



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Jany Brothánkové a soudců JUDr. Petra Průchy a JUDr. Tomáše Langáška v právní věci žalobce: J. Š., proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, 602 00 Brno, týkající se žaloby proti rozhodnutím žalovaného ze dne 26. 5. 2014, č. j. 13539/14/5000-14104-709923 a č. j. 13540/14/5000-14104/709923, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 27. 6. 2016, č. j. 3 Af 28/2014 – 40,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 27. 6. 2016, č. j. 3 Af 28/2014 – 40, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Dne 14. 8. 2013 se žalobce dostavil ke správci daně a požádal o nahlížení do spisu. Následně dne 9. 9. 2013 podal odvolání proti dodatečným platebním výměrům ze dne 9. 7. 2001, č. j. 157781/01/077910/5430, kterým byla žalobci doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1998 ve výši 896.756 Kč, a ze dne 9. 7. 2001, č. j. 157813/01/077910/5430, kterým byla žalobci doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1999 ve výši 2.747.060 Kč (dále jen „dodatečné platební výměry“). Žalobce tvrdil, že mu tyto platební výměry nebyly před datem 14. 8. 2013 doručeny. Finanční úřad pro hlavní město Prahu rozhodnutími ze dne 7. 10. 2013, č. j. 5097831/13/2006-24801-109596 a č. j. 5097912/13/2006-24801-109596 (dále jen „rozhodnutí správce daně“), odvolání zamítl a řízení o odvolání žalobce zastavil

podle § 113 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v rozhodném znění (dále jen „daňový řád“).

[2] Žalovaný rozhodnutími ze dne 26. 5. 2014, č. j. 13539/14/5000-14104-709923 a č. j. 13540/14/5000-14104/709923 (dále jen „napadená rozhodnutí“), zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutím správce daně. V odůvodnění rozhodnutí poukázal na to, že na základě kontroly daně z přidané hodnoty a doměření této daně rozhodl správce daně provést i kontrolu daně z příjmů za období roku 1998 a 1999, k zahájení této kontroly se daňový subjekt nedostavil ani po několika předvoláních, nereagoval ani na výzvu k podání dodatečného daňového přiznání doručenou mu 18. 6. 2001, proto následně stanovil daň podle pomůcek a 16. 7. 2001 doručil daňovému subjektu dodatečné platební výměry. Proti těmto se daňový subjekt neodvolal, neuhradil ani stanovenou daňovou povinnost, neodvolal se ani proti výzvě k zaplacení nedoplatku v náhradní lhůtě, která mu byla doručena 15. 10. 2001. Rovněž ani proti exekučnímu příkazu, doručenému 12. 2. 2003 již jeho zmocněnci pro doručování JUDr. K. Š., nebyl podán žádný opravný prostředek a po celou dobu mu následně byly prováděny srážky ze mzdy. Nebyl podán ani žádný mimořádný opravný prostředek. Odvolání podané až po nahlížení do spisu v roce 2013, zpochybňující řádné doručení dodatečných platebních výměrů shledal opožděným, neboť daňový subjekt nezpochybnil jejich doručení, doložené řádně vyplněnou doručenkou, žádným relevantním tvrzením ani důkazem, a to po celou dobu od roku 2001, resp. 2003, od provádění srážek ze mzdy. Přitom nezpochybnil oprávněnost vyměření nedoplatků na dani z příjmů, které souvisely s jednou a toutéž operací týkající se i kontroly daně s přidané hodnoty, toliko zpochybnil podobu podpisu na doručence. Vzhledem k tomu, že daňový subjekt je statutárním orgánem několika společností poskytujících daňové poradenství, dovodil, že mu musí být známo, že jakákoliv telefonická či ústní námitka nemůže vést k zahájení řízení správcem daně.

[3] Žalobce napadl posledně uvedená rozhodnutí žalovaného u Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), který rozsudkem ze dne 27. 6. 2016, č. j. 3 Af 28/2014 – 40 (dále též „napadený rozsudek“), žalobě vyhověl, obě napadená rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Konstatoval, že *„[d]oručenku potvrzující doručení platebních výměrů žalobci nelze považovat v kontextu obsahu daňového spisu za – slovy zákona – „řádně vyplněnou“*, neboť podpis na doručence platebních výměrů je na první pohled zcela odlišný od podpisu žalobce na ostatních písemnostech založených ve spise. Proto již v době, kdy se vrátila doručenka vztahující se k dodatečným platebním výměrům, mělo být správci daně zjevné, že nemá k dispozici řádně vyplněnou doručenku a že doručení platebních výměrů nemá prokázáno. Za této situace shledal závěr žalovaného o opožděnosti podaných odvolání předčasným.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření

[4] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) napadl v záhlaví označený rozsudek městského soudu kasační stížností, kterou opírá o důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), a navrhuje zdejšímu soudu, aby napadený rozsudek zrušil.

pokračování

[5] Stěžovatel předně upozornil, že dodatečné platební výměry byly doručovány v době účinnosti zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v rozhodném znění (dále jen „ZSDP“), přičemž na posuzovanou věc dopadá úprava obsažená v § 31 odst. 8 písm. a) a 17 odst. 12 tohoto zákona. Důkazní břemeno doručení do vlastních rukou nese správce daně, a to především řádně vyplněnou doručenkou. Teprve pokud vyvstanou důvodné pochybnosti, zda písemnost byla skutečně doručena do vlastních rukou adresáta, prokazuje správce daně doručení jiným vhodným způsobem. Podle judikatury Nejvyššího správního soudu leží důkazní břemeno k prokázání důvodných pochybností na daňovém subjektu, který musí předložit skutková tvrzení, která jsou skutečně způsobila doručení zpochybnit, neboť vytvářejí věrohodnou verzi reality, podle níž předmětná zásilka doručena nebyla.

[6] Dle stěžovatele byla doručenka obsažená ve spise řádně vyplněna (kromě jiných náležitostí obsahovala i podpis osoby, která zásilku převzala), a nebylo proto třeba prokazovat doručení jiným vhodným způsobem, neboť správce daně měl k dispozici doklad o doručení ve smyslu § 17 odst. 2 ZSDP. Námitka, že doručenka není opatřena vlastním podpisem žalobce, byla uplatněna až s časovým odstupem 12 let od vydání dodatečných platebních výměrů. Přitom správce daně vydal dne 15. 10. 2001 (v návaznosti na nedoplatek vzniklý na základě dodatečných platebních výměrů) výzvu k zaplacení daně v náhradní lhůtě, která byla žalobci doručena, aniž by proti ní podal odvolání. Následně byl dne 12. 2. 2003 vydán i exekuční příkaz, doručovaný JUDr. K. Š. na základě sdělení žalobce. Proti exekučnímu příkazu nebyl rovněž uplatněn žádný opravný prostředek. Navíc až do dnešní doby byly na základě exekučního příkazu prováděny srážky ze mzdy žalobce. Z uvedených písemností se žalobce mohl dozvědět o existenci dodatečných platebních výměrů a řádně namítat jejich nedoručení. Stěžovatel proto zdůrazňuje, že daňový subjekt musí předložit taková tvrzení, která jsou skutečně způsobila zpochybnit doručení, přičemž tak musí učinit v reálné době, kdy získá „reálnou povědomost“ o existenci písemnosti, jejíž doručení zpochybňuje, a u níž správce daně vykazuje řádné doručení. Žalobce o existenci dodatečných platebních výměrů prokazatelně věděl již dříve, a měl proto logicky vznést námitku nedoručení v souladu se zákonem dříve. Názor žalobce o nedoručení zůstal pouze v rovině tvrzení, nikoliv důkazní, nejednalo se proto o tvrzení způsobilé zpochybnit doručení. Žalobce nejednal náležitě a námitku nedoručení vznesl s jistou mírou kvalifikovanosti poprvé až v roce 2013 podloženou pouze prohlášením JUDr. K. Š. (což není dostatečný důkazní prostředek) s návrhem na jeho výslech jako svědka v odvolacím řízení.

[7] Za popsané situace nelze po správci daně požadovat, aby z vlastní iniciativy prověřoval a zpochybňoval podobu podpisu na doručence. Žalobce je statutárním orgánem několika společností poskytujících daňové poradenství, a je proto zcela nestandardní, aby v případě přesvědčení o nezákonnosti výzvy k zaplacení nedoplatku či exekučního příkazu náležitě neuplatnil příslušné opravné prostředky (v souladu s poučením obsaženým v těchto rozhodnutích) a dle svých slov pouze telefonicky sdělil správci daně nesprávnost jeho postupu (žalobci muselo být zřejmé, že tímto způsobem nelze zahájit řízení o příslušném opravném prostředku). Zpochybnění doručení až po 12 letech proto vykazuje znaky účelového jednání. Z uvedených důvodů stěžovatel nepřijal tvrzení žalobce o nedoručení dodatečných platebních výměrů a nepřistoupil k provádění dokazování jako

nadbytečnému. V době, kdy se žalobce o existenci platebních výměrů dozvěděl, nepředložil žádná tvrzení, na základě nichž by v otázce doručení mohl být proces dokazování zahájen. V té době ovšem měl unést břemeno tvrzení i břemeno důkazní.

