



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudců JUDr. Dagmar Nygrínové a Mgr. Aleše Roztočila v právní věci žalobkyně: **EDHESSA s.r.o.**, IČ 27863816, se sídlem Spoju 835/2, Ostrava, zast. JUDr. Kateřinou Tomkovou, advokátkou, bytem Biskoupky 33, Ivančice, proti žalovanému: **Odvovací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno (dříve Finanční ředitelství v Ostravě, se sídlem Na Jízdárně 3, Ostrava), v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 12. 6. 2014, č. j. 22 Af 103/2012 - 39,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 12. 6. 2014, č. j. 22 Af 103/2012 - 39, **se zrušuje a věc se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Finanční úřad Ostrava III platebním výměrem ze dne 30. 11. 2011, č. j. 240670/11/390912802666, podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a podle § 147, § 139 odst. 1 a § 90 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) vyměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty za 4. čtvrtletí 2007 ve výši 4.001.868 Kč, namísto nadměrného odpočtu ve výši 10.451.432 Kč uplatněného v daňovém přiznání.

Finanční ředitelství v Ostravě rozhodnutím ze dne 2. 7. 2012, č. j. 2830/12-1501-800297, podle § 116 odst. 1 písm. c) daňového řádu zamítlo odvolání žalobkyně a uvedený platební výměr potvrdilo.

V odůvodnění tohoto rozhodnutí odvolací orgán uvedl, že žalobkyně dne 30. 1. 2008 doručila Finančnímu úřadu pro Prahu 4 přiznání k dani z přidané hodnoty za

zdaňovací období 4. čtvrtletí 2007, v němž vykázala nadměrný odpočet ve výši 10.451.432 Kč. Tento správce daně podle § 43 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), výzvou ze dne 22. 2. 2008, č. j. 70145/08/004513/8676, uložil žalobkyni, aby odstranila vzniklé pochybnosti o údajích uvedených v daňovém přiznání. V důsledku několika změn místní příslušnosti byl v době ukončení vytykácího řízení místně příslušným správcem daně Finanční úřad Ostrava III, který napadeným rozhodnutím žalobkyni vyměřil za 4. čtvrtletí 2007 daň z přidané hodnoty ve výši 4.001.868 Kč.

Z poštovní doručky podle odvolacího orgánu vyplývá, že napadené rozhodnutí bylo připraveno k vyzvednutí dne 1. 12. 2011 a doručeno uplynutím úložní lhůty podle § 47 odst. 2 daňového řádu dne 12. 12. 2011. Žalobkyně dne 1. 1. 2012 doručila žádost podle § 48 daňového řádu o vyslovení neúčinnosti doručení napadeného rozhodnutí, neboť výzva České pošty, a.s. ze dne 1. 12. 2011 neobsahovala poučení o právních důsledcích nevyzvednutí písemnosti, a proto nemohla nastat fikce doručení podle § 47 odst. 2 daňového řádu. Zásilku přitom nemohla zástupkyně žalobkyně podle svého tvrzení vyzvednout, neboť byla od 25. 11. 2011 do 1. 1. 2012 v pracovní neschopnosti. Rozhodnutím ze dne 23. 1. 2012, č. j. 1858/12/390931803415, správce daně žádost o vyslovení neúčinnosti doručení napadeného rozhodnutí zamítl s odůvodněním, že doručení zásilky bylo realizováno v souladu s § 39 odst. 2 a 3 daňového řádu prostřednictvím provozovatele poštovních služeb, přičemž dokladem o doručení je podle § 51 odst. 1 téhož zákona řádně vyplněná doručenka.

K tomu odvolací orgán uvedl, že pracovní neschopnost zástupkyně žalobkyně sama o sobě nemusí naplnit podmínku nepředvídatelnosti uvedenou v § 48 odst. 1 daňového řádu. Pracovní neschopnost může být v některých případech předem nepředvídatelnou událostí, ale také může být předem domluvená, kdy se lékař s pacientem domluví na provedení určitého zákroku, po kterém bude následovat pracovní neschopnost. Z žádosti žalobkyně však nelze zjistit, o jakou pracovní neschopnost se jednalo. Zástupkyni žalobkyně nic nebránilo, aby v okamžiku, kdy zjistila, že nebude schopna přebírat poštovní zásilky, informovala o této skutečnosti správce daně, případně se dohodla s daňovým subjektem na způsobu přebírání poštovních zásilek tak, aby písemnosti nebyly doručovány uplynutím lhůty stanovené pro jejich vyzvednutí.

Dále odvolací orgán konstatoval, že součástí obálek, které používají správci daně pro doručování písemnosti do vlastních rukou, je vedle samotné doručky i text „výzva a poučení“, který je uveden na zadní straně. Ze spisového materiálu přitom nebylo zjištěno, že by provozovatel poštovních služeb nedoručil žalobkyni rovněž i příslušné poučení. Správce daně tedy nemohl žádosti žalobkyně o vyslovení neúčinnosti doručení rozhodnutí vyhovět.

Lhůta pro stanovení daně z přidané hodnoty podle odvolacího orgánu započala běžet na základě § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků dnem 31. 12. 2007, což byl poslední den zdaňovacího období IV. čtvrtletí 2007. Před uplynutím tříleté lhůty pro stanovení daně však byl dne 3. 3. 2008 žalobkyni doručen úkon směřující k vyměření daně, kterým byla výzva podle § 43 zákona o správě daní a poplatků. Podle § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků tak od 31. 12. 2008 započala běžet nová tříletá lhůta pro vyměření

pokračování

daně, která měla uplynout dne 31. 12. 2011. Dne 10. 12. 2011, tedy v posledních 12 měsících před uplynutím této lhůty, však bylo žalobkyni oznámeno rozhodnutí o stanovení daně. V důsledku toho se lhůta pro stanovení daně v souladu a § 148 odst. 2 písm. b) za použití § 264 odst. 4 daňového řádu prodloužila o jeden rok, tedy do 31. 12. 2012.

Podle závěru odvolacího orgánu proto námitky obsažené v odvolání nejsou důvodné.

Na základě ustanovení § 19 odst. 1, § 20 odst. 1 a 2 a § 7 písm. a) zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, a § 114 odst. 1 daňového řádu přešla s účinností od 1. 1. 2013 působnost Finančního ředitelství v Ostravě jakožto orgánu rozhodujícího o odvoláních proti rozhodnutím finančních úřadů na Odvolací finanční ředitelství. Uvedeným dnem se proto Odvolací finanční ředitelství v projednávané věci stalo procesním nástupcem žalovaného Finančního ředitelství v Ostravě, jak vyplývá z § 69 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“), podle kterého je žalovaným správní orgán, který rozhodl v posledním stupni, nebo správní orgán, na který jeho působnost přešla. Městský soud v Praze i Nejvyšší správní soud proto jako s žalovaným jednaly s Odvolacím finančním ředitelstvím.

Krajský soud v Ostravě rozsudkem ze dne ze dne 12. 6. 2014, č. j. 22 Af 103/2012 - 39, podle § 76 odst. 1 písm. a), b) a c) s. ř. s. uvedené rozhodnutí o odvolání zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. V odůvodnění rozsudku uvedl krajský soud s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 4. 2006 č. j. 2 Afs 158/2005 - 82, tyto skutečnosti:

Žalobkyně v posuzované věci zpochybnila splnění zákonných podmínek při doručování platebního výměru. Namítla totiž, že doručenka neprokazuje splnění podmínky podle § 46 odst. 2 daňového řádu, neboť nebyla písemně poučena o právních důsledcích nevyzvednutí zásilky.

Na doručence není zaškrtnuto políčko, že adresát byl vyzván k vyzvednutí zásilky a že bylo ponecháno poučení. Obsah této veřejné listiny tak skutečně neprokazuje, že žalobkyně byla řádně poučena ve smyslu § 46 odst. 2 věty za středníkem daňového řádu. Pokud žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí tvrdí opak, je tento jeho závěr v rozporu s obsahem správního spisu.

Žalovaný ve vyjádření k žalobě zmiňoval výsledky svého šetření u pracovníků České pošty, a.s. i doručovatelky předmětné písemnosti, k nimž však nemohl soud přihlídnout, neboť byly opatřeny dne 15. 10. 2012, tedy až po vydání napadeného rozhodnutí. Podle § 75 odst. 1 s. ř. s. soud posuzuje napadené rozhodnutí na základě skutkového a právního stavu, který existoval v době rozhodování správního orgánu. Ke skutečnostem, jež vyšly najevo později, proto přihlížet nemůže.

Závěrem soud shrnuje, že žalovaný a správce daně nedostáli své povinnosti vyplývající z § 92 odst. 5 písm. a) a b) daňového řádu, neboť ke dni vydání napadeného rozhodnutí neunesli důkazní břemeno, když neprokázali řádné doručení písemnosti.

S ohledem na učiněný právní závěr soud neposuzoval právní otázku prekluze práva na stanovení daně. Za dané důkazní situace to totiž považuje za předčasné, neboť zatím není možné postavit najisto žádné závěry ohledně této právní skutečnosti. Soud se nezabýval ani dalšími žalobními námitkami, jelikož to považuje z důvodů shora uvedených rovněž za předčasné.

Proti tomuto rozsudku podal žalovaný (dále jen „stěžovatel“) včasnou kasační stížnost. V jejím doplnění uvedl, že kasační stížnost podává z důvodu nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem, z důvodu nepřezkoumatelnosti spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí a z důvodu jiné vady řízení před soudem, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Tyto důvody kasační stížnosti jsou uvedeny v § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

K tvrzené nezákonnosti napadeného rozsudku stěžovatel blíže namítl, že soud nesprávně posoudil náležitosti obsahu doručky k platebnímu výměru. Náležitosti obsahu doručky jsou uvedeny v ustanovení § 51 odst. 2 daňového řádu, z něhož plyne, že poučení o právních důsledcích nevyzvednutí písemnosti mezi takové náležitosti nenáleží. Krajský soud tedy pochybil, pokud argumentoval obsahem doručky ve vztahu k § 46 odst. 2 daňového řádu.

Dále stěžovatel namítl nezákonnost rozsudku krajského soudu ve vztahu k aplikaci § 75 odst. 1 s. ř. s. Uvedené ustanovení totiž toliko vymezuje okamžik, k němuž se následně zjišťují relevantní skutkové a právní okolnosti, a nikoliv časový úsek, v němž lze nejpozději provádět dokazování. V této souvislosti je nutné zdůraznit, že podle § 77 odst. 2 s. ř. s. může soud zopakovat nebo doplnit důkazy provedené správním orgánem a na základě provedeného dokazování vycházet ze skutkového stavu věci vyplývajícího z obsahu správního spisu i jím provedených důkazů. Tato procesní úprava vychází z požadavku plné jurisdikce, podle níž soud při svém rozhodování nesmí být omezen ve skutkových otázkách jen zjištěními učiněnými správním orgánem, a to co do rozsahu ani obsahu provedených důkazů. Soud má tedy povinnost zcela samostatně a nezávisle hodnotit správnost a úplnost skutkového stavu zjištěného v řízení před správním orgánem a na zjištěné skutkové deficity může reagovat jednak tím, že uloží správnímu orgánu doplnění dokazování nebo že jej provede sám. Krajský soud tedy pochybil, když nezohlednil výsledek reklamace doručení platebního výměru podané u České pošty, a.s., který byl opatřen po vydání rozhodnutí o odvolání. Byl-li totiž důkaz dodatečně získaný od provozovatele poštovních služeb způsobilý pro posouzení otázky doručení platebního výměru, měl krajský soud povinnost takový důkaz provést. Jestliže tak soud neučinil, porušil princip plné jurisdikce, na němž je správní soudnictví vystavěno.

K tvrzené nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku stěžovatel konkrétně namítl, že se krajský soud nikterak nevyjádřil k návrhu na doplnění dokazování o vyřízení reklamace při doručování platebního výměru a nevysvětlil, proč tento důkazní prostředek neprovedl. V důsledku toho rozsudek krajského soudu neobsahoval náležitost uvedenou v § 54 odst. 2 s. ř. s.

pokračování

Soud podle další stížnostní námitky zrušil žalobou napadené rozhodnutí podle § 76 odst. 1 písm. a), b) a c) s. ř. s., aniž pod tyto rozličné důvody blíže podřadil učiněné závěry. I v tomto směru je tedy odůvodnění rozsudku krajského soudu nedostatečné.

K tvrzené vadě řízení před soudem mající za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé stěžovatel konkrétně namítl, že jeho právní předchůdce se sice ve stanovené lhůtě nevyjádřil k výzvě soudu, zda souhlasí s rozhodnutím bez jednání, nicméně následně učinil procesní návrh na doplnění shora uvedeného dokazování. Tím, že účastník řízení nevyjádří výslovný nesouhlas s rozhodnutím bez jednání, ale navrhne důkazy, požaduje, byť formálně nepřesně, jednání, neboť dokazování mimo něj ani nelze provádět. Důkazy ostatně navrhovala i žalobkyně. V daném případě bylo proto třeba nařídít jednání a provést dokazování. Stejně by musel postupovat soud i v případě, kdyby sice účastník řízení souhlasil s rozhodnutím bez jednání, ale ještě před skončením věci by navrhl provedení dokazování. Jestliže tedy v nyní posuzované věci rozhodl soud bez nařízení jednání, bylo řízení před ním stíženo vadou, která měla vliv na rozhodnutí o věci samé.

Konečně stěžovatel namítl, že soud na jedné straně argumentuje důkazním břemenem správce daně ve vztahu k doručování vlastních písemností, přičemž ke skutečnostem, které vyšly najevo později, nemůže přihlížet. Na straně druhé soud nezrušil rozhodnutí správce daně prvního stupně a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení, neboť nelze postavit najisto žádné závěry ohledně právní otázky prekluze, a žalovaného poučil, že při novém projednání je vázán jeho právním názorem.

S ohledem na tyto skutečnosti stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedla, že podle § 51 odst. 2 písm. e) daňového řádu při uložení písemnosti jsou jejími náležitostmi všechny relevantní údaje o jejím uložení, tedy včetně splnění povinnosti uvedené § 46 odst. 2 téhož zákona. Vzhledem k tomu, že doručka nebyla zničena ani poškozena, je nutné vycházet striktně z jejího obsahu. Z tohoto pohledu je nutno považovat další dokazování za nadbytečné a postup soudu tak byl zcela v souladu s § 75 odst. 1 s. ř. s. Podle vyjádření pracovníků České pošty, a.s. na doručence skutečně nebylo vyznačeno, že žalobkyně byla poučena ve smyslu § 46 odst. 2 daňového řádu, což potvrzuje důvody, o které byla žaloba opřena. Soud tedy zcela správně neprovedl dokazování vyřízením reklamace doručení platebního výměru a skutkový stav posuzoval ke dni vydání žalobou napadeného rozhodnutí. V řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu soud vychází ze skutkového stavu zjištěného správním orgánem v době, kdy vydal rozhodnutí soudem přezkoumávané, neboť jinak by posuzoval jiný skutkový stav. Dále pokud stěžovatel svým omisivním jednáním vyjádřil souhlas s projednáním věci bez jednání v žalobním řízení, nemohlo dojít k porušení jeho práv.

Na základě těchto skutečností žalobkyně navrhla zamítnutí kasační stížnosti.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., podle nichž byl vázán rozsahem a důvody, jež byly stěžovatelem v kasační stížnosti uplatněny. Přitom neshledal vady uvedené v § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

Nejprve se Nejvyšší správní soud zabýval kasační námitkou, podle níž nebyly v žalobním řízení splněny podmínky pro rozhodování bez nařízení jednání. V případě důvodnosti této námitky by totiž musel být napadený rozsudek bez dalšího zrušen, neboť ani jeden ze závěrů v něm uvedených by nemohl krajský soud učinit před projednáním žaloby při ústním jednání.

