



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Josefa Baxy a JUDr. Ivo Pospíšila v právní věci žalobce: **R. F.**, zastoupen Mgr. Markem Nemethem, advokátem se sídlem Opletalova 1015/55, Praha 1, proti žalovanému: **Generální finanční ředitelství**, se sídlem Lazarská 15/7, Praha 1, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 5. 2017, č. j. 36539/17/7700-10124-202542, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 14. 5. 2019, č. j. 31 Af 81/2017 - 117,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává.**

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Liberecký kraj vydal dne 26. 2. 2015 tři dodatečné platební výměry na daň z přidané hodnoty (DPH), kterými žalobci doměřil daň za 2., 3. a 4. čtvrtletí roku 2010. Žalobce podal proti těmto dodatečným platebním výměrům odvolání, o kterých Odvolací finanční ředitelství (dále jen „správce daně“) rozhodlo dne 29. 8. 2016 tak, že dodatečné platební výměry za zdaňovací období 2. a 3. čtvrtletí roku 2010 změnilo (doměřilo vyšší částku DPH) a dodatečný platební výměr za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2010 potvrdilo.

[2] Žalobce podal dne 29. 9. 2016 žádost o vyslovení neúčinnosti doručení všech písemností doručovaných správcem daně do jeho datové schránky od 21. 5. 2016 do 20. 9. 2016. V žádosti uvedl, že až dne 21. 9. 2016 přístupem do své datové schránky zjistil, že mu správce daně v průběhu zmíněné doby zasílal do datové schránky písemnosti. Žalobci bránil v seznámení se s těmito písemnostmi závažný a předem nepředvídatelný důvod, který měl spočívat v tom, že žalobce dne 21. 5. 2016 vážně havaroval, přičemž si zranil krk a utrpěl silný otřes mozku a způsobil si tak posttraumatické postižení CNS provázené progredující cephalií, zvracením, amnézií a insuficiencí stability v prostoru. Vzhledem k takto závažnému úrazu a retrográdní amnézii žalobce zapomněl, že si dne 11. 4. 2016 zřídil datovou schránku a uvedenou skutečnost zjistil až zcela náhodou dne 21. 9. 2016, kdy se jeho zdravotní stav zlepšil, po kontrole náhodně objevených listin z března a dubna roku 2016. Žalobce uvedl, že vzhledem k povaze a závažnosti úrazu nebyl schopen do datové schránky vstupovat a seznamovat se s doručnými písemnostmi, jelikož o ní nevěděl, a svoje písemnosti zasílal tak, jak byl zvyklý před úrazem, tedy prostřednictvím České pošty, a odpovědi na ně očekával od příjemců stejným způsobem.

[3] Správce daně vydal dne 22. 11. 2016 rozhodnutí č. j. 52149/16/5100-41454-711974, kterým žádost žalobce zamítl. Uvedl, že žalobcem předložené lékařské zprávy neprokazují, že by mu jeho zdravotní stav v tvrzeném období neumožňoval přístup k počítači, přihlášení do systému datových schránek a přebírání písemností doručovaných elektronicky, a v žádném případě z nich nevyplývá, že by žalobce trpěl „retrográdní amnézií“ ve vztahu k tomu, že si dne 11. 4. 2016 zřídil datovou schránku. Žalobce tedy neprokával, že na jeho straně existoval závažný a předem nepředvídatelný důvod ve smyslu § 48 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, který by mu objektivně zabánil v přebírání písemností doručovaných elektronicky do datové schránky.

[4] Proti rozhodnutí správního orgánu I. stupně podal žalobce odvolání, které žalovaný neshledal důvodné, a proto ho zamítl a napadené rozhodnutí potvrdil.

[5] Žalobce poté napadl rozhodnutí žalovaného žalobou, ve které zejména namítal, že ho měl správce daně vyzvat k předložení konkrétních důkazních prostředků, pokud nepovažoval jím předložené lékařské zprávy za dostatečné. Krajský soud žalobu neshledal důvodnou a zamítl ji. Dospěl totiž k závěru, že správce daně, resp. žalovaný nepostupovali v rozporu s daňovým řádem, neboť bylo na stěžovateli, aby svá tvrzení řádně prokázal.

II. Důvody kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[6] Žalobce (stěžovatel) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost, ve které navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a vrátil věc krajskému soudu k novému projednání a rozhodnutí.

[7] Stěžovatel zpochybnil závěr krajského soudu, že v posuzované věci bylo nutno vyjít z obecné úpravy dokazování obsažené v § 90 odst. 3 daňového řádu, neboť toto ustanovení se vztahuje k postupu k odstranění pochybností. Upozornil, že obecná úprava dokazování je stanovena v § 92 odst. 5 písm. a), b), c) a d) a především v § 92 odst. 7 daňového řádu. Dokazování v daňovém řízení má vždy probíhat v souladu se základními zásadami správy

daní (§ 5 - § 9 daňového řádu a především dle § 6 odst. 1 a 2 daňového řádu). Žalovaný měl vydat zákonnou výzvu dle § 74 či 81 daňového řádu, komunikovat se stěžovatelem a umožnit mu unesení důkazního břemene (viz rozsudek NSS ze dne 23. 2. 2012, č. j. 8 Afs 36/2011 - 103). Správce daně porušil jeho právo na spravedlivý proces. Soud také mylně uvedl, že na daný případ nedopadají odst. 2 a 4 § 90 daňového řádu, neboť se vztahují pouze na případy prokazování skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně. Stěžovatel má za to, že v posuzované věci se jednalo o ve své podstatě daňové řízení dle daňového řádu. Žalovaný se mylně domníval, že institut vyslovení neúčinnosti doručení má mimořádný charakter, toto tvrzení nemá oporu v zákoně. Správce daně měl postupovat podle § 89 odst. 1, 2 a 3 ve spojení s § 90 odst. 1 daňového řádu, které ve spojení s § 74 daňového řádu a základními zásadami správy daní představují jediný správný a zákonný postup.

[8] Krajský soud v napadeném rozsudku (bod 17) tvrdil nepravdu, pokud uvedl, že stěžovatel již dále nereagoval na sdělení správce daně ze dne 2. 11. 2016. Stěžovatel namítl, že svá tvrzení doložil relevantními důkazními prostředky – 4 lékařskými zprávami ve své písemnosti ze dne 2. 11. 2016. Správce daně na tuto písemnost reagoval, avšak ze zcela nepochopitelných důvodů nepotvrdil doručení 4 lékařských zpráv jako relevantních důkazních prostředků. Správce daně však již nijak nereagoval na písemnost (výzvu/žádost) stěžovatele ze dne 15. 11. 2016, ve které stěžovatel správce daně požádal, aby stěžovatele případně vyzval k doložení dalších konkrétních důkazních prostředků. Správce daně tak nebyl vůči stěžovateli součinný (na rozdíl od stěžovatele). Svým přístupem stěžovateli znemožnil doložit svůj návrh na vyslovení neúčinnosti doručení písemností relevantními důkazními prostředky. Tento procesní postup je přitom podle občanského soudního řádu i správního řádu, včetně judikatury zcela ustálený a transparentní. Sám žalovaný přitom shodně s krajským soudem tvrdí, že podání stěžovatele nebylo stiženo žádnými vadami. Správce daně tedy žádost stěžovatele bezdůvodně zamítl, za základ svého správního uvážení vzal nedostatečně zjištěný skutkový stav a založil chybu v řízení. Stěžovatel považuje s ním vedené řízení za zmatečné, překotné a navíc až unáhleně nelogické. K otázce opomenutých důkazů odkázal stěžovatel na usnesení Nejvyššího soudu ze dne 30. 8. 2017 sp. zn. 29 NSCR 90/2015, a na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 5. 2009, č. j. 2 Afs 35/2009 - 91, a na nálezy Ústavního soudu ze dne 7. 1. 2004, sp. zn. II. ÚS 173/01.

[9] Stěžovatel připomněl komentářovou literaturu a další judikaturu (např. rozsudek NSS ze dne 21. 3. 2007, č. j. 1 Afs 45/2006 - 55), která potvrzuje jeho argumentaci. Správce daně při posuzování naplnění podmínky závažného důvodu musí v každém jednotlivém případě zvážit veškeré souvislosti a specifika případu a dbát na zachování základních zásad správy daní. Správce daně měl například postupovat podle § 118a odst. 2 občanského soudního řádu.

[10] Krajský soud i žalovaný se dle stěžovatele zcela mylně a nevhodně vyjadřují ke zdravotním problémům stěžovatele a činí z nich nepřezkoumatelné závěry (soud se domnívá, že 3 ošetřující lékaři nedokážou určit či posoudit zdravotní stav stěžovatele a že soud jej naopak je schopen posoudit a uvést, že nedošlo k dopravní nehodě). Stěžovatel znovu svůj zdravotní stav dokládá zmiňovanými lékařskými zprávami a navrhuje výslech svědků události (dopravní nehody). Žalovaný i krajský soud si mohli stěžovatelům zdravotní stav kdykoliv jakýmkoliv způsobem ověřit.

[11] Žalovaný ve svém vyjádření navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl. Podle jeho názoru napadený rozsudek netrpí žádnou ze stěžovatelem namítaných vad. Důkazní břemeno (stejně jako břemeno tvrzení) ohledně závažného a předem nepředvídatelného důvodu bránícího vyzvednutí uložené písemnosti, bylo v souladu s § 90 odst. 3 daňového řádu čistě na stěžovateli. Lékařské zprávy nijak neprokazují důvod, pro který si stěžovatel nemohl vyzvednout písemnosti – tedy ztrátu paměti, která je ve zprávách konstatována pouze jako sdělení stěžovatele jako pacienta či jeho doprovodu a nijak hodnocena ve smyslu zdravotního problému. Stěžovatelovu tvrzení o selektivní ztrátě paměti nijak nenásvědčovalo ani jeho jednání po tvrzené autonehodě. Stěžovatel jednal písemnými podáními se správcem daně a žádným způsobem nedokládá, že by je dle svých slov „pouze podepisoval“, aniž by rozuměl jejich obsahu či procesním důsledkům.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[12] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení. Zjistil, že kasační stížnost má požadované náležitosti a je projednatelná.

[13] Kasační stížnost není důvodná.

[14] Institut neúčinnosti doručení upravuje § 48 daňového řádu, podle kterého: „(1) Adresát, který si ze závažného a předem nepředvídatelného důvodu nemohl uloženou písemnost ve stanovené lhůtě vyzvednout, může požádat správce daně, který písemnost doručil, o vyslovení neúčinnosti doručení. (2) Žádost je třeba podat do 15 dnů ode dne, kdy se adresát s doručovanou písemností skutečně seznámil, nejpozději však do 6 měsíců od doručení. (3) Shledá-li správce daně žádost důvodnou, vysloví neúčinnost doručení, jinak žádost zamítne; písemnost se pak považuje za doručenu dnem oznámení rozhodnutí o vyslovení neúčinnosti doručení.“

[15] Účelem tohoto institutu je zmírnění negativních dopadů fikce doručení, která nastane v případě nevyzvednutí uložené písemnosti. Obecně platí princip, že adresát je zodpovědný za to, že si zajistí své věci tak, aby nemohlo k „nedoručení“ písemnosti dojít. Zákon však připouští, že mohou nastat mimořádné, předem nepředvídatelné situace, které jsou z objektivního hlediska dostatečným důvodem pro to, že si adresát nemohl písemnost vyzvednout. Aktivně legitimován k podání žádosti o vyslovení neúčinnosti doručení je adresát písemností, na kterém také leží důkazní břemeno ohledně prokázání hmotněprávní podmínky „závažného a nepředvídatelného důvodu“. Pokud se mu nepodaří věrohodně prokázat, že tyto důvody nastaly (neunese důkazní břemeno), správce daně žádost zamítne.

[16] V posuzované věci je zřejmé, že stěžovatel si v období od 21. 5. 2016 do 20. 9. 2016 nepřebíral písemnosti doručené mu správcem daně do datové schránky. Spornou je však otázka, zda stěžovatel dostatečně prokázal závažný a předem nepředvídatelný důvod, pro který si nemohl uložené písemnosti vyzvednout, a naplnil tak podmínky pro vyslovení neúčinnosti doručení písemností ve smyslu citovaného ustanovení daňového řádu. Tímto důvodem měla být skutečnost, že vzhledem k závažnému úrazu, který utrpěl při autonehodě, a jím způsobené retrogradní amnézii zapomněl, že si dne 11. 4. 2016 zřídil datovou schránku.

[17] Nejvyšší správní soud ze správního spisu ověřil, že správce daně stěžovatele ve výzvě k zaplacení soudního poplatku ze dne 19. 10. 2016 poučil, že má svá tvrzení doložit relevantními důkazními prostředky. Stěžovatel pak dne 2. 11. 2016 zaslal správci daně k doložení svých tvrzení 4 lékařské zprávy dokumentující jeho zdravotní stav. Dne 3. 11. 2016 správce daně poslal stěžovateli sdělení, ve kterém mu stanovil lhůtu 8 dnů k prokázání, že v době od 21. 5. 2016 do 20. 9. 2016 ze závažného a předem nepředvídatelného důvodu nemohl nahlížet do datové schránky a seznámit se tak s doručovanými písemnostmi. Stěžovatel na toto sdělení reagoval dne 15. 11. 2016 tak, že odkázal na 4 již zaslané lékařské zprávy a požádal správce daně, aby ho případně vyrozuměl, pokud se mu nebudou jevit jako dostatečné, a vyzval stěžovatele k doložení konkrétních důkazních prostředků, které požaduje. (Stěžovatel tak má pravdu, že krajský soud poněkud nepřesně uvedl, že stěžovatel na sdělení správce daně již nereagoval, toto tvrzení však soud patrně myslel tak, že stěžovatel již v reakci na uvedené sdělení nedoložil žádné další důkazní prostředky).

[18] Krajskému soudu lze přisvědčit, že správce daně postupoval ve věci žádosti stěžovatele o vyslovení neúčinnosti doručení správně, v souladu s daňovým řádem a základními zásadami správy daní. Správce daně stěžovatele dokonce dvakrát vyzval, aby mu předložil relevantní důkazní prostředky prokazující jím tvrzený závažný a předem nepředvídatelný důvod, pro který si nemohl jemu adresované písemnosti v požadovaném časovém období vyzvednout. Zároveň ho poučil, že řízení o návrhu na vyslovení neúčinnosti doručení je ovládáno tzv. dispoziční zásadou, s níž souvisí i rozložení důkazního břemene, a je proto ve výlučném zájmu stěžovatele, aby svá tvrzení řádně prokázal. Správce daně též stěžovatele upozornil, že pokud svou důkazní povinnost nesplní, vystavuje se riziku, že jeho žádosti nebude vyhověno.

[19] Se stěžovatelem tak nelze souhlasit, že by s ním správce daně nekomunikoval a neumožnil mu unesení důkazního břemene. Jeho postup byl naopak v souladu se zásadou vstřícnosti a součinnosti. Správce daně neměl důvod vydávat zákonnou výzvu dle § 74, jež upravuje postup správce daně v případě, že podání daňového subjektu má vady, pro které jej nelze projednat. Tak tomu ovšem v posuzovaném případě nebylo, neboť projednání návrhu stěžovatele nebránila skutečnost, že dostatečně věrohodně nedoložil svá tvrzení. Stejně tak nebylo namístě postupovat dle § 81 daňového řádu, který se vztahuje k postupu správce daně při provádění místního šetření. Za nepřipadný je nutno považovat rovněž poukaz stěžovatele, že měl správce daně postupovat podle § 118a odst. 2 o. s. ř., neboť jde o procesní předpis upravující řízení v civilním soudnictví, a pro postup správce daně proto není použitelný.

[20] Krajský soud správně uvedl, že na posuzované řízení nelze použít ustanovení týkající se prokazování skutečností rozhodných pro správné stanovení daně (stěžovatelem odkazovaný § 92 daňového řádu), neboť důvod pro vyslovení neúčinnosti doručení takovou skutečností není. Není proto namístě postupovat dle § 89 daňového řádu, který upravuje postup k odstranění pochybností týkající se právě pochybností správce daně ohledně skutečností tvrzených daňovým subjektem rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně. Ani stěžovatelem odkazovaná judikatura týkající se dokazování v daňovém řízení tak na posuzovaný případ nedopadá. Vyslovení neúčinnosti doručení je ve své podstatě výjimečným institutem ve prospěch daňového subjektu, který se vztahuje na mimořádné situace, kdy si stěžovatel ze závažného a nepředvídatelného důvodu nemohl

vyzvednout doručované písemnosti. Je tak zcela na něm, aby takový důvod věrohodně tvrdil a prokázal. Stejně tak je tomu ostatně i v případě obdobných institutů upravených jinými procesními předpisy (např. § 24 odst. 2 správního řádu, který upravuje určení neplatnosti doručení, výslovně uvádí, že „dočasnou nepřítomnost nebo jiný vážný důvod“ prokazuje adresát). O povinnosti tvrdit a prokázat splnění podmínky pro vyslovení neúčinnosti doručení stěžovatele správce daně poučil.

[21] Při posuzování žádosti o vyslovení neúčinnosti doručení vychází tedy správce daně především z tvrzení a důkazních prostředků předestřených daňovým subjektem, v úvahu může vzít rovněž skutečnosti zřejmé z daňového spisu příslušného daňového subjektu. Z ničeho však nelze dovodit povinnost správce daně stanovit daňovému subjektu konkrétní seznam důkazů, které bude považovat za dostatečné pro prokázání jeho tvrzení. Takový postup ani prakticky nemusí být možný, neboť po správci daně nelze požadovat, aby za daňový subjekt domýšlel, jakými možnými důkazními prostředky lze jeho tvrzení doložit. Stejně tak není správce daně povinen stěžovatele dopředu vyrozumět o tom, že předložené důkazy nepovažuje za dostatečné pro prokázání jím tvrzených skutečností. Judikatura týkající se opomenutých důkazů se na posuzovanou věc neuplatní, neboť správce daně vycházel ze všech stěžovatelem navržených důkazů a neměl povinnost si případně sám obstarávat další důkazy, nebo stěžovatele vyzývat k jejich doplnění.

[22] Správce daně postupoval v souladu se zákonem (viz § 39 daňového řádu), pokud stěžovateli doručoval písemnosti elektronicky, tedy do datové schránky. Za nezákonný by naopak bylo nutno považovat postup, kdy by správce daně zasílal stěžovateli písemnosti poštou, přestože mu bylo možné doručovat elektronicky. Jak již soud uvedl výše, adresát je zodpovědný za to, že si zařídí své záležitosti tak, aby mohl řádně přebírat písemnosti od správních orgánů. Pokud si tedy adresát zřídí datovou schránku, je zcela na něm, aby ji aktivně používal a vyzvedával si v ní doručené písemnosti. Neúčinnosti doručení se může dovolávat pouze za předpokladu, že mu v přebírání písemností zabránil závažný a předem nepředvídatelný důvod (§ 48 odst. 1 daňového řádu). Takovým důvodem bude typicky závažný úraz nebo nemoc, pro který je adresát hospitalizován a je mu prakticky znemožněno si písemnosti přebírat či zmocnit k tomu jinou osobu. Za omluvitelný naopak nelze považovat důvod, kdy stěžovatel zapomene (byť i pod vlivem nepříznivých životních událostí), že si datovou schránku zřídil, nebo si neuvědomí důsledky s tím spojené (tedy že správní orgány jsou povinny zasílat písemnosti primárně do datové schránky, a proto již s adresátem nekomunikují prostřednictvím pošty).

[23] Nejvyšší správní soud se ztotožnil s žalovaným i krajským soudem, že se stěžovateli nepodařilo prokázat, že by mu bylo ze závažného a předem nepředvídatelného důvodu znemožněno vstupovat do datové schránky a přebírat si v ní doručené písemnosti. Z předložených lékařských zpráv nevyplývá, že by byl zdravotní stav stěžovatele natolik závažný, že by stěžovatel nebyl schopen datovou schránku používat. O tom ostatně svědčí i skutečnost, že stěžovatel podstoupil vyšetření až dva dny po autonehodě a byl léčen ambulantně. Stěžovatel ani netvrdil, že by důvodem nepoužívání datové schránky ve vymezeném období byl jeho nepříznivý zdravotní stav, ale zejména to, že v důsledku úrazu při autonehodě zapomněl, že si datovou schránku zřídil. To jistě vyloučeno není. Vzhledem k okolnostem posuzovaného případu však soud nepovažuje za reálné, že by tomu tak bylo v důsledku prodělaného úrazu (v lékařských zprávách je ztráta paměti uvedena toliko jako informace tvrzená pacientem nebo jeho doprovodem, stěžovatel nebyl

hospitalizován). Stěžovatel navíc se správcem daně i po úrazu standardním způsobem komunikoval písemnými podáními doručovanými poštou, a je tak zjevné, že si byl probíhajícího odvolacího řízení vědom. Je nutno rovněž připomenout, že stěžovatel byl povinen si zařídit své záležitosti pokud možno tak, aby doručování do datové schránky nemařil.

[24] Stěžovateli lze nicméně přisvědčit, že krajský soud poněkud nevhodně v bodě 17 napadeného rozsudku zpochybňuje, zda k tvrzené autonehodě vůbec došlo, resp. upozorňuje, že ji stěžovatel nijak neprokázal. Tato skutečnost přitom není ani pro věc zcela podstatná (a není tak ani nutno ohledně ní provádět další dokazování, jak stěžovatel navrhoval), rozhodující je, zda byl zdravotní stav stěžovatele natolik závažný, že mu zabránil přebírat písemnosti (resp. přistupovat do datové schránky). V této otázce je však nutno se ztotožnit se závěry krajského soudu, že tomu tak nebylo. Poměrně striktní podmínky § 48 odst. 1 daňového řádu, za nichž může správce daně vyslovit neúčinnost doručení písemností, tak ve stěžovatelově případě nebyly naplněny.

IV. Závěr a náklady řízení o kasační stížnosti

[25] Nejvyšší správní soud proto ze všech výše uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační námitky stěžovatele nejsou důvodné. Proto kasační stížnost podle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s. zamítl jako nedůvodnou.

[26] O náhradě nákladů řízení rozhodl soud v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovanému v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, proto soud rozhodl, že se mu náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

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

V Brně 30. října 2019

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu