

USNESENÍ

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Martina Lachmanna a soudců JUDr. Ing. Viery Horčicové a JUDr. Jaromíra Klepše v právní věci

žalobce: **Research Centre, z.s. v likvidaci**, IČO: 26580985
sídlem Bohdalecká 1460/8, Praha 10
zastoupeného JUDr. Mgr. Filipem Rigelem, Ph.D., advokátem
sídlem Teplého 2786, Pardubice

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 12. 2018, čj. 56368/18/5000-10480-710970

takto:

I. Žaloba se odmítá.

II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Žalobce se žalobou podanou dne 15. 3. 2019, doplněnou podáním ze dne 6. 6. 2019, domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 12. 2018, čj. 56368/18/5000-10480-710970 (dále též „**Napadené rozhodnutí**“), kterým žalovaný změnil platební výměry Finančního úřadu pro hlavní město Praha (dále též „**správní orgán prvního stupně**“ či „**správce daně**“) ze dne 24. 4. 2018, č. 3579314/2018, čj. 3579314/18/2000-31475-110103 a č. 3579438/2018, čj. 3579438/18/2000-31475-110103 (dále též „**Prvostupňová rozhodnutí**“ či „**Platební výměry**“).
2. Platebními výměry správce daně vyměřil žalobci odvod za porušení rozpočtové kázně do státního rozpočtu ve výši 1 313 643 Kč, resp. odvod za porušení rozpočtové kázně do Národního fondu ve výši 7 443 975 Kč.
3. Napadeným rozhodnutím pak žalovaný změnil Platební výměry toliko v části spočívající v odkazu na konkrétní ustanovení relevantního právního předpisu.

II. Dosavadní průběh řízení před správními soudy

4. Městský soud v Praze usnesením ze dne 1. 7. 2019, čj. 10 Af 15/2019 - 37 žalobu pro opožděnost odmítl. Soud na základě podkladů založených ve správním spisu a při použití §

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

45 odst. 1 a 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v rozhodném znění (dále jen „**daňový řád**“) došel k závěru, že písemnost obsahující Napadené rozhodnutí byla daňovému subjektu doručena dne 7. 1. 2019 v důsledku marného uplynutí úložní doby (fikce doručení). Pro okamžik stanovení okamžiku doručení Napadeného rozhodnutí žalobci pak podle názoru soudu nebylo relevantní, že žalovaný doručil Napadené rozhodnutí dne 15. 1. 2019 rovněž do datové schránky likvidátora žalobce. Soud tedy konstatoval, že lhůta pro podání žaloby započala žalobci plynout dne 7. 1. 2019 a poslední den této lhůty připadl na čtvrtek dne 7. 3. 2019; žalobce však žalobu soudu podal teprve dne 15. 3. 2019, tedy s více než týdenním zpožděním poté, co lhůta k podání žaloby podle ustanovení § 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**s. ř. s.**“) marně uplynula.

5. Proti uvedenému usnesení zdejšího soudu podal žalobce kasační stížnost, které Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 15. 10. 2019, čj. 8 Afs 223/2019 - 26 vyhověl, napadené usnesení zrušil a věc vrátil Městskému soudu v Praze k dalšímu řízení.
6. Nejvyšší správní soud shledal vadu řízení před zdejším soudem, která mohla mít vliv na zákonnost jeho rozhodnutí. S odkazem na ustálenou judikaturu kasačního soudu konstatoval, že Městský soud v Praze dospěl k závěru, že rozhodnutí žalovaného bylo žalobci doručeno v jiný den, než uvedl v žalobě, přičemž vyšel pouze z podkladů ve správním spisu, o něž odůvodnění napadeného usnesení opřel, aniž by se k těmto tvrzením a podkladům mohl žalobce vyjádřit. Z toho důvodu bylo podle názoru kasačního soudu usnesení o odmítnutí žaloby pro žalobce překvapivé, a tedy dle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu nezákonné. Nejvyšší správní soud zdůraznil, že shledaná vada spočívala v odepření možnosti účastníkům řízení předkládat tvrzení a navrhopvat důkazy ve vztahu k otázce včasnosti, nikoliv v tom, zda se městský soud touto otázkou v odůvodnění zabýval. Městský soud navíc podle názoru kasačního soudu fakticky pouze předpokládal, z jakého důvodu žalobce považoval rozhodnutí žalovaného za doručené až 15. 1. 2019, a argumentoval ve vztahu k tomuto datu, aniž by v době svého rozhodnutí mohl mít jasno v tom, na základě čeho žalobce dovozuje doručení rozhodnutí žalovaného právě v uvedený den.
7. Závěrem svého rozsudku Nejvyšší správní soud zavázal zdejší soud k tomu, aby dal žalobci (a přiměřeně i žalovanému) možnost se k okolnostem včasnosti žaloby vyjádřit, na základě toho zvážil provedení dokazování, a teprve poté znovu posoudil otázku včasnosti podání žaloby.
8. Proto po vrácení věci zdejší soud v souladu s vyřčeným závazným právním názorem kasačního soudu seznámil ve výzvě ze dne 18. 11. 2019 žalobce se svým předběžným právním názorem, podle kterého bylo Napadené rozhodnutí žalobci doručeno ke dni 7. 1. 2019 fikcí s tím, že doručení do datové schránky likvidátora žalobce ke dni 15. 1. 2019 již nebylo pro počátek běhu lhůty pro podání správní žaloby relevantní. Žalobci stanovil lhůtu 2 týdny pro vyjádření k předestřenému názoru a navržení případných důkazů k jeho tvrzením.
9. Žalobce se vyjádřil v podání ze dne 4. 12. 2019, kteréžto vyjádření se svolením soudu doplnil podáním ze dne 19. 12. 2019. Současně s tím navrhl ke svým tvrzením několik důkazů.
10. V návaznosti na výzvu soudu ze dne 6. 1. 2020 se k podáním žalobce vyjádřil dne 21. 1. 2020 žalovaný.