Podle § 51 odst. 1 s. ř. s. *soud může rozhodnout o věci samé bez jednání, jestliže to účastníci shodně navrhnou nebo s tím souhlasí. Má se za to, že souhlas je udělen také tehdy, nevyjádří-li účastník do dvou týdnů od doručení výzvy předsedy senátu svůj nesouhlas s takovým projednáním věci; o tom musí být ve výzvě poučen.*

Z obsahu spisu krajského soudu vyplývá, že žalobkyně podáním ze dne 8. 11. 2012 k výzvě soudu vyjádřila souhlas s rozhodnutím bez nařízení jednání. Výzvou ze dne 20. 9. 2012 požádal soud právního předchůdce stěžovatele o sdělení, zda souhlasí s tím, aby ve smyslu § 51 odst. 1 s. ř. s. bylo ve věci rozhodnuto bez jednání. Zároveň ho v této výzvě poučil, že souhlas bude udělen také tehdy, pokud ve lhůtě 2 týdnů od jejího doručení nevyjádří svůj nesouhlas s projednáním věci bez nařízení jednání. Právní předchůdce stěžovatele obdržel výzvu dne 21. 9. 2012, avšak ve stanovené dvoutýdenní lhůtě či později na ni nikterak nereagoval a nesouhlas s rozhodnutím o věci samé bez nařízení jednání nevyjádřil do vydání napadeného rozsudku ani stěžovatel. Za této situace se podle § 51 odst. 1 věty druhé s. ř. s. má za to, že stěžovatel i jeho právní předchůdce s rozhodnutím soudu bez jednání souhlasili (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 2. 2004, č. j. 6 Azs 36/2003 - 50, publikovaný pod č. 641/2005 Sb. NSS).

V podání ze dne 19. 12. 2012 právní předchůdce stěžovatele doplnil spisový materiál o důkazní prostředek spočívající ve vyřízení reklamace doručení platebního výměru ze dne 30. 11. 2011, č. j. 240670/11/390912802666, podané provozovateli poštovních služeb. Provedení tohoto důkazu navrhla i žalobkyně v podání ze dne 17. 2. 2013. Tento důkazní návrh však sám o sobě není možné považovat za dodatečně vyjádřený nesouhlas s rozhodnutím věci bez jednání.

Podle § 77 odst. 1 s. ř. s. *dokazování provádí soud při jednání.* Nicméně podle § 52 odst. 1 s. ř. s. *soud rozhodne, které z navržených důkazů provede.* Krajský soud tedy v nyní posuzované věci disponoval uvážením, zda výsledek reklamace doručení platebního výměru provede, a pokud dospěl k závěru blíže odůvodněnému v napadeném rozsudku, že k takovému důkazu nemůže přihlídnout, nebyl za dané situace povinen nařídít jednání, neboť žádné dokazování neprováděl. Ostatně k závěru, podle něhož samotný návrh na provedení určitého důkazu nelze považovat za vyjádření nesouhlasu s rozhodnutím soudu bez nařízení jednání, dospěla i odborná literatura, a to dokonce v situaci, kdy takový důkazní návrh účastník řízení učiní přímo v reakci na výzvu soudu k vyjádření souhlasu s rozhodnutím bez jednání (srov. Potěšil, L., Šimíček, V. a kol. Soudní řád správní. Komentář. Praha: Leges 2014, str. 447).

V žalobním řízení tedy byly splněny všechny podmínky pro rozhodnutí o věci samé bez nařízení jednání. K stěžovatelem tvrzené vadě řízení před soudem mající za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé nedošlo a v tomto směru nebyl důvod kasační stížnosti podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. naplněn.

pokračování

Krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku vyložil, proč nemohl provést důkaz výsledkem reklamace doručení platebního výměru podané u České pošty, s. p. Podle jeho názoru tomu bránilo ustanovení § 75 odst. 1 s. ř. s., podle něhož soud při přezkoumání rozhodnutí vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, přičemž ke skutečnostem vyšlým najevo později nemůže přihlížet. Dále krajský soud poukázal na skutečnost, že správce daně nedostal své povinnosti vyplývající z § 92 odst. 5 písm. a) a b) daňového řádu a ke dni vydání žalobou napadeného rozhodnutí neunesl důkazní břemeno spočívající v prokázání řádného doručení předmětné písemnosti. Odůvodnění kasační stížnosti napadeného rozsudku tedy v souladu s § 54 odst. 2 s. ř. s. obsahuje důvod, na základě něhož učinil krajský soud závěr o nemožnosti provádět v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu dokazování ohledně splnění všech podmínek pro doručení platebního výměru uplynutím desetidenní úložní lhůty podle § 47 odst. 2 daňového řádu.

Dále krajský soud v odůvodnění rozsudku skutečně uvedl, že žalobou napadené rozhodnutí zrušuje podle § 76 odst. 1 písm. a), b) a c) s. ř. s., aniž vysvětlil, pod jaký konkrétní důvod v tomto ustanovení uvedený podřadil svůj závěr, podle něhož nebyl platební výměr řádně doručen. Toto pochybení však nemůže mít žádný vliv na přezkoumatelnost napadeného rozsudku, neboť uvedený závěr byl každopádně dostatečným důvodem pro zrušení rozhodnutí odvolacího orgánu, které krajský soud ve výrokové části rozsudku vyslovil.

V uvedených směrech je tak rozsudek krajského soudu přezkoumatelný a není dán důvod kasační stížnosti podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

K dalším kasačním námitkám se Nejvyšší správní soud zabýval tím, zda bylo v daňovém řízení prokázáno splnění všech zákonných podmínek pro doručení platebního výměru ze dne 30. 11. 2011, č. j. 240670/11/390912802666, fikcí podle § 47 odst. 2 daňového řádu a zda ohledně této skutečnosti mohlo být vedeno dokazování i v řízení před krajským soudem.

