



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: **Orlická kapitálová společnost, spol. s r. o.** se sídlem Rychnov nad Kněžnou, Mírová 1537, zastoupené Ing. D. H., daňovým poradcem, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem Hradec Králové, Horova 17, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 3. 2007, č. j. 2107/07-1500-607686, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 24. 4. 2008, č. j. 31 Ca 49/2007 – 49,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 24. 4. 2008, č. j. 31 Ca 49/2007 – 49, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalovaný (dále též „stěžovatel“) včasnou kasační stížností napadl shora uvedený rozsudek krajského soudu, kterým bylo zrušeno jeho rozhodnutí ze dne 7. 3. 2007, č. j. 2107/07-1500-607686 a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutí o zamítnutí odvolání Finančního úřadu v Rychnově nad Kněžnou ze dne 13. 10. 2006, č. j. 45380/06/253/922/7098, podanému proti jeho dodatečnému platebnímu výměru ze dne 4. 10. 2005, č. j. 42927/05/253922/8123.

Finanční úřad zamítl odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru pro opožděnost a žalovaný dospěl k závěru, že se o opožděné odvolání skutečně jednalo. Vycházel přitom ze skutečnosti, že při daňové kontrole žalobce nesdělil finančnímu úřadu,

že by byl v řízení někým zastoupen a jeho jednatel uvedl adresu pro doručování „Sokolovská 49, 186 00 Praha 8 – Karlín“; na ní pak byly doručovány veškeré písemnosti, z nichž některé byly a některé nebyly převzaty. Dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2002 ve výši 3 543 920 Kč nebyl převzat, písemnost byla uložena na poště a vrácena správci daně. Podle § 17 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) byl platební výměr doručen cestou fikce dnem 20. 10. 2005 (posledním dnem uložení na poště) a právní moci nabyl 21. 11. 2005. Dne 17. 10. 2005 sdělil ing. D. H., daňový poradce, že se jménem daňového subjektu hodlá vyjádřit k daňové kontrole, plnou moc ovšem k oznámení nepřipojil. Proto správce daně vyzval daňový subjekt k odstranění vad podání; výzva ovšem nebyla převzata. Dne 29. 11. 2005 navrhl daňový poradce prodloužení lhůty k vyjádření k daňové kontrole, opět bez plné moci. Řízení o návrhu na prodloužení lhůty proto správce daně zastavil. Dne 23. 12. 2005 ing. H. předložil vyjádření ke zprávě o daňové kontrole - to správce daně považoval za podané osobou neoprávněnou. Dne 9. 6. 2006 byla správci daně doručena omezená plná moc pro daňového poradce ing. D. H., který pak dne 27. 7. 2006 nahlédl do spisu a na svou žádost obdržel kopii dodatečného platebního výměru. Dne 22. 8. 2006 požádal o jeho přezkoumání z důvodů, že výzva k odstranění vad podání nebyla doručována osobě, která podání podepsala. Dne 23. 8. 2006 pak bylo správci daně doručeno odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru, které sice neobsahovalo zákonné náležitosti, ale vzhledem k tomu, že bylo zjevné, že bude zamítnuto, nebyly tyto vady odstraňovány. Na to správce daně rozhodnutím z 13. 10. 2006 odvolání zamítl. Proti tomuto rozhodnutí bylo podáno odvolání postavené na tvrzení, že správce daně nezjišťoval, zda se daňový subjekt na sdělené adrese zdržoval a z opakovaného neúspěchu při doručování měl dovodit, že je třeba doručit veřejnou vyhláškou. Žalovaný při jeho řešení vycházel z toho, že správce daně postupoval při doručování ze skutečností sdělených daňovým subjektem (když jednatel daňového subjektu výslovně sdělil adresu odlišnou od sídla společnosti). Doručení dodatečného platebního výměru žalovaný označil za odpovídající zákonu, podané odvolání proti němu za opožděné a zastavení řízení o něm za důvodné.

Žaloba stála na tvrzení, že se daňový subjekt na adrese prokazatelně nezdržoval v době od 1. 10. do 20. 10. 2005, kdy byl na dovolené, a že při opakovaném neúspěšném doručování měl správce daně postupovat podle § 19 odst. 1 daňového řádu, a pokud tak neučinil, nebyl dodatečný platební výměr řádně doručen.

Krajský soud v napadeném rozsudku vycházel ze zásady, že doručení písemností daňovému subjektu podle § 31 odst. 8 písm. a) daňového řádu prokazuje správce daně, přičemž podle písm. b) prokazuje i podmínky pro dodržení fikce. Doručuje se zpravidla poštou, a pokud nejsou o doručení pochybnosti, je dokladem o doručení řádně vyplněná doručenká. Při doručení fikcí ve smyslu nálezu Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 23/2003 musí být striktně dbáno na dodržení zákonných podmínek. V daném případě na doručence byl uveden záznam „adresát nezastižen“ a „nevyzvednuto“; žalobce přitom tvrdí, že se v době doručení na dané adrese nezdržoval. Žalobce tak údaje uvedené na doručence zpochybnil už v odvolání. Nic na tom nemění skutečnost, že nezajistil po dobu nepřítomnosti doručku do místa přechodného pobytu či přebírání pošty jinou osobou. Krajský soud se nicméně neztotožnil s názorem žalobce, že mělo být doručováno formou vyhlášky, neboť jejím předpokladem je nemožnost postupu podle § 17 daňového řádu.

Stěžovatel proti tomu v kasační stížnosti opřené o ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. opisuje důvody rozsudku krajského soudu s tím, že se s nimi neztotožňuje. Poukazuje na skutečnost, že s žalobcem byla dne 16. 2. 2004 zahájena daňová kontrola a jednatel uvedl do protokolu, že společnost nemá žádného zástupce a oznámil adresu pro doručování „Sokolovská 49, 186 00 Praha 8 – Karlín“. Vzhledem k tomu, že předvolání doručované na tuto adresu dne 8. 3. 2004 nikdo nepřevzal a zásilka se vrátila s poznámkou pošty „na uvedené adrese neznámý“, pracovnice správce daně telefonovala jednatelem, který adresu znovu potvrdil a další písemnosti (výzvy) na této adrese přebírány byly, s výjimkou předvolání k projednání zprávy o daňové kontrole zasílané dne 10. 6. 2005 a 11. 7. 2005. Zpráva o kontrole zasílaná 31. 8. 2005 pak byla převzata dne 7. 9. 2005, ovšem ve stanovené lhůtě do 4. 10. 2005 se k ní žalobce nevyjádřil; proto byl vydán dodatečný platební výměr, který byl rovněž zaslán na danou adresu, ovšem zásilka se vrátila s poznámkou pošty, že adresát nebyl zastižen a zásilku si nevyzvedl. Proto správce daně považoval platební výměr za doručení posledním dnem uložení na poště, tj. dnem 20. 10. 2005. Dne 17. 10. 2005 bylo správci daně doručeno sdělení Ing. D. H., že se jménem žalobce hodlá vyjádřit ke zprávě o daňové kontrole, ovšem bez plné moci, kterou ani na výzvu žalobce nedoložil. Tato výzva ovšem rovněž nebyla žalobcem převzata a dne 29. 11. 2005 Ing. H. požádal o prodloužení lhůty pro vyjádření k výsledku daňové kontroly, opět bez plné moci. Toto vyjádření pak zaslal dne 23. 12. 2005. Až dne 9. 6. 2006 byla správci daně doručena omezená plná moc pro ing. H., který se pak dostavil dne 27. 7. 2006 a nahlédl do spisu, o čemž byl sepsán protokol; přitom převzal kopii dodatečného platebního výměru. Dne 22. 8. 2006 byla správci daně doručena žádost o jeho přezkoumání s námitkou, že výzva k odstranění vad podání nebyla zaslána tomu, kdo podání učinil, ale žalobci. Dne 23. 8. 2006 pak správce daně obdržel odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru neobsahující náležitosti; k jejich odstranění nebyl vyzýván, neboť v úvahu přicházelo jen jeho zamítnutí. Dne 13. 10. 2006 bylo vydáno rozhodnutí č. j. 45380/06/25392217098 o zamítnutí odvolání, doručováno bylo žalobci i daňovému poradci, přičemž jen ten zásilku převzal. Toto odvolání bylo žalovaným zamítnuto rozhodnutím ze dne 7. 3. 2007, č. j. 2107/07-1500-607686, které krajský soud napadeným rozsudkem zrušil.