III. Vyjádření žalobce

11. Žalobce je toho názoru, že Napadené rozhodnutí lze považovat za doručené až doručením do datové schránky likvidátora žalobce dne 15. 1. 2019.
12. Žalobce argumentuje tím, že okamžik doručení Napadeného rozhodnutí musí být určen podle daňového řádu, podle kterého se posuzuje i otázka, kterému subjektu má být doručeno. Svůj právní názor opírá předně o § 24 odst. 2 daňového řádu, podle kterého je jménem právnické osoby oprávněn při správě daní jednat její statutární orgán, nebo ten, kdo prokáže, že je oprávněn jednat jejím jménem podle jiného právního předpisu. Tímto jiným právním předpisem je podle žalobce § 193 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, v platném znění (dále jen „**občanský zákoník**“), z něhož má plynout, že žalovaný měl doručovat likvidátorovi, nikoliv do sídla žalobce, zvláště pak v situaci, kdy v daňovém řízení komunikoval správce daně výhradně s likvidátorem žalobce. Zároveň žalobce dodává, že není prokázáno, že by se před doručením likvidátorovi s obsahem rozhodnutí seznámil, aby případně mohla být zhojena vada v doručování.
13. Žalobce odkázal na podporu svých argumentů na odborný komentář k daňovému řádu a z judikatury na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2003, čj. 5 A 122/2002 - 41 a rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 30. 11. 2012, čj. 7 Ca 156/2009 - 44. Přitom vyjádřil přesvědčení, že by se soud měl při hodnocení včasnosti podané žaloby zabývat rozdíly mezi režimy doručování dle daňového řádu; konkrétně zastává názor, že mělo být doručováno do vlastních rukou zástupci (likvidátorovi), nikoliv do sídla žalobce, a to v souladu s § 24 odst. 2 daňového řádu ve spojení s § 193 občanského zákoníku a podle § 40 písm. b) daňového řádu.
14. Žalobce dále doplnil, že jeho sídlo, vč. poštovní schránky, bylo likvidátorovi fyzicky nedostupné, stejně jako doručujícímu pracovníkovi provozovatele poštovních služeb, který shledal, že zásilku není možné vhodit do domovní či jiné schránky subjektu v likvidaci (žalobce). Zdůraznil, že dne 15. 1. 2019 bylo likvidátorovi Napadené rozhodnutí doručeno, cit. „*bez jakéhokoli uvědomění, že správce daně tuto písemnost považuje za doručenou k jinému datu*“, což jej postavilo do právní nejistoty ohledně běhu lhůty pro podání žaloby. Žalovaný podle žalobce prokazatelně věděl, že jeho likvidátor má zřízenou datovou schránku. Žalobce rovněž připomněl, že podal žalobu právě prostřednictvím datové schránky likvidátora, přičemž soud ji bez výhrad přijal a o oprávněnosti zastupování nepochyboval.
15. Žalobce rovněž tvrdil, že likvidátor p. T. sdělil správci daně, že žalobce je v likvidaci, nevykonává činnost, a v sídle žalobce se proto nepohybuje nikdo, kdo by písemnosti přijímal, a požádal, aby bylo doručováno jemu.
16. Svůj právní názor o neaplikovatelnosti doručení Napadeného rozhodnutí fikcí, kterou považuje za nástroj výjimečný, dále žalobce podepřel nálezy Ústavního soudu ze dne 1. 10. 2002, sp. zn. II ÚS 92/01 a ze dne 30. 4. 2009, sp. zn. 2637/08 a rovněž rozhodnutími Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2016, čj. 3 As 26/2016 - 45, ze dne 6. 6. 2019, čj. 7 As 68/2019 - 33, ze dne 12. 10. 2004, čj. 5 Afs 16/2003 - 56, publ. pod č. 534/2005 Sb. NSS a ze dne 14. 8. 2003, čj. 2 As 19/2003 - 58, publ. pod č. 16/2003 Sb. NSS.
17. Žalobce jako důkazní návrhy přiložil ke svému vyjádření:
 - Protokol Odboru kontroly zvláštních činností Finančního úřadu pro hlavní město Prahu o ústním jednání ze dne 17. 4. 2018, č. j. 7855169/17/2000-31475-110103, ve

kterém likvidátor p. T. vystupuje jako osoba oprávněná jednat jménem daňového subjektu (žalobce),

- Protokol Odboru kontroly zvláštních činností Finančního úřadu pro hlavní město Prahu o ústním jednání ze dne 7. 11. 2017, č. j. 7855197/17/2000-31475-110103, ve kterém likvidátor p. T. vystupuje jako osoba oprávněná jednat jménem daňového subjektu (žalobce),
- e-mailovou komunikaci mezi likvidátorem p. T. a pověřenou kontrolní pracovnící finančního úřadu ze dne 26. 6. 2018.

IV. Vyjádření žalovaného

18. Žalovaný v reakci na výzvu soudu a vyjádření žalobce rekapituloval skutkový stav ohledně doručování s tím, že se mu obálka s Napadeným rozhodnutím po uplynutí úložní doby vrátila, neboť ji nebylo možné vhodit do domovní či jiné schránky žalobce.
19. Žalovaný odmítl argumentaci žalobce ohledně okamžiku doručení Napadeného rozhodnutí a nadále je tak považuje za doručené fikcí dne 7. 1. 2019, a to v souladu s § 47 odst. 2 daňového řádu. Výslovně pak uvedl, že „*skutečnost, že likvidátor žalobce je oprávněn při správě daní jednat jménem žalobce dle ustanovení § 24 odst. 2 daňového řádu není v daném případě sporná, ovšem ani rozhodující. Zásadní skutečností je zejména to, že likvidátor není zástupcem žalobce ve smyslu ustanovení § 25 odst. 1 daňového řádu a tedy v dané situaci nelze aplikovat ustanovení § 41 odst. 1 daňového řádu, způsobem, jakým žalobce činí.*“.
20. Žalovaný připomněl, že žalobce nemá zpřístupněnu datovou schránku, proto mu byl nucen doručovat prostřednictvím provozovatele poštovních služeb.
21. Doručení likvidátorovi žalobce opřel žalovaný o § 45 odst. 4 daňového řádu, přičemž tento postup je podle zákona možný pouze za podmínky, že nedojde k vyzvednutí dané písemnosti ve stanovené lhůtě při jejím dřívějším doručování. Žalobce si tak podle žalovaného mohl být vědom toho, že Napadené rozhodnutí mohlo být doručeno dříve než 15. 1. 2019 a mohl se žalovaného na datum doručení dotázat.
22. Závěrem žalovaný vyjádřil přesvědčení, že mu nemůže být kladeno k tíži, že po doručení Napadeného rozhodnutí fikcí toto rozhodnutí současně doslal likvidátorovi žalobce, čímž mu fakticky umožnil se s rozhodnutím seznámit.

V. Posouzení věci Městským soudem v Praze

23. V rámci zkoumání podmínek řízení musel soud mimo jiné posoudit otázku včasnosti podání žaloby.
24. Podle ustanovení § 46 odst. 1 písm. b) s. ř. s. platí, že „*nestanoví-li tento zákon jinak, soud usnesením odmítne návrh, jestliže návrh byl podán předčasně nebo opožděně.*“.
25. Podle § 72 odst. 1 s. ř. s. lze žalobu proti rozhodnutí správního orgánu podat „*do dvou měsíců poté, kdy rozhodnutí bylo žalobci oznámeno doručením písemného vyhotovení nebo jiným zákonem stanoveným způsobem, nestanoví-li zvláštní zákon lhůtu jinou.*“ Přitom podle odstavce 4 téhož ustanovení platí, že „*zmeškání lhůty pro podání žaloby nelze prominout.*“.
26. K otázce včasnosti podání žaloby jako podmínky řízení se mnohokrát vyjádřil Nejvyšší správní soud, například v rozsudku ze dne 26. 3. 2008, čj. 2 Azs 71/2006 - 4 shrnul: „*Opožděné podání žaloby je nutným a dostatečným důvodem pro její odmítnutí, přičemž skutečnosti rozhodné pro závěr o včasnosti či opožděnosti žaloby je soud povinen vždy zkoumat*

z úřední povinnosti a přihlédnout k nim (srov. v této souvislosti rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 8. 2005, č. j. 2 As 11/2005 - 72, publikovaný pod č. 715/2005 Sb. NSS...rozsudek téhož soudu ze dne 4. 5. 2006, č. j. 2 As 47/2005 - 89...).

*Žalobu lze odmítnout, jsou-li dány skutkové důvody k takovému rozhodnutí, tj. jestliže je jisté, že nastaly skutečnosti rozhodné pro právní závěr o opožděnosti žaloby. **Musí být tedy postaveno na jisto zejména to, kdy bylo žalobci oznámeno žalobou napadené rozhodnutí a kdy proti němu podal žalobu. V pochybnostech je nutno mít za to, že žaloba byla podána včas** (viz k tomu rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 4. 2005, č. j. 1 Azs 114/2004 - 44, a ze dne 13. 3. 2005, č. j. 1 As 13/2004 - 94,... ze dne 19. 7. 2007, č. j. 9 Afs 54/2007 - 54, a ze dne 21. 8. 2007, č. j. 8 Afs 145/2006 - 49...).*“ (pozn. zvýrazněno soudem). Obdobně se Nejvyšší správní soud vyjádřil též v rozsudku ze dne 14. 4. 2014, č. j. 2 Afs 69/2012 - 124.

27. Mezi stranami je nesporné (přičemž ani soud v tomto směru nemá žádné pochybnosti o tom), že otázky související s doručováním rozhodnutí se v posuzovaném případě primárně řídily pravidly uvedenými v daňovém řádu, jakožto procesním předpisu upravujícím řízení před správním orgánem prvního stupně a žalovaným. Přitom je rovněž nesporné, že Napadené rozhodnutí je písemností, která musela být v daňovém řízení doručena do vlastních rukou žalobce, který je právnickou osobou v likvidaci.
28. Po skutkové stránce je mezi stranami dále nesporné a soud ve veřejně přístupném seznamu (ISDS) ověřil, že žalobce jakožto právnická osoba (spolek) nemá datovou schránku, tudíž žalobci nebylo možné doručovat elektronicky podle § 42 daňového řádu. Svoji vlastní datovou schránkou disponuje toliko likvidátor žalobce, p. V. T., jakožto fyzická osoba.
29. Soud se v rámci studia správního spisu nejprve zabýval otázkou, zda žalobce požádal správce daně nebo žalovaného o doručování na jinou adresu ve smyslu § 45 odst. 2 daňového řádu. Ve správním spisu předloženém žalovaným se žádná písemnost pocházející od žalobce, která by takovou skutečnost svým obsahem dokládala, nenachází. Přestože žalobce ve svém vyjádření ze dne 19. 12. 2019 tvrdil, že tomu tak bylo, ničím toto tvrzení nedoložil (cit. „Z archivu e-mailové schránky pana T. již bohužel není možné získat zprávu, ve které své kontaktní údaje finančnímu úřadu sděluje...“). V části správního spisu k řízení před žalovaným je navíc založen úřední záznam ze dne 10. 1. 2019 (tj. vyhotovený den před vypravením Napadeného rozhodnutí do datové schránky likvidátora žalobce), č. 1128/19/5000-10480-710970 o telefonátu mezi pracovníci žalovaného a pověřenou úřední osobou správního orgánu prvního stupně, kde posledně jmenovaná uvedla, že listiny byly správcem daně několikrát doručovány žalobci na adresu sídla bez úspěchu, a proto byly považovány za doručené fikcí podle § 47 odst. 2 daňového řádu. Současně uvedla, že se snažila dohledat jinou kontaktní adresu pro doručování či zkontaktovat přímo likvidátora žalobce, avšak bez kladného výsledku. Z části správního spisu k řízení před správním orgánem prvního stupně je pak patrné, že minimálně ve třech případech se písemnost nepodařilo žalobci prostřednictvím provozovatele poštovních služeb doručit, a proto byla považována za doručenou fikcí. Ostatní písemnosti v řízení přebíral za žalobce jeho likvidátor osobně (například platební výměry nebo kontrolní protokoly). Určitý způsob převzetí, resp. doručení některé konkrétní písemnosti žalobci v průběhu správního řízení však podle názoru soudu nelze v žádném případě bez dalšího považovat za žádost žalobce o takovýto způsob doručování pro celé řízení.
30. Soud proto došel k závěru, že s ohledem na to, že žalobce neměl zpřístupněnu datovou schránku ani nebylo prokázáno, že by požádal o jiný způsob doručování, měl žalovaný

podle § 45 odst. 1 daňového řádu povinnost doručit mu Napadené rozhodnutí do vlastních rukou na adresu jeho sídla.

31. Ze správního spisu vyplývá, že žalovaný předal Napadené rozhodnutí k poštovní přepravě dne 21. 12. 2018. Z odůvodnění Napadeného rozhodnutí se podává, že žalovaný doručoval Napadené rozhodnutí přímo daňovému subjektu (žalobci) se zřetelem k tomu, že L.N., advokátce, které žalobce udělil plnou moc k zastupování dne 24. 6. 2015, uplatněnou u správce daně dne 25. 6. 2015, byl ke dni 21. 12. 2018 pozastaven výkon advokacie.
32. Ze spisu přitom soud zjistil, že zásilka obsahující Napadené rozhodnutí byla doručována žalobci na adrese jeho sídla dne 27. 12. 2018. Z údajů vyznačených na doručence se podává, že žalobce však nebyl uvedeného dne zastižen, zásilka obsahující Napadené rozhodnutí byla téhož dne uložena u provozovatele poštovních služeb a žalobci bylo v souladu s § 45 odst. 1 a 4 ve spojení s § 46 odst. 2 daňového řádu zanecháno upozornění s výzvou k vyzvednutí zásilky a poučení o právních důsledcích jejího nevyzvednutí.
33. Ze spisu dále vyplývá, že si žalobce v úložní době zásilku nevyzvedl, ačkoliv byl na její uložení upozorněn a poučen o následcích jejího nepřevzetí, proto byla zásilka dle § 47 odst. 2 ve spojení s § 33 odst. 4 daňového řádu považována za doručenou ke dni 7. 1. 2019, (10. den úložní doby připadl na neděli 6. 1. 2019). Zásilku přitom dle údajů na doručence nebylo možné po uplynutí úložní doby vhodit do domovní či jiné schránky, proto byla zásilka vrácena zpět žalovanému dle § 47 odst. 5 daňového řádu, jemuž byla doručena následující den, tj. 9. 1. 2019.
34. Ze spisu se rovněž podává, že žalovaný dne 11. 1. 2019 dodal Napadené rozhodnutí do datové schránky likvidátora žalobce, p. V. T. Tomu bylo Napadené rozhodnutí doručeno na základě jeho přihlášení se do datové schránky dne 15. 1. 2019.
35. Jak výstižně shrnul Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 14. 4. 2014, čj. 2 Afs 69/2012 - 124, „[p]odle § 92 odst. 5 písm. a) daňového řádu správce daně prokazuje oznámení vlastních písemností, a podle písm. b) téhož ustanovení správce daně prokazuje skutečnosti rozhodné pro užití právní domněnky nebo právní fikce. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 4. 2006, č. j. 2 Afs 158/2005 - 82, publikovaného pod č. 1327/2007 Sb. NSS, se podává, že „[s]právce 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.“Právní úprava § 31 odst. 8 písm. a) a b) již zrušeného zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, byla stejná jako nynější úprava, zakotvená v § 92 odst. 5 písm. a) a b) daňového řádu, proto lze z citovaného judikátu i nadále vycházet.“
36. Městský soud v Praze vyšel z tohoto judikatorního vymezení důkazního břemene a došel k závěru, že zatímco žalovaný doručenkou připojenou k obálce s Napadeným rozhodnutím a založenou ve správním spise prokázal, že žalobce byl na uložení zásilky u provozovatele poštovních služeb upozorněn a poučen o právních důsledcích nevyzvednutí této písemnosti, žalobce soudu nepředložil žádný důkaz svědčící o opaku, tj. že by řádně informován a poučen nebyl. Tím nebyly naplněny podmínky v posledně citovaném rozsudku kasačního soudu, v němž byla posuzována situace skutkově diametrálně odlišná, neboť v Nejvyšším správním soudem řešené věci „doručenka, která je založena v daňovém

spise, neproказuje splnění podmínky podle § 46 odst. 2 daňového řádu, tj. nepotvrzuje, že byl adresát vyzván k vyzvednutí zásilky a že mu bylo zanecháno poučení o právních následcích nevyzvednutí zásilky. Stěžovatelkou doložená kopie výzvy k vyzvednutí zásilky, kterou poštovní doručovatel zanechal ve schránce jejího zástupce, pak rovněž osvědčuje, že k náležitému poučení stěžovatelky o právních následcích nevyzvednutí zásilky nedošlo. K tomu, aby mohlo dojít k řádnému doručení písemnosti v daňovém řízení, přitom musí být splněny všechny zákonné podmínky. V nyní projednávaném případě není mezi účastníky řízení sporu o tom, že nebyla splněna podmínka o zanechání poučení o právních následcích nevyzvednutí zásilky.“ V takovém případě pak nemůže zdejší soud dojít k závěru, že by žalobce doručení Napadeného rozhodnutí fikcí již ke dni 7. 1. 2019 účinně zpochybnil.