Podle § 41 odst. 1 daňového řádu *má-li osoba, které je písemnost doručována, zástupce, doručují se písemnosti pouze tomuto zástupci, a to v rozsahu jeho oprávnění k zastupování.* Podle § 44 odst. 4 daňového řádu *písemnost určená do vlastních rukou adresáta se doručuje přímo adresátovi. Nebyl-li adresát písemnosti, která má být doručena do vlastních rukou, na adrese pro doručování zastížen, písemnost se uloží a adresát se vhodným způsobem upozorní, aby si ji ve lhůtě 10 dnů vyzvedl.* Podle § 46 odst. 1 písm. b) daňového řádu *písemnost se ukládá u provozovatele poštovních služeb, jestliže se doručuje jeho prostřednictvím.* Podle § 46 odst. 2 daňového řádu *v upozornění na uložení písemnosti, které se vkládá do domovní nebo jiné adresátem užívané schránky nebo na jiné vhodné místo, se adresát vyzve k převzetí písemnosti a dále se v něm uvede označení správce daně, jehož písemnost je doručována, komu je doručována, kde a od kterého dne a v jakých hodinách je písemnost připravena k vyzvednutí; současně se adresát písemně poučí o právních důsledcích jejího nevyzvednutí.* Podle § 47 odst. 2 daňového řádu *nevyzvedne-li si adresát uloženou písemnost ve lhůtě 10 dnů od jejího uložení, považuje se písemnost posledním dnem této lhůty za doručenou, i když se adresát o uložení nedozvěděl.* Podle § 47 odst. 5 daňového řádu *písemnosti, u nichž marně uplynula lhůta pro*

jejich vyzvednutí, vhodí osoba provádějící doručení do domovní nebo jiné adresátem užívané schránky, ledaže to správce daně předem vyloučí. Není-li takové schránky, nebo je-li tento způsob seznámení adresáta s obsahem písemnosti správcem daně vyloučen, písemnost se vrátí odesílajícímu správci daně.

Podle § 51 odst. 1 daňového řádu *doručení písemností, které se doručují do vlastních rukou nebo jejichž převzetí má být potvrzeno adresátem, potvrdí doručující řádně vyplněnou doručenkou, která je veřejnou listinou. Podle § 94 odst. 1 daňového řádu listina vydaná orgánem veřejné moci v mezích jeho pravomoci, jakož i listina, která je zákonem prohlášena za veřejnou, potvrzuje, že jde o prohlášení orgánu veřejné moci, který listinu vydal, a není-li dokázán opak, potvrzuje i pravdivost toho, co je v ní osvědčeno nebo potvrzeno.*

Podle § 51 odst. 2 písm. e) daňového řádu *doručenka obsahuje podle zvoleného způsobu doručování a podle okolností, které nastaly při doručování údaje o dni a způsobu uložení písemnosti, pokud byla písemnost uložena, a o dni, kdy byla připravena k vyzvednutí, pokud se liší ode dne uložení. Podle § 51 odst. 3 daňového řádu dojde-li ke ztrátě, zničení nebo poškození doručky nebo není-li řádně vyplněna, lze doručení prokázat jiným způsobem, například tím, že je z postupu adresáta písemnosti zjevné, že mu bylo doručeno. Podle § 92 odst. 5 písm. a) a b) daňového řádu správce daně prokazuje oznámení vlastních písemností, skutečnosti rozhodné pro užití právní domněnky nebo právní fikce.*

Z obsahu daňového spisu vyplývá, že platební výměr ze dne 30. 11. 2011, č. j. 240670/11/390912802666, byl žalobkyni doručován provozovatelem poštovních služeb prostřednictvím její zástupkyně advokátky JUDr. Kateřiny Tomkové na základě plné moci ze dne 15. 11. 2011, a to na adresu Biskoupky 33, 664 91 Ivančice. Z doručky je patrné, že adresátka nebyla zastižena a že zásilka byla uložena a připravena k vyzvednutí dne 1. 12. 2011. Dne 13. 12. 2011 v 9.00 hodin pak byla písemnost jako nevyzvednutá vložena adresátce do schránky. Na doručence však není zaškrtnuta kolonka s informací o tom, že adresátka byla vyzvána k vyzvednutí zásilky a že jí bylo zanecháno poučení. Doručka založená v daňovém spise tedy nepotvrzuje splnění podmínky uvedené v § 46 odst. 2 daňového řádu, kterou je vyzvání adresáta k vyzvednutí zásilky a zanechání poučení o právních důsledcích jejího nevyzvednutí adresátovi.

V žádosti ze dne 1. 1. 2012 o vyslovení neúčinnosti doručení uvedené písemnosti podle § 48 daňového řádu žalobkyně předložila výzvu k vyzvednutí zásilky podací číslo RR879163733CZ, která byla zanechána její zástupkyni ve schránce. Z této výzvy je patrné, že doručovaná zásilka byla odeslána Finančním úřadem Ostrava III, že byla připravena k vyzvednutí dne 1. 12. 2011 na příslušné poště, že si ji měla adresátka vyzvednout nejpozději do 12. 12. 2011 a že následující den měla být vložena do domovní schránky nebo dodána jiným dohodnutým způsobem. Žalobkyní předloženou výzvou k vyzvednutí zásilky se tedy způsobem uvedeným v § 51 odst. 3 daňového řádu podařilo překlenout řádně nevyplněný údaj na doručence a prokázat, že zástupkyně žalobkyně byla provozovatelem poštovních služeb k vyzvednutí platebního výměru vyzvána.

Ve výzvě k vyzvednutí zásilky jsou dále uvedeny podmínky pro vydání a informace pro příjemce, které však neobsahují kvalifikované poučení o právních důsledcích

pokračování

nevyzvednutí písemnosti podle § 46 odst. 2 daňového řádu. V nich navíc není zaškrtnuta kolonka, že k této výzvě se připojuje poučení o právních důsledcích souvisejících s obsahem zásilky. Na tuto skutečnost poukázala i žalobkyně v žádosti o vyslovení neúčinnosti doručení, v níž též uvedla, že její zástupkyně písemnost ve schránce nenalezla a že ji nemohla vyzvednout, neboť byla v době od 25. 11. 2011 do 1. 1. 2012 v pracovní neschopnosti. O vložení uvedeného poučení do schránky adresátky se žalobkyně nikterak nezmínila a tuto skutečnost právní předchůdce stěžovatele ani správce daně v daňovém řízení ničím neprokazovali.

K řádnému doručení písemnosti v daňovém řízení však musejí být splněny všechny zákonné podmínky, tedy i zanechání písemného poučení o právních důsledcích nevyzvednutí zásilky adresátovi. Tato skutečnost se přitom prokazuje především doručenkou, jejíž náležitostí je i údaj o způsobu uložení písemnosti. K takovému způsobu nepochybně patří veškeré povinnosti doručovatele související s ukládáním zásilky, včetně výzvy k jejímu vyzvednutí a zanechání poučení a o právních důsledcích jejího nevyzvednutí. Tyto náležitosti ostatně v posuzované věci doručenka signalizovala, i když jejich splnění nepotvrzovala kvůli nevyplnění příslušné kolonky poštovním doručovatelem. Nelze tedy souhlasit s tvrzením obsaženým v kasační stížnosti, že poučení o právních důsledcích nevyzvednutí písemnosti nepatří mezi náležitosti obsahu doručanky.

V nyní projednávané věci doručenka uvedený údaj neobsahovala a zanechání poučení o právních důsledcích nevyzvednutí zásilky ve schránce adresátky nebylo prokázáno ani postupem podle § 51 odst. 3 daňového řádu, v důsledku čehož nemohlo dojít k doručení písemnosti uplynutím desetidenní úložní lhůty ve smyslu § 47 odst. 2 daňového řádu. Právní předchůdce stěžovatele a správce daně tedy neunesli své důkazní břemeno a neprokázali splnění všech zákonných podmínek pro oznámení platebního výměru. V důsledku toho pochybili, když v rozhodnutí o odvolání a v rozhodnutí o zamítnutí žádosti o vyslovení neúčinnosti doručení a žádosti o opětovné doručení písemností ze dne 23. 1. 2012, č. j. 1858/12/390931803415, dospěli k závěru o řádném doručení této písemnosti fikcí podle § 47 odst. 2 daňového řádu.

Na podporu uvedeného závěru je možné poukázat i na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 4. 2006, č. j. 2 Afs 158/2005 - 82, publikovaný pod č. 1327/2007 Sb. NSS. V něm se uvádí, 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.*“ Právní úprava § 31 odst. 8 písm. a) a b) již zrušeného zákona o správě daní a poplatků přitom byla stejná jako nynější úprava zakotvená v § 92 odst. 5 písm. a) a b) daňového řádu, a proto lze z citovaného judikátu i nadále vycházet. K stejnému závěru ve vztahu k nové právní úpravě pak dospěl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 14. 4. 2014, č. j. 2 Afs 69/2012 - 124.

Nejvyšší správní soud se ve své judikatuře zabýval i otázkou možnosti či nemožnosti provádět v přezkumném soudním řízení další dokazování nad rámec

skutkových zjištění, která byla učiněna v řízení před správním orgánem (srov. kupř. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 3. 2007, č. j. 1 As 32/2006 - 99, č. 1275/2007 Sb. NSS, a ze dne 22. 5. 2009, č. j. 2 Afs 35/2009 - 91, č. 1906/2009 Sb. NSS).

V této judikatuře se uvádí, že stávající systém soudního přezkumu správních rozhodnutí je založen na zásadě plné jurisdikce, což znamená, že krajský soud je povinen se vypořádat i s nově navrženými důkazními prostředky a posoudit jejich relevanci. Na straně jedné platí, že soud podle § 75 odst. 1 s. ř. s. přezkoumává napadené správní rozhodnutí podle skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. K objasnění tohoto skutkového a právního stavu je však na straně druhé podle § 77 odst. 2 s. ř. s. oprávněn zopakovat nebo i doplnit důkazy provedené správním orgánem. Jakýkoliv jiný výklad smysl plné jurisdikce ve správním soudnictví popírá. Nemožnost provést další dokazování kvůli respektování skutkového a právního stavu z doby rozhodování správního orgánu by totiž odporovala výslovnému znění ustanovení § 77 odst. 2 s. ř. s. a ve svých důsledcích by znamenala, že se soudy musejí omezit jen na přezkum zákonnosti napadených správních rozhodnutí a nejsou oprávněny posuzovat jejich správnost ve smyslu faktickém, protože nezbytným předpokladem tohoto postupu je právě doplnění dokazování. Tím by se však správní soudnictví dostalo na časové ose zpět před nabytí účinnosti soudního řádu správního do situace, kterou Ústavní soud nálezem č. 276/2001 Sb. prohlásil za protiústavní a odporující čl. 6 odst. 1 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod. Znění § 75 odst. 1 s. ř. s. přitom nehovoří o zjištěném skutkovém a právním stavu, nýbrž pouze o stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Je proto nutno trvat na tom, že veškeré předložené důkazy se musejí vztahovat k časovému okamžiku, v němž rozhodoval správní orgán. Nicméně z toho neplyne, že tyto důkazy musí být poskytnuty nezbytně již ve správním řízení. Z ustanovení § 75 odst. 1 s. ř. s. tak lze dovodit jen časový okamžik, k němuž se následně zjišťují všechny relevantní skutkové a právní okolnosti, nikoliv však časový okamžik, kdy nejpozději lze toto dokazování provádět. V řízení před krajským soudem tak lze provádět dosud neprovedené důkazy, mají-li prokázat relevantní skutečnosti ke dni rozhodování správního orgánu. Rozhodnutí, které z navržených důkazů provede a které nikoliv, je pak podle § 52 odst. 1 s. ř. s. výlučně na úvaze soudu.

V rozsudku ze dne 22. 5. 2009, č. j. 2 Afs 35/2009 - 91, publikovaném pod č. 1906/2009 Sb. NSS, však zároveň Nejvyšší správní soud poukázal na specifickou povahu daňového řízení. V něm daňový subjekt nese důkazní břemeno ohledně prokázání tvrzené výše svých daňových povinností a je tak povinen již v daňovém řízení navrhnout k prokázání svých tvrzení důkazy. Koncepce daňového řádu je přitom založena na součinnosti daňového subjektu, který musí být správcem daně vyzván, aby se vyjádřil k jeho pochybnostem, zejména mu musí být umožněno navrhnout příslušné důkazy. Důkazní prostředky může daňový subjekt uvést i v odvolání a dokonce i poté, tj. až do doby, kdy je o odvolání rozhodnuto. Závěry správce daně učiněné v daňovém řízení proto musejí nutně vycházet z toho, zda daňový subjekt své důkazní břemeno v průběhu daňového řízení unesl, či nikoliv. Pokud daňový subjekt tuto svoji povinnost nesplní, nemůže již rozhodnutí finančního orgánu z této skutečnosti vycházející následně zpochybňovat v řízení před soudem tím, že bude dodatečně navrhnout provedení důkazů, které již mohl uplatnit v daňovém řízení. Řízení před soudem totiž nemůže a ani nemá nahrazovat řízení před správním orgánem a daňový subjekt nemůže svoji liknavost

pokračování

v daňovém řízení zhojit až v řízení soudním. V opačném případě by totiž byla zpochybňována samotná koncepce správního soudnictví, která je založena na přezkumu správních rozhodnutí. Neprovedení důkazu soudem na základě úvahy učiněné podle § 52 odst. 1 s. ř. s. proto může být odůvodněno též tím, že jej mohl a měl navrhnout žalobce již v daňovém řízení, neboť tento důkaz měl sloužit zjevně k prokázání skutečností, o kterých byl daňový subjekt ze strany finančních orgánů dostatečně informován.

Z této logiky daňového řízení vyplývá podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 5. 2009, č. j. 2 Afs 35/2009 - 91, závěr, podle něhož je třeba v každém případě nalézat rozumnou rovnováhu, zohledňující jednak zásadu plné jurisdikce rozhodování správního soudu na straně jedné, a zamezující zjevným obstrukcím ze strany daňového subjektu na straně druhé, který si existence důkazů v konkrétním případě mohl být dobře vědom, nicméně rozhodne se je uplatnit až v žalobním řízení z důvodu jakési procesní taktiky. Na provedení důkazů nově navržených v řízení před krajským soudem je proto třeba trvat tehdy, pokud soud přesvědčivě neodůvodní nadbytečnost jejich provedení a tyto důkazy nemohly být navrženy již v řízení odvolacím, a to kupř. proto, že odvolací rozhodnutí, resp. důvody, na nichž je založeno, bylo pro daňový subjekt objektivně překvapivé, anebo že toto řízení bylo zatíženo zásadními vadami, například nebylo umožněno důkazní návrhy podat, finanční orgán je odmítl přijmout apod.

V daňovém řízení je důkazní břemeno rozvrženo rovnoměrně mezi daňový subjekt a správce daně. Zatímco totiž podle § 92 odst. 3 daňového řádu *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních*, tak správce daně prokazuje skutečnosti uvedené v odstavci pátém téhož ustanovení, mezi něž náleží i oznámení vlastních písemností a skutečnosti rozhodné pro užití právní fikce, jak již bylo zmíněno. Pokud tedy judikatura Nejvyššího správního soudu dovodila, že daňový subjekt, který v daňovém řízení neunesl své důkazní břemeno, se nemůže v následném přezkumném soudním řízení účinně domáhat provedení důkazů, jež mohl či měl uplatnit před vydáním žalobou napadeného rozhodnutí, pak je nezbytné postupovat obdobně i v případě neunesení důkazního břemena správcem daně. Opačný závěr by totiž v řízení před soudem nedůvodně zvýhodňoval správce daně na úkor daňového subjektu. Proto i ve vztahu ke skutečnostem uvedeným v § 92 odst. 5 daňového řádu musí platit zásada vytyčená v dosavadní judikatuře Nejvyššího správního soudu, podle níž na provedení důkazů nově navržených v řízení před krajským soudem je třeba trvat tehdy, pokud tyto důkazy správce daně nemohl nebo nebyl povinen provést již v daňovém řízení. Taková situace může kupříkladu nastat, je-li v žalobě namítáno nesplnění zákonných podmínek pro doručení rozhodnutí o odvolání fikcí podle § 47 odst. 2 daňového řádu, neboť žalovaný by na takovou výhradu nemohl reagovat před vydáním rozhodnutí o odvolání. Žalovaný by v přezkumném soudním řízení mohl prokazovat také doručení platebního výměru uplynutím desetidenní úložní lhůty podle § 47 odst. 2 daňového řádu, pokud by daňový subjekt v odvolacím řízení tuto skutečnost nikterak nezpochybňoval a proti náhradnímu způsobu doručení písemnosti by brojil až v následném žalobním řízení, neboť takto nově vznesená námitka by byla pro správce daně objektivně překvapivá.

K ničemu takovému však v projednávané věci nedošlo. Žalobkyně totiž zpochybnila doručení platebního výměru a v žádosti o vyslovení neúčinnosti doručení ze

dne 1. 1. 2012 uvedla, že při zanechání výzvy k vyzvednutí zásilky nebyla poučena o právních důsledcích jejího nevyzvednutí. Právní předchůdce stěžovatele však v tomto směru neprováděl žádné dokazování, ačkoliv doručenka nepotvrzovala zanechání poučení o právních důsledcích nevyzvednutí zásilky ve schránce adresátky a kvůli řádnému nevyplnění doručenky tak bylo nutné prokazovat uvedenou skutečnost postupem podle § 51 odst. 3 daňového řádu, jak již bylo zmíněno. Namísto toho právní předchůdce stěžovatele v rozhodnutí o odvolání toliko poukázal na to, že ze spisového materiálu nebylo zjištěno nedoručení uvedeného poučení adresátce provozovatelem poštovních služeb, ačkoliv při nemožnosti prokázat uvedenou rozhodnou skutečnost formou řádně vyplněné doručenky leželo důkazní břemeno na straně odvolacího správce daně, a nikoliv daňového subjektu.

Za této situace již tedy stěžovatel nemohl zanechání poučení o právních důsledcích nevyzvednutí platebního výměru ve schránce adresátky prokazovat v řízení před soudem formou návrhu na provedení důkazu, který mohl realizovat v odvolacím daňovém řízení a svou liknavostí tak neučinil. Krajský soud tedy nepochybil, když dospěl k závěru, že stěžovatelem navržený důkaz výsledkem reklamace doručení platebního výměru podané u České pošty, a.s., nemůže provést kvůli neunesení důkazního břemena správcem daně v průběhu daňového řízení.

Uvedené právní otázky vztahující se k prokazování řádného doručení platebního výměru v daňovém řízení a v navazujícím žalobním řízení tedy posoudil krajský soud správně, takže důvod kasační stížnosti uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. nebyl naplněn.

Nakonec se Nejvyšší správní soud musel vypořádat se stížnostní námitkou, podle níž krajský soud po závěru o neunesení důkazního břemena právního předchůdce stěžovatele ve vztahu k doručení platebního výměru a o nemožnosti tuto skutečnost prokazovat v soudním řízení se již dále nezabýval otázkou prekluzivní lhůty pro vyměření daně a rozhodnutí prvního stupně nezrušil.

S touto námitkou Nejvyšší správní soud souhlasí. Jestliže totiž krajský soud uvedené závěry učinil, musel logicky dovodit, že platební výměr nebyl doručen uplynutím desetidenní úložní lhůty podle § 47 odst. 2 daňového řádu a že tak do konce roku 2011 nedošlo k oznámení rozhodnutí o stanovení daně. Za této situace se měl krajský soud zabývat tím, zda v posuzované věci došlo k uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně či nikoliv, a to obzvláště za situace, kdy žalobkyně v žalobě výslovně namítla, že v důsledku pochybení při doručování platebního výměru došlo k prekluzi nároku oprávnění státu na stanovení daně z přidané hodnoty za 4. čtvrtletí 2007. Nelze tedy souhlasit se závěrem krajského soudu o předčasnosti posuzování této právní otázky. Tou se přitom nemůže prozatím Nejvyšší správní soud zabývat, neboť jeho úkolem jako kasačního soudu je přezkoumávat správnost závěrů učiněných v žalobním řízení.

Jelikož tedy krajský soud žalobní námitku týkající se prekluzivní lhůty pro stanovení daně naprosto pominul, je nutné považovat napadený rozsudek za nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů, takže v tomto směru je důvod kasační stížnosti uvedený v § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. naplněn.

pokračování

S ohledem na všechny shora uvedené skutečnosti dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost je důvodná, a proto podle § 110 odst. 1 věty první s. ř. s. napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm je krajský soud podle § 110 odst. 4 s. ř. s. vázán právním názorem vysloveným v tomto zrušovacím rozhodnutí. V dalším řízení se tedy krajský soud bude zabývat tím, zda v návaznosti na zjištění o nedoručení platebního výměru fikcí podle § 47 odst. 2 daňového řádu v posuzované věci marně uplynula prekluzivní lhůta pro stanovení daně, či nikoliv. O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodne podle § 110 odst. 3 věty první s. ř. s. krajský soud v novém rozhodnutí.

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

V Brně dne 25. září 2014

JUDr. Jiří Palla
předseda senátu