



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Miluše Doškové v právní věci žalobce **Ing. H. H.V.**, zastoupeného Mgr. Annou Větrovskou, advokátkou se sídlem Praha 1, Štěpánská 630/57, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Praze**, se sídlem Praha 2, Žitná 12, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 3. 4. 2008, č. j. 8 Ca 325/2005 - 32,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 3. 4. 2008, č. j. 8 Ca 325/2005 - 32, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím ze dne 14. 9. 2005, č. j. 5922/05-150, zamítl žalovaný odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu Praha-západ ze dne 17. 12. 2004, č. j. 144278/04/060914/4306, kterým bylo podle ustanovení § 27 odst. 1 písm. h) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) zastaveno řízení ve věci daňového přiznání žalobce k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období I. čtvrtletí 2004, neboť daňové přiznání ze dne 26. 4. 2004 bylo posouzeno jako nepřipustné. Rozhodnutím ze dne 14. 9. 2005, č. j. 7131/05-150, zamítl žalovaný odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu Praha-západ ze dne 17. 12. 2004, č. j. 227534/04/060914/4306, kterým bylo ze stejného důvodu zastaveno řízení ve věci daňového přiznání žalobce k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období II. čtvrtletí 2004. Konečně rozhodnutím ze dne 14. 9. 2005, č. j. 7132/05-150, zamítl žalovaný odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu Praha-západ ze dne 17. 12. 2004,

č. j. 227535/04/060914/4306, kterým bylo taktéž zastaveno řízení k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období III. čtvrtletí 2004, ze stejných důvodů. Uvedená rozhodnutí budou dále označována jako *napadená rozhodnutí*.

Rozhodnutí žalovaného napadl žalobce u Městského soudu v Praze žalobou, který ji rozsudkem ze dne 3. 4. 2008, č. j. 8 Ca 325/2005 - 32, zamítl.

Krajský soud v odůvodnění svého rozsudku především konstatoval, že ze správního spisu vzal za prokázané, že žalobce podal dne 20. 1. 2003 u Finančního úřadu v Praze - Modřanech žádost o zrušení registrace plátce daně z přidané hodnoty, která byla následně postoupena Finančnímu úřadu pro Prahu 5 dne 28. 1. 2003. V této žádosti žalobce uváděl adresu *P. 4 – K., Z. 5*. Dne 25. 7. 2003 podal žalobce žádost o vydání rozhodnutí o zrušení registrace plátce daně z přidané hodnoty, na které uvedl adresu *.P. 5 – R., U J. 2/190*. Rozhodnutím Finančního úřadu pro Prahu 5 ze dne 17. 7. 2003, č. j. 274519/03/005903/7160, byl ze žalobcova zastupování před správcem daně vyloučen Bc. M. Š. (§ 11 odst. 3 daňového řádu). Dále vzal městský soud za nepochybné, že dne 3. 9. 2003 vydal Finanční úřad pro Prahu 5 žalobci rozhodnutí o zrušení registrace plátce daně z přidané hodnoty, č. j. 348497/03/005912/3423, které bylo vypraveno dne 14. 10. 2003 s dodejkou na adresu žalobce *P. 5 – R., U J. 2/190*. Poštovní úřednice na dodejce uvedla, že žalobce nebyl dne 15. 10. 2003 zastížen; zásilka byla proto uložena do 30. 10. 2003 a jako nevyžádaná vrácena správci daně dne 31. 10. 2003. Dne 22. 10. 2003 zaslal žalobce Finančnímu úřadu pro Prahu 5 urgenci, v níž se domáhal vydání rozhodnutí o zrušení registrace plátce daně z přidané hodnoty, a na které uvedl novou adresu *V., V. S. 369*. Součástí správního spisu je dále přípis žalobce ze dne 22. 10. 2003, v němž žalobce Finanční úřad pro Prahu 5 informoval o změně adresy na *V., V. S. 369*. Městský soud dále ze správního spisu zjistil, že žalobce podal dne 30. 3. 2004 přihlášku k registraci pro fyzické osoby na Finanční úřad Praha-západ (místní příslušnost od 21. 1. 2004); na příslušném tiskopise potvrdil svým jménem, že není registrován k dani z přidané hodnoty. Z fotokopie průkazu cizince pak městský soud zjistil, že dne 22. 10. 2003 byla učiněna změna v trvalé adrese žalobce na adresu *V., V. S. 369*.

Městský soud konstatoval, že předmětem sporu je, zda došlo k fiktivnímu doručení a nabytí právní moci rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 5 o zrušení registrace plátce daně z přidané hodnoty ze dne 3. 9. 2003, č. j. 348497/03/005912/3423. Z hlediska ústavnosti je třeba trvat na dodržení všech zákonných podmínek pro vznik dané fikce. Účinky doručení písemnosti do vlastních rukou ve smyslu ustanovení § 17 odst. 5 daňového řádu mohou nastat především za předpokladu, že se příjemce v místě doručení zdržuje. Tento pojem není výslovně definován; podle městského soudu se však zjevně jedná o místo, kde by příjemce mohl být v rozhodné době doručovatelem zastížen, a to buď přímo, nebo prostřednictvím vyrozumění o uložení zásilky, bylo-li učiněno vhodným způsobem.