37. Soud na základě výše uvedeného uzavírá, že písemnost obsahující Napadené rozhodnutí byla daňovému subjektu nepochybně doručena na základě tzv. právní fikce doručení obsažené v § 47 odst. 2 daňového řádu již dne 7. 1. 2019 v důsledku marného uplynutí úložní doby. Z dále uvedených důvodů již přitom nebylo pro okamžik doručení Napadeného rozhodnutí žalobci relevantní, že žalovaný doručil Napadené rozhodnutí dne 15. 1. 2019 rovněž do datové schránky likvidátora žalobce. O tomto závěru podle názoru zdejšího soudu nepanují pochybnosti, proto také není na místě aplikovat v souladu se shora odkazovanou judikaturou Nejvyššího správního soudu výklad pro žalobce příznivý, který by připustil včasnost podání žaloby.
38. Soud pro vysvětlení a v reakci na vyjádření žalovaného konstatuje, že likvidátora žalobce nelze považovat za zástupce, popřípadě procesního zástupce žalobce, jemuž by mělo být Napadené rozhodnutí doručováno ve smyslu § 25 a § 41 daňového řádu namísto žalobce. Ani žalobce ostatně takové procesní stanovisko nezastává.
39. Naopak, žalobce primárně tvrdí, že mu, jakožto daňovému subjektu, mělo být doručováno do datové schránky jeho likvidátora jakožto fyzické osoby, která je za něj jakožto právnickou osobu oprávněna jednat podle § 193 občanského zákoníku. Dílčí závěr o tom, že za žalobce, resp. jeho jménem jedná likvidátor, však ani soud, ani žalovaný nerozporují. Žalobce je právnickou osobou, což je právní subjekt rovněž postavený na, svého druhu, právní fikci, tudíž zákonodárce musí určit, kdo za právnickou osobu jedná. V daňovém řízení pak v případě žalobce je touto osobou podle § 24 odst. 2 a 4 ve spojení s § 193 občanského zákoníku právě jeho likvidátor, který nabyt okamžikem svého povolání působnosti statutárního orgánu v rozsahu omezeném na účel likvidace, včetně předmětného daňového řízení. Z aplikovatelné právní úpravy, konkrétně z § 24 odst. 2 ve spojení s § 25 a § 45 daňového řádu v žádném ohledu nevyplývá, že by likvidátor zapsaného spolku měl být považován za procesního zástupce žalobce jako účastníka daňového řízení, jemuž má být v řízení doručováno místo žalobce. Likvidátor tedy sice je při doručování písemnosti do vlastních rukou, kterou Napadené rozhodnutí bylo, za právnickou osobu, které je doručováno (tj. žalobce), oprávněn podle § 45 odst. 3 ve spojení s § 47 odst. 1 daňového řádu jednat, tedy doručovanou písemnost převzít. Z ničeho však nevyplývá, že finanční orgány mají povinnost písemnosti určené právnické osobě v likvidaci, která je účastníkem řízení, doručovat přímo jejímu likvidátorovi (tj. do datové schránky likvidátora nebo na jeho adresu, stejně jako nemají povinnost ji doručovat do datové schránky nebo na adresu jednatele společnosti s ručením omezeným, která je účastníkem řízení). Nevyzvedne-li si písemnost osoba oprávněná jednat za právnickou osobu – účastníka řízení během desetidenní úložní doby, považuje se podle § 47 odst. 2 ve spojení s § 45 odst. 4 věta první daňového řádu písemnost (zde Napadené rozhodnutí) za

doručenou poslední den této lhůty, a to i když se, jak výslovně stanoví § 47 odst. 2 daňového řádu *in fine*, adresát písemnosti (zde žalobce) o jejím uložení nedozvěděl. Ustanovení § 45 odst. 4 věta druhá již upravuje pouze informativní doručení listiny, se kterým účinky doručení spojeny nejsou (podrobněji viz dále).

40. Judikatorní a doktrinální závěry, na něž odkazuje žalobce ve svém podání ze dne 4. 12. 2019, pak zdejší soud nijak nerozporuje, protože svědčí pouze závěru, že za právnickou osobu v likvidaci (jménem této osoby) jedná likvidátor. To samé platí pro písemnosti navržené žalobcem k provedení k důkazu (viz bod 17 tohoto usnesení), které soud nemusel jako důkazy provádět, neboť dílem jsou součástí správního spisu, ale především soud jakkoli nepolemizuje se skutkovým a navazujícím právním závěrem, který z nich žalobce dovozuje. Tím je totiž závěr, že likvidátor v daňovém řízení vystupoval jako osoba oprávněná jednat za žalobce, tj. likvidovaný daňový subjekt (srov. vyjádření žalobce ze dne 19. 12. 2019, str. 2 a 3: „*Protokol Odboru kontroly zvláštních činností Finančního úřadu pro hlavní město Prahu o ústním jednání ze dne 17. 4. 2018, č. j. 7855169/17/2000-31475-110103, ve kterém pan T. figuruje jako osoba oprávněná jednat jménem daňového subjektu*“ nebo „*pro podložení, že jej ve funkci likvidátora správce daně považoval za osobu oprávněnou jednat jménem Research Centre, z.s. v likvidaci, alespoň uchovat následné elektronické zprávy z 26. 6. 2018, kde s ním finanční úřad komunikuje prostřednictvím pověřené kontrolní pracovnice*“, pozn. zvýrazněno soudem). Jak bylo uvedeno výše, oprávnění likvidátora jednat v řízení za likvidovanou právnickou osobu však nelze v žádném ohledu ztotožňovat s požadavkem, aby bylo této osobě, kterou nelze v souladu s dříve uvedeným považovat za procesního zástupce likvidovaného subjektu, v řízení doručování do její datové schránky.
41. Městský soud v Praze rovněž zdůrazňuje, že z ničeho nelze dovodit, že by Napadené rozhodnutí muselo být doručováno subjektu odlišnému od žalobce. Jediná výjimka je uvedena v § 45 odst. 4 větě druhé daňového řádu, podle níž správní orgány **mohou nevyzvednutou** písemnost doručit fyzické osobě oprávněné jednat jménem této právnické osoby podle § 24 odst. 2 daňového řádu. Takovou osobou byl v případě žalobce právě jeho likvidátor, přičemž soud zdůrazňuje, že podle dispozice citované právní normy není povinností (srov. slovo „*může*“) správních orgánů takto doručovat a toto doručování se týká nevyzvednutých písemností, tedy těch, u kterých v souladu s § 47 odst. 2 daňového řádu již fikce doručení nastala. Jde tedy pouze o následné doručování informativního charakteru bez právních účinků, neboť zákonodárce by nemohl připustit, aby právní účinky spojené s doručením písemnosti byly závislé na úvaze správního orgánu, zda k doručení přistoupí nebo nikoli.
42. Ke stejným závěrům dochází v široké shodě i odborná literatura. Dle relevantních doktrinálních názorů k fikci doručení podle daňového řádu, „[m]á se tedy za to, že písemnost byla doručena posledním dnem úložní desetidenní lhůty, bez ohledu na to, zda se o ní adresát či jiná vhodná osoba dozvěděla. Z uvedeného vyplývá, že tu není právní normou dán prostor pro liberační důvody, tj. okolnost objektivní povahy, například nedozvědění se o uložení doručované zásilky.“ (in Lichnovský O., Ondrýsek R., Nováková P., Kostolanská E., Rozehnal T. – Daňový řád, 3. vydání, C.H.Beck, 2016). Ze stejného pramene se potom podává, že „pokud nedojde k vyzvednutí uložené písemnosti, a v souladu s § 47 odst. 2 DŘ nastane právní fikce doručení, může správce daně kromě vložení do schránky právnické osoby, písemnost v souladu s § 47 odst. 5 a 6 DŘ doručit fyzické osobě, která je oprávněna jednat jménem právnické osoby. Cílem této právní úpravy je umožnit adresátu v případě právní fikce doručení se seznámit s obsahem písemnosti. V uvedené právní úpravě se odráží zásada

vstřícnosti, tj. poskytnutí lepší informovanosti. Je třeba ovšem připomenout, že na výše uvedené sekundární doručení ze strany správce daně není právní nárok. Pokud tuto možnost správce daně nevyužije, nejedná se o procesní pochybení správce daně.“

43. K absenci právních účinků tohoto dodatečného doručení písemnosti podobně již dříve dospěl i další komentář k daňovému řádu: *„Pokud nedojde k vyzvednutí uložené písemnosti, a nastane tak v souladu s § 47 odst. 2 právní fikce doručení, může správce daně kromě vhození do příslušné schránky právnické osoby za podmínek podle § 47 odst. 5 a 6 písemnost (sekundárně) doručit fyzické osobě, která je oprávněna jednat jménem právnické osoby (tj. především v případech, kdy následné vhození do domovní schránky je vyloučeno nebo taková schránka neexistuje). Důvodem je především snaha o to, aby adresát byl i v případě právní fikce doručení seznámen s obsahem písemnosti. Na právně relevantní okamžik doručení písemnosti skutečnost následného doručení fyzické osobě nemá vliv (ten nastal již fikcí doručení). Jde pouze o možnost poskytnout lepší informovanost v souladu se zásadou vstřícnosti. Na toto sekundární doručení proto není právní nárok a správce daně, který tuto možnost nevyužije, se nedopustí procesního pochybení.“* (in Baxa, J., Dráb. O., Kaniová L., Lavický P., Schillerová A., Šimek K., Žiškova M. – Daňový řád komentář, Wolters Kluwer, 2011).
44. Jiní autoři k § 45 odst. 4 daňového řádu uvedli: *„Správci daně je nově dána možnost (nikoli povinnost) písemnost, která nebyla ve lhůtě deseti dnů vyzvednuta, doručit na adresu pobytu fyzické osoby oprávněné jednat jménem právnické osoby. Správce daně však vždy nejprve doručuje na adresu sídla právnické osoby, resp. na její doručovací adresu. Pokud při doručování není zastižena osoba oprávněná písemnost převzít a ani v úložní lhůtě nebude písemnost vyzvednuta, pak teprve správce daně doručuje na adresu místa pobytu fyzické osoby oprávněné jednat jménem této právnické osoby (zpravidla statutární orgán zapsaný v obchodním rejstříku). Doručení fyzické osobě však nemá vliv na účinky doručení právnické osobě. Bylo-li např. společnosti s ručením omezeným doručeno uplatněním právní fikce, je zcela bez významu pro běh lhůt, které jsou s doručením spojeny (např. lhůta pro odvolání), kdy později si písemnost převezme její jednatel v místě svého pobytu.“* (in Matyášová L., Grossová M.E. - Daňový řád komentář, 2.vydání, Leges, 2015). Se stejným autorským kolektivem se pak zdejší soud shoduje i v závěru, že *„[o]dpovědnost za to, že adresát písemnosti bude na adrese pro doručování k zastižení, nese samotný adresát (tj. fikce doručení se uplatní bez ohledu na to, zda na dané adrese skutečně sídlí, či nikoli).“*
45. Proto soud nemůže být jakkoli shovívavý k argumentaci žalobce, že likvidátorovi bylo sídlo žalobce nedostupné. Za udržování souladu mezi zapsaným a skutečným sídlem právnické osoby může odpovídat jen a pouze tato právnická osoba, resp. osoby, které jsou za ni oprávněné jednat. Neuniklo přitom pozornosti soudu, že likvidátorem žalobce je p. V. T., který byl již po dobu dvou a půl roku před vstupem žalobce do likvidace jeho ředitelem. Soud tedy v tomto směru pro úplnost zdůrazňuje, že se v posuzované věci nejednalo o takový případ, kdy je likvidátor právnické osobě například ustanoven soudem proti vůli dosavadních statutárních zástupců právnické osoby a fakticky čelí problémům s převzetím vedení takové právnické osoby, přístupem do jejích prostor a k její dokumentaci apod. Ostatně žalobce ani své tvrzení o nedostupnosti sídla žalobce jeho likvidátorovi nijak nedokládá.
46. Pokud žalobce namítá, že z datové zprávy doručené likvidátorovi žalobce dne 15. 1. 2019 nebylo zřejmé, že k doručení Napadeného rozhodnutí již došlo a účinky s tím spojené již nastaly, soud má sice za to, že nejde o příkladný výkon daňové správy, potažmo veřejné moci příslušnými orgány, když uvedení takových doprovodných informací by jistě

pomohlo lepší informovanosti likvidátora a bylo by odrazem vstřícnosti státní správy. Obdobný názor zaujímá i již citovaná odborná literatura [„Vzhledem k tomu, že sekundární (informativní) doručení nemá právního významu z hlediska určení dne doručení písemnosti (v případě rozhodnutí den účinnosti ve smyslu § 101 odst. 6), měl by správce daně, který se rozhodne tohoto způsobu umožňujícího dosáhnout lepší informovanosti adresátů využít, v rámci tohoto následného doručení informovat (poučit) dotčenou fyzickou osobu o tom, že den doručení již nastal v důsledku právní fikce, a že toto sekundární doručení nemá vliv na určení dne doručení. Takovýto postup lze dovodit i z aplikace zásady poučovací (§ 6 odst. 3).“ (in Baxa, J., Dráb. O., Kaniová L., Lavický P., Schillerová A., Šimek K., Žiškova M. – Daňový řád komentář, Wolters Kluwer, 2011)]. Na druhou stranu tento nedostatek nemůže soud považovat za vadu způsobující neaplikovatelnost fikce doručení na Napadené rozhodnutí, a to především právě proto, že na dodatečné informativní doručení písemnosti podle § 45 odst. 4 daňového řádu není právní nárok a fikce doručení by při splnění poučovací povinnosti o následcích nevyzvednutí uložené písemnosti nastala, i kdyby k následnému doručení likvidátorovi žalobce vůbec nedošlo.

47. Jestliže se žalobce dovolává s odkazem na související judikaturu toho, že právní fikce má být jakožto právní konstrukt otažený od reality toliko institutem výjimečným a restriktivně vykládaným, zdejší soud doplňuje, že jde o přístup, který by měl být respektován a s mírou používán v normotvorbě (legislativní činnosti). Pokud však zákonodárce určitou právní fikci součástí pravidel platného práva již učinil, není podle názoru soudu důvod ji neaplikovat, pokud je hypotéza takové fikce naplněna. Tak tomu nepochybně bylo i v projednávaném případě. Finanční orgánům v žádném případě nelze klást k tíži, pokud využily svého oprávnění a zásilku doručenou daňovému subjektu fikcí posléze v režimu § 45 odst. 4 daňového řádu doručily již bez vlivu na okamžik doručení osobě oprávněné jednat za daňový subjekt.
48. Pokud jde o rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2016, čj. 3 As 26/2016 - 45 a ze dne 6. 6. 2019, čj. 7 As 68/2019 - 33, jichž se žalobce dovolává, ty nekonstatují nic jiného než přednost doručování do datové schránky účastníka správního řízení. Tím je ale v posuzovaném případě žalobce jakožto spolek, který datovou schránku zřízenou neměl, a jak se podává ze správního spisu, případnou žádost o doručování do datové schránky likvidátora správci daně ani žalovanému nepředložil. Proto dotčeným daňovým orgánům nezbylo, než žalobci doručovat písemnosti v listinné podobě prostřednictvím provozovatele poštovních služeb (nebylo-li možné je doručit osobně krátkou cestou při jednání). Na tomto závěru nic nemůže změnit případné povědomí těchto orgánů o tom, že likvidátor žalobce datovou schránku má a komunikuje jejím prostřednictvím.
49. Jestliže v neposlední řadě žalobce odkazuje na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 10. 2004, čj. 5 Afs 16/2003 - 56 a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 8. 2003, čj. 2 As 19/2003 - 58 s tím, že soudy nemají posuzovat žaloby pohledem přepjatého formalismu a při různých způsobech výkladu práva mají šetřit ústavně zaručené právo na spravedlivý proces, zdejší soud sice obecně těmito judikatorním závěry přisvědčuje, avšak současně zdůrazňuje, že skutková situace ohledně doručování Napadeného rozhodnutí v projednávaném případě je zásadně odlišná od tehdejších skutkových východisek (náležitosti, resp. obsah žaloby) a nezavdává důvody k pochybnostem. Ostatně Nejvyšší správní soud k žalobcem odkazovanému usnesení svého rozšířeného senátu uvedl: „Právní názor rozšířeného senátu nutno vykládat v souvislosti s judikaturou Ústavního soudu. Podle ní „[p]odmínky přístupu občana k soudu ve