[8] Dle stěžovatele je napadený rozsudek nepřezkoumatelný, jelikož městský soud se nijak nevyjádřil k písmoznaleckému posudku předloženému žalobcem až v rámci řízení o žalobě. Neřešil proto otázku, zda žalobce měl tento posudek předložit již v daňovém řízení. Stěžovatel je přesvědčen, že žalobce musel prokázat důvodné pochybnosti o doručení dodatečných platebních výměrů, proto měl předložit posudek již stěžovateli. V rozhodné době tak ovšem neučinil. Nepředestřel ani přesvědčivé tvrzení, které by bylo způsobilé doručení zpochybnit.

[9] V případě řádně vyplněné doručenky se vychází z presumpce její správnosti. Její důkazní síla může být zpochybněna jen předložením náležitých tvrzení a důkazů. Správce daně není sám povinen ověřovat pravost podpisu na doručence. Požadavek konfrontace podpisu na doručence s ostatními podpisy na písemnostech ve spise není na místě. Pokud z řádně vyplněné doručenky vyplývá, že byla předána adresátovi, nemá správce daně ani oprávnění o tom pochybovat. Podpis daňového subjektu může být v různých situacích odlišný. Kromě toho by výklad městského soudu mohl vést v praxi k záměrnému uvádění odlišných podpisů na doručence a namítání, že subjekt zásilku nepřevzal.

[10] Stěžovatel odkazuje na rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 23. 9. 2010, sp. zn. 21 Cdo 2429/2009, zabývající se doručováním držitelem poštovní licence. Pokud držitel poštovní licence porušil své poštovní podmínky a předal zásilku neoprávněné osobě, nelze vycházet z toho, že se zásilka dostala do sféry adresáta. V posuzovaném případě ovšem nebylo zjištěno, že by držitel poštovní licence při doručování dodatečných platebních výměrů nepostupoval v souladu s poštovními podmínkami, a s ohledem na značný časový odstup to již ani zjistit nelze. Bez takového zjištění je ale nesprávné tvrdit, že zásilku převzala jiná osoba.

[11] Žalobce nijak neprokázal své tvrzení, že zásilku za něj neoprávněně převzal JUDr. K. Š., který ji vrátil na podatelnu správce daně. To podložil jen čestným prohlášením JUDr. K. Š. ze dne 30. 10. 2013. Z daňového spisu však nevyplývá, že by byla písemnost vrácena, a je nepravděpodobné, že by si uvedená osoba po 12 letech pamatovala, jak naložila s jednou konkrétní zásilkou.

[12] Stěžovatel podotýká, že žalobce nikdy nezpochybnil výši doměřené daně a v podaném odvolání brojil pouze proti vadám při doručení. Dále upozorňuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 2. 2008, č. j. 1 Afs 86/2007 – 35, dle něhož výklad týkající se institutu doručování nemá vést k praktickým důsledkům zásadně se lišícím od jeho běžného vnímání ve společnosti. Interpretace žalobce i městského soudu je příliš formalistická a odhlíží od souslednosti a smyslu daňového řízení. Písemnost se v praxi doručuje tak, že se odešle a předá adresátovi, přičemž postačí důkaz o tom, že daná osoba písemnost převzala. Je-li adresát s obsahem písemnosti seznámen, není rozhodující, zda bylo doručení provedeno předepsaným způsobem. Žalobce v daňovém řízení neprokázal, že podpis na doručence není jeho, a nebylo proto povinností správce daně prokazovat

pokračování

doručení náhradním způsobem dle § 31 odst. 8 písm. a) ZSDP. Správce daně měl řádně vyplněnou doručenkou a žalobce doložil na podporu svého tvrzení pouze prohlášení JUDr. K. Š. Pokud by žalobce tvrzené skutečnosti prokázal již v daňovém řízení, správce daně či stěžovatel by důkazní prostředek museli vyhodnotit. Písmoznalecký posudek však předložil až v řízení o žalobě a stěžovatel jej považuje za účelově vytvořený. Dle názoru stěžovatele by měl soud přihlížet pouze k důkazním prostředkům, které byly součástí správního spisu v době rozhodování správního orgánu. Žalobce byl povinen předložit důkazní prostředky ke svým tvrzením již v rámci odvolacího řízení. Jestliže setrval pouze v rovině tvrzení, nejedná se o tvrzení způsobilé zpochybnit doručení předmětné písemnosti. Jednání žalobce, který předložil soudu posudek zpracovaný až dne 13. 7. 2014 považuje stěžovatel za účelové.

[13] Závěrem stěžovatel konstatoval, že jak z napadených rozhodnutí, tak z rozhodnutí správce daně vyplývá, z jakých důvodů bylo odvolání žalobce shledáno opožděným. Kromě toho se stěžovatel řádně vypořádal se všemi odvolacími důvody. Jelikož dodatečné platební výměry byly žalobci doručeny dne 16. 7. 2001, lhůta k podání odvolání uplynula marně dne 16. 8. 2001 (§ 48 odst. 5 ZSDP). Městský soud ve svém rozhodnutí pominul princip nesení důkazního břemene, které v daném případě leželo na žalobci.

[14] Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti nejdříve popsal okolnosti týkající se postupu správce daně a vlastních kroků před vydáním dodatečných platebních výměrů i svůj subjektivní názor na doměření daně. Dále uvádí, že když mu dne 4. 10. 2001 byla zaslána výzva k úhradě nedoplatku, zkontroloval, zda mu byl doručen nějaký platební výměr, proto na výzvu nijak nereagoval, což ani nebylo jeho povinností.

[15] Následně u žalobce dne 10. 9. 2002 byla prováděna exekuce kvůli nedoplatku na DPH a na daň z příjmů fyzických osob. Přímo do protokolu č. 181546/02/077940/3994 uvedl, že deklarovaný nedoplatek mu nic neříká, nebyla u něj zahájena daňová kontrola, ani doručen žádný platební výměr; pouze převzal výzvu ze dne 4. 10. 2001.

[16] Dále žalobce uvádí, že se přestěhoval do Prahy a po registraci mu nový správce daně zaslal další výzvu k zaplacení nedoplatku v náhradní lhůtě a exekuční příkaz na srážky ze mzdy. Jelikož písemnosti obsahovaly nesprávnost ve vztahu k nedoplatku na dani z příjmů fyzických osob a neukládaly žalobci žádnou povinnost, nereagoval na ně (nebylo to jeho povinností). Nemělo smysl brojit proti srážkám ze mzdy na nedoplatek na dani z příjmů fyzických osob, neboť by se mu stejně sráželo na nedoplatek z titulu DPH. Prioritou žalobce bylo úplně minimalizovat styk se správcem daně.

[17] Žalobce dále popisuje, z jakého důvodu si v roce 2013 nechal u správce daně upřesnit aktuální výši nedoplatku na DPH a proč se dne 14. 8. 2013 dostavil ke správci daně za účelem nahlédnutí do spisu, kde mu byly poprvé oznámeny dva platební výměry. V zákonné lhůtě se proti nim proto odvolal.

[18] Žalobce nesouhlasí, že námitku nedoručení vznesl kvalifikovaným způsobem poprvé až v roce 2013, neboť ji zcela zřejmě vyjádřil již do protokolu v roce 2002. Nejpozději dne 10. 9. 2002 tedy bylo správci daně nedoručení platebních výměrů zcela

zřejmé. Stejně tak nesouhlasí, že prohlášení JUDr. K. Š. nelze osvědčit jako důkazní prostředek, neboť se jedná o řádný listinný důkaz. Obstarání uvedeného prohlášení a navržení výsledku JUDr. K. Š. jako svědka bylo dle žalobce v této fázi jediné, co mohl učinit. Jde pouze o svévoli správce daně, když se těmito důkazními návrhy vůbec nezabýval. Pokud by stěžovatel dal žalobci najevo, že se důkazy nebude zabývat, mohl již tehdy přistoupit k zadání znaleckého posudku. Vzhledem k překvapivosti rozhodnutí stěžovatele nelze žalobci jeho postup vytýkat.

[19] Námitky stěžovatele, že žalobce měl správce daně sám kontaktovat ohledně platebních výměrů, považuje žalobce za tendenci odvést pozornost od vlastních pochybení při doručování. K aktivním úkonům nebyl žalobce povinen a byly by navíc nelogické a nedávající smysl. Naopak by bylo zcela racionální vyčkat, až správci daně zanikne právo daň doměřit, a potom jej nechat domnělý závazek odúčtovat. Žalobce však uvádí, že v jeho případě nešlo o nic z výše uvedeného, neboť se věnoval budování svého podnikání, které mu správce daně jediným rozhodnutím zničil. Žalobce zůstal zadlužen, přišel o klienty a rozpadla se mu rodina, v důsledku čehož vážně onemocněl. Jeho další pasivita tam, kde neměl povinnost jednat, proto byla jen důsledkem tehdejší rezignace na spravedlnost. Byl totiž bez naděje korektně se zbavit obrovského závazku vůči státu.

