



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a JUDr. Karla Šimky právní věci žalobce: **DŮMIX, a. s.**, se sídlem Hluboká 8, Milhostov, zastoupený JUDr. Antonínem Šolcem, advokátem se sídlem Jugoslávská 14, Karlovy Vary, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Karlovarský kraj - územní pracoviště v Chebu**, se sídlem Hálkova 32, Cheb, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 21. 11. 2012, č. j. 57 Af 6/2011 – 74,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozsudkem Krajského soudu v Plzni ze dne 21. 11. 2012, č. j. 57 Af 6/2011 – 74, byla zamítnuta žaloba podaná žalobcem (dále jen „stěžovatel“) proti rozhodnutí Finančního úřadu v Chebu (dále jen „finanční úřad“) ze dne 13. 12. 2010, č. j. 87216/10/123911402980, kterým nebylo podle ust. § 53 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) vyhověno reklamaci stěžovatele proti postupu správce daně při placení a evidenci daní v souvislosti s převodem vratitelného přeplatku ve výši 8.703 Kč na dani z přidané hodnoty na úhradu nedoplatku vykázaného na dani z příjmů právnických osob ve výši 8.147 Kč. V odůvodnění rozsudku krajský soud uvedl, že mezi účastníky je sporným, zda byl stěžovateli řádně doručen dodatečný platební výměr ze dne 10. 5. 2010, č. j. 43040/10/123911403029 na daňovou ztrátu z příjmů právnických osob za rok 2007, od něhož se odvíjí nedoplatek vzniklý na dani z příjmů právnických osob z předepsaného penále ve výši 8.147 Kč. Zástupce stěžovatele využil možnosti a podle ust. v § 31 odst. 3 zákona č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů, ve znění pozdějších

předpisů, (dále jen „zákon č. 300/2008 Sb.“) si v lednu 2010 zřídil datovou schránku podnikající fyzické osoby. V souvislosti s daňovým řízením, jehož předmětem byla kontrola daně z příjmů právnických osob za rok 2007, zástupce stěžovatele finanční úřad neinformoval. Finanční úřad sám existenci datové schránky podnikající fyzické osoby u zástupce stěžovatele, daňového poradce, nezjišťoval, neboť do ledna 2010 probíhalo doručování poštou na adresu sídla zástupce bez problémů a povinnost zřídit si pro doručování datovou schránku byla pro daňové poradce stanovena až od 1. 1. 2012. Nebylo tedy povinností finančního úřadu zjišťovat v té době, zda má zástupce stěžovatele zřízení a zpřístupnění datovou schránku. V daném případě stěžovatel, resp. jeho zástupce, porušil jednu ze základních zásad daňového řízení, a to zásadu součinnosti stanovenou v ust. § 2 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Předmětný dodatečný platební výměr finanční úřad doručoval zástupci stěžovatele podle ust. § 17 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků na sdělenou doručovací adresu poštou do vlastních rukou ve smyslu odst. 4 písm. c) citovaného zákona. Dodatečný platební výměr byl doručen zástupci stěžovatele postupem podle ust. § 17 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků. Byl uložen dne 27. 7. 2010 a doručen desátým dnem, tj. 6. 8. 2010. Vložen do schránky byl 9. 8. 2010 a lhůta pro plnění stanovená v tomto dodatečném platebním výměru byla a třicet dnů ode dne jeho doručení, tj. do 6. 9. 2010. Posouzení důvodnosti žaloby opřel krajský soud o rozsudek ze dne 16. 12. 2010, č. j. 1 As 90/2010 - 95, ve kterém Nejvyšší správní soud posuzoval případ, kdy správní orgány nerespektovaly zákonem stanovená pravidla pro doručování, neboť doručovaly svá rozhodnutí zástupci stěžovatele prostřednictvím provozovatele poštovních služeb, ačkoliv měl zřízenou a zpřístupněnou datovou schránku. Podle názoru krajského soudu není pochyb o tom, že dodatečný platební výměr se do dispozice zástupce stěžovatele dostal, když byl dne 9. 8. 2010 vložen do jeho schránky. Tvzení zástupce stěžovatele, že poštovní schránka v jeho sídle neexistuje od doby, kdy zpřístupnil datovou schránku, krajský soud hodnotil jako tvrzení, které není dostatečně věrohodné, aby jím mohl být zpochybněn obsah doručky dodatečného platebního výměru, kde je uvedeno, že byl uložen 27. 7. 2010 a vložen do schránky 9. 8. 2010. Bylo a je povinností daňového poradce mít poštovní schránku, i když má zřízenou a zpřístupněnou datovou schránku. Nelze přistoupit na argumentaci stěžovatelova zástupce a presumovat, že neměl schránku nebo že neměl jiným způsobem zajištěno přebírání písemností, které nelze doručovat datovou schránkou.

Proti tomuto rozsudku podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů uvedených v ust. § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Krajský soud se podle stěžovatele obsáhle zaměřil na způsob doručení dodatečného platebního výměru a dovodil závěry, které jsou v rozporu s právním řádem. Stěžovatel si pro řízení před finančním úřadem zvolil zástupcem daňového poradce a svěřil mu na základě plné moci veškerou pravomoc pro přebírání listin a rozhodnutí. V souladu s platnou legislativou si zástupce stěžovatele dobrovolně zřídil datovou schránku pro doručování. Na základě této skutečnosti a toho, že při stavebních úpravách v jeho sídle došlo k demontáži užívané poštovní schránky, zástupce tuto schránku z důvodů nepotřebnosti neobnovil. Stěžovatel i jeho zástupce vycházeli z legitimního očekávání, že správnímu orgánu je uložena zákonem forma a způsob doručování. Finanční úřad v průběhu roku 2010 řádně do datové schránky zástupce stěžovatele doručoval. Ten na všechna podání řádně reagoval, a to včetně těch podání, která byla doručena e-mailem. Jak stěžovatel, tak jeho zástupce proto neměli nejmenší důvod pochybovat o tom, že všechna a závazná rozhodnutí se včas a řádně dozví tou

pokračování

správnou cestou. Krajský soud je však názoru, že výjimka z doručování elektronickou cestou je vztažitelná na jakékoliv rozhodnutí správního orgánu a správnímu orgánu je na libovůli, zda bude doručovat písemnou formou - poštovní zásilkou nebo elektronicky. Restriktivní výklad krajského soudu pak nad rámec zákona klade stěžovateli, resp. jeho zástupci, povinnost, aby si upravil své vztahy tím způsobem, aby vyšel vstříc správnímu orgánu v jeho libovůli a umožnil mu vždy a za všech okolností postup, který si zvolí. Právní řád pro období roku 2010 jednoznačně upřednostnil způsob doručení elektronickou cestou a neklade za povinnost, aby dotčená osoba umožňovala jakýkoliv správním orgánem zvolený postup. Ani daňový poradce při výkonu své profese nemůže být stížen povinnostmi nad rámec zákona. Podle zákona o správě daní a poplatků je jednoznačně na správním orgánu, aby dokázal, že doručení jeho rozhodnutí proběhlo zákonným způsobem. Za doručení fikcí je pak možné označit jen zcela formálně bezchybný způsob doručení. Krajským soudem citovaná judikatura Nejvyššího správního soudu se vztahuje na případ, kdy příjemce namítá pouze nedostatek formálního způsobu doručení, ačkoliv se příjemce s doručovaným dokumentem seznámil a reagoval na něj. V tomto případě však takové skutečnosti nenastaly, protože stěžovatel se s předmětným dodatečným platebním výměrem neseznámil. Podle názoru stěžovatele bylo penále vyměřeno nezákonně, protože mu nepředcházelo řádné doručení platebního výměru, kterým byla dodatečně stanovena stěžovateli daňová povinnost. Na základě tohoto je pak nezákonně uvedeno v evidenci daní, že stěžovatel má neuhrazené dluhy, ze kterých je možné dovodit příslušné penále. Z těchto důvodů stěžovatel navrhl, aby napadený rozsudek krajského soudu byl zrušen a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení.

Finanční úřad ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že dodatečný platební výměr byl zástupci stěžovatele doručován v červnu 2010, tj. v době, kdy již sice byl účinný zákon č. 300/2008 Sb., nicméně ve vztahu k daňovým poradcům se jednalo o tzv. přechodovou dobu, neboť datové schránky s příznakem daňový poradce ministerstvo vnitra zřizovalo až od 1. 1. 2012. Z uvedeného vyplývá, že do datové schránky daňového poradce nebylo možné v době, kdy byl dodatečný platební výměr vydán, zasílat jakékoliv písemnosti, neboť tato neexistovala. Zákon č. 300/2008 Sb. sice umožňoval daňovým poradcům požádat si o zřízení datové schránky s příznakem podnikající fyzická osoba, nicméně tyto datové schránky nebylo možné klást na roveň v té době neexistujícím datovým schránkám s příznakem daňový poradce, tzn. nebylo možné bez součinnosti daňového poradce, resp. bez projevení jeho vůle, doručovat do datové schránky podnikající fyzické osoby písemnosti týkající se klientů daňového poradce bez předchozího souhlasného prohlášení daňového poradce, že do datové schránky podnikající fyzické osoby je možné doručovat i písemnosti týkající se jeho klientů. Finančnímu úřadu bylo známo, že v době doručování předmětného dodatečného platebního výměru neměl, a nemohl mít, zástupce stěžovatele zpřístupněnou datovou schránku daňového poradce. V době doručování předmětného dodatečného platebního výměru finanční úřad respektoval závěry ze zasedání poradního sboru ministra vnitra ze dne 14. 12. 2009 (závěr č. 86), že při doručování do datové schránky podnikající fyzické osoby je potřebné rozlišovat charakter písemnosti, která je doručována. Bez součinnosti s daňovým poradcem mu správce daně mohl zasílat písemnosti do datové schránky podnikající fyzické osoby pouze ve věci jeho vlastní daňové povinnosti. Písemnosti zasílané mu správcem daně z titulu zastupování daňových subjektů tedy mohl správce daně doručovat do datové schránky podnikající fyzické osoby pouze v případě, že daňový poradce projevil seznatelným způsobem vůli doručovat mu písemnosti

týkající se jeho klientů do této datové schránky. V daném případě zástupce stěžovatele finanční úřad neinformoval, že má zřízenou datovou schránku podnikající fyzické osoby, do níž požaduje doručovat písemnosti týkající se jeho klientů. Vůli v tomto smyslu projevil zástupce stěžovatele seznatelným způsobem až dne 4. 10. 2010, tzn. po řádném doručení předmětného dodatečného platebního výměru. Na zákonnost doručení předmětného dodatečného platebního výměru však tento projev vůle neměl vliv, neboť tento byl řádně doručen ve smyslu ust. § 17 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků již dne 6. 8. 2010, tzn. uplynutím lhůty deseti dnů od uložení písemnosti v místně příslušné provozovně držitele poštovní licence. Tvrzení stěžovatele, že při zřízení datové schránky byla demontována poštovní schránka, považuje finanční úřad za účelové s cílem zpochybnit obsah doručенky dodatečného platebního výměru. Jak bylo ověřeno u místně příslušné provozovny držitele poštovní licence, byly veškeré došlé zásilky určené pro zástupce stěžovatele jako daňového poradce po neúspěšném pokusu o doručení oznamovány a ukládány na příslušné poště. Podle vyjádření pracovníků pošty si předmětný daňový poradce vyzvedával pouze ty zásilky, které uznával za vhodné. Všechny nepřevzaté zásilky po skončení úložní lhůty byly vždy vloženy do domovní schránky adresáta. Nelze se tedy ztotožnit s tvrzením stěžovatele, že on i jeho zástupce vycházeli z legitimního očekávání, že správnímu orgánu je uložena zákonem forma a způsob doručování, čímž měli na mysli doručování prostřednictvím datových schránek. Dodatečný platební výměr byl tedy zástupci stěžovatele řádně doručen, a to způsobem uvedeným v ust. § 17 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků. Finanční úřad je proto názoru, že podle ust. § 31 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků unesl důkazní břemeno týkající se doručení dodatečného platebního výměru. V evidenci daní byl tedy správně evidován nedoplatek stěžovatele na penále ve výši 8.147 Kč, které mu bylo předepsáno uvedeným dodatečným platebním výměrem, přičemž v souladu se zákonem finanční úřad rozhodnutím podle § 64 zákona o správě daní a poplatků převedl přeplatek vzniklý na dani z přidané hodnoty na uvedený nedoplatek. O reklamaci proti tomuto rozhodnutí tak bylo rozhodnuto v souladu se zákonem, když reklamaci proti postupu správce daně nebylo vyhověno. Na základě výše uvedených skutečností finanční úřad navrhl, aby byla kasační stížnost jako nedůvodná zamítnuta.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v souladu s ust. § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel, přičemž neshledal vadu uvedenou v odstavci 4 citovaného ustanovení, k níž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Podle ust. § 17a zákona o správě daní a poplatků adresátovi, který má zpřístupněnu datovou schránku, se doručuje přednostně podle zvláštního zákona, kterým je zákon č. 300/2008 Sb.

Na základě zákona č. 300/2008 Sb. byly datové schránky bez podání žádosti zřízeny pro orgány veřejné moci, právnické osoby zapsané v obchodním rejstříku, právnické osoby zřízené zákonem, organizační složky podniku zahraniční právnické osoby zapsané v obchodním rejstříku a insolvenční správce, a to do 90 dnů ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona. Pro tyto subjekty bylo používání datových schránek povinné. Pokud se jedná o advokáty a daňové poradce, ust. § 31 odst. 3 citovaného zákona stanoví, že ministerstvo zřídí advokátovi a daňovému poradci datovou schránku podnikající fyzické osoby prvním dnem prvního kalendářního měsíce třetího roku po dni nabytí účinnosti tohoto zákona.

pokračování

Tím nebylo dotčeno právo advokáta a daňového poradce na zřízení datové schránky podnikající fyzické osoby na žádost. Podle ust. § 4 odst. 2 zákona o elektronických úkonech má podnikající fyzická osoba nárok na zřízení jedné datové schránky podnikající fyzické osoby. Z tohoto pravidla, že podnikající fyzická osoba může mít zřízenou pouze jednu datovou schránku podnikající fyzické osoby bez ohledu na počet podnikatelských činností, platí výjimka ve vztahu k advokátům, daňovým poradcům a insolvenčním správcům. Jak vyplývá z důvodové zprávy, pro advokacii, daňové poradenství a insolvenční správcovství se zřizuje samostatná datová schránka podnikající fyzické osoby. V praxi to znamená, že např. daňový poradce, který je současně podnikající fyzickou osobou podle zákona č. 455/1991 Sb., ve znění pozdějších předpisů, bude mít ze zákona od 1. 1. 2012 zřízenou datovou schránku podnikající fyzické osoby pro daňové poradenství a může si nechat na žádost zřídit datovou schránku podnikající fyzické osoby pro další podnikatelskou činnost.

V daném případě byl předmětný dodatečný platební výměr zástupci stěžovatele doručován v červenci 2010, tj. v době, kdy měl na vlastní žádost zřízenou datovou schránku podnikající fyzické osoby. Protože zástupce stěžovatele je daňovým poradcem, vztahuje se na něj výjimka z pravidla, že podnikající fyzická osoba může mít zřízenou pouze jednu datovou schránku. V roce 2010 však nemohl mít zřízenou datovou schránku jako daňový poradce, neboť tyto byly Ministerstvem vnitra zřizovány až od 1. 1. 2012. V případě, kdy správní orgán doručuje písemnost do datové schránky adresátovi, který má zřízeno několik datových schránek, je vždy nutné dbát na to, aby zásilka byla doručena do adekvátní datové schránky. Pokud tedy zástupce stěžovatele měl v roce 2010 pouze datovou schránku podnikající fyzické osoby, pak mu do této datové schránky mohl finanční úřad doručovat pouze písemnosti týkající se jeho vlastních daňových povinností. V této souvislosti je třeba poukázat na to, že do ledna 2010 doručoval finanční úřad zástupci stěžovatele písemnosti bez jakýchkoliv problémů na adresu jeho sídla, přičemž zástupci stěžovatele nic nebránilo v tom, aby správci daně sdělil, že mu do datové schránky podnikající fyzické osoby mají být zasílány i písemnosti týkající se jím zastupovaných daňových subjektů. Takový projev vůle zástupce stěžovatele však byl finančnímu úřadu doručen až dne 4. 10. 2010, tj. až po doručení předmětného dodatečného platebního výměru. Doručoval-li tedy finanční úřad v řízení o daňové povinnosti stěžovatele dodatečný platební výměr zástupci stěžovatele jako daňovému poradci prostřednictvím držitele poštovní licence, postupoval v souladu se zákonem. Nejvyšší správní soud proto dospěl ke stejnému závěru jako krajský soud, a to že dodatečný platební výměr byl zástupci stěžovatele řádně doručen dne 6. 8. 2010, tj. desátým dnem ode dne uložení písemnosti v místně příslušné provozovně držitele poštovní licence (§ 17 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků).

Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji podle ust. § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl bez jednání postupem podle ust. § 109 odst. 2 s. ř. s., podle kterého o kasační stížnosti rozhoduje zpravidla bez jednání.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 věta první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Nejvyšší správní soud žádnému z účastníků

náhradu nákladů nepřiznal, protože stěžovatel v řízení úspěch neměl a finančnímu úřadu žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

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

V Brně dne 21. listopadu 2013

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu