



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Vlašína a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Jana Vyklického v právní věci žalobců: **a) J. K., a b) D. K.**, oba zastoupeni Mgr. Kateřinou Bubeníkovou, advokátkou se sídlem Malá Štěpánská 1932/3, Praha 2, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 5. 2014, č. j. 12428/14/5000-14104-703916, a ze dne 14. 5. 2014, č. j. 12412/14/5000-14104-703916, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 11. 3. 2016, č. j. 46 Af 11/2014 – 40,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 11. 3. 2016, č. j. 46 Af 11/2014 – 40, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutími Finančního úřadu pro Středočeský kraj, Územního pracoviště v Nymburku ze dne 11. 11. 2013, č. j. 3763347/13/2118-24802-204682, a ze dne 9. 10. 2013, č. j. 3517359/13/2118-24802-204682 (dále jen „prvostupňová rozhodnutí“), byly vydány platební výměry na úrok z prodlení úhrady daňových povinností na dani z příjmu fyzických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2007 do 31. 12. 2007, na základě kterých byl žalobce a) vyrozuměn o předpisu úroku z prodlení ve výši 2.407.293 Kč a žalobkyně o předpisu úroku z prodlení ve výši 89.480 Kč.

Rozhodnutími žalovaného ze dne 14. 5. 2014, č. j. 12428/14/5000-14104-703916, a ze dne 14. 5. 2014, č. j. 12412/14/5000-14104-703916, byla zamítnuta odvolání proti shora uvedeným rozhodnutím správce daně a tato rozhodnutí byla potvrzena.

Krajský soud v Praze následně rozsudkem ze dne 11. 3. 2016, č. j. 46 Af 11/2014 – 40, přezkoumávaná rozhodnutí žalovaného zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Dospěl totiž k závěru, že podkladová rozhodnutí, na základě kterých byly žalobcům předepsány úroky z prodlení (tzn. rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze ze dne 30. 5. 2011, č. j. 1899/11-1100-203537, a č. j. 1903/11-1100-203537, kterými bylo rozhodnuto o odvoláních proti dodatečným platebním výměrům Finančního úřadu v Nymburku ze dne 24. 3. 2010, č. j. 27544/10/053912204682, a ze dne 15. 4. 2010, č. j. 39195/10/053912204682), nebyla žalobcům řádně doručena, a tudíž ani nenabyla právní moci. Úroky z prodlení, které byly na základě těchto podkladových rozhodnutí žalobcům předepsány, proto byly předepsány nezákonně.

Proti rozsudku krajského soudu podal žalovaný (dále jen „stěžovatel“) včasnou kasační stížnost, v níž uplatnil důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), tedy nesprávné posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Po stručné rekapitulaci dosavadního průběhu řízení stěžovatel uvedl, že ačkoliv zákon č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů (dále jen „zákon o elektronických úkonech“), rozlišuje 4 typy datových schránek („fyzická osoba“, „podnikající fyzická osoba“, „právní osoba“ a „orgán veřejné moci“), z ustanovení § 31 odst. 3 tohoto zákona současně vyplývá, že zákon již od svého vzniku počítal též se zvláštním typem profesních datových schránek advokátů a daňových poradců, zřizovaných Ministerstvem vnitra automaticky ke dni 1. 7. 2012. Dnes je již běžné, že advokát či daňový poradce má více datových schránek. Před datem 1. 7. 2012 (kdy zřizovatel zavedl samostatné datové schránky typu „advokáti“, „daňoví poradci“ a „insolvenční správci“) existoval pouze jeden typ datové schránky „podnikající fyzické osoby“. Ministerstvo vnitra zveřejnilo na svém portálu dne 3. 11. 2011 informaci, že daňovým poradcům budou automaticky zřizovány profesní datové schránky ke dni 1. 7. 2012. Zkušenosti z praxe však dle sdělení ministerstva ukázaly, že by bylo praktické, aby daňoví poradci měli možnost využívat tyto profesní datové schránky s jednoznačnou identifikací a příznakem „daňový poradce“. Z technického pohledu se dosavadní schránky podnikající fyzické osoby a podnikající fyzické osoby – daňového poradce liší pouze kódem typu schránky, podle kterého mohou napojené systémy ostatních uživatelů datových schránek správně určit typ datové schránky; datová schránka podnikající fyzické osoby je v ISDS (informační systém datových schránek) označena kódem „30“ a zkratkou „PFO“, zatímco datová schránka daňového poradce má kód „32“ a zkratku „PFO DANPOR“. Zmocněnec žalobců Ing. Luboš Valehrach měl v době doručování podkladových rozhodnutí před 1. 7. 2012 zřízenou datovou schránku podnikající fyzické osoby s kódovým označením „30 – PFO“, nikoliv „32 – PFO DANPOR“.

Ze zákona o elektronických úkonech plyne, že pro podnikající fyzickou osobou se zřizuje pouze jedna datová schránka podnikající fyzické osoby. Podnikající fyzická osoba – živnostník, který vykonává více činností, tak bude mít zřízenou jednu datovou schránku nezávisle na počtu živnostenských oprávnění; advokát, daňový poradce a insolvenční správce by měl mít naproti tomu zřízenou datovou schránku zvlášť, protože to vyplývá z rozdílných podmínek činnosti těchto osob. Z živnostenského rejstříku je přitom zřejmé, že Ing. Valehrach má živnostenská oprávnění ke třem předmětům podnikání (obchod se zvířaty určenými pro zájmové chovy, vedení účetnictví a daňové evidence a výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona). Ke všem

pokračování

předmětům podnikání měl zřízenou pouze jednu datovou schránku podnikající fyzické osoby s kódovým označením „30 – PFO“. Stěžovatel nesouhlasí s názorem krajského soudu, že datová schránka zmocněnce žalobců, která je v současnosti vedena provozovatelem systému zjednodušeně jako typ „daňový poradce“, není z pohledu zákona o elektronických úkonech ničím jiným než datovou schránkou podnikající fyzické osoby. Soud totiž přehlédl, že v rozhodné době vykonával zmocněnec více živností. Pro doručování písemností týkajících se předmětu podnikání „vedení daňové evidence“ měl mít zmocněnec zřízenou datovou schránku zvláště z důvodu možného porušení povinnosti mlčenlivosti (zákon mu sice tuto povinnost neukládal, v návaznosti na více předmětů podnikání, doporučení zřizovatele datových schránek i Komory daňových poradců, nemohl zmocněnec legitimně očekávat, že správní orgány mu budou doručovat výhradně do datové schránky podnikající fyzické osoby).

Poukázal-li krajský soud na skutečnost, že správce daně doručil zmocněnci žalobců dodatečné platební výměry na daň z příjmu fyzických osob za rok 2007 do datové schránky, stěžovatel dodal, že zmocněnec tyto dokumenty nepřevzal přihlášením do datové schránky, ale byly mu doručeny uplynutím lhůty. Odvolací finanční úřad přitom postupoval podle pokynu Ministerstva financí ze dne 29. 7. 2010, č. j. 43/76 117/2010-431, který doporučoval písemnosti vztahující se k činnosti daňového poradce a ostatní písemnosti, které se netýkají podnikatelské činnosti, doručovat v listinné podobě podle § 17 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Tento postup byl následně stvrzen pokynem Generálního finančního ředitelství GŘŘ D – 7.

Stěžovatel dále uvedl, že v řízení před krajským soudem neshledal účelným prokazovat doručení podkladových rozhodnutí v materiálním smyslu, protože jejich doručení prostřednictvím provozovatele poštovních služeb považuje nadále za správné, a též proto, že se jednalo o řízení o úroku z prodlení, nikoliv řízení o stanovení daně. Jednotlivé písemnosti byly zmocněnci doručovány uplynutím lhůty (fikcí), a to písemnosti doručované jak poštou, tak i datovou schránkou. Podkladová rozhodnutí byla zmocněnci doručena vhozením do schránky v jeho sídle, uvedeném na plné moci. Zmocněnec přitom nikdy nenamítal, že by se na adrese sídla nezdržoval a nepřebíral tam poštu. Stěžovatel následně poukázal na některé skutečnosti, z nichž lze dle jeho názoru dovodit, že žalobci museli být s podkladovými rozhodnutími seznámeni. S ohledem na uvedené stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

Žalobci ve svém vyjádření ke kasační stížnosti odkázali na § 109 odst. 5 s. ř. s., dle něhož nelze přihlídnout ke skutečnostem, které stěžovatel uplatnil až poté, kdy bylo vydáno napadené rozhodnutí. Poté žalobci uvedli výčet jednotlivých písemností, které jim správce daně doručoval prostřednictvím datové schránky jejich zmocněnce. Vzhledem k dosavadnímu průběhu komunikace zmocněnce a správce daně zmocněnec legitimně očekával, že mu budou do datové schránky doručována všechna rozhodnutí. Pokud tak odvolací finanční úřad v případě předmětných podkladových rozhodnutí neučinil, nemůže se k tíži žalobců uplatnit fikce doručení.

Dále žalobci poukázali na skutečnost, že datová schránka jejich zmocněnce byla již od samého počátku označena jako datová schránka daňového poradce (konkrétně

„Luboš Valehrach- Ing. Luboš Valehrach, daňový poradce“). Jen stěží lze proto přisvědčit stěžovateli, že do předmětné datové schránky měly být doručovány pouze písemnosti týkající se jiných podnikatelských aktivit. Stěžovateli muselo být z jeho úřední činnosti známo, že zmocněnec jiné činnosti fakticky nevykonával. Profese daňového poradce je navíc podnikáním, a daňový poradce je tudíž fyzickou osobou – podnikatelem. Zmocněnec proto využil možnosti zřízení datové schránky podnikající fyzické osoby. Ustanovení § 4 odst. 2 zákona o elektronických úkonech navíc umožňuje zřídit jen jednu datovou schránku podnikající fyzické osoby. Aktuální možnost advokátů a daňových poradců mít více datových schránek je dána z důvodu existence „subtypů“ těchto schránek, které jsou přes svoje označení stále datovými schránkami podnikajících fyzických osob. Nicméně v roce 2009 (až do 30. 6. 2012) nebylo možné zřídit daňovému poradci více než jednu datovou schránku. Dle názoru žalobců by ustanovení § 31 odst. 3 zákona o elektronických úkonech v důsledku výkladu podaného stěžovatelem a v kontextu § 17 odst. 1 téhož zákona bylo neaplikovatelné, což nebylo záměrem zákonodárce.

Žalobci následně zdůraznili, že předmětná datová schránka nesla od počátku označení „daňový poradce“, bylo tedy vůlí zmocněnce žalobců, aby mu do ní byly doručovány písemnosti související s daňovým poradenstvím. Žalobci pak přirovnali situaci do 30. 6. 2012, kdy existoval pouze jeden typ (subtyp) datové schránky pro fyzické osoby, ke konstrukci datových schránek právnických osob. Právnická osoba má zřízenou toliko jednu datovou schránku; zastupuje-li v řízení účastníka daňový poradce – právnická osoba, jsou jí do jedné a té samé datové schránky doručovány jak písemnosti týkající se jejích klientů, tak i písemnosti týkající se právnické osoby samotné. Současně poukázali na metodický pokyn, kterým argumentoval i stěžovatel, a který obsahoval postup při převodu z datových schránek podnikajících fyzických osob na datové schránky podnikajících fyzických osob – daňových poradců, z něhož je dle názoru žalobců zřejmé, že rozdíl mezi postavením advokáta a daňového poradce spočívá pouze v technickém řešení (advokátům byly schránky transformovány automaticky, daňovým poradcům na žádost).

Stěžovatel dle názoru žalobců nikterak neprokázal své tvrzení, že žalobci i jejich zmocněnec se s obsahem podkladových rozhodnutí seznámili, resp. kdy se tak mělo stát. V závěru svého vyjádření pak podotkli, že s ohledem na zásadu *in dubio pro liberate*, resp. *in dubio mitius*, by i v případě nekonistence výkladu předmětné otázky, zastávaného soudy, měl převážet výklad pro daňový subjekt příznivější. Stejně tak žalobci konstatovali, že právní předchůdce stěžovatele, jakož i ostatní finanční ředitelství v jiných věcech týkajících se činnosti jejich zmocněnce jako daňového poradce běžně do jeho datové schránky doručovaly. Zmocněnec přitom učinil všechny potřebné kroky k tomu, aby mu mohlo být do datové schránky doručováno (zákon o elektronických úkonech nestanovuje povinnost oznamovat orgánům veřejné moci zřízení datové schránky), zejména ji označil dovětkem „daňový poradce“. V souladu se zásadou předvídatelnosti tak předpokládal, že mu do datové schránky budou doručovány veškeré písemnosti týkající se jeho daňového poradenství. S ohledem na shora nastíněné důvody žalobci navrhli, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

Nejvyšší správní soud nejdříve hodnotil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že byla podána včas (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), osobou oprávněnou (§ 102 věta

pokračování

první s. ř. s.) a je přípustná (§ 102 věta druhá a § 104 s. ř. s. *a contrario*). Za stěžovatele jedná zaměstnanec mající vysokoškolské právnické vzdělání, které je vyžadováno pro výkon advokacie (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

Zdejší soud poté přezkoumal kasační stížnost v rozsahu uplatněných důvodů. Na tomto místě je potřebné připomenout, že zákaz „vnášet“ do řízení právní a skutkové novoty ve smyslu § 104 odst. 4 a § 109 odst. 5 s. ř. s. (čehož se dovolávají žalobci) se vztahuje toliko na stěžovatele, který byl v řízení před krajským soudem v procesním postavení žalobce. Žalovaný správní orgán, kterého doposud nestíhala povinnost tvrzení, nemůže být ve své argumentaci nijak omezován (srov. přiměřeně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 7. 2008, č. j. 1 Ans 5/2008 – 104; všechna rozhodnutí Nejvyššího správního soudu uvedená v tomto rozsudku jsou dostupná na www.nssoud.cz).

Kasační stížnost je důvodná.

Podstatou předmětného řízení je hodnocení otázky, zda v kontextu okolností projednávané věci bylo možno dospět k závěru, že prvostupňová rozhodnutí a na ně navazující rozhodnutí stěžovatele byla nezákonná z důvodu, že podkladová rozhodnutí, na jejichž základě byla prvostupňová a přezkoumávaná rozhodnutí vydána, nikdy nenabyla právní moci. Pro hodnocení důvodnosti kasační stížnosti je tak stěžejní posoudit související otázku – zda byla podkladová rozhodnutí žalobcům řádně doručena, či nikoliv.

Nejvyšší správní soud pro přehlednost pouze připomíná, že v případě podkladových rozhodnutí byl příslušným správcem daně Finanční úřad v Nymburku a odvolacím finančním úřadem Finanční ředitelství v Praze. V důsledku změn v organizaci orgánů finanční správy od 1. 1. 2012 byl pak v případě přezkoumávaných rozhodnutí příslušným správcem daně Finanční úřad pro Středočeský kraj a odvolacím finančním úřadem Odvolací finanční ředitelství (stěžovatel).

Podle § 42 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, „[o]sobě, která má zpřístupněnu datovou schránku, se doručuje elektronicky podle jiného právního předpisu.“

Jiným právním předpisem se rozumí zákon o elektronických úkonech, jehož § 4 odst. 2, ve znění účinném do 30. 9. 2016, stanoví, že „[p]odnikající fyzická osoba má nárok na zřízení jedné datové schránky podnikající fyzické osoby.“

Podle § 4 odst. 3 téhož zákona „[d]atovou schránku podnikající fyzické osoby zřídí ministerstvo bezplatně advokátu, daňovému poradci a insolvenčnímu správci bezodkladně poté, co obdrží informaci o jejich zapsání do zákonem stanovené evidence. Ustanovení odstavce 2 se použije pro advokáty, daňové poradce a insolvenční správce obdobně.“

Podle § 31 odst. 3 téhož zákona pak platí, že „[m]inisterstvo zřídí advokátu a daňovému poradci datovou schránku podnikající fyzické osoby prvním dnem prvního kalendářního měsíce třetího roku po dni nabytí účinnosti tohoto zákona. Tím není dotčeno právo advokáta a daňového poradce na zřízení datové schránky podnikající fyzické osoby na žádost.“

Na tomto místě je potřebné poznamenat, že k problematice doručování do datových schránek daňových poradců v době od 1. 7. 2009 do 30. 6. 2012 (tzn. v době, po jejímž uplynutí začalo ministerstvo daňovým poradcům datové schránky povinně zřizovat) se Nejvyšší správní soud vyjádřil ve svém rozsudku ze dne 21. 11. 2013, č. j. 7 Afs 5/2013 – 50, v němž vyslovil následující závěry (podtržení v textu přidal rozhodující senát):

„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. 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. [...] 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.“

Jestliže Nejvyšší správní soud má v souladu s § 12 s. ř. s. zajišťovat jednotu rozhodování v oblasti správního soudnictví, musí rozhodovat jednotně i on sám. Pokud tedy existuje rozhodnutí řešící stejnou právní otázku, je namístě, aby se soud názory

pokračování

vyslovenými v takovém rozhodnutí sám řídil. Zdejší soud přitom neshledal důvodu, aby se od shora citovaného rozsudku odchýlil. Z uvedených závěrů proto vycházel i v projednávané věci. Vyplývá z nich zejména skutečnost, že v době od 1. 7. 2009 do 30. 6. 2012 nebylo možné, aby měl daňový poradce zřízení datovou schránku daňového poradce, nýbrž toliko datovou schránku podnikající fyzické osoby, do níž mu nicméně správce daně nebyl povinen doručovat automaticky i písemnosti týkající se jeho klientů, ale pouze písemnosti týkající se jeho vlastních daňových povinností (v této souvislosti se jeví vhodné podotknout, že v citovaném rozsudku je nesprávně označeno datum, od kdy začalo ministerstvo daňovým poradcům povinně zřizovat datové schránky, když správně mělo znít 1. 7. 2012, nikoliv 1. 1. 2012 – srov. § 31 odst. 3, ve spojení s § 32 zákona o elektronických úkonech).

Nelze se proto ztotožnit s názorem krajského soudu, že zmocněnec žalobců měl v době vydání podkladových rozhodnutí zřízení a zpřístupnění datovou schránku typu „podnikající fyzická osoba“, a bylo tedy povinností odvolacího finančního úřadu podkladová rozhodnutí do této schránky doručovat. Judikatura zdejšího soudu již v minulosti dovodila, že při doručování do datové schránky je stěžejní posouzení role (postavení) adresáta písemnosti v dané věci; správní orgán je tak povinen doručovat pouze do té datové schránky, která odpovídá konkrétní roli osoby ve věci. Do jednotlivých typů datových schránek tudíž lze řádně doručovat pouze dokumenty, které souvisí s činností či postavením držitele dané datové schránky. Nemá-li účastník, resp. jeho zástupce, zřízen typ datové schránky odpovídající povaze doručované písemnosti, bude se mu doručovat tak, jako by neměl datovou schránku zřízení (viz přiměřeně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 3. 2017, č. j. 3 As 74/2016 – 47, a v něm citovanou judikaturu). Uvedený názor fakticky sdílí i doktrína, která v této souvislosti odkazuje právě na pokyn Generálního finančního ředitelství GŘŘ D – 7 (viz komentář k § 42 daňového řádu in: MATYÁŠOVÁ, L. GROSSOVÁ, M. E. *Daňový řád s komentářem a judikaturou*. Praha: Leges, 2015. s. 181).

Jelikož zmocněnec žalobců nemohl mít v době doručování podkladových rozhodnutí zřízení datovou schránku určenou pro daňové poradce, nebylo povinností odvolacího finančního úřadu doručovat mu předmětné písemnosti do datové schránky typu „podnikající fyzická osoba“. Nejvyššímu správnímu soudu proto nezbyvá než konstatovat, že odvolací finanční úřad postupoval správně, doručoval-li podkladová rozhodnutí prostřednictvím provozovatele poštovních služeb na adresu sídla zmocněnce žalobců. Z doručenky založené ve správním spise přitom plyne, že zmocněnec byl z důvodu jeho nezastižení dne 31. 5. 2011 vyzván k vyzvednutí rozhodnutí a bylo mu zanecháno poučení o následcích v případě, že tak neučiní (viz § 44 odst. 4 a § 46 odst. 2 daňového řádu; srov. též přiměřeně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2014, č. j. 2 Afs 69/2012 – 124). Jelikož si zmocněnec zásilku v úložní lhůtě nepřevzal, podkladová rozhodnutí je nutno považovat za doručená uplynutím desátého dne od uložení zásilky, tj. dne 10. 6. 2011 (viz § 47 odst. 2 daňového řádu). Nad rámec uvedeného zdejší soud dodává, že z doručenky navíc plyne i to, že zásilka byla dne 13. 6. 2011 vložena do zmocněncovy schránky (§ 47 odst. 5 daňového řádu), který se tak s jejím obsahem mohl seznámit.

Nejvyšší správní soud nesouhlasí s krajským soudem ani potud, že na posuzovaný případ nelze vztáhnout závěry, vyplývající z výše citovaného rozsudku sp. zn. 7 Afs 5/2013, z důvodu, že v předmětné věci nastaly jiné skutkové okolnosti. Jelikož správce daně (Finanční úřad v Nymburku) doručoval dodatečné platební výměry do datové schránky zmocněnce žalobců, a odvolací finanční úřad (Finanční ředitelství v Praze) následně akceptoval odvolání žalobců proti těmto výměrům, podané prostřednictvím datové schránky jejich zmocněnce, mělo dle názoru krajského soudu dojít k založení legitimního očekávání žalobců, že i podkladová rozhodnutí budou následně doručována do datové schránky jejich zmocněnce.

Nejvyšší správní soud musí na tomto místě poznamenat, že zásadu legitimního očekávání jakožto základní zásadu, jež prostupuje napříč všemi správními řízeními v rámci systému veřejné správy (pro účely daňového řízení je tato zásada vyjádřena v § 8 odst. 2 daňového řádu), nelze v žádném případě vnímat tak, že postupuje-li určitý správní orgán (zde Finanční úřad v Nymburku) nějakým konkrétním způsobem, je tento postup bez dalšího uplatnitelný rovněž v případě ostatních správních orgánů (tedy i v případě Finančního ředitelství v Praze jakožto odvolacího finančního úřadu). Postulát, že správní orgán je vázán svou předcházející rozhodovací činností ve všech dalších obdobných případech, které nastanou v budoucnu (resp. svým předcházejícím postupem ve stejné věci), platí vždy pro příslušný konkrétní správní orgán. Neznamená to tedy, že by všechny správní orgány (tzn. například všechny finanční úřady) byly na základě postupu některého z nich zavázány jednat unifikovaně (srov. v této souvislosti přiměřeně komentář k zásadě legitimního očekávání in: VEDRAL, J. *Správní řád. Komentář*. Praha: BOVA POLYGON, 2012. s. 103 – 104).

Ze správního spisu je přitom zřejmé, že Finanční ředitelství v Praze jakožto odvolací finanční úřad doručovalo v průběhu odvolacího řízení písemnosti zmocněnci žalobců výlučně prostřednictvím provozovatele poštovních služeb. Odkázat lze v této souvislosti na sdělení k žádosti o prodloužení lhůty ze dne 28. 3. 2011, č. j. 1735/11-1100-203537 (vložené do schránky dne 3. 5. 2011) v případě žalobce a), a seznámení se zjištěními odvolacího orgánu ze dne 7. 3. 2011, č. j. 1303/11/1100-203537 (vložené do schránky dne 21. 3. 2011) v případě žalobkyně b). Následně byla prostřednictvím držitele poštovní licence doručována podkladová rozhodnutí (vložené do schránky dne 10. 6. 2011). Ze správního spisu přitom neplyne, že by odvolací finanční úřad doručoval jakékoliv písemnosti do datové schránky zmocněnce žalobců. Nelze se proto ztotožnit s názorem, že by v průběhu odvolacího řízení mohlo dojít k založení legitimního očekávání žalobců, že jim bude doručováno prostřednictvím datové schránky jejich zmocněnce. Jak bylo vysvětleno již výše, Finanční ředitelství v Praze nemohlo být vázáno ani předcházejícím postupem (navíc nesprávným) Finančního úřadu v Nymburku. Z pouhé skutečnosti, že odvolací finanční úřad akceptoval odvolání podané prostřednictvím datové schránky, pak nelze dovozovat, že úřad je bez dalšího povinen do této datové schránky i sám doručovat. Zdejší soud proto dospěl k závěru, že zásada legitimního očekávání nebyla v projednávané věci porušena, a nelze tudíž vyloučit aplikaci závěrů vyjádřených v rozsudku sp. zn. 7 Afs 5/2013.

Závěrem Nejvyšší správní soud dodává, že v předmětném řízení nebylo potřebné posuzovat otázku doručení podkladových rozhodnutí v materiálním smyslu, neboť jak

pokračování

bylo vysvětleno výše, odvolací daňový orgán postupoval při jejich doručování správně, a byly proto splněny podmínky pro uplatnění fikce doručení (srov. přiměřeně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 5. 2013, č. j. 4 As 32/2013 – 44).

S ohledem na nastíněné úvahy dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost je důvodná, a proto napadený rozsudek v souladu s § 110 odst. 1 větou první s. ř. s. zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. V něm bude krajský soud vázán názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

V novém rozhodnutí rozhodne krajský soud též o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 věta první s. ř. s.).

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 22. března 2017

JUDr. Jaroslav Vlašín
předseda senátu