[20] Argumentace stěžovatele týkající se pasivity žalobce ve vztahu ke srážkám ze mzdy či výkazům nedoplatek nemá oporu v zákoně. Žalobce takovou povinnost neměl a jednalo se o jeho právo, kterého nevyužil. Uvedené dokumenty ani v případě jejich doručení nenahrazují v žádném případě platební výměr. Platební výměr musí být doručen, aby bylo možné zkontrolovat jeho formální náležitosti. I kdyby měl žalobce jakékoliv indicie o existenci platebního výměru a skutečnostech, na základě nichž byl vydán, nemohla mu vzniknout daňová povinnost.

[21] Dále žalobce rozporuje názor stěžovatele, dle něhož správce daně disponoval řádně vyplněnou doručenkou, neboť ta prokazatelně neobsahuje žalobcův podpis, a proto nemůže být řádně vyplněná. Není podstatné, kdy byla tato skutečnost prokázána, neboť správce daně nikdy neměl řádně vyplněnou doručenkou, proto nemohlo dojít k doručení předmětných písemností. Až řádným doručením mohlo dojít ke vzniku daňové povinnosti.

[22] Žalobce dále upozorňuje, že písmoznaleckým posudkem bylo prokázáno, že podpis na doručence není jeho. Z toho jednoznačně plyne, že doručovatelka musela při doručování pochybit, když zásilku vydala osobě odlišné od adresáta. Proto nemohla nastat fikce doručení. Nadto žalobce prokázal neexistenci podpisu na doručence již prostřednictvím výpovědi ze dne 10. 9. 2002. Žalobce dále nesouhlasí s přesvědčením stěžovatele, dle něhož správce daně není povinen kontrolovat podpisy na doručenkách. Naopak se jedná o elementární povinnost správce daně, neboť musí prokázat doručení.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[23] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti,

pokračování

byla podána včas a osobou oprávněnou. Důvodnost kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[24] Kasační stížnost je důvodná.

[25] Ustanovení § 31 odst. 8 písm. a) ZSDP stanoví, že správce daně prokazuje doručení vlastních písemností daňovému subjektu. Dle § 17 odst. 12 téhož zákona je dokladem o doručení písemnosti příjemci řádně vyplněná doručenka. Jsou-li o doručení pochybnosti anebo není-li doručenka, lze doručení prokázat jiným vhodným způsobem.

[26] Dle Nejvyššího správního soudu je třeba předně vyjasnit, jakou doručenkou lze považovat za řádně vyplněnou – zda se jedná o doručenkou, která obsahuje všechny náležitosti včetně podpisu osoby, která zásilku převzala, bez ohledu na to, komu podpis patří; nebo je řádně vyplněnou doručenkou jen taková, která obsahuje skutečný podpis osoby, které má být doručeno do vlastních rukou.

[27] K nastolené otázce již existuje poměrně četná judikatura Nejvyššího správního soudu, z níž je třeba vycházet i v nyní projednávaném případě. Z rozsudku ze dne 27. 4. 2006, č. j. 2 Afs 158/2005 - 82, plyne, že poštovní doručenka má povahu veřejné listiny, pokud obsahuje předepsané náležitosti. Doručenka jako veřejná listina osvědčuje správnost údajů v ní uvedených, tedy že adresát zásilku převzal. Pokud správce daně disponuje řádně vyplněnou doručenkou, má doklad o doručení písemnosti, ze kterého za účelem prokázání doručení vychází. V návaznosti na uvedené rozhodnutí Nejvyšší správní soud setrvale zastává názor, že zkoumání pravosti podpisu na doručence nesouvisí s otázkou jejího řádného vyplnění, ale může být až důsledkem zpochybnění pravdivosti a správnosti údajů na ní uvedených (srov. rozsudky ze dne 29. 11. 2007, č. j. 1 Afs 7/2007 - 168, ze dne 13. 6. 2013, č. j. 7 Afs 70/2012 - 43, ze dne 28. 7. 2015, č. j. 8 Afs 153/2014 - 49, ze dne 6. 8. 2015, č. j. 10 Afs 107/2014 - 62, či ze dne 14. 8. 2014, č. j. 1 Afs 66/2014 - 55). V rozsudku ze dne 22. 12. 2010, č. j. 5 Afs 55/2010 - 92, Nejvyšší správní soud výslovně uvedl, že ani soudům nepřisluší spekulovat, zda podpis uvedený na dodejce je či není podobný podpisům adresáta na jiných dodejkách obsažených ve správním spise. Tentýž závěr pak lze v kontextu shora uvedeného vztáhnout i na správní orgány.

[28] Vzhledem k citované judikatuře proto Nejvyšší správní soud uzavírá, že závěr městského soudu, dle něhož správce daně od počátku neměl prokázáno doručení dodatečných platebních výměrů, což mu mělo být zřejmé v době obdržení doručenky z důvodu odlišnosti podpisu od ostatních podpisů žalobce, není správný. Správce daně není povinen, a ani oprávněn, z vlastní iniciativy zpochybňovat pravost podpisu na doručence, jestliže obsahuje předepsané náležitosti. Pouhá existence podpisu na doručence je proto dostačující k učinění závěru, že jde o doručenkou řádně vyplněnou, a tedy i o dostatečný prostředek k prokázání doručení předmětné písemnosti. To až do doby, než ze strany daňového subjektu dojde k relevantnímu zpochybnění pravdivosti skutečností na doručence uvedených. Břemeno tvrzení i břemeno důkazní ohledně prokázání

pochybností vyvracejících správnost údajů na doručence nese daňový subjekt (srov. shora citovanou judikaturu).

[29] Stěžovatel správně poukazuje na závěry judikatury, dle nichž ne každé tvrzení daňového subjektu lze považovat za relevantní pro zpochybnění vypovídací hodnoty řádně vyplněné doručenky. Daňový subjekt „*musí tvrdit a doložit takovou verzi reality, která je způsobilá řádné doručení zpochybnit*“ (již odkazovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 6. 2013, č. j. 7 Afs 70/2012 - 43, obdobně též rozsudky ze dne 29. 11. 2007, č. j. 1 Afs 7/2007 - 168, či ze dne 22. 12. 2010, č. j. 5 Afs 55/2010 - 92, a další). Odpovídajícím tvrzením není např. jen pouhé konstatování, že daňový subjekt zásilku nepřevzal, jak je uvedeno na doručence, a že podpis není jeho. Jinými slovy musí se jednat o uvěřitelnou verzi reality (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 8. 2015, č. j. 10 Afs 107/2014 - 62).

[30] Nejvyšší správní soud proto musí dále odpovědět na otázku, zda žalobcem předestřená skutková tvrzení měl stěžovatel považovat za hodnověrná. V tom totiž spatřuje jádro sporu, neboť z napadeného rozhodnutí (a ostatně i z kasační stížnosti) plyne, že stěžovatel neprovedl žalobcem navržené důkazy (zejména výslech JUDr. K. Š.) a považoval jeho odvolání za opožděné, protože žalobcem předestřená tvrzení nepovažoval, s ohledem na velký časový odstup od doručování dodatečných platebních výměrů i s ohledem na navazující postupy, za hodnověrná.

[31] Nejvyšší správní soud souhlasí se stěžovatelem, že za daných skutkových okolností nebylo možné žalobcovu verzi reality považovat za hodnověrnou, a to zejména z důvodu jeho chování následujícího po vydání dodatečných platebních výměrů. Žalobcova tvrzení (z roku 2013) se sice neomezila jen na holé konstatování, že mu platební výměry nebyly doručeny, a nabídl správním orgánům vlastní vysvětlení. Nicméně takové vysvětlení by bylo způsobilé zpochybnit údaje na doručence pouze v případě, že by jej nabídl již v návaznosti na výzvu k zaplacení daně v náhradní lhůtě (doručená v roce 2001), případně pokud by brojil proti exekučnímu příkazu (vydanému v roce 2003). Žalobce se ovšem v této reálné době omezil pouze na kusé tvrzení, že o dodatečných platebních výměrech nemá vůbec povědomí, učiněné do protokolu v rámci prováděné exekuce, aniž by ke své obraně využil příslušných opravných prostředků a v rámci toho tvrdil něco konkrétního. Lze tudíž souhlasit se stěžovatelem, že námitka učiněná do protokolu dne 10. 9. 2002 (případně údajné telefonické sdělení) nemohla vyvolat jakékoliv jednání správních orgánů a zpochybnit správnost zjištěných skutečností, které vyplývaly z obsahu spisu. Nejvyšší správní soud proto souhlasí se stěžovatelem i v tom, že námitku nedoručení vznesl žalobce kvalifikovaným způsobem poprvé až v roce 2013; navíc poté, co na základě dodatečných platebních výměrů byly několik let prováděny srážky ze žalobcovy mzdy.

[32] Nutno podotknout, že zcela logickou a odpovídající reakcí v případě, kdy správce daně vydá výzvu, v níž daňový subjekt upozorňuje na nedoplatek vzniklý v návaznosti na platební výměry, o jejichž existenci daňový subjekt neví, případně na základě nich zahájí exekuci a postihuje majetek či mzdu daňového subjektu, by bylo okamžité jednání daňového subjektu, který náležitě chrání svá práva všemi dostupnými prostředky. Obzvláště pokud se jedná o částku přesahující tři a půl miliónu korun. Nejvyšší správní

pokračování

soud nemůže souhlasit se žalobcem, že logické je vyčkávat a spoléhat se na to, že platební výměry bude možné zpochybnit až v okamžiku, kdy právo správce daně na vyměření daně prekluduje. Takový účelový postup by jistě nezasluhoval ochrany.

[33] Lze sice souhlasit, že možnost podat opravné prostředky proti výzvě k zaplacení daňového nedoplatku v náhradní lhůtě či proti exekučnímu příkazu a následným srážkám ze mzdy je oprávněním daňového subjektu, nikoliv jeho povinností, a jejich nevyužití mu nelze vytýkat. Nicméně pokud žalobce svého práva nevyužil, neboť rezignoval na spravedlnost (jak sám tvrdí), nemůže se jej dovolávat opožděně a spoléhat se, že bude možné ho využít kdykoliv. To by zcela popřelo smysl a účel stanovení lhůt pro využití některých institutů v daňovém řízení vycházející ze zásady, že práva náleží bdělým.

[34] Žalobce se o existenci platebních výměrů dozvěděl nejpozději z výzvy ze dne 15. 10. 2001 a mohl i seznat jejich podstatný obsah (že se týkají daňové povinnosti na dani z příjmů fyzických osob; kdy a v jaké výši mu daň byla doměřena). K uplatnění námítky nedoručení již nepotřeboval žádné další informace, než že předmětné platební výměry existují, kdy byly vydány a jaké je jejich číslo jednací. Již v ten okamžik mohl podat odvolání, jehož obsahem by byla námitka nedoručení. Náležitě se mohl bránit i proti uvedené výzvě, či následně proti exekučnímu příkazu, kdy platební výměry představovaly exekuční titul. Žalobce k tomu ani nepotřeboval znát bližší obsah rozhodnutí ani nahlížet do daňového spisu. Jelikož však zůstal nečinný, jeho jednání, kdy přišel teprve v roce 2013 nahlížet do spisu, aby se seznámil s přesným obsahem a důvody dodatečných platebních výměrů, a tím si sám určil počátek lhůty pro podání odvolání, je nutno odmítnout jako účelové. Takový přístup nelze akceptovat a připustit tím zneužívání procesních institutů k obcházení a k cíleným obstrukcím, v konečném důsledku znemožňujícím faktické působení práva.

[35] Ve shora odkazovaném rozsudku ze dne 29. 11. 2007, č. j. 1 Afs 7/2007 - 168, Nejvyšší správní soud konstatoval, že tvrzení osoby zpochybňující skutečnosti uvedené na doručence by bylo možné připustit mimo jiné za předpokladu, že adresát se nemohl o platební výměru dozvědět jinak až do doby, kdy jeho doručení zpochybnil [Nejvyšší správní soud akcentoval, že stěžovatel „o své daňové povinnosti v té době věděl a věděl též o souvisejících rozhodnutích správce daně o uplatnění zástavního práva. Přesto stěžovatel v té době námitku o nedoručení platebního výměru neuplatnil a neučinil tak ani po té, kdy daň ve splátkách ubradil (...)“]. V případě žalobce k reálnému zpochybnění doručení dodatečných výměrů došlo až v roce 2013, přestože je zřejmé, že o existenci platebních výměrů věděl již 12 let (což žalobce ani nezpochybňuje).

[36] V citovaném rozsudku č. j. 1 Afs 7/2007 - 168 Nejvyšší správní soud rovněž vyslovil, že „aby vůbec vyvstala otázka, kdo dále ponese v otázce doručování důkazní břemeno, musí ve smyslu ust. § 17 odst. 12 daňového řádu nejprve vyvstat důvodné pochybnosti o tom, zda příslušná písemnost, byť opatřená řádně vyplněnou doručenkou, byla do vlastních rukou adresáta doručena“. Vzhledem k tomu, že v nyní projednávaném případě Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že k relevantnímu zpochybnění skutkového stavu nedošlo, není rozhodné, jak stěžovatel naložil s navrženými důkazy, neboť je nebyl povinen za účelem

prokázání tvrzení žalobce provádět. Teprve pokud by žalobce přednesl relevantní skutková tvrzení, bylo by na místě k nim provádět navrhované důkazy.

[37] Přestože Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou, podotýká, že se neztotožňuje se všemi dílčími námitkami stěžovatele. Městský soud založil své rozhodnutí na závěru, že k doručení dodatečných platebních výměrů nikdy nedošlo a již v okamžiku, kdy se správci daně vrátila doručenka, bylo zřejmé, že doručení není prokázáno. Proto žádné další námitky nepovažoval za relevantní pro posouzení věci. V kontextu zaujetí takového právního názoru nelze napadený rozsudek považovat za nepřezkoumatelný, jak namítá stěžovatel (viz bod [8] tohoto rozsudku). Jestliže se za této situace městský soud nevyjádřil k předloženému písmoznaleckému posudku, mohlo by se případně jednat o nesprávné posouzení právních otázek, nikoliv o nepřezkoumatelnost. Nadto Nejvyšší správní soud nesouhlasí se stěžovatelem, že by soud měl přihlížet pouze k důkazům, které byly obsahem správního (resp. daňového) spisu. Již opakovaně totiž judikoval, že nelze akceptovat výklad, dle něhož se k předloženému důkazu nemá přihlížet, jestliže nebyl předložen již ve správním řízení, přestože se vztahuje ke skutkovému stavu v době rozhodování správního orgánu. Soudní řízení správní je založeno na tzv. plné jurisdikci, kdy soud přezkoumává i skutkový stav zjištěný správními orgány. To nutně předpokládá, že může provádět důkazy nezávisle na těch, které nashromáždil správní orgán. Samozřejmě za předpokladu, že zjišťované skutečnosti se vztahují ke stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.) [srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2016, č. j. 5 As 203/2015 - 141, či ze dne 1. 3. 2017, č. j. 6 Afs 68/2016 - 40].

[38] Pro úplnost Nejvyšší správní soud konstatuje, že použití čestného prohlášení jako důkazu v daňovém řízení je vyloučeno (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 5. 2006, č. j. 1 Afs 77/2005 - 43, č. 1049/2007 Sb. NSS, ze dne 24. 1. 2011, č. j. 7 Afs 45/2009 - 104, či ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 246/2016 - 33). Nicméně pokud by bylo možné žalobcovo tvrzení považovat za hodnověrnou verzi reality, bylo by na místě provést důkaz výsledkem JUDr. K. Š., a teprve potom vyhodnotit, zda žalobce svá tvrzení dostatečně prokázal. S ohledem na shora uvedené to ovšem nebylo třeba. V této souvislosti nutno upozornit, že běžně je jakákoliv písemnost, která je správci daně předložena k určitému řízení, zaevidována a založena do spisu. Pokud by JUDr. K. Š. skutečně písemnost přinesl na podatelnu správce daně, musel by o tom ve spise existovat záznam. Správce daně přitom bude těžko prokazovat, že mu nějaká písemnost předložena nebyla, a musí být proto na tom, kdo její předložení tvrdí, aby to doložil i jinými prostředky, než pouze svým tvrzením. Za dané situace je i z tohoto důvodu verze předložená žalobcem ve spolupráci s osobou, se kterou byl již dříve zjevně v určitém kontaktu, když za něj od roku 2003 přebírala písemnosti, velmi nevěrohodná.

[39] Ke kasačním námitkám je třeba dále podotknout, že nesprávné jsou úvahy shrnuté v bodě [10] tohoto rozsudku. Nutným předpokladem pro prokázání, že zásilku převzala jiná osoba než uvedená na doručence, není zjištění o porušení poštovních podmínek držitele poštovní licence tak, že se prověří přímo postup doručovatelky. Jestliže se jednoznačně prokáže, že podpis na doručence k písemnosti určené do vlastních rukou, nepatří adresátovi, je tím zpochybněna správnost doručenky a zároveň i prokázáno, že

pokračování

předepsaný postup nebyl při doručování dodržen. To je však pro předmět sporu zcela irelevantní.

IV. Závěr a náklady řízení

[40] Z výše uvedených důvodů proto Nejvyšší správní soud rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 věta první, část věty před středníkem s. ř. s.), v němž je městský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

[41] Městský soud posléze v rozhodnutí o návrhu ve věci samé rozhodne také o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 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 19. dubna 2017

Mgr. Jana Brothánková
předsedkyně senátu