Žalovaný je názoru, že správce daně postupoval při doručování platebního výměru v souladu se zákonem. Doručoval poštou na adresu sdělenou jednatelem žalobce, pošta při jeho nezastižení učinila výzvu dne 5. 10 a 14. 10. 2005. Dne 20. 10. 2005 uplynula lhůta k vyzvednutí písemnosti a postup správce daně odpovídal ust. § 17 odst. 5 daňového řádu. Správce daně vycházel i ze skutečnosti, že písemnosti doručované žalobci do jeho sídla v Rychnově nad Kněžnou nebyly přebírány a byly vráceny poštou se sdělením, že adresát se odstěhoval. Nedařilo se doručování ani jednatelem na jejich adresy. V rámci daňové kontroly pak jednatel pan Tomáš Vych uvedl adresu v Praze 8, kde písemnosti také přebíral. Sdělením jiné adresy, než je sídlo společnosti, dal její jednatel najevo, že se na této adrese zdržuje a také tam zásilky přebíral; adresu nikdy nezměnil. Stěžovatel považuje za nesprávný závěr krajského soudu, že měl zjišťovat, zda se daňový subjekt na uvedené adrese zdržuje. Písemnosti určené právnickým osobám se doručují podle § 17 odst. 9 pracovníkům oprávněným za tyto osoby jednat. V případě doručování poštou je nemožné, aby správce daně zjišťoval, zda se osoba na dané adrese nachází či nikoliv. Nejde o doručování fyzické osobě, právnická osoba musí mít osobu oprávněnou k převzetí

písemností, a ani její existenci správce daně nemůže zjišťovat. Osob oprávněných k převzetí písemností může být více a právní fikci by pak mohlo být možno použít jen v případě zjištění, že se v místě nezdržovala žádná z nich. Pokud by měl správce daně vždy šetřit okruh osob oprávněných k převzetí písemnosti a zda se zdržují v místě doručování, nebyl by schopen vůbec doručovat právníkům osobám poštou. K doručení veřejnou vyhláškou správce daně nepřistoupil, protože jeho podmínkou je neznámý pobyt nebo nezdržování se adresáta v místě pobytu nebo sídla. Pokud žalobce navrhoval důkazy k prokázání, že se v době od 1. 10. do 20. 10. 2005 nezdržoval na udané adrese v Praze, podotýká stěžovatel, že má v držení plnou moc podepsanou dne 4. 10. 2005 v Praze a tudíž i jeho tvrzení o nepřítomnosti považuje za nevěrohodné. Ze všech těchto důvodů stěžovatel navrhuje rozsudek krajského soudu zrušit.

Žalobce ve svém vyjádření ke kasační stížnosti namítá, že kasační stížnost je nepřipustná, neboť nesměruje proti výroku, ale proti důvodům napadeného rozsudku. Ve věci samé poukazuje na nerozhodnost skutečnosti, že jiné písemnosti jím byly na dané adrese převzaty. V případě doručování dodatečného platebního výměru došlo k brutálnímu zásahu do žalobcových subjektivních práv. O míře porušování jeho práv svědčí i způsob, jakým správce daně odstraňoval vady podání ze dne 17. 10. 2005, když výzvu nezaslal tomu, kdo podání učinil a kdo jediný mohl nedostatek plné moci odstranit, ale daňovému subjektu. Žalobce odmítá argumentaci žalovaného o rozdílu v doručování fyzickým a právníkům osobám, obě mají v řízení stejná práva. Jen na okraj se žalobce vyjadřuje k možnosti svědeckého prokázání své nepřítomnosti v rozhodné době na doručovací adrese. Je sice pravdou, že dne 4. 10. 2005 krátce navštívil Prahu, ale to jen za účelem schůzky s ing. H. konané v 16. 30 na Strossmayerově náměstí a další obchodní schůzky s paní G. konané tamtéž v 17.00 hod. To lze doložit svědecky, stejně tak jako dobu a místo pobytu o dovolené mimo Prahu.

Před posouzením důvodnosti kasační stížnosti se Nejvyšší správní soud zabýval její přípustností. Žalobce totiž poukazuje na to, že směřuje jen proti důvodům rozhodnutí krajského soudu. Podle § 104 odst. 2 s. ř. s. je taková stížnost nepřipustná. V daném případě krajský soud zrušil rozhodnutí žalovaného a jeho kasační stížnost směřuje proti tomu, že tak učinil; jednoznačně tedy směřuje proti výroku. Kasační stížnost se musí opírat o zákonné důvody (§ 103 odst. 1 s. ř. s.). Jen výjimečně, např. při nesrozumitelném výroku, si lze představit kasační stížnost, která směřuje proti výroku rozsudku, aniž brojí proti jeho důvodům. Nepřipustnost stížnosti podané proti důvodům se vztahuje na případy, kdy je stěžovatel s výrokem rozhodnutí srozuměn, ovšem má námitky proti tomu, jak krajský soud výrok odůvodnil. Kasační stížnost žalovaného v daném případě směřuje proti zrušujícímu výroku a je odůvodněna zpochybněním důvodů, pro které tak krajský soud rozhodl. Taková kasační stížnost je přípustná.

Důvodnost kasační stížnosti Nejvyšší správní soud posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.). Kasační stížností je uplatněn důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tedy nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení; konkrétně je namítáno nesprávné posouzení doručení platebního výměru žalobci, což je předpokladem pro posouzení správnosti dalšího postupu a rozhodnutí žalovaného.

Je povinností správce daně prokazovat doručení vlastních písemností daňovému subjektu [§ 31 odst. 8 písm. a) daňového řádu] i prokazovat existenci skutečností rozhodných pro užití právní domněnky nebo fikce [§ 31 odst. 8 písm. b) daňového řádu]. V tom lze krajskému soudu přisvědčit, stejně jako v tom, že Ústavní soud v nález ze dne 3. 6. 2003, sp. zn. II. ÚS 23/03 (dostupný na www.nalus.cz) vyslovil, že je třeba striktně trvat na dodržení všech zákonných podmínek pro vznik fikce, která je vyloučena zejména pokud se příjemce v místě doručování nezdržuje.

Otázkou však je, zda žalovaný povinnosti prokázání doručení dodatečného platebního výměru dostal a zda byl jeho postup v intencích uvedeného nálezu, pokud ho ovšem lze na daný případ plně vztáhnout.

Krajský soud v napadeném rozsudku vycházel z ustanovení § 17 odst. 1 a 5 daňového řádu. Podle § 17 odst. 1 správce daně doručuje úřední písemnosti zpravidla poštou. Tyto písemnosti může však doručit i svými pracovníky. Z tohoto hlediska žalovanému jistě nelze ničeho vytýkat. Dodatečný platební výměr je písemností, kterou je třeba doručit do vlastních rukou příjemce, přičemž doručení fikcí je přípustné jen za splnění podmínek uvedených v § 17 odst. 5 daňového řádu, podle něhož *nebyl-li adresát písemnosti, která má být doručena do vlastních rukou, zastížen, ačkoliv se v místě doručení zdržuje, uloží doručovatel písemnost v místně 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*. Nesprávný postup pošty při doručování žalobcem v žalobě namítán nebyl; pouze skutečnost, že se v době doručování v místě nezdržoval, neboť byl na dovolené. Nelze ovšem přehlédnout skutečnost, že žalobce je právnickou osobou, u níž nelze hovořit o dovolené, či např. o hospitalizaci, což jsou nejobvyklejší důvody, které adresátovi znemožňují převzetí zásilky a které zpravidla také naplňují pojem „nezdržování se“. Výše uvedený náleze Ústavního soudu se také zabýval doručením osobě fyzické; nelze jej tedy automaticky aplikovat na případ žalobce. Ten ve svém vyjádření požaduje stejný přístup při doručování právnickým osobám jako při doručování fyzickým osobám a vychází přitom ze zásady rovnosti účastníků daňového řízení. Ustanovení § 2 odst. 8 daňového řádu skutečně zajišťuje všem daňovým subjektům v daňovém řízení před správcem daně stejná procesní práva a povinnosti – to ovšem neznamená, že jejich práva a povinnosti jsou totožné. Činí-li zákon rozdíl mezi fyzickými a právnickými osobami v úpravě doručování, logicky to reflektuje jejich odlišné postavení i možnosti přejímání zásilek.

Podle § 17 odst. 9 se *písemnosti určené právnickým osobám doručují pracovníkům oprávněným za tyto příjemce přijímat písemnosti. Není-li jich, doručuje se písemnost, která je určena do vlastních rukou, tomu, kdo je oprávněn za příjemce jednat, ostatní písemnosti kterémukoliv jejich pracovníku, který písemnost přijme. Stejně se postupuje, ustanovil-li si příjemce u pošty osobu k přijímání docházejících zásilek*.