správních věcech zákonem stanovené jsou rigidní, přísné, vázány lhůtou a stojí na principu koncentrace řízení, tomu však odpovídá povinnost obecných soudů při poskytování ochrany právům, vyvarovat se o to více zřejmých formalismů, jimiž dochází k nedůvodnému odmítání práva“ (viz nález sp. zn. IV. ÚS 592/2000 ze dne 7. 1. 2002, N 1/25 SbNU 3). Nepřiměřeně přísný výklad náležitostí správní žaloby porušuje čl. 4 odst. 4 Listiny a v důsledku toho i právo na soudní ochranu proti rozhodnutí orgánů veřejné správy dle čl. 36 odst. 2 Listiny (nález sp. zn. IV. ÚS 406/99 ze dne 24. 1. 2000, N 11/17 SbNU 87).“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2009, čj. 1 Afs 88/2009 - 48; pozn. zvýrazněno soudem). Posuzování běhu lhůty, včetně otázky řádného doručení není proto možno podle názoru soudu považovat za přepjatý formalismus; jde o zákonodárcem jasně stanovenou podmínku řízení, s jejímž nedodržením je spojen závažný právní následek spočívající v nemožnosti dovolat se soudní ochrany. Soud jen připomíná, že vedle práva na soudní ochranu či spravedlivý proces hrají striktní zákonné lhůty důležitou roli rovněž ve vztahu k požadavkům právní jistoty nebo vykonatelnosti autoritativních aktů státní moci.

50. Soud pro úplnost poukazuje na to, že shora vyslovený závěr, dle něhož likvidátor není procesním zástupcem žalobce jako účastníka řízení a je proto vyloučena možnost doručovat písemnosti v daňovém řízení likvidátorovi žalobce namísto doručování přímo žalobci, popř. jeho zástupci, v minulosti potvrdil i Ústavní soud, který uzavřel, že likvidátor korporace není současně procesním zástupcem korporace, ale toliko osobou oprávněnou za ni v zákonem stanovených případech jednat. Ústavní soud v tomto směru ve svém usnesení ze dne 8. 12. 2015, sp. zn. I. ÚS 3961/14, uzavřel, že „*má-li účastník nebo osoba zúčastněná na řízení zástupce, doručuje se pouze zástupci, neboť na likvidátora nelze nablížit jako na zástupce ve smyslu § 35 soudního řádu správního. Nejvyšší správní soud proto nepochybil, pokud doručoval do datové schránky stěžovatelky a nikoliv přímo likvidátorovi*“. Shodný právní názor ostatně ve své rozhodovací činnosti zastává i Nejvyšší správní soud, jenž v přípisu likvidátorovi ze dne 5. 11. 2014, čj. 5 Afs 131/2014 - 42, uvedl, že „*(z) právní úpravy však nevyplyvá povinnost soudu zasílat písemnosti likvidátoru namísto příslušné právnické osoby, která je účastníkem soudního řízení*“. Jakkoli byly tyto závěry vysloveny na půdorysu soudního řádu správního, soud je přesvědčen o jejich relevanci i ve vztahu k posouzení otázky řešené v této věci, když § 33 odst. 4 s. ř. s. upravuje v klíčové části problematiku určení osoby oprávněné jednat obdobně jako žalobcem namítané ustanovení § 24 odst. 2 daňového řádu. Závěr o tom, že je třeba rozlišovat, že likvidátor je oprávněn za likvidovanou osobu v určitém řízení jednat na straně jedné od doručování písemnosti orgánu veřejné moci v takovém řízení na straně druhé, akcentovaný ve shora označených případech rozhodovací činnosti Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu, je proto zcela relevantní.
51. Soud tedy poté, kdy – zavázaný právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v rozsudku ze dne 15. 10. 2019, čj. 8 Afs 223/2019 - 26 – seznámil žalobce se svým předběžným právním názorem ohledně data doručení Napadeného rozhodnutí a umožnil žalobci a následně i žalovanému se k této otázce vyjádřit a důkazně ji podepřít, shrnuje, že žalovaný zcela v souladu s § 45 odst. 1 daňového řádu správně a bezvadně doručoval Napadené rozhodnutí žalobci jako právnické osobě na adresu jeho sídla. Nepřebírání zásilek a nepožádání o jiný způsob doručování jdou zcela k tíži žalobce, resp. nemohou být na újmu žalovanému. Účinky doručení Napadeného rozhodnutí žalobci pak vyvolalo právě doručení marným uplynutím úložní doby, nikoli až doručení do datové schránky likvidátora, při němž žalovaný toliko využil fakultativního oprávnění vyplývajícího z § 45 odst. 4 věty druhé daňového řádu, dle něhož v případě, že písemnost

nebyla daňovým subjektem vyzvednuta, mohl tuto žalovaný doručit fyzické osobě oprávněné jednat jménem této právnické osoby podle § 24 odst. 2 daňového řádu. Jak bylo uvedeno výše, využití tohoto fakultativního oprávnění nemůže být kladeno žalovanému k tíži.

52. Soud tedy ve vztahu k projednávané věci uzavírá, že lhůta pro podání žaloby podle § 72 odst. 1 s. ř. s. započala žalobci s ohledem na dříve uvedené plynout dne 7. 1. 2019 a poslední den této lhůty připadl na čtvrtek dne 7. 3. 2019.
53. Žalobce však žalobu soudu podal teprve dne 15. 3. 2019, tedy s více než týdenním zpožděním poté, co lhůta k podání žaloby podle ustanovení § 72 odst. 1 s. ř. s. marně uplynula.
54. Soudu proto nezbylo, než v souladu s § 46 odst. 1 písm. b) s. ř. s. takto opožděně podanou žalobu odmítnout.
55. Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 3 větu první s. ř. s.
56. S ohledem na procesní vyústění soud žalobce opakovaně nevyzýval k úhradě soudního poplatku a nerozhodoval proto posléze dle ustanovení § 10 odst. 3 věty poslední zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů, ani o vrácení soudního poplatku.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Praze dne 11. února 2020

Mgr. Martin Lachmann v.r.
předseda senátu