Dle městského soudu správce daně nepochybil, doručoval-li zmiňované rozhodnutí přímo žalobci na adresu *P. 5, U J. 2/190*, neboť jeho zástupce Bc. Š. byl v té době již vyloučen ze zastupování. Žalobce sice v odvolacím řízení předložil návrh na vklad vlastnického práva do katastru nemovitostí ze dne 16. 6. 2003, v němž je navrhován vklad

(spolu)vlastnického práva žalobce k bytu č. 369/8 v domě na adrese V., V. S. 369; městský soud je však toho názoru, že z tohoto listinného důkazu nelze ještě dovozovat, že se žalobce současně s převodem vlastnického práva přestěhoval na novou adresu, neboť není povinností vlastníka ve vlastním bytě bydlet. Předložený listinný důkaz, stejně tak jako kopie výpisu z katastru nemovitostí, jsou dokladem o vlastnictví nemovitosti, nikoliv však dokladem o změně bydliště. Jestliže žalobce skutečně změnil své bydliště dne 8. 10. 2003, jak tvrdil v žalobě, a tuto změnu oznámil policii až dne 22. 10. 2003, dopustil se tímto jednáním hrubého porušení ustanovení § 98 odst. 1 zákona č. 326/1999 Sb., o pobytu cizinců na území České republiky a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o pobytu cizinců“), neboť byl povinen hlásit tuto změnu do tří pracovních dnů ode dne změny. Zda žalobce naplnil znaky skutkové podstaty přestupku však není na posouzení soudu.

Správci daně oznámil žalobce změnu bydliště v patnáctidenní lhůtě, ve smyslu ustanovení § 33 odst. 7 daňového řádu. Správce daně byl povinen oznámení změny respektovat až ode dne jejího oznámení, tj. od 22. 10. 2003, neboť před tímto oznámením o změně nevěděl a vědět nemohl. Finanční úřad pro Prahu 5 doručoval žalobci rozhodnutí o zrušení registrace dne 15. 10. 2003, tj. přede dnem oznámení změny adresy, a to na jedinou jemu v té době známou adresu P. 5, U J. 2/190. Podle názoru městského soudu se zjevně jednalo o místo, kde žalobce mohl být v rozhodné době doručovatelem zastižen a současně byl vyrozuměn o uložení zásilky, a to vhodným způsobem. Žalobce své tvrzení ohledně dřívější změny bydliště přede dnem 22. 10. 2003 neprokázal. Rozhodnutí policie o přestupku podle zákona o pobytu cizinců, které by soud jako doklad o dřívější změně bydliště uznat musel, žalobce nepředložil. Městský soud tak uzavřel, že rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 5 o zrušení registrace plátce daně k dani z přidané hodnoty ze dne 3. 9. 2003, č. j. 348497/03/005912/3423, bylo žalobci, v souladu s ustanovením § 17 odst. 5 daňového řádu, doručeno uplynutím lhůty pro uložení dne 31. 10. 2003. Rozhodnutí nabylo právní moci dne 1. 12. 2003. Žalovaný tak při svém rozhodování ve věci žalobcem následně podaných daňových přiznání neporušil zákonem stanovené povinnosti a nevydal nezákonná rozhodnutí.

Závěrem městský soud uložil žalobci doplacení soudního poplatku ve výši 4000 Kč (výrok II.), s tím že se domáhal zrušení tří rozhodnutí, avšak zaplatil soudní poplatek pouze ve výši 2000 Kč.

Rozsudek krajského soudu napadl žalobce (dále jen „stěžovatel“) v rozsahu výroku I. a II. kasační stížností, v níž fakticky namítá důvody podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b), d) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

Ve vztahu k výroku II. napadeného rozsudku stěžovatel uvedl, že jeho žaloba směřovala proti třem rozhodnutím téhož správního orgánu, která byla všechna vydána ve stejný den, týkala se stejného účastníka řízení, obsahovala stejný výrok a týkala se téže problematiky. V takových případech je zpoplatnění žaloby stran každého jednotlivého rozhodnutí protiústavní. V této souvislosti poukazuje na nálezy Ústavního soudu ze dne 16. 3. 2006, sp. zn. I. ÚS 664/03, ze dne 17. 5. 2007, sp. zn. II. ÚS 745/06, ze dne 29. 1. 2008, sp. zn. Pl. ÚS 69/06 a ze dne 3. 4. 2008, sp. zn. II. ÚS 275/08. Když městský

soud uložil stěžovateli doplatit soudní poplatek ve výši 4000 Kč a odůvodnil to tím, že stěžovatel zaplatil pouze jeden soudní poplatek ve výši 2000 Kč, ale žaloba směřovala proti třem rozhodnutím, porušil čl. 89 odst. 2 Ústavy, neboť nerespektoval závaznost nálezů Ústavního soudu. Kromě toho je celý výrok II. napadeného rozsudku v naprostém rozporu s obsahem spisu, neboť žalobce ve skutečnosti uhradil soudní poplatek ve výši 6000 Kč, a to současně s podáním žaloby. Rozhodnutí městského soudu je proto navíc naprosto svévolné. Stěžovatel tedy nejenže není povinen doplatit soudní poplatek ve výši 4000 Kč, jak rozhodl městský soud, nýbrž naopak o částku 4000 Kč soudní poplatek přeplatil, a proto je povinností soudu tento přeplatek stěžovateli vrátit, a to i bez návrhu.

Co se týče výroku I. napadeného rozsudku, dle stěžovatele je podstatou žaloby posouzení otázky, zda žalobci bylo či nebylo řádně doručeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 5 o zrušení registrace plátce daně k dani z přidané hodnoty ze dne 3. 9. 2003. Stěžovatel tvrdí, že mu toto rozhodnutí nebylo nikdy doručeno, neboť v době, kdy mu bylo doručováno na adresu *P. 5, U J. 2/190*, již na této adrese nebydlel. Z dodejky ve správním spise vyplývá, že zásilka byla dne 14. 10. 2003 vypravena toliko žalobci a nikoliv jeho zástupci, a to na adresu *P. 5, U J. 2/190*. Zásilka pak byla dne „15. 10.“ uložena na poště, jak vyplývá z dodejky, kde není uveden rok uložení, schází otisk razítka a podpis je nečitelný. Stěžovatel je tak přesvědčen, že mu nemohlo být rozhodnutí ze dne 3. 9. 2003 doručeno náhradním způsobem. Poukazuje na to, že již v žalobě uváděl, že v červnu 2003 koupil spoluvlastnický podíl k nemovitosti na adrese *V., V. S. 369*, což dokládal příslušnými listinami. Z důvodu nemoci své matky se stěžovatel zdržoval v období od 28. 9. 2003 do 7. 10. 2003 ve Vietnamu, což prokázal kopií cestovního pasu. Po návratu se ihned začal stěhovat do nového bytu. Změnu adresy oznámil stěžovatel Finančnímu úřadu pro Prahu 5 dne 22. 10. 2003. Daňové orgány však byly již z podání stěžovatele ze dne 20. 1. 2003, adresovaného tehdy místně příslušnému správci daně - Finančnímu úřadu v Praze – Modřanech, informovány o tom, že se stěžovatel na adrese *P. 5, U J. 2/190* nezdržuje, neboť dům byl při povodních v roce 2002 zatopen, a proto byl neobyvatelný; stěžovatel oznámil, že se ve skutečnosti bydlí na adrese *P. 4, Z. 5*. Těmto žalobním tvrzením nevěnoval městský soud žádnou pozornost. Finanční úřad pro Prahu 5 poslal rozhodnutí ze dne 3. 9. 2003 na adresu, na které se stěžovatel nezdržoval a o které z obsahu písemných podání stěžovatele prokazatelně věděl, že není adresou jeho skutečného bydliště. K poslední změně bydliště stěžovatele došlo dne 8. 10. 2003; to Finančnímu úřadu pro Prahu 5 oznámil v patnáctidenní lhůtě podle ustanovení § 33 odst. 7 daňového řádu. Stěžovatel je přesvědčen, že náhradní doručování písemností v daňovém řízení je možné jen tam, kde se adresát skutečně zdržuje a nikoliv tam, kde je jen formálně přihlášen k pobytu. V této souvislosti poukazuje stěžovatel na konkrétní nálezy Ústavního soudu. Daňové orgány tak prokazatelně již od 20. 1. 2003 věděly, že stěžovatel nebydlí na adrese *P. 5, U J. 2/190*, avšak nevzaly to na vědomí a i nadále vycházely z formálního údaje o adrese trvalého pobytu. Byly tedy informovány o místě skutečného bydliště stěžovatele ještě předtím než došlo k doručování rozhodnutí ze dne 3. 9. 2003 a o další změně bydliště byly informovány dne 22. 10. 2003, tedy v zákonné lhůtě podle ustanovení § 33 odst. 7 daňového řádu. Proto byl správce daně povinen tuto změnu respektovat a přizpůsobit tomu své úkony související s doručováním. Skutková zjištění žalovaného, nekriticky převzatá městským soudem, jsou tak v rozporu s obsahem správního spisu. Městský soud upřednostnil stav fiktivní před stavem skutečným, když za místo, kde se stěžovatel

zdržoval, považuje místo trvalého pobytu jako formální údaj a nikoliv místo skutečného bydliště a stěžovatelovo jednání zároveň považuje za hrubé porušení ustanovení zákona o pobytu cizinců. K otázce výkladu trvalého pobytu a místa skutečného bydliště pak stěžovatel odkazuje na nálezy Ústavního soudu ze dne 30. 10. 2002, sp. zn. Pl. ÚS 4/02.

V průběhu daňového řízení, a to v odvolacím řízení, navrhl stěžovatel k prokázání svých tvrzení celou řadu důkazů, konkrétně odvolání ze dne 20. 1. 2003 proti rozhodnutí Finančního úřadu v Praze – Modřanech, návrh na vklad vlastnického práva ze dne 17. 6. 2003, výpis z katastru nemovitostí, LV č. 1238, kopie cestovního pasu s razítky ze zahraničních cest, oznámení o změně bydliště ze dne 22. 10. 2003, urgence vydání rozhodnutí ze dne 22. 10. 2003, (oboje adresované Finančnímu úřadu pro Prahu 5), vrácená poštovní zásilka s neúplně vyplněnou dodejkou (obsahující rozhodnutí ze dne 3. 9. 2003 o zrušení registrace plátce daně k dani z přidané hodnoty) a výslech svědka Bc. Š. Tato tvrzení a navržené důkazy však žalovaný přešel bez povšimnutí, důkazy neprovedl ani je nijak nehodnotil. Jediný provedený důkaz - výslech svědka Bc. Š., však v napadených rozhodnutích nijak nehodnotil. Tím založil žalovaný nepřezkoumatelnost napadených rozhodnutí pro nedostatek odůvodnění. V této souvislosti poukazuje stěžovatel na judikaturu soudů, zabývající se problematikou opomenutých důkazů, konkrétně na celou řadu nálezů Ústavního soudu a na rozhodnutí Nejvyššího soudu ČR ze dne 9. 10. 2002, sp. zn. 29 Cdo 2893/2000, uveřejněné pod č. R 40/2003 Sb. Uvedl v této souvislosti, že český právní řád nezná institut předběžného hodnocení důkazů, a proto není v pravomoci kteréhokoli orgánu, který koná řízení, provádět podle vlastních kritérií předběžnou selekci nabízených důkazů a upravovat tak důkazní situaci podle vlastní úvahy, příp. z daných důkazů preferovat ty, které potvrzují zvolenou skutkovou verzi. Stěžovatel je přesvědčen, že právě tak žalovaný postupoval; napadená rozhodnutí jsou vydána na základě svévolného hodnocení důkazů (např. účelová hodnocení přihlášky k registraci ze dne 30. 3. 2004, podané u Finančního úřadu Praha – západ). S ohledem na uvedené nemůže obstát závěr městského soudu, že stěžovatel neprokázal svá tvrzení. Lze konstatovat, že ani žalovaný ani městský soud nijak nehodnotili důkaz svědeckou výpovědí Bc. Š. a další navrhované důkazy ignorovali (vyjma dokladu o vlastnictví domu). Přitom právě svědecká výpověď prokazuje, že stěžovatel v říjnu 2003 na adrese *P. 5, UJ. 2/190* nebydlel.

Ani městský soud nezjišťoval skutečný stav věci, dopustil se několika zřejmých omylů a upřednostnil stav formální před stavem skutečným. Především zjištění, dovodil z přihlášky k registraci pro fyzické osoby u Finančního úřadu Praha – západ ze dne 30. 3. 2004, neodpovídají skutečnosti. Z tiskopisu této přihlášky vyplývají naprosto opačné závěry, než ke kterým soud dospěl. V části 03 tiskopisu stěžovatel projevil vůli být registrován pouze k dani z příjmů a dani silniční (a nebýt nadále registrován k dani z přidané hodnoty), zatímco v části 19 naopak výslovně uvedl, že byl dosud registrován k dani z příjmů, dani silniční a dani z přidané hodnoty. Městský soud však nekriticky převzal nesprávné hodnocení tohoto listinného důkazu ze strany žalovaného a přijal tak jeho skutková zjištění, která jsou v rozporu s obsahem tohoto listinného důkazu.

Stěžovateli dále není zřejmé, co městský soud myslel tím, že stěžovatel svou dřívější změnu bydliště neprokázal rozhodnutím o spáchání přestupku podle zákona o pobytu cizinců. Jak vyplývá z nálezu Ústavního soudu ze dne 16. 12. 2004, sp. zn. III. ÚS 107/04,

neplatí v českém právním řádu tzv. zákonná teorie průvodní, podle které lze určitou skutečnost prokazovat jen určitým druhem důkazů. Právě naopak za důkaz mohou sloužit všechny prostředky, jimiž lze zjistit stav věci. Stěžovatel tak zcela jistě mohl svá tvrzení o změně bydliště prokazovat i jinými důkazy. Úvaha městského soudu o spáchání přestupku je proto z hlediska zjištění, zda se stěžovatel zdržoval v místě doručování či nikoliv, zcela právně bezcenná.

Pro daňové řízení bylo rozhodné ustanovení § 33 odst. 7 daňového řádu. Stěžovatel při výkladu tohoto ustanovení dovozuje, že oznámení o změnách lze učinit *ex post*, tj. ve lhůtě 15 dnů ode dne, kdy změna nastala. Takové oznámení má charakter deklaratorní, nikoliv konstitutivní. To je logické, neboť změny nejsou právními úkony, nýbrž právními skutečnostmi, které nastávají bez ohledu na to, kdy jsou oznámeny. Závěr městského soudu, podle kterého je správce daně povinen respektovat ohlášení změny adresy až ode dne, kdy je mu takové oznámení učiněno, však zcela popírá smysl a znění zmiňovaného ustanovení. Svým výkladem městský soud popírá nezávislost existence objektivních právních skutečností na tom, kdy jsou oznámeny (a zda jsou vůbec oznámeny) správci daně, ačkoliv jejich existence je na jejich formálním oznámení nezávislá.

Městský soud nevěnoval žádnou pozornost ani odkazům na judikaturu, nikterak se s nimi nevypořádal, a proto lze dovodit jeho implicitní nesouhlas s ní. Zejména se nevypořádal s předestřenou judikaturou Nejvyššího soudu a Ústavního soudu, pokud jde o rozdíly mezi pojmy *trvalý pobyt* a *bydliště*. V takovém případě však měl městský soud vysvětlit, proč tuto argumentaci stěžovatele nepovažuje za relevantní. Jelikož tak městský soud neučinil, zatížil své rozhodnutí nepřezkoumatelností pro nedostatek odůvodnění, a to i v kontextu nálezu Ústavního soudu ze dne 16. 5. 2007, sp. zn. IV. ÚS 493/06

Stěžovatel tak uzavírá, že nebyla naplněna hypotéza právní normy obsažená v ustanovení § 17 odst. 5 daňového řádu, a to podmínka, aby se stěžovatel v místě doručování dne 15. 10. 2003 zdržoval. Proto nedošlo k náhradnímu doručení a rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 5 ze dne 3. 9. 2003 o zrušení registrace plátce daně z přidané hodnoty tak není účinné. Proto ani nemohou jako zákonná obstát tři napadená rozhodnutí žalovaného, ani tři rozhodnutí Finančního úřadu Praha – západ ze dne 17. 12. 2004, o zastavení řízení.

V doplnění kasační stížnosti stěžovatel odkazuje na právní závěry, týkající se nepřípustné selekce důkazů, obsažené v rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 26. 6. 2003, č. j. 22 Ca 421/2002 – 35, publikovaném pod č. 39/2003 Sb. NSS. Dále stěžovatel konstatoval, že akceptuje započtení přeplatku na soudním poplatku na soudní poplatek za kasační řízení s tím, že pak ale žádá vrácení soudního poplatku ve výši 1 000 Kč.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že stěžovateli bylo řádně doručeno rozhodnutí o zrušení registrace plátce daně z přidané hodnoty, přičemž splnění podmínek pro náhradní doručení je doloženo ve správním spise. V důkazním řízení pak žalovaný postupoval v souladu s platnými právními předpisy. Žalovaný se ztotožňuje s rozsudkem městského soudu a navrhuje kasační stížnost zamítnout.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 2, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z ustanovení § 109 odst. 1, věty první s. ř. s.

Kasační stížnost je důvodná.

Nejvyšší správní soud nejprve přistoupil k posouzení místní příslušnosti správce daně v řízení o žádosti stěžovatele o zrušení registrace plátce daně z přidané hodnoty. Stěžovatel podal dne 20. 1. 2003 tuto žádost u Finančního úřadu v Praze – Modřanech, přičemž jako svou adresu uvedl P. 4 – K., Z. 5. Ustanovení § 4 odst. 1 daňového řádu stanoví, že *místní příslušnost správce daně, není-li stanoveno jinak v tomto nebo ve zvláštním zákoně, se řídí u právnické osoby místem jejího sídla v České republice a u fyzické osoby bydlištěm v České republice, jinak místem, kde se převážně zdržuje, tj. v němž pobývá nejvíce dnů v roce. Pro účely tohoto zákona se rozumí bydlištěm fyzické osoby místo trvalého pobytu.* Z uvedeného vyplývá, že rozhodným údajem pro stanovení místní příslušnosti fyzické osoby je prvotně její bydliště, kterým se pro účely daňového řádu rozumí místo jejího trvalého pobytu. Teprve není-li takového bydliště, určuje se místní příslušnost správce daně podle místa, kde se fyzická osoba převážně zdržuje. V měsíci lednu 2003 měl stěžovatel hlášen trvalý pobyt na adrese P. 5, U J. 2/190. Z této skutečnosti a z výkladu ustanovení § 4 odst. 1 daňového řádu jednoznačně plyne, že stěžovatelovým místně příslušným správcem daně byl v té době Finanční úřad pro Prahu 5. Faktické zdržování se v obvodu jiného správce daně je z hlediska stanovení místní příslušnosti irelevantní; to ovšem neplatí pro doručování (viz dále). Lze tak učinit dílčí závěr, že místně příslušným správcem daně k vydání rozhodnutí o zrušení registrace plátce daně z přidané hodnoty byl skutečně Finanční úřad pro Prahu 5; postoupení příslušného podání tak bylo zcela v souladu se zákonem. Finanční úřad pro Prahu 5 byl stěžovatelovým místně příslušným správcem daně až do 20. 1. 2004, neboť až dne 21. 1. 2004 došlo k přeregistraci stěžovatele k Finančnímu úřadu Praha – západ, a to v souladu s ustanovením § 33 odst. 14 daňového řádu, který stanoví, že *jestliže daňový subjekt změni sídlo nebo bydliště, popřípadě u něho dojde ke změně místní příslušnosti z jiného důvodu, oznámí tuto změnu svému dosavadnímu místně příslušnému správci daně, který vyznačí na osvědčení omezení doby jeho platnosti. Před skončením této doby je daňový subjekt povinen předložit toto osvědčení správci daně v místě svého nového sídla nebo bydliště, který mu vydá nové osvědčení o registraci s vyznačením dne platnosti přeregistrace. Tímto dnem přechází místní příslušnost na správce daně v místě nového sídla nebo bydliště daňového subjektu. Touto přeregistrací zůstává původní den účinnosti registrace k jednotlivým daním zachován.*

Pro posouzení důvodnosti kasační stížnosti je ovšem klíčová otázka doručení zmiňovaného rozhodnutí. V závislosti na tom, zda došlo či nedošlo k účinkům doručení náhradním způsobem, lze vysledovat dvě varianty možných důsledků. Pokud totiž bylo řádně doručeno náhradním způsobem, pak byla skutečně současně s takto nabytou právní mocí rozhodnutí (1. 12. 2003) zrušena registrace stěžovatele jako plátce daně z přidané hodnoty, a to zpětně ke dni 31. 10. 2003. Rozhodnutí o omezení platnosti osvědčení o registraci, vydané Finančním úřadem pro Prahu 5 dne 13. 11. 2003 pod č. j. 396147/03/005903/7160, které co do obsahu registrovaných daní determinuje samotný

obsah přeregistrace, sice uvádí i daň z přidané hodnoty, na spornou otázku však odpověď nedává; není ale ani rozhodnutím chybným. V době, kdy bylo toto rozhodnutí vydáváno, nemohla být totiž registrace k dani z přidané hodnoty doposud pravomocně zrušena ani v případě, kdy by bylo doručováno v souladu se zákonem (zrušující rozhodnutí by nabylo právní moci až dne 1. 12. 2003). V uvedeném rozhodnutí je tedy předmětná daň zahrnuta oprávněně. Pokud by však byla v mezidobí, tj. do data přeregistrace, skutečně registrace daně z přidané hodnoty zrušena, nemohla by logicky být její registrace převzata v rámci přeregistrace, tj. do osvědčení o registraci, vydaného Finančním úřadem Praha – západ dne 12. 3. 2004 pod č. j. 55509/04/060901/3142, v němž je vyznačeno, že ode dne 21. 1. 2004 je stěžovatel přeregistrován. Pakliže by však řádně doručeno nebylo, pak z obsahu správního spisu nic nenasvědčuje tomu, že by byla registrace stěžovatele jako plátce daně z přidané hodnoty zrušena a že by nepřešla na nového správce daně. V tomto případě by napadená rozhodnutí nemohla obstát z hlediska důvodů, o které se opírají. V této souvislosti navíc Nejvyšší správní soud konstatuje, že přihláška k registraci pro fyzické osoby, kterou stěžovatel podal dne 30. 3. 2004 u Finančního úřadu Praha – západ, v níž podle svého přesvědčení vyjádřil úmysl nebýt registrován k dani z přidané hodnoty, je bezpředmětná. Jestliže stěžovatel byl kontinuálně registrován k dani z přidané hodnoty, nemohl by tento jeho projev vůle v uvedené přihlášce vést ke zrušení takové registrace. Registraci plátce daně z přidané hodnoty bylo lze zrušit jen zákonem předvídaným postupem podle ustanovení § 39 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

Na dalším místě se tedy Nejvyšší správní soud zaměřil na otázku dokazování doručení písemností daňovému subjektu. Z ustanovení § 31 odst. 8 písm. a) daňového řádu plyne, že *správce daně prokazuje doručení vlastních písemností daňovému subjektu a podle písm. b) téhož ustanovení správce daně prokazuje existenci skutečností rozhodných pro užití právní domněnky a nebo právní fikce*. K této otázce se vyslovil Nejvyšší správní soud například v rozsudku ze dne 27. 4. 2006, č. j. 2 Afs 158/2005 – 82, publikovaném pod č. 1327/2007 Sb. NSS, z něhož se podává, že *„správce 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.“* Stěžovatel zcela správně argumentuje tím, že zákonná konstrukce náhradního doručení je založena na předpokladu, že v době pokusu o doručení písemnosti se adresát skutečně zdržuje v místě doručení. Pokud tato podmínka splněna není, nemohou nastat následky náhradního doručení podle ustanovení § 17 odst. 5 daňového řádu. V této souvislosti srov. i nálezy Ústavního soudu ze dne 3. 6. 2003, sp. zn. II. ÚS 23/03, dostupný z <http://nalus.usoud.cz>.

Důkazem, který správce daně standardně používá k prokázání doručení svých písemností daňovému subjektu je doručenka respektive nyní dodejka. V posuzovaném případě bylo stěžovateli doručováno prostřednictvím poštovního doručovatele za použití dodejky, označené *modrá doručenka* i *dodejka*. Pokud by byla taková dodejka (doručenka) veřejnou listinou a splňovala-li by předepsané náležitosti, sama o sobě by presumovala

správnost údajů v ní uvedených a jako taková by postačovala k prokázání doručení písemnosti náhradním způsobem. V takovém případě by pak přecházelo důkazní břemeno na stěžovatele, aby vyvrátil správnost v doručence uvedených údajů. Jak však plyne ze shora citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu (na který lze v právní argumentaci následujícího právního závěru v podrobnostech odkázat), *„veřejnou listinou byla poštovní doručka v daňovém řízení od účinnosti zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, až do 1. 7. 2000. Po tomto datu jí přestala být a stala se toliko listinou soukromou.“* Z uvedeného je tedy zřejmé, že použitá poštovní dodejka (doručenka) nedosahuje kvality veřejné listiny, a proto je nutno s ní nakládat jako s listinou soukromou. Ta může mít nicméně i tak důkazní váhu, ovšem k závěru, že správce daně důkazní břemeno neunesl, postačí (za předpokladu, že doručka/dodejka bude jediným důkazem ve prospěch závěru o tom, že žalobce se v místě doručování zdržoval), že žalobce údaje v dodejce (doručence) zpochybní (znevěrohodní) predestřením jiné srovnatelně pravděpodobné verze reality. Vznese-li tedy stěžovatel pochybnosti o správnosti či úplnosti obligatorních údajů uvedených na poštovní dodejce (chybějící otisk razítka), resp. tvrdil-li, že se na doručovací adrese v době doručování nezdržoval, leží důkazní břemeno ve smyslu ustanovení § 31 odst. 8 písm. a) a b) daňového řádu na správci daně, který je povinen prokázat existenci všech skutkových podmínek, jež musí být splněny v případě, že bylo adresátovi doručováno fikcí. Z napadených rozhodnutí je seznatelné, že žalovaný dokazoval skutečnost, že se stěžovatel v době a místě doručování zdržoval, jednak konstatováním údajů z dodejky a dále poukázáním na skutečnost, že dne 20. 10. 2003 si stěžovatel osobně převzal na adrese P. 5, U J. 2/190 jinou písemnost správce daně (platební výměr na daň z přidané hodnoty za IV. čtvrtletí 2002, č. j. 344486/03/005912/3423), která byla na doručovací poště uložena od 7. 10. 2003. Z uvedeného tak vzal žalovaný za prokázané, že se stěžovatel na adrese svého trvalého bydliště zdržoval nebo alespoň na uvedenou adresu docházel.

Stěžovatel však naproti tomu v odvolacím řízení nabídl řadu důkazních prostředků, kterými chtěl prokázat, že se v době doručování na uvedené adrese nezdržoval. Na tuto situaci dopadá právní názor vyslovený zdejší soudem v rozsudku ze dne 27. 4. 2006, č. j. 2 Afs 158/2005 – 82, (publikovaném pod č. 1327/2007 Sb. NSS), dle kterého *„[p]rokázání negativní skutečnosti (že se v určitém místě v určité době žalobce nezdržoval) by bylo možné většinou pouze prokázáním pozitivní skutečnosti, která by logicky vylučovala nepravdivost negativní skutečnosti, čímž by implicitně její pravdivost potvrzovala. Jinak – a jednodušeji – řečeno: Žalobce by musel prokázat, tj. nad rozumnou pochybnost doložit, že se v době doručování zdržoval na určitém místě, které je odlišné od místa doručování (jinou eventualitou prokazující nezdržování se adresáta v místě doručení v rozhodnou dobu by za určitých okolností mohlo být např. svědectví jiné osoby, která tam po celou rozhodnou dobu byla přítomna a měla přehled o tom, kdo se v místě doručování zdržoval, že adresát tam nebyl; představitelný je i podobný důkaz plynoucí z technického monitorovacího zařízení apod.). Jistě by takový důkaz mohl být žalobcem podán svědectvím osob, které s ním v rozhodnou dobu trávily čas na jiném místě než je místo doručení a jistě by takovým svědkem mohla být jeho (...) manželka či děti (...). Otázka věrohodnosti svědectví rodinných příslušníků, která by v této souvislosti mohla vyvstat, je již věcí hodnocení samotného konkrétního provedeného důkazu, tj. konkrétní svědecké výpovědi, i jeho hodnocení v souvislosti s dalšími důkazy; poukaz na*

možnou nevěrohodnost svědectví osob blízkých tomu, v jehož „prospěch“ mají svědčit, nemůže sám o sobě vést k odmítnutí provedení takového důkazu.“

Jako žalobní i kasační námitku stěžovatel uvedl, že žalovaný některé jím předložené důkazní prostředky (týkající se okolností doručování rozhodnutí o zrušení registrace) vůbec neprovedl, aniž by však odůvodnil proč, a ty, které provedl, v napadených rozhodnutích nehodnotil. Městský soud se pak podle tvrzení stěžovatele důkazními prostředky taktéž nezabýval a pouze nekriticky převzal právní závěry žalovaného. Stěžovatel rovněž shledává v tomto směru rozsudek městského soudu i nepřezkoumatelným, neboť se výslovně nevypořádal s několika žalobními námitkami, uplatněnými v žalobě (odkazy na judikaturu, které směřovaly k argumentaci o neprovedení některých důkazních prostředků žalovaným, tedy k opomenutým důkazům či k argumentaci o rozdílu mezi pojmem *bydliště* a *trvalý pobyt*). Nejvyšší správní soud je na tomto místě nucen konstatovat, že tato tvrzení vskutku odpovídají stavu odůvodnění napadeného rozsudku. Nemůže proto zhodnotit věc z hlediska kasační námitky ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. Napadený rozsudek relevantní úvahu v tomto smyslu prakticky zcela postrádá, a proto je fakticky naplněn stížní důvod podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Konkrétní skutková tvrzení zpochybňující splnění zákonných podmínek pro náhradní doručení zásilky, vtělené do žalobních námitek musí provést v první řadě městský soud. Je na něm, aby zhodnotil, zda se žalovaný vypořádal s navrhovanými důkazními prostředky (tedy jejich provedením nebo zdůvodněným odmítnutím jejich provedení), zda provedené důkazní prostředky zhodnotil, zda je vzal za podklad svého rozhodnutí a zda výsledek rozhodnutí žalovaného logicky odpovídá učiněným zjištěním, tj. zda má oporu ve správním spise či s ním není v rozporu. Úkolem Nejvyššího správního soudu, coby kasační soudní stolice, je až posoudit (v intencích případných kasačních námitek) správnost těchto závěrů.

Z rozsudku městského soudu vysledoval Nejvyšší správní soud i jisté nepochopení klíčové otázky, která měla být postavena na jisto. Městský soud totiž konstatoval, že stěžovatel neprokázal svá tvrzení ohledně dřívější změny bydliště před datem 22. 10. 2003. Tato otázka však nebyla klíčovou pro posouzení důvodnosti žaloby. Městský soud se měl zaměřit na to, zda stěžovatel prokázal či neprokázal, že se v době doručování v místě trvalého pobytu *P. 5, U J. 2/190* nezdržoval. Lze tak konstatovat, že se městský soud dopustil i pochybení ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., neboť nesprávně posoudil, co je z hlediska důvodnosti žaloby rozhodné a co nikoliv a v důsledku toho zaměřoval své právní úvahy nesprávným směrem.

Nejvyšší správní soud tedy souhlasí se stěžovatelem, že městský soud nevyvrátil jeho argumentaci, dle které nebylo v daňovém řízení postaveno najisto, že se na shora uvedené adrese v době doručování skutečně zdržoval, přičemž tato otázka je (z důvodů výše podrobně popsanych) pro posouzení důvodnosti žaloby zcela zásadní. Současně však konstatuje, že nemá pochybnosti o správnosti doručování na adresu jeho trvalého pobytu *P. 5, U J. 2/190*. Finanční úřad pro Prahu 5 měl totiž k dispozici žádost stěžovatele o zrušení registrace plátce daně z přidané hodnoty ze dne 20. 1. 2003, na níž uvedl jako svou adresu *P. 4 – K., Z. 5*. V první urgenci vůči správci daně dne 25. 7. 2003, pak uvedl jakou svou adresu *P. 5, U J. 2/190* (tedy adresu dle evidence pobytu). Správce daně tak neměl

důvodu neposlat rozhodnutí právě na tuto adresu, neboť musel mít z posledního podání stěžovatele ve věci zato, že se na uvedené adrese opětovně zdržuje. Kdyby tomu tak nebylo, stěžovatel by jistě v první urgenci opět uvedl adresu, na které se skutečně zdržuje, např. P. 4, Z. 5. To však neučinil, a proto nelze správci daně vytýkat doručování na tuto konkrétní adresu. Na druhou stranu je třeba pamatovat na závěry Ústavního soudu, vyslovené v nálezu ze dne 3. 6. 2003, sp. zn. II. ÚS 23/03, dostupném z <http://nalus.usoud.cz>, z něhož se podává, že „účinky doručení písemností (do vlastních rukou) mohou ve smyslu § 17 odst. 5 daňového řádu nastat především za předpokladu, že se příjemce v místě doručení zdržuje. (...) Se skutečností, že příslušný subjekt jakožto příjemce uvedl na své písemnosti úmyslně (či neúmyslně) adresu, na které se však již nezdržoval či v budoucnosti nehodlal zdržovat, daňový řád *expressis verbis* žádné následky, tedy v oblasti doručování, nespojuje, takže ani při eventuelním úmyslném uvedení nesprávné adresy pro doručování nelze *de lege lata* takovýmto způsobem adresáta „postihovat“.“

Pokud jde dále o námitku stěžovatele, že městský soud nesprávně vyložil ustanovení § 33 odst. 7 daňového řádu, tu shledává Nejvyšší správní soud nedůvodnou. To, co tvrdí stěžovatel, totiž není v rozporu s tím, co k této věci uvedl městský soud. Z odůvodnění jeho rozsudku neplyne, že oznámení změny skutečností podle ustanovení § 33 odst. 7 daňového řádu má vůči správci daně konstitutivní účinky. Městský soud toliko uvedl, že z hlediska místa, kam má být doručováno, může mít takové oznámení změny adresy vůči správci daně skutečně účinky až od chvíle, kdy takové oznámení dojde do jeho sféry, neboť předtím nelze ani spravedlivě očekávat, že by správce daně o takové změně věděl, či vědět měl a mohl. V oznámení o změně adresy ze dne 22. 10. 2003 ostatně stěžovatel ani výslovně neuvedl, že se přestěhoval již 8. 10. 2003; žalovaný tak „zpětnou účinnost“ nové adresy nemohl dovozovat. Sumárně řečeno, k oznámení nové adresy ze strany stěžovatele došlo dne 22. 10. 2003, tj. v době, kdy již bylo rozhodnutí ze dne 3. 9. 2003 odesláno a uloženo na poště. Změna adresy, oznámená v této době, nemohla mít vliv na doručování, které již fakticky probíhalo. Proto nebyl správce daně povinen zaslat písemnost znovu na nově uvedenou adresu. Jedinou obranou stěžovatele proti doručení náhradním způsobem pak mohlo být tvrzení toho, že se v místě již nezdržoval.

Co se týče argumentace městského soudu za použití zákona o pobytu cizinců a spekulace o možném spáchání přestupku a vyžadování předložení rozhodnutí o spáchání přestupku, souhlasí Nejvyšší správní soud se stěžovatelem. Tato argumentace městského soudu je, s ohledem na meritum věci, zcela bezpředmětná.

Ve vztahu k námitce, že rozhodnutí o zrušení registrace plátce daně z přidané hodnoty ze dne 3. 9. 2003 nebylo doručováno Bc. Š., jako zástupci stěžovatele, lze toliko uvést, že z obsahu spisu vyplývá, že zástupce byl podle ustanovení § 11 odst. 3 daňového řádu ze zastupování stěžovatele v tomto řízení vyloučen, a to na základě rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 5 ze dne 17. 7. 2003, č. j. 274519/03/005903/7160. Proti tomuto rozhodnutí si podal stěžovatel odvolání; řízení o něm však bylo zastaveno rozhodnutím Finančního úřadu pro Prahu 5 ze dne 20. 1. 2004, č. j. 104/04/005903/7160. Podání odvolání nemělo odkladného účinku, proto bylo rozhodnutí o vyloučení zástupce ze zastupování pravomocně doručeno. Vzhledem k tomu, že stěžovatel v kasační stížnosti nevznnesl žádné konkrétní námitky proti vyloučení jeho zástupce ze zastupování, lze

konstatovat, že správce daně postupoval v souladu s pravomocným rozhodnutím, jestliže zástupci stěžovateli nedoručoval.

Jako *obiter dictum* se Nejvyšší správní soud vyslovuje též k výroku II. rozsudku, který byl taktéž stěžovatelem napaden. V namítaném rozsahu se Nejvyšší správní soud ztotožňuje se stěžovatelem a pro stručnost pouze odkazuje na nálezy Ústavního soudu ze dne 16. 3. 2006, sp. zn. I. ÚS 664/03 či ze dne 3. 4. 2008, sp. zn. II. ÚS 275/08, oba dostupné z <http://nalus.usoud.cz>. Soudní poplatek za žalobu v dané věci činil ve světle odkazované judikatury Ústavního soudu podle Položky 14a Sazebníku poplatků, Přílohy k zákonu č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů, 2000 Kč. Poplatek za kasační stížnost činí podle Položky 15 Sazebníku částku 3 000 Kč. Je již pouze na městském soudu, aby se zabýval skutečně zaplacenou výší soudního poplatku (z obsahu spisu se podává, že uhrazeno bylo celkem 6000 Kč), a v případě jeho přeplatku či nedoplatku, jej vrátil, anebo doměřil.

Z uvedených důvodů tedy Nejvyšší správní soud naznal, že jsou naplněny kasační důvody dílem ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., dílem dle písm. d) tohoto ustanovení. Nezbylo mu proto, než napadený rozsudek městského soudu jako celek zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1, věta první před středníkem s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí ve věci (§ 110 odst. 2, věta první 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 20. srpna 2009

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu