. 28/2001 Sb., o základních službách držitele poštovní licence.

Podotýká, že se nejednalo o jediný případ, kdy byla písemnost určená do vlastních rukou stěžovatele doručována paní P. na podatelně stěžovatele. Co se týče stěžovatelem uváděných svědeckých výpovědí, jde pouze o části vytržené z textu, což blíže demonstruje.

Žalovaný nepřipouští, že by došlo k neúčinnému doručení výzvy, přesto však podotýká, že i případné neúčinné doručení výzvy by neznamenal, že předmětná daňová povinnost byla vyměřena v rozporu s § 46 odst. 5 daňového řádu. Správce daně měl pochybnosti o údajích uvedených v daňovém přiznání a tyto údaje prověřoval. Nemohlo tedy dojít ke konkludentnímu vyměření daně. Rozhodnutí je platné dnem jeho vydání a od tohoto data je správce daně povinen se jím řídit. Pokud by správce daně tedy vydal dne 17. 3. 2003 výzvu dle § 43 daňového řádu, nebyl by po tomto datu ani oprávněn přistoupit k vyměření podle § 46 odst. 5 cit. zákona. Současně uvádí, že dne 20. 6. 2003 vydal správce daně pod čj. 174750/03/009934/0902 výzvu podle § 31 odst. 9 cit. zákona v rámci vytýkácího řízení (§ 43 daňového řádu) k prokázání skutečností rozhodných pro daňové řízení. Tuto výzvu převzala osobně paní L., avšak ani k této výzvě stěžovatel požadované doklady nepředložil. Obdobnou možnost dal správce daně stěžovateli i v rámci odvolacího řízení, avšak ten ani k této výzvě požadované doklady nepředložil, tj. neunesl důkazní břemeno a neprokázal oprávněnost nároku na odpočet (§ 19 odst. 2 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty).

Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

Ze spisu správního orgánu bylo zjištěno, že Finanční úřad pro Prahu 9 vydal dne 17. 3. 2003 výzvu k odstranění pochybností o údajích v daňovém přiznání (čj. 73547/03/009512/7548). Zásilka byla zaslána na adresu stěžovatele v P. 10, T. 2916/14. Na dodejce je podpisem potvrzeno převzetí písemnosti dne 21. 3. 2003 sl. P. s dodatelkem „pod“ a otiskem razítka společnosti K., a. s. Č. p. k výzvě správce daně sdělila, že doporučené zásilky do vlastních rukou jsou „předávány v podatelně firmy paní J. L., L. L. a paní P.“. Dopisem ze dne 4. 2. 2003 a následně dopisem ze dne 13. 2. 2003 se zpřesňujícím sdělením stěžovatel požádal o doručování písemností na adresu kanceláře představenstva ve znění: K., a. s., T. 2916/14, P. 10. Dne 5. 9. 2003 při ústním jednání (čj. 41329/03/009931/4100) paní L. správci daně upřesnila adresu pro doručování písemností do vlastních rukou stěžovatele tak, že má být doručováno na adresu: J. L., K., a. s., T. 2916/14, P. 10.

Nejvyšší správní soud přezkoumal postup správce daně i krajského soudu. Správce daně se zabýval otázkou zjištění praxe při doručování zásilek stěžovateli. Ze sdělení Č. p., a. s., se podává, že mezi osobami přebírajícími doporučené zásilky do

vlastních rukou byla i paní E. P.. K obdobnému závěru lze dospět i zkoumáním dodejek stvrzujících doručení písemností správcem daně obsažených ve správním spise. Z výpovědi samotné E. P. (protokol o ústním jednání ze dne 1. 10. 2003, čj. 238529/03/009512/7548) vyplynulo, že v obchodní společnosti K. byla zaměstnána jako sekretářka a písemnosti určené pro stěžovatele přebírala a zakládala do doručené pošty, i když zaměstnavatelem nebyla výslovně pověřena k přebírání písemností. Zásilky určené stěžovateli tedy byly předávány mj. i E. P.. Statutární orgán stěžovatele ji výslovně k přebírání písemností nezmocnil, avšak ani k datu doručování předmětné písemnosti nezakázal a nijak jí v této činnosti nebránil.

Dne 5. 8. 2003 E. P. zaslala správci daně dopis, v němž oznamuje, že doposud zakládala doporučené dopisy správce daně do vlastních rukou do „šanonu došlé pošty“, avšak vzhledem k tomu, že správce daně zasílá další dopisy, neví, co s nimi má dělat, a proto tedy poslední dopis „již raději vrátí“. Obdobné sdělení je obsaženo i v dopise doručeném správci daně dne 18. 8. 2003. I tyto dopisy, jež se mimo jiné jeví značně účelovými, potvrzují praxi, že E. P. doporučené zásilky do vlastních rukou adresované stěžovateli běžně přebírala.

Sám stěžovatel požádal správce daně o doručování písemností na uvedenou adresu s tím, že na této adrese se nacházejí kanceláře představenstva akciové společnosti. Adresu pro doručování specifikoval pouze firmou a adresou; neuvedl, že by mělo být doručováno pouze konkrétně určenému členu statutárního orgánu (tak učinil až dne 5. 9. 2003). Správce daně doručoval písemnosti přesně dle požadavku stěžovatele. Vzhledem k praxi stěžovatele při přebírání poštovních zásilek jeho zaměstnankyní a taktéž vzhledem ke skutečnosti, že sám stěžovatel uvedl, že na adrese pro doručování písemností jsou kanceláře představenstva, není pochyb o tom, že se předmětná poštovní zásilka dostala do sféry vlivu stěžovatele, resp. není pochyb o materiálním doručení předmětné výzvy. Jinak řečeno, zásilka byla doručena způsobem umožňujícím stěžovateli seznámit se s jejím obsahem.

Pouze na okraj je třeba poukázat na rozpor mezi sídlem obchodní společnosti zapsaným v obchodním rejstříku a faktickým sídlem obchodní společnosti. Dle § 18c odst. 2 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů, musí být sídlo právnické osoby určeno adresou, kde právnická osoba sídlí skutečně, tedy místem, kde je umístěna její správa a kde se veřejnost může s právnickou osobou stýkat. Bylo-li sídlo představenstva jakožto statutárního orgánu akciové společnosti na jiné adrese, než na adrese zapsané v obchodním rejstříku, měl správní orgán podat podnět rejstříkovému soudu k zjednání nápravy.

Dle § 17 odst. 9 daňového řádu se písemnosti určené právnickým osobám doručují v první řadě pracovníkům oprávněným za tyto příjemce písemnosti přijímat. Z celkové úpravy doručování podle daňového řádu nelze vyvodit závěr, že

by bylo nutné písemné pověření zaměstnance právnické osoby k přebírání písemností, což je úpravou do určité míry rozpornou od úpravy v tehdy účinné vyhlášce č. 28/2001 Sb., o základních službách držitele poštovní licence. Pověření zaměstnanců k přijímání písemností může tedy mít i konkludentní povahu. S ohledem na praxi přijímání písemností u stěžovatele zjištěné správcem daně lze shrnout, že paní E. P. byla osobou oprávněnou za stěžovatele písemnosti přijímat a že toto její pověření mělo konkludentní charakter.

Svědectví výpovědi poštovních doručovatelek, V. M. a J. F., zachycené v protokolu o ústním jednání ze dne 4. 11. 2003, čj. 255293/03/009934/4605, nepovažuje Nejvyšší správní soud za relevantní v posuzovaném případě. Z obsahu protokolu totiž nevyplývá, že se týkaly doručovací praxe u stěžovatele v předmětném období, konkrétně při doručení výzvy ze dne 17. 3. 2003, čj. 73547/03/009512/7548. Svědkyně byly dotazovány na doručení zásilek čj. 242792/03/009934/4605, 242699/03/009934/4605, 247544/03/009512/7548, 247701/03/009512 a 248313/03/009512/7548. Naopak, ze správního spisu se podává, že doručovací praxe byla odlišná, než jak je zachyceno ve svědeckých výpovědích poštovních doručovatelek. Např. zásilku do vlastních rukou čj. 107948/03/009512/7548 převzala dne 11. 4. 2003 paní P., obdobně i zásilku čj. 129101/03/009512/7548 dne 5. 5. 2003 či dne 3. 7. 2003 zásilku čj. 174769/03/009512/7548.

Nejvyšší správní soud nemá pochybnosti ani o sdělení Č. p., a. s., ze dne 29. 8. 2003, neboť pro jeho obsah lze nalézt oporu v dodejkách založených ve správním spise.

V souzeném případě nelze ani přehlédnout, že výzvou ze dne 20. 6. 2003, čj. 174750/03/009934/0902, správce daně stěžovatele opětovně vyzval k prokázání rozhodných skutečností pro daňové řízení, konkrétně předložení blíže specifikovaných dokladů za zdaňovací období leden – březen 2003, kterou převzal dne 23. 6. 2003. Stěžovatel však o zákonnosti výzvy polemizoval a vyžadované doklady nepředložil a neučinil tak ani v rámci odvolacího řízení.

Lze shrnout, že Nejvyšší správní soud neshledal v postupu doručení předmětné výzvy rozpor se zákonem a nemá pochyb o účinném doručení předmětné výzvy stěžovateli, potažmo o řádném zahájení vytykácího řízení ve smyslu § 43 daňového řádu. Byť tedy použil odlišnou argumentaci od městského soudu, na výrok napadeného rozhodnutí to nemá vliv.

Nejvyšší správní soud shledal všechny stížní námitky nedůvodnými, a proto kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

Stěžovatel, který neměl ve věci úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 *a contrario* ve spojení s § 120 s. ř. s.). Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo (§ 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s.), soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 14. března 2007

JUDr. Petr Příhoda
předseda senátu