Ze správního spisu lze pouze zjistit, že do protokolu o zahájení daňové kontroly ze dne 16. 2. 2004 jednatel žalobce skutečně uvedl, že není v daňovém řízení zastoupen a požaduje, aby mu bylo jako daňovému subjektu doručováno na adresu Sokolovská 49, Praha 8 - Karlín. Z úředního záznamu ze dne 11. 3. 2004 se podává, že po neúspěšném

doručení na tuto adresu pracovnice správce daně kontaktovala jednatele daňového subjektu, který znovu potvrdil, že daňový subjekt na této adrese poštu přebírá. Jak probíhalo doručování jednotlivých písemností před zasláním dodatečného platebního výměru ze spisu, který měl soud k dispozici, zřejmě není a tvrzení stěžovatele tak není ověřitelné, stejně tak jako tvrzení žalobce, že tomu tak nebylo. Ovšem stěžovatel jak ve svém rozhodnutí, tak opakovaně v řízení před krajským soudem uvedl, že daňovému subjektu na tuto adresu úspěšně doručil zprávu o daňové kontrole, a to dne 7. 9. 2005. Žalobce to nepopřel a převzetí zprávy o kontrole odpovídá i jeho další postup, kdy, byť po lhůtě stanovené správcem daně, činil kroky (prostřednictvím zástupce) na zprávu navazující. Lze tak mít za prokázané, že na adrese, kterou žalobce uvedl správci daně jako adresu pro doručování, skutečně doručováno před zasláním dodatečného platebního výměru bylo, a nebyly naplněny podmínky pro doručování veřejnou vyhláškou podle § 19 daňového řádu. Ve správním spise je také založena zpráva České pošty, s. p., ze dne 13. 9. 2006, v níž se vyjadřuje k rozhodné adrese ve vztahu ke jménu jednatele žalobce, který v rozhodné době na této adrese byl součástí Advokátní kanceláře disponující podatelnou, a dále zpráva dožádaného správce daně, který na dané adrese zjistil existenci poštovní schránky s označením firmy OKS a další firmy (ESPIRIT, a.s.), v níž jednatel žalobce rovněž působí (tato druhá zpráva se však týká stavu v době šetření).

Adresa, kterou žalobce sdělil správci daně, a na níž mu bylo správcem opakovaně doručováno, byla v době doručování (a je i nyní) odlišná od sídla žalobce i od adresy bydliště jeho jednatelů. V daném případě ze spisu, který měl krajský soud při rozhodování k dispozici, ani z vyjádření žalobce není zřejmé, co se vlastně nacházelo na adrese, na kterou bylo žalobci doručováno, zda se jednalo o provozovnu žalobce a zda v ní byli nějací pracovníci, jimž bylo možno doručovat. Z dodejky připojené k dodatečnému platebnímu výměru je však zřejmé, že doručováno bylo žalobci jako právnické osobě (adresa: „Orlická kapitálová společnost spol. s r. o., Sokolovská 49, Praha 8 – Karlín“).

Otázkou tak je zda se právnická osoba může na určitém místě „nezdržovat“ a tudíž vyloučit doručení fikcí, jejíž podmínkou je právě zdržování se v místě doručení. Za vyloučené je třeba v daném případě považovat „nezdržování se“ z důvodu pobytu na dovolené, neboť to je u právnické osoby pojmově vyloučeno. Judikatura se problémem „zdržování se“ u právnické osoby již zabývala. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 5. 2003 č. j. 6 Afs 3/2003-20 (publikováno pod č. 56/2004 Sb. NSS), se právnická osoba v místě doručování nezdržuje, jestliže na adrese sídla, případně na adrese, kterou soudu sdělila, nebyl zastížen nikdo, kdo by byl oprávněn písemnost převzít a právnická osoba v místě doručování nevyvíjí podnikatelskou či jinou činnost prostřednictvím svých zaměstnanců či jiných osob. Kumulativně se tedy předpokládá nevyvíjení podnikatelské či jiné činnosti právnickou osobou na dané adrese a současně nepřítomnost osoby oprávněné za právnickou osobu přebírat zásilky. V daném případě však naplnění těchto podmínek nebylo zjištěno a správní spis ani tvrzení žalobce neumožňuje nepochybný závěr o těchto podmínkách. Vycházel-li krajský soud pouze ze skutečnosti, že jednatel žalobce měl v době doručování zásilky dovolenou, nepostačí to k vyloučení fikce doručení tvrzené žalovaným. Navíc, jak plyne z kasační stížnosti a žalobce to potvrzuje, byl její jednatel, ač čerpal dovolenou, při níž se zdržoval mimo Prahu, v den, kdy se mu pošta poprvé snažila doručit dodatečný platební výměr a zanechala mu na udané adrese výzvu, v Praze. Krajský soud tak vycházel z nedostatečného

zjištění skutečného stavu věci, které vylučovalo řádné právní posouzení. V tom je kasační stížnost důvodná.

