



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Marie Žiškové a JUDr. Josefa Baxy v právní věci žalobce **DSA, a. s.**, se sídlem Mladoboleslavská, hala č. 58, Praha 9, letiště Kbely, zastoupeného Mgr. Alešem Dvorským, advokátem se sídlem Cihlářská 19, Brno, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem Horova 17, Hradec Králové, o žalobách proti rozhodnutím žalovaného ze dne 18. 12. 2007, č. j. 11171/07-1300-601060 a ze dne 7. 12. 2007, č. j. 10811/07-1200-602199, v řízení o kasačních stížnostech žalovaného proti rozsudkům Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 26. 9. 2008, č. j. 31 Ca 36/2008 - 35 a č. j. 31 Ca 31/2008 - 59,

t a k t o :

- I. Věci vedené u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 1 Afs 148/2008 a sp. zn. 1 Afs 151/2008 **se spojují** ke společnému projednání. Nadále budou vedeny pod sp. zn. 1 Afs 148/2008.
- II. Rozsudky Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 26. 9. 2008, č. j. 31 Ca 36/2008 - 35 a č. j. 31 Ca 31/2008 - 59, **se zrušují** a věci **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Shora označenými rozsudky zrušil krajský soud rozhodnutí, kterými žalovaný zamítl žalobcova odvolání v prvním případě proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2002, v druhém případě proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2002.

V odůvodnění rozsudků soud přitakal žalobci v tvrzeném pochybení při doručení obou zmíněných rozhodnutí žalovaným, což způsobilo, že účinky rozhodnutí nebyly

založeny v zákonem předpokládané lhůtě (§ 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků – dále jen „daňový řád“).

Správní spis předložený žalovaným obsahoval napadená rozhodnutí s příloženými kopiemi dodejky, z nichž bylo patrné, že obě rozhodnutí byla zaslána Mgr. J. P., daňovému poradci, na adresu C. 19, B.

Prvou zásilku – rozhodnutí týkající se DPH, převzala dne 20. 12. 2007 J. D., zmocněnec k přebírání zásilek. Dodejka rovněž obsahovala otisk razítka s textem „J. P., advokátní koncipient, B. a společníci, advokátní kancelář, C. 19, B. Druhou ze zásilek – rozhodnutí týkající se daně z příjmů právnických osob, převzala dne 13. 12. 2007 jako zmocněnec J. D1.

Správní spis obsahoval i reakci České pošty s. p. na výzvu žalovaného, týkající se zmocněnců zástupce žalobce, Mgr. J. P., k přebírání poštovních zásilek. Z přehledu celkem šesti prohlášení o osobách oprávněných k převzetí poštovních zásilek pro adresáta Mgr. J. P., zaslanych Českou poštou s.p. datovaných v roce 2007 (v relevantní době doručení předmětných rozhodnutí) připadala v úvahu následující prohlášení. Dvě ze dne 26. 2. 2007, jimiž Mgr. J. P., advokát, označil jako osoby oprávněné k převzetí zásilek pracovníce kanceláře A. M. a J. M. a dále dvě ze dne 6. 9. 2007, v nichž Mgr. J. P., advokátní koncipient, označil za osoby oprávněné k převzetí zásilek pracovníce kanceláře J. D1 a J. D. Poslední prohlášení o osobách oprávněných k převzetí poštovních zásilek učinil dne 5. 12. 2007 Mgr. J. P. (bez bližší specifikace) vůči K. D.

Krajský soud tak dospěl k závěru, že zástupce žalobce, Mgr. J. P., daňový poradce (který byl žalobcem zmocněn k zastupování v daňovém řízení na základě generální plné moci ze dne 21. 5. 2007), zmocnil k přebírání zásilek pouze K. D., a to ode dne 8. 1. 2008. Pokud napadené rozhodnutí převzala dne 20. 12. 2007 J. D., či dne 13. 12. 2007 J. D1, učinila tak osoba, která k tomuto úkonu nebyla zmocněna; zástupci žalobce nebylo k tomuto datu rozhodnutí doručeno. J. D. i J. D1 totiž získaly oprávnění k přebírání zásilek pouze od adresáta Mgr. J. P., advokátního koncipienta; rozhodnutí tedy převzala osoba, která nebyla zástupcem žalobce zmocněna k přebírání zásilek.

Závěrem soud zdůraznil, že se v dané věci jednalo o daň z přidané hodnoty za prosinec 2002, daňová kontrola této daně byla zahájena dne 3. 6. 2004; tento úkon přerušil běh tříleté lhůty pro vyměření daně. Nová lhůta pro její vyměření počala běžet znovu v roce 2004 a její běh byl ukončen datem 31. 12. 2007. K tomuto datu však k pravomocnému vyměření daně nedošlo, neboť rozhodnutí nebylo žalobci řádně doručeno (§ 17 daňového řádu). Shodný důsledek prekluze práva vyměřit daň stihl i daň z příjmů právnických osob zdaňovacího období roku 2002.

Rozsudky krajského soudu žalovaný napadl včas podanými obsahově shodnými kasačními stížnostmi, v nichž výslovně jako stížní důvod označil nezákonnost rozsudků spočívající v nesprávném posouzení právní otázky krajským soudem [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.].

Žalovaný zdůraznil, že vzhledem k tomu, že příjemcem rozhodnutí byla fyzická

osoba (zástupce žalobce) a ačkoliv byla pokaždé v jiném pracovním zařazení, nemohlo to mít vliv na faktické doručení předmětné písemnosti právě jí. O tom ostatně svědčí i skutečnost, že písemnosti pro zástupce žalobce přebírala vždy jedna z pracovníků advokátní kanceláře, a to po dobu celého daňového řízení, aniž by bylo o doručení písemností sporu. Z reakcí žalobce (resp. jeho zástupce) na písemnosti v průběhu daňového řízení měl správce daně i žalovaný oprávněně za to, že veškeré písemnosti byly doručovány bezchybně, jejich doručení nebylo nikdy zástupcem žalobce zpochybněno ani odmítnuto. Napadeno bylo až v podané žalobě. Podle názoru žalovaného se jedná o jednoznačný účelový postoj, aby se žalobce vyhnul platbě své daňové povinnosti. Dne 27. 10. 2008 obdržel žalovaný oznámení o ukončení zastupování žalobce Mgr. J. P., daňovým poradcem. Závěrem žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud z uvedených důvodů označené rozsudky krajského soudu zrušil a věci mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalobce ve vyjádřeních ke kasačním stížnostem uvedl, že se ztotožňuje se závěrem, vysloveným v napadených rozsudcích a odkázal na argumentaci tam uvedenou.

Vzhledem k tomu, že kasační stížnosti směřují proti shodné proceduře, týkající se doručování písemností v daňovém řízení, přičemž společnou otázkou je postup při doručování s účinky založení daňové povinnosti, rozhodl Nejvyšší správní soud ve shodě s § 39 odst. 1 a § 120 s. ř. s. o spojení těchto kasačních stížností ke společnému projednání. Tento postup však nebrání krajskému soudu pro další řízení vyloučit věci zpět k samostatnému projednání, shledá-li takový procesní krok vhodným.

Nejvyšší správní soud přezkoumal rozhodnutí krajského soudu v mezích uplatněných důvodů a shledal kasační stížnosti žalovaného důvodnými.

Nejvyšší správní soud se tedy zabýval žalovaným predestřenou kasační námitkou, zpochybňující závěr soudu o nedoručení daňové písemnosti, v jehož důsledku mělo dojít k prekluzi práva vyměřit daň.

V daném případě je činěn sporným okamžik, ve kterém bylo žalobci (resp. jeho zástupci) doručeno rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 12. 2007, č. j. 11171/07-1300-601060, jakož i rozhodnutí ze dne 7. 12. 2007, č. j. 10811/07-1200-602199. Jeho určení je totiž rozhodné pro závěr o včasnosti stanovení daňové povinnosti za zmíněná zdaňovací období z pohledu prekluze tohoto práva.

K obecným východiskům, k nimž je nutno přihlížet při interpretaci i aplikaci norem, upravujících doručování úředních písemností (ať již v řízeních soudních, správních, tak i daňových) se již Nejvyšší správní soud podrobně vyjadřoval (srov. rozsudek ze dne 6. 2. 2008, č. j. 1 Afs 86/2007 - 35, www.nssoud.cz). Zdůraznil, že orgány aplikující právo, mezi nimiž zaujímají dominantní pozici nezávislé soudy, musí při své činnosti postupovat tak, aby interpretační a aplikační právní problémy řešily s maximální mírou racionality. Právní normativní systém totiž představuje toliko jeden ze způsobů řešení společenských konfliktů, který nelze od ostatních systémů zcela vydělit (a nebylo by to ostatně ani smysluplné) a proto také při myšlenkových postupech v oblasti práva nelze abstrahovat od obecně platných pravidel a představ. V daném případě, kdy se spornou jeví otázka výkladu institutu doručování rozhodnutí, z této vstupní obecné úvahy konkrétně plyne,

že právní výklad prováděný k tomu specializovanými orgány nemá vést k praktickým důsledkům, jež se zásadně odlišují od běžného vnímání tohoto institutu ve společnosti. Jakkoliv totiž je institut doručování v právním řádu značně významný, operuje i s některými abstraktními termíny (např. tzv. fikce doručení) a má celou řadu konkrétních právních dopadů, nelze zároveň přehlížet fakt, že svojí podstatou se jedná o komunikační prostředek, kdy doručení slouží k seznámení účastníků konkrétního řízení s určitými úkony, provedenými orgány veřejné moci. Jestliže tedy na straně jedné je nutno trvat na tom, aby bylo řádně doručováno, neboť v opačném případě účastníci řízení mohou být výrazně dotčeni na svých právech (včetně přístupu k soudu), na straně druhé nelze přijmout formalistický a účelový přístup těchto účastníků, jakož ani formalistickou interpretaci těchto předpisů provedenou soudem.

V tomto smyslu je proto důležité nalezení rovnovážného bodu mezi přirozenou a logickou ochranou procesních práv účastníka a mezi zřejmou snahou státu o efektivní doručení tak, aby se účastník dozvěděl o tom, že je vedeno nějaké řízení či že má učinit nějaký úkon.

V projednávané věci je proto nutno vnímat otázku doručování daňových písemností v kontextu celého smyslu a souslednosti daňového řízení.

Jak bylo uvozeno shora, řádné doručení písemností v praxi znamená, že se písemnost zašle nebo odevzdá tomu, komu je určena, a že existuje důkaz o tom, že daná osoba písemnost převzala. Důvodem existence právní úpravy doručení je jistě mimo jiné i potřeba zabezpečit, aby si doručující správní orgány či soudy mohly být jisty, že se písemnost dostala do rukou adresáta.

Je-li totiž adresát s obsahem písemnosti obeznámen, potom otázka, zda bylo doručení vykonáno předepsaným způsobem, nemá význam. Nedodržení formy tedy samo o sobě neznamená, že se doručení musí zopakovat, rozhodující je, zda se daná písemnost dostala do rukou adresáta. Koneckonců ke stejnému výsledku se přiklonil již i formální úpravou nový správní řád, který v § 19 (v obecných společných pravidlech pro doručování ve správním řízení) normuje, že písemného dokladu o doručení či dodání písemnosti není třeba, je-li z postupu účastníka řízení (adresáta) zjevné, že mu bylo doručeno (k tomu viz Správní řád, komentář, Josef Vedral, Polygon, 2008 – str. 169 ..“ *chová-li se účastník v řízení tak, že z jeho jednání je zřejmé, že je mu obsah písemnosti znám, není písemného dokladu zapotřebí.*“).

Doručování písemností v daňovém řízení je upraveno v § 17 daňového řádu. Podle jeho odst. 2 se písemnosti určené daňovému poradci doručují v jeho kanceláři a podle odst. 10 a 11 téhož ustanovení písemnosti určené daňovému poradci mohou být doručovány také jeho pracovníkům, kteří jím byli pověřeni přijímáním písemností, přičemž doručení těmito osobám platí jako doručení příjemci.

Jak vyplynulo ze správního spisu žalobce udělil k zastupování generální plnou moc dne 21. 5.2007 „Mgr. J. P., daňovému poradci, B., C.19“.

Správní orgány (jak příslušný finanční úřad, tak i žalovaný) proto doručovaly zástupci žalobce, Mgr. J. P., daňovému poradci, na jím v plné moci uvedenou adresu

kanceláře množství daňových písemností, platební výměry (např. ze dne 19. 6. 2007 k dani z přidané hodnoty za měsíce říjen 2001, prosinec 2001, prosinec 2002, platební výměr k dani z příjmů právnických osob za rok 2002), výzvy k doplnění odvolání proti těmto platebním výměrům, i žalobou napadená rozhodnutí a další písemnosti. Ve všech zmiňovaných případech správní orgány jako adresáta označily: „Mgr. J. P., daňový poradce, C. 19, B.“, ve všech případech písemnosti převzaly osoby zmocněné Mgr. P. k přebírání písemností prohlášením u poštovního úřadu.

Pokud jde o doručení předmětných rozhodnutí, žalovaný správně označil jako příjemce rozhodnutí zástupce žalobce (fyzickou osobu) Mgr. J. P., daňového poradce. Jako adresu pro doručení označil místo jeho kanceláře, které sám zástupce uvedl – tedy B., C. 19. Písemnosti (krajským soudem zrušená rozhodnutí) pak převzala v kanceláři zástupce vždy jedna ze zmocněných pracovníků – dne 20. 12. 2007 J. D., v druhém případě dne 13. 12. 2007 J. D1.

Žalobce v žalobě argumentoval, že písemnosti mu nebyly řádně doručeny, neboť je převzala osoba, kterou k převzetí písemností za sebe, v pozici daňového poradce, nezmocnil.

V tom je však jeho argumentace, jakož i argumentace krajského soudu, lichá. Ze správního spisu je totiž zřejmé, že J. D. i J. D1 převzaly předmětnou písemnost jako osoba zmocněná k přebírání poštou doručovaných zásilek, adresovaných Mgr. P. (byť v pozici advokátního koncipienta) do kanceláře se sídlem C. 19, B.

Z Českou poštou předložených (k výzvě žalovaného) „prohlášení o osobách oprávněných k převzetí poštovních zásilek a poštovních poukázek“ je zřejmé, že Mgr. J. P. zmocnil k přebírání písemností v kanceláři C. 19, B. opakovaně více pracovníků kanceláře. Dne 26. 2. 2007 zmocnil Mgr. J. P., advokát, C. 19, B., J. M. a A. M., dne 6. 9. 2007 zmocnil Mgr. J. P., advokátní koncipient, C. 19, B., J. D. a J. D1, dne 5. 12. zmocnil Mgr. J. P., C. 19, B., K. D. a konečně dne 8. 1. 2008 Mgr. J. P., daňový poradce, C. 19, B., opět zmocnil k přebírání písemností K. D. Těmito prohlášeními požádal poštu o vyhotovení průkazu příjemce. Všechna tato prohlášení podepsal, byl jimi mj. poučen, že platnost tohoto průkazu zaniká uplynutím doby platnosti zmocnění (ta však uvedena nebyla), odvoláním zmocnění, přestěhováním či úmrtím zmocnitele. Zmíněným postupem tak byl vytvořen stav, kdy bylo zmocněno k přebírání písemností zmocnitele více osob.

Ze shora uvedeného je totiž zcela zřejmé, že písemnosti přebíraly pracovníce této kanceláře a Mgr. J. P. je předaly. Je zjevné, že v chodu kanceláře dotčeného daňového poradce bylo přebírání pošty tímto způsobem běžnou praxí. Ten také včas na písemnosti reagoval, podával proti shora uvedeným platebním výměrům odvolání, k tímto způsobem doručené výzvě správce daně k odstranění vad odvolání rovněž reagoval a své odvolání dokonce opakovaně doplňoval. Podstatné pro věc je rovněž to, že žalobce nenamítal, že by neměl možnost se s obsahem předmětných písemností (zde rozhodnutí žalovaného) seznámit, nenamítal tedy popření samého účelu doručení v materiálním slova smyslu; setrval na tvrzených formálních vadách při doručení písemností.

Jestliže však v jednotlivých případech byla písemnost vydána pracovníci kanceláře, ta ji také řádným způsobem zástupci žalobce předala (o čemž svědčí jeho včasné reakce), nelze dospět k závěru, že mu písemnosti nebyly v materiálním slova smyslu doručeny.

Nelze přehlédnout, že přístup žalobce, zpochybňující výše aprobovaný způsob doručení písemnosti jeho zástupci pouze v jediném z uvedených případů (až vůči konečnému rozhodnutí o dani), vykazuje znaky jisté účelovosti. Právní řád (samozřejmě včetně procesních předpisů) je ve značné míře založen na předpokladu racionálního uvažování a jednání účastníků právních vztahů. Pokud měl žalobcův zástupce, jakožto osoba práva znalá, pochyby ohledně způsobu doručování, bylo namístě hned v prvním případě (tedy po doručení prvního z platebních výměrů) na vzniklou situaci reagovat, a vzhledem ke skutečnosti, že vzniklé pochybnosti nepramenily z postupu žalovaného, zejména upravit organizaci jeho kanceláře či vstoupit do kontaktu s poštou a těmito kroky fakticky znemožnit přímé doručování jemu adresovaných písemností prostřednictvím těchto osob.

Protože se však nic z toho nestalo, naplňuje další postup žalobce všechny znaky účelového jednání. Není pak posláním soudní moci, jejímž cílem je ochrana základních práv a svobod (čl. 4 Ústavy České republiky), ochrana takovýchto praktik. (Obdobně k této problematice též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 8. 2005, č. j. 2 Afs 202/2004 - 43, č. 1115/2007 Sb. NSS, nebo rozsudek ze dne 12. 6. 2007, č. j. 2 Afs 190/2006 - 228, www.nssoud.cz).

Postup správních orgánů při doručování předmětných rozhodnutí v daném případě plně sledoval smysl zákona a nenarušil žalobcova procesní práva, jejich postup byl odrazem zásady, že právo náleží bdělým (*vigilantibus iura*), nikoli těm, jejichž nevhodné procesní taktizování jde viditelně na úkor této bdělosti.

Kasační soud se tak neztotožnil se závěrem krajského soudu, a proto jeho rozsudky zrušil a věci mu vrátil k dalšímu řízení; v nich je soud vázán vysloveným právním názorem. Na tomto místě ještě Nejvyšší správní soud upozorňuje na rozsudek ze dne 25. 6. 2008, č. j. 5 Afs 3/2008 - 81; V něm se soud zabýval úkony, jež jsou činěny v odvolacím řízení a jež mají vliv na přerušení běhu prekluzivní lhůty ve smyslu § 47 odst. 2 daňového řádu. Zde uvedl, že „za úkon dle § 47 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, lze nepochybně považovat i úkony správce daně, jakož i úkony žalovaného učiněné v rámci odvolacího řízení. Navrhne-li daňový subjekt ve včas podaném odvolání další důkazní prostředky, které mají být provedeny, je výzva k jejich předložení, jakož i výzva k prokázání tvrzení v odvolání obsažených, nepochybně úkonem, který je způsobilý účinky ve smyslu § 47 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, přivodit“.

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

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

V Brně dne 6. března 2009

JUDr. Lenka
Kaniová
předsedkyně senátu