Žalobce ve svém vyjádření ke kasační stížnosti poukazuje na nezákonný postup stěžovatele nejen při doručování dodatečného platebního výměru, ale zejména při doručování výzvy k odstranění vad podání, jímž bylo sdělení jeho daňového poradce ze dne 17. 10. 2005 o tom, že se hodlá vyjádřit k daňové kontrole. Předmětem kasačního řízení je kasační stížnost žalovaného, nicméně lze *obiter dictum* uvést, že žalobci nelze v jeho názoru přisvědčit. Především je třeba upozornit žalobce na skutečnost, že mu zpráva o daňové kontrole byla doručena a v ní byl stanoven termín k vyjádření do dne 4. 10. 2005. Nechal-li tuto lhůtu marně uplynout, nemohl předpokládat nic jiného, než, že bude vydán dodatečný platební výměr a snaha o vyjádření stejně jako následná žádost (ze dne 29. 11. 2005) o prodloužení lhůty k vyjádření k daňové kontrole není akceptovatelná. Lhůtu lze prodloužit, jen pokud neuplynula, s výjimkou navrácení v předešlý stav, o který však žádáno nebylo (§ 14 odst. 2, 5 daňového řádu).

Pokud žalobcův daňový poradce zaslal správci daně opakovaně podání bez plné moci, bylo by sice logické, aby k odstranění vad těchto podání byl vyzván ten, kdo je učinil, není však v rozporu se zákonem, ani s logikou, je-li daňový subjekt vyzván k odstranění vad podání, která měla být učiněna jeho jménem někým jiným (srovnej § 21 odst. 8 daňového řádu). Odstranění vady nedostatku plné moci lze očekávat jak od zástupce, tak i od zastoupeného. Plná moc pak byla předložena až v srpnu 2006 s datem 4. 8. 2006 a je zajímavé, že ač žalobci nebyl dodatečný platební výměr fakticky doručen a daňový poradce nahlížel do spisu až následně, je v ní dodatečný platební výměr jednoznačně a úplně specifikován. Poukazuje-li žalobce na nedostatek součinnosti ze strany správce daně, lze konstatovat, že byla vzájemná. Žalobce nechal marně uplynout lhůtu k vyjádření k daňové kontrole a po té činil podání prostřednictvím zástupce bez doložení plné moci. Žalovaný pak, ač věděl, že se doručuje dodatečný platební výměr, nesdělil daňovému subjektu, ani tomu, kdo se chtěl jeho jménem k daňové kontrole vyjádřit, že již byl vydán dodatečný platební výměr. Jistě nelze dovodit, že by správce daně porušil nějakou zákonnou povinnost. Jde právě jen o míru oné součinnosti, která by v daném případě při informaci o vydání dodatečného platebního výměru umožnila daňovému subjektu vědomost o stavu řízení vyloučila by několikaměsíční průtah v řešení dané věci. Z hlediska řešení kasační stížnosti je však hodnocení respektování zásad součinnosti ze strany správce daně i daňového subjektu (§ 2 odst. 2, 9 daňového řádu) nerozhodné.

Jak bylo výše uvedeno, krajský soud nerozlišil při posouzení prokázání fikce doručení, že v daném případě bylo doručováno právnické osobě, nevážil ust. § 17 odst. 9 daňového řádu a nezjišťoval, zda doručování tomuto ustanovení odpovídalo a zejména, zda byl splněn předpoklad nezdržování se právnické osoby při úvaze o vyloučení fikce doručení předmětného dodatečného platebního výměru.

Z důvodů shora uvedených Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení, v němž je vázán právním názorem v tomto rozsudku vysloveným (§ 110 odst. 1, 3 s. ř. s.). K řádnému posouzení pak bude třeba vyžádat úplný správní spis a provést výslech žalobce při nařízeném jednání.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti krajský soud rozhodne v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 6. listopadu 2008

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu