



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Lukáše Pišvejce a soudců JUDr. Veroniky Burianové a Mgr. Aleše Smetanky ve věci

žalobce: **R. B. N.**
sídlem X
zastoupen Mgr. Ing. Martinem Holubem, advokátem
sídlem Mánesova 1374/53, 120 00 Praha 2

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 3. 2023, č. j. 10045/23/5200-10423-705778,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků řízení nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I.

Vymezení věci

1. V této věci soud posuzoval včasnost odvolání žalobce proti dodatečným platebním výměrům na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 2017 a 2018.

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

2. Dodatečnými platebními výměry ze dne 17. 6. 2021, č. j. 1270385/21/2312-50521-403210 a č. j. 1270397/21/2312-50521-403210, doměřil Finanční úřad pro Plzeňský kraj (dále jen „*správce daně*“) žalobci daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 2017 a 2018 a uložil žalobci povinnost zaplatit penále z doměřených daní (dále jen „*dodatečné platební výměry*“).
3. Žalobce podal proti dodatečným platebním výměrům dne 9. 8. 2021 odvolání. Správce daně dospěl k závěru, že odvolání byla žalobcem podána opožděně, a proto odvolání žalobce rozhodnutími ze dne 27. 8. 2021, č. j. 1615058/21/2312-50521-403210 a č. j. 1614622/21/2312-50521-403210, zamítl a odvolací řízení zastavil (dále jen „*prvoinstanční rozhodnutí*“).
4. Proti prvoinstančním rozhodnutím podal žalobce odvolání, která žalovaný zamítl rozhodnutím ze dne 16. 3. 2023, č. j. 10045/23/5200-10423-705778 (dále jen „*napadené rozhodnutí*“) a prvoinstanční rozhodnutí potvrdil. Žalovaný v napadeném rozhodnutí dospěl k závěru, že dodatečné platební výměry byly žalobci doručeny fikcí dne 7. 7. 2021 a správce daně tak správně posoudil odvolání žalobce jako opožděná. Podle odůvodnění napadeného rozhodnutí okolnosti vhození poštovní zásilky s dodatečnými platebními výměry do žalobcovy poštovní schránky byly pro závěr o doručení irelevantní a žalobce neprokázal nepravdivost údaje v doručence o vhození výzvy k vyzvednutí zásilky do poštovní schránky.
5. Proti napadenému rozhodnutí podal žalobce včasnou žalobu ve smyslu § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „*s. ř. s.*“).

II.

Žaloba

6. Žalobce namítl, že napadené rozhodnutí je nicotné. Jelikož žalobci nebyla doručena oznámení o ukončení daňových kontrol na dani z příjmů za zdaňovací období let 2017 a 2018, nedošlo podle žalobce k ukončení daňových kontrol, a proto správce daně nemohl vydat dodatečné platební výměry. Podle žalobce jsou tedy dodatečné platební výměry nicotné, a proto musí být nicotná prvoinstanční rozhodnutí a napadené rozhodnutí jako navazující daňová rozhodnutí. Z důvodu, že správce daně vydal dodatečné platební výměry, aniž by předtím ukončil daňovou kontrolu, jsou dodatečné platební výměry a všechny navazující rozhodnutí i nezákonné.
7. Dále žalobce namítl, že napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné, neboť žalovaný nevypořádal důkazní návrhy na provedení výsledku žalobce a výsledku paní Š. J. (dále jen „*svědkyně*“).
8. Součástí žaloby je i tvrzení, že se žalobce s dodatečnými platebními výměry materiálně seznámil až dne 8. 7. 2021, kdy mu byly vhozeny do poštovní schránky. Jeho odvolání proti nim, podaná dne 9. 8. 2021, tak byla včasná. Před 8. 7. 2021 žalobce ve své poštovní schránce nenalezl výzvu k vyzvednutí zásilky.
9. Žalobce navrhl, aby soud zrušil napadené rozhodnutí, prvoinstanční rozhodnutí i dodatečné platební výměry.

III.

Vyjádření žalovaného k žalobě

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

10. Dle žalovaného nelze napadené rozhodnutí považovat za nicotné, neboť žalobcem tvrzená pochybení při doručování oznámení o ukončení daňové kontroly by mohla mít vliv na zákonnost dodatečných platebních výměrů a nemohla by způsobovat jejich nicotnost.
11. Žalovaný uvedl, že žalobcova argumentace týkající se doručování v průběhu daňové kontroly, by byla relevantní pouze v případě posuzování zákonnosti dodatečných platebních výměrů v odvolacím řízení, avšak s předmětem projednávané věci se mýjela. Žalovaný zopakoval argumentaci týkající se doručování dodatečných platebních výměrů, uvedenou v napadeném rozhodnutí.
12. Žalobcem navržený důkaz výpovědi svědkyně se týkal doručení oznámení o ukončení daňové kontroly, které bylo v posuzované věci irrelevantní (žalovaný odkázal na bod 35 napadeného rozhodnutí).
13. Žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl.

IV.

Vyjádření účastníků při jednání

14. Při jednání účastníci setrvali na svých dosavadních procesních stanoviscích.

V.

Posouzení věci soudem

15. V souladu s § 75 odst. 1 a 2 s. ř. s. vycházel soud při přezkoumání napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, a napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů uplatněných v žalobě, přičemž neshledal žádné vady napadeného rozhodnutí, k nimž by byl povinen přihlédnout z úřední povinnosti.
16. Žaloba není důvodná.
17. Soud předesílá, že předseda senátu žalobu v části, v níž směřovala proti dodatečným platebním výměrům, usnesením ze dne 24. 5. 2023, č. j. 57 Af 6/2023-17, vyloučil k samostatnému projednání a usnesením ze dne 29. 5. 2023, č. j. 57 Af 7/2023-16, ji soud odmítl.

Nicotnost napadeného rozhodnutí

18. Žalobce namítal, že napadené rozhodnutí, prvoinstanční rozhodnutí a dodatečné platební výměry jsou nicotné, protože žalobci nebyla doručena oznámení o ukončení daňových kontrol. Podle žalobce tedy daňové kontroly stále probíhají, tudíž dodatečné platební výměry nesměly být vůbec vydány. Nicotnost prvoinstančních rozhodnutí a napadeného rozhodnutí odvodil žalobce s odkazem na § 105 odst. 2 písm. c) daňového řádu z nicotnosti dodatečných platebních výměrů.
19. Podle § 105 odst. 2 daňového řádu je nicotné rozhodnutí, pokud správce daně nebyl k jeho vydání vůbec věcně příslušný [a)], trpí vadami, jež je činí zjevně vnitřně rozporným nebo právně či fakticky neuskutečnitelným [b)], nebo je vydáno na základě jiného nicotného rozhodnutí vydaného správcem daně [c)].
20. Vzhledem k § 105 odst. 2 písm. c) daňového řádu a žalobní argumentaci soud zkoumal, zda byly nicotné dodatečné platební výměry. Žalobce netvrdil, že by dodatečné platební

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

výměry byly nicotné, protože byly vydány věcně nepřislušným správcem daně [srov. § 105 odst. 2 písm. a) daňového řádu], nebo protože by byly zjevně vnitřně rozporné nebo právně či fakticky neuskutečnitelné [srov. § 105 odst. 2 písm. b) daňového řádu], nebo protože byly vydány na základě jiného nicotného rozhodnutí vydaného správcem daně [srov. § 105 odst. 2 písm. c) daňového řádu]. Žalobce tedy netvrdil žádný zákonný důvod nicotnosti dodatečných platebních výměrů. Důvod vymezený žalobcem spočívající v procesní vadě, že dodatečné platební výměry byly vydány, ač daňové kontroly nebyly řádně ukončeny, není podle daňového řádu důvodem jejich nicotnosti. Jinak řečeno, i kdyby správce daně pochybil při doručování oznámení o ukončení daňových kontrol žalobcem tvrzeným způsobem, nemohlo by to založit nicotnost dodatečných platebních výměrů. Jelikož dodatečné platební výměry nejsou nicotné, nebyl naplněn důvod pro závěr o nicotnosti navazujících prvoinstančních rozhodnutí a napadeného rozhodnutí. Nulita představuje specifickou kategorii vad správních rozhodnutí, které jsou nejzávažnější a nezhojitelné. Soud se nicotností zabýval podle § 76 odst. 2 s. ř. s. i bez návrhu žalobce, avšak z obsahu dodatečných platebních výměrů nezjistil žádné důvody nicotnosti podle § 105 odst. 2 daňového řádu, kdy povaha procesní vady, podle žalobních tvrzení předcházející vydání dodatečných platebních výměrů, vylučovala, že by mohla zapříčinit nicotnost dodatečných platebních výměrů. V této souvislosti soud připomíná, že podstatné vady správního procesu mohou způsobit nezákonnost správního rozhodnutí a mohou být důvodem pro jeho zrušení správním soudem za podmínek dle § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.

Přezkoumatelnost napadeného rozhodnutí

21. Žalobce námitku nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí spojil s tvrzením, že z napadeného rozhodnutí nelze zjistit, jak se žalovaný vypořádal s důkazními návrhy na provedení výslechu žalobce a výslechu svědkyně. Žalovaný k tomu v podaném vyjádření k žalobě uvedl, že žalobcovy důkazní návrhy se týkaly doručení oznámení o ukončení daňové kontroly. Tato otázka stejně jako vznesený důkazní návrh byla ve vztahu k posouzení včasnosti či opožděnosti žalobcových odvolání proti dodatečným platebním výměrům irelevantní. To žalovaný žalobci vysvětlil v bodě 35 napadeného rozhodnutí.
22. Povinností daňových orgánů není provést všechny důkazy navržené daňovým subjektem, daňové orgány ale musí odůvodnit, proč (některé) důkazy navržené daňovým subjektem neprovedly (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 9. 2020, č. j. 8 Afs 304/2018-42, bod 25; či ze dne 27. 7. 2021, č. j. 8 Afs 252/2019-38, bod 12; přiměřeně i nálezy Ústavního soudu ze dne 24. 2. 2004, sp. zn. I. ÚS 733/01; a ze dne 2. 11. 2021, sp. zn. III. ÚS 1765/21, bod 25). Pokud neprovedení důkazů navržených daňovým subjektem daňové orgány neodůvodní, jde o vadu tzv. opomenutého důkazu, která zakládá nepřezkoumatelnost jejich rozhodnutí (přiměřeně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 2. 2023, č. j. 4 Ads 16/2021-55, bod 23). Na druhou stranu „[v]e výjimečných případech se však správní orgány nemusejí k veškerým důkazním návrhům účastníka řízení vyjadřovat, je-li z nich zcela zjevné, že nejsou pro posuzovanou věc relevantní (Kühn, Z., Kocourek, T. a kol. *Soudní řád správní. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2019, komentář k § 76)“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2022, č. j. 6 As 74/2021-20, bod 20).
23. Ze správního spisu soud zjistil, že žalobce v odvolacím řízení v podáních ze dne 28. 9. 2021 navrhl mj. provedení svého výslechu a výslechu svědkyně. Soud konstatuje, že obsah

těchto podání se v podstatě doslovně shoduje v body 4 až 16 a 31 až 43 žaloby (žalobce pouze zaměnil sousloví *daňový subjekt* za slovo *žalobce*). Důkazní návrh žalobce zformuloval v bodě 16 podání ze dne 28. 9. 2021 ve vztahu k dani z příjmů fyzických osob za rok 2017 (shodně bod 16 žaloby) a v bodě 16 podání ze dne 28. 9. 2021 ve vztahu k dani z příjmů fyzických osob za rok 2018 (shodně bod 43 žaloby) takto: „*Daňový subjekt navíc ve své poštovní schránce před 08. 07. 2021 nenalezl jakoukoliv výzvu k vyzvednutí. Předchozí procesní pochybení správce daně dle § 88a daňového řádu, kdy doručoval přímo Zmocněnci a nikoliv daňovému subjektu, zasahuje do práv daňového subjektu, který v dobré víře, že mu bylo Rozhodnutí – dodatečný platební výměr na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2018 vydán Finančním úřadem pro Plzeňský kraj, Územním pracovištěm v Rokycanech, č. j. 1270397/21/2312-50521-403210, ze dne 17. 06. 2021, doručeno dne 08. 07. 2021 podal v zachovalé lhůtě pro podání odvolání dne 09. 08. 2021 odvolání. (důkaz: výsledkem daňového subjektu, Zmocněnce, daňovým spisem)*“. Žalobcovy důkazní návrhy byly formulovány tak obecně, že z nich není zřejmé, jaké konkrétní skutečnosti měly být provedenými důkazy prokázány. Žalobce důkazní návrhy neprovázel s žádnými konkrétními skutkovými tvrzeními. Z jeho důkazních návrhů není jednoznačně zřejmé, k jaké konkrétní skutečnosti se důkazní návrhy měly vztahovat. Gramatickým výkladem lze nejspíše dospět k závěru, že žalobce chtěl navrženými důkazy prokázat tvrzení o předchozím doručování zmocněnci žalobce a nikoliv přímo žalobci, neboť důkazní návrhy žalobce učinil bezprostředně po vznesení právě těchto tvrzení.

24. Předmětem odvolacího řízení před žalovaným, které vyústilo ve vydání napadeného rozhodnutí, byla výlučně včasnost žalobcových odvolání proti dodatečným platebním výměrům. Aby žalobcovy důkazní návrhy byly pro předmět řízení relevantní, musely se proto týkat skutečností rozhodných pro posouzení včasnosti žalobcových odvolání. Z podání žalobce ze dne 28. 9. 2021 však vyplývalo, že žalobce výsledky vztahoval k prokázání okolností doručení oznámení o ukončení daňové kontroly. Ze srovnání skutečností, které mohly být významné pro rozhodnutí žalovaného vzhledem k předmětu řízení před ním vedeným, a skutečností, které navrhl žalobce prokázat svým výsledkem a výsledkem svědkyně, je zřejmé, že se neprotivily. Důkazy navržené žalobcem směřovaly ke skutečnostem, které byly pro rozhodnutí žalovaného irelevantní, tudíž šlo o důkazy nadbytečné. Jinými slovy, ať by žalobce či žalobcova zmocněnkyně k doručení oznámení o ukončení daňové kontroly vypověděli cokoli, nemohlo to rozhodnutí žalovaného ovlivnit.
25. Žalovaný v bodě 35 napadeného rozhodnutí uvedl následující: „*Ostatní námitky zástupce daňového subjektu směřující do roviny správnosti doručování v rámci doměřovacího řízení či průběhu daňové kontroly by byly relevantní při věcném projednání odvolání proti dodatečným platebním výměrům na daň z příjmů fyzických osob za předmětná zdaňovací období. Tato odvolání však daňový subjekt podal až po uplynutí lhůty pro podání odvolání, proto prvostupňový správce daně tato odvolání v souladu s ust. § 113 odst. 1 písm. c) daňového řádu zamítl a odvolací řízení zastavil. Odvolací orgán se proto k těmto namítaným skutečnostem již nevyjadřuje, neboť nemají souvislost s předmětem nyní posuzovaného odvolání proti rozhodnutí o odvolání*“. Žalovaný tedy uvedl, že odvolací tvrzení žalobce týkající se doručování v rámci doměřovacího řízení a průběhu daňové kontroly se netýkají předmětu řízení, kdy z toho implicitně vyplývá, že důkazní návrhy vztahující se ke skutkovým tvrzením s nimi spojeným jsou nadbytečné, protože se vztahují k irelevantnímu skutečností.

26. Soud tedy nepřisvědčil žalobci, že by napadené rozhodnutí bylo nepřezkoumatelné z důvodu, že z něj nebylo možné seznat, jak žalovaný uvážil o důkazních návrzích žalobce na provedení výslechů. Z napadeného rozhodnutí vyplývá, že námitky týkající se doručování v průběhu daňových kontrol nepovažoval žalovaný za relevantní, a proto se jimi nezabýval. Vzhledem k formulaci důkazních návrhů žalovaný oprávněně dospěl k závěru, že se důkazní návrhy týkaly prokázání skutečností ohledně doručování v průběhu daňové kontroly, tedy otázky dle žalovaného nerozhodné pro posouzení pro věci. Minimálně implicitně žalovaný zdůvodnil, že žalobcem navržené důkazy neprovedl proto, že se týkaly skutečností nevýznamných pro posuzovanou věc. Tomuto hodnocení žalovaného nemohl soud nic vytknout, neboť takové hodnocení odpovídalo obecnosti žalobcových důkazních návrhů. Pro posouzení, zda se žalovaný vypořádal s žalobcovými důkazními návrhy, aby tak vyhověl požadavku na přezkoumatelnost napadeného rozhodnutí, bylo významné, že žalobce dostatečně nekonkretizoval, jaké skutečnosti chtěl navrženými důkazy prokázat. Názor žalovaného, že důkazními návrhy žalobce chtěl prokázat skutečnosti týkající se doručování v průběhu daňové kontroly, byl vzhledem k obecnosti důkazních návrhů opodstatněný. Žalovanému nelze vyčítat jeho postup, když žalobce zanedbal svou povinnost dostatečně konkretizovat důkazní návrhy, pokud jde o skutečnosti, které jimi měly být prokázány. Napadené rozhodnutí tak nebylo nepřezkoumatelné pro vadu tzv. opomenutých důkazů.
27. Pokud by měly důkazní návrhy směřovat k prokázání žalobcova tvrzení, že mu byly písemnosti s dodatečnými platebními výměry vhozeny do schránky až dne 8. 7. 2021, důkazy by též byly nadbytečné, neboť pro rozhodnutí žalovaného z níže uvedených důvodů nemělo žádný význam, zda a kdy byly žalobci písemnosti s dodatečnými platebními výměry vhozeny do schránky. Pokud šlo o výzvu k vyzvednutí zásilky, i kdyby žalobce při svém výslechu vypověděl, že ji ve schránce nenalezl, nemohlo by to prokázat opak správnosti údajů uvedených v doručence jako veřejné listině a šlo by i v tomto případě o nadbytečný důkaz. Součástí správního spisu byla jakožto veřejná listina řádně vyplněná doručenka, z níž vyplývalo, že dne 24. 6. 2021 byla žalobci zanechána výzva k vyzvednutí zásilky s dodatečnými platebními výměry spolu s poučením. Pokud chtěl žalobce relevantně zpochybnit údaje v doručence, bylo jeho povinností vznést vůči žalovanému skutkovou verzi reality, která by věrohodně zpochybnila údaje obsažené v doručence (viz dále). Strohé konstatování, že žalobce ve své poštovní schránce výzvu a poučení nenašel, nebylo takovým věrohodným tvrzením. Žalobce tak neunesl již břemeno tvrzení ve vztahu k relevantnímu zpochybnění údajů uvedených v doručence. Chybělo tak tvrzení, k němuž by bylo možné provádět dokazování.
28. Pro úplnost lze uvést, že žalobce ani v žalobě neuvedl, jaké skutečnosti chtěl v daňovém řízení prokázat svým výsledkem a výsledkem svědkyně, ani proč by neprovedení těchto důkazů v daňovém řízení mohlo mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.

*Vliv porušení pravidel o doručování v průběhu daňových kontrol na opožděnost
žalobcových odvolání proti dodatečným platebním výměrům*

29. Žalobce dále namítal nezákonnost dodatečných platebních výměrů a všech navazujících rozhodnutí z důvodu, že mu nebylo řádně doručeno oznámení o ukončení daňových kontrol.
30. V projednávané věci jsou předmětem řízení napadené rozhodnutí a jemu předcházející prvoinstanční rozhodnutí správce daně o zamítnutí žalobcových odvolání proti

dodatečným platebním výměrům pro opožděnost a zastavení odvolacího řízení. V souladu s ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu je správní soud v případě žaloby proti rozhodnutí o zamítnutí odvolání - jakožto řádného oprávněného prostředku ve správním řízení podle správního řádu - pro opožděnost oprávněn zkoumat v mezích žalobních bodů pouze to, zda se skutečně jednalo o opožděné odvolání a zda byl žalobce zkrácen na svých právech neprovedením odvolacího přezkumu. Správní soudy nejsou oprávněny v takové situaci zkoumat zákonnost správního rozhodnutí prvního stupně, o němž se má za to, že, pokud se neprokáže v soudním řízení správním ohledně opožděnosti odvolání opak, je v právní moci, netvoří s rozhodnutím odvolacího orgánu, jímž bylo odvolání proti tomuto rozhodnutí prvního stupně zamítnuto pro opožděnost, jeden celek a nemůže být tedy soudním přezkumem rozhodnutí o zamítnutí odvolání pro opožděnost jakkoli dotčeno (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 3. 2018, č. j. 5 Ads 171/2016-22, bod 11 a tam odkazovaná judikatura). Ač byl tento závěr vysloven ve vztahu k odvolání podle správního řádu, neexistuje žádný důvod, proč jej nevztáhnout i na procesní prostředí daňového řádu. V projednávané věci se tedy soud mohl v mezích žalobních bodů zabývat pouze tím, zda žalobcova odvolání byla skutečně opožděná. Naproti tomu soud nemohl zkoumat zákonnost dodatečných platebních výměrů a zákonnost daňového procesu, který předcházela jejich vydání. Dodatečné platební výměry vytvářejí samostatný předmět soudního řízení správního. Dodatečné platební výměry tvoří s prvoinstančními rozhodnutími správce daně o zamítnutí odvolání proti dodatečným platebním výměrům a zastavení odvolacího řízení ve spojení s napadeným rozhodnutím jeden celek. Soud v projednávané věci není oprávněn zkoumat zákonnost dodatečných platebních výměrů, které tvoří s rozhodnutími o zamítnutí žalobcových odvolání proti nim pro opožděnost jeden celek, a o nichž se má za to, že jsou do doby, než se prokáže opak, pravomocná.

31. V projednávané věci tedy soudním přezkumem napadeného rozhodnutí a jemu předcházejících prvoinstančních rozhodnutí (o zamítnutí žalobcových odvolání proti dodatečným platebním výměrům pro opožděnost a zastavení odvolacího řízení) nemohly být dodatečné platební výměry jakkoliv dotčeny. Jakékoli případně existující vady v řízeních vedoucích k vydání dodatečných platebních výměrů, zahrnující samozřejmě i veškeré případně existující procesní vady daňové kontroly, nemohly mít tedy vliv na posouzení důvodnosti žaloby žalobce. Stejně tak tyto případně existující procesní vady nemohly být relevantní pro daňové orgány při vydání prvoinstančních rozhodnutí a napadeného rozhodnutí. Soud stejně jako daňové orgány se mohly zabývat pouze tím, zda žalobcova odvolání proti dodatečným platebním výměrům byla opožděná (jak správně žalovaný uvedl v bodě 35 napadeného rozhodnutí). Žalobce se o právo na věcný přezkum dodatečných platebních výměrů (včetně doručování oznámení o ukončení daňových kontrol), připravil sám tím, pokud proti dodatečným platebním výměrům nepodal včasná odvolání. V řízení o žalobě proti napadenému rozhodnutí, které tvoří jeden celek s prvoinstančními rozhodnutími, nelze zohledňovat žádné, případně existující, vady v doručování oznámení o ukončení daňových kontrol. Pro posouzení zákonnosti napadeného rozhodnutí je podstatné pouze to, zda daňové orgány dospěly ke správnému závěru stran opožděnosti žalobcových odvolání. Případná vada v doručování oznámení o ukončení daňových kontrol není vadou, která by mohla ovlivnit zákonnost rozhodnutí, kterými byla zamítnuta odvolání žalobce proti dodatečným platebním výměrům jako opožděná a odvolací řízení jimi byla zastavena, resp. zákonnost na ně navazujícího napadeného rozhodnutí.

Opožděnost odvolání proti dodatečným platebním výměrům

32. Žalobcová žaloba byla koncipována takovým způsobem, že žalobce uvedl námitku nepřezkoumatelnosti a nicotnosti napadeného rozhodnutí a námitku podstatného porušení procesních předpisů v každém případě explicitně slovy „Žalobní bod“. Ostatní tvrzení obsažená v žalobě takto neuvedl. V zásadě všechna ostatní žalobní tvrzení byla takřka doslovným zopakováním odvolací argumentace (srov. odvolací podání žalobce ze dne 28. 9. 2021 a body 4 až 17 a 31 až 44 žaloby). Žalobce byl v řízení zastoupen advokátem. Soud má proto za to, že součástí žalobních bodů byla pouze námitka nepřezkoumatelnosti a nicotnosti napadeného rozhodnutí a námitka podstatného porušení procesních předpisů. Řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu podle § 65 a násl. s. ř. s. je ovládáno dispoziční zásadou. Je věcí žalobce, jaké rozhodnutí správního orgánu a z jakých hledisek učiní předmětem soudního přezkumu, přičemž od advokátů nelze očekávat laická podání. Pokud právní profesionál výslovně uvede některé pasáže žaloby slovy „Žalobní body“ a jiné pasáže takto neuvede, má soud za to, že se domáhá soudního přezkumu pouze z těch hledisek, které zahrnul do pasáží uvedených slovy „Žalobní body“. Soud proto za žalobní body považoval takto výslovně označené body 18 až 30 a 45 až 57 žaloby.
33. Z pouhé procesní opatrnosti se tedy soud vyjádří i k tvrzením žalobce, že jeho odvolání proti dodatečným platebním výměrům byla včasná, která byla v žalobě uvedena mimo pasáž „Žalobní body“.
34. Podle § 44 odst. 4 daňového řádu se v případě fyzických osob písemnost určená do vlastních rukou adresáta doručuje přímo adresátovi. Nebyl-li adresát písemnosti, která má být doručena do vlastních rukou, na adrese pro doručování zastižen, písemnost se uloží a adresát se vhodným způsobem upozorní, aby si ji ve lhůtě 10 dnů vyzvedl.
35. Podle § 46 odst. 1 písm. b), odst. 2 daňového řádu se písemnost ukládá u provozovatele poštovních služeb, jestliže se doručuje jeho prostřednictvím, a 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 doručováno, kde a od kterého dne a v jakých hodinách je písemnost připravena k vyzvednutí; současně se adresát písemně poučí o právních důsledcích jejího nevyzvednutí.
36. Podle § 47 odst. 1 daňového řádu je písemnost, která se doručuje do vlastních rukou nebo jejíž převzetí má být potvrzeno adresátem, doručena okamžikem převzetí zásilky, která obsahuje doručovanou písemnost, adresátem nebo jinou osobou oprávněnou k převzetí písemnosti podle zákona.
37. Podle § 47 odst. 2 daňového řádu platí, že 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.
38. Podle § 51 odst. 1 ve spojení s § 94 odst. 1 daňového řádu potvrdí doručení písemností, které se doručují do vlastních rukou nebo jejichž převzetí má být potvrzeno adresátem, doručující řádně vyplněnou doručenkou, která je veřejnou listinou, která potvrzuje pravdivost toho, co je v ní osvědčeno nebo potvrzeno, není-li dokázán opak.

39. § 92 odst. 5 písm. a) a b) daňového řádu stanoví, že oznámení vlastních písemností a skutečnosti rozhodné pro užití právní domněnky nebo právní fikce, prokazuje správce daně.
40. Z doručení zařazené ve správním spisu vyplývá, že dodatečné platební výměry byly žalobci doručovány jednou zásilkou prostřednictvím provozovatele poštovních služeb. Doručení obsahuje údaj o tom, že dne 24. 6. 2021 byl učiněn pokus doručit zásilku, ale žalobce nebyl v místě doručení zastížen, a žalobci byla zanechána výzva k vyzvednutí zásilky s poučením. Zásilka pak byla uložena a připravena k vyzvednutí na poště a následně dne 8. 7. 2021 vhozena do poštovní schránky žalobce.
41. Popsaná doručení jakožto veřejná listina tak prokazuje, že zásilka s dodatečnými platebními výměry byla v souladu s § 33 odst. 2 a 4 daňového řádu žalobci doručena dne 7. 7. 2021, protože to je nejbližší následující pracovní den po desátém dni od jejího uložení dne 24. 6. 2021, jímž byla neděle 4. 7. 2021. Řádně vyplněná doručení ve věci žalobce je dostatečným důkazem o pravdivosti všech údajů v ní uvedených.
42. Podle § 109 odst. 1 věty první, odst. 3 a 4 daňového řádu se může příjemce rozhodnutí odvolat proti rozhodnutí správce daně, pokud zákon nestanoví jinak, přičemž odvolání lze podat u správce daně, jehož rozhodnutí je odvoláním napadeno, do 30 dnů ode dne doručení rozhodnutí, proti němuž odvolání směřuje, a to i před doručením tohoto rozhodnutí.
43. Třicetidenní odvolací lhůta od doručení dne 7. 7. 2021 tak uplynula dnem 6. 8. 2021. Odvolání žalobce podaná dne 9. 8. 2021 byla učiněna až po uplynutí odvolací lhůty a byla tudíž opožděná. Závěry žalovaného v bodech 25 až 29 napadeného rozhodnutí tedy soud aprobejuje.
44. Tvzení žalobce, že závěr o doručení ke dni 7. 7. 2021 je nesprávný, protože se žalobce s dodatečnými platebními výměry fakticky seznámil až dne 8. 7. 2021, kdy mu byla vložena do poštovní schránky zásilka obsahující dodatečné platební výměry, bylo irrelevantní.
45. Podle citovaného § 47 odst. 2 daňového řádu nastává fikce doručení písemností desátým dnem od jejího uložení, i když se adresát o uložení nedozvěděl. Pro účinky fikce doručení není podstatné, zda a kdy byla zásilka obsahující dodatečné platební výměry vložena do žalobcovy poštovní schránky a žalobce se s ní fakticky seznámil. I podle ustálené judikatury správních soudů následné (ne)vložení zásilky do domovní schránky nemá žádný vliv na řádné doručení písemností, které nastalo marným uplynutím desetidenní lhůty pro vyzvednutí zásilky. *„Následné úkony doručujícího orgánu po uplynutí úložní doby a nevyzvednutí uložené zásilky, tj. poté, co nastala fikce doručení, mají pouze pořádkový charakter a nejsou podmínkou pro uplatnění fikce doručení.“* (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 10. 2020, č. j. 6 Afs 200/2020-38, bod 33 a tam odkazovaná judikatura, zejména rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2016, č. j. 3 As 241/2014-41, č. 3524/2017 Sb. NSS, bod 25). Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 10. 2019, č. j. 9 Afs 107/2018-44, bod 17, vyplývá, že v případě doručování náhradním způsobem ve smyslu § 47 odst. 2 daňového řádu, nemají daňové orgány přihlížet k tomu, kdy měla být zásilka vložena do schránky daňového subjektu, *„[...] neboť se samotným vložení písemností do domovní schránky procesní předpisy žádné právní účinky nespojují. Vložení má význam pouze informační a zvyšuje se jím*

pravděpodobnost, že se adresát písemnosti po uplynutí úložní doby dodatečně skutečně dozví, jaká písemnost mu byla na základě právní fikce doručena“.

46. Z doručanky, s níž v tomto směru nejsou žalobní skutková tvrzení v rozporu, vyplývá, že do schránky byla zásilka vhozena dne 8. 7. 2021. Toto zjištění však nebylo způsobilé jakkoli ovlivnit závěr daňových orgánů o doručení dodatečných platebních výměrů žalobci dne 7. 7. 2021.
47. Žalobce dále tvrdil, že před 8. 7. 2021 ve své poštovní schránce nenašel žádnou výzvu k vyzvednutí zásilky. Při jednání soudu zástupce žalobce uvedl, že žalobci do schránky výzva k vyzvednutí zásilky s poučením poštou vůbec vložena nebyla, a dodal, že je otázkou, zda údaje uvedené na doručence odpovídají skutečnosti, neboť problematické postupy pošty jsou notorietou.
48. Soud konstatuje, že fikce doručení je podmíněna v souladu s § 44 odst. 4 a § 46 odst. 2 daňového řádu tím, že adresátovi byla vložena do schránky výzva, aby si uloženou specifikovanou zásilku ve lhůtě 10 dnů vyzvedl, s poučením o právních důsledcích jejího nevyzvednutí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 11. 2020, č. j. 6 Afs 231/2020-44, bod 21, a tam citovaná judikatura).
49. Údaje doručanky prokazují, že dne 24. 6. 2021 byla žalobci zanechána výzva k vyzvednutí zásilky s poučením. Řádně vyplněná doručanka jakožto veřejná listina je ve věci žalobce dostatečným důkazem o pravdivosti těchto údajů v ní uvedených.
50. „[Ú]daje vyplněné na dokladu o doručení písemnosti jistě může adresát [...] rozporovat. Musí ovšem nejprve sám unést břemeno tvrzení a předložit taková skutková tvrzení, která vytvářejí věrohodnou verzi reality, podle níž údaje nemohou odpovídat skutečnosti (srov. například rozsudky NSS ze dne 29. 11. 2007, čj. 1 Afs 7/2007-169, ze dne 25. 5. 2016, čj. 3 Azs 207/2015-49, ze dne 16. 2. 2017, čj. 9 As 103/2016-35, či ze dne 22. 11. 2019, čj. 3 Ads 205/2018-21). Je sice pravda, že je obtížné prokazovat negativní skutečnost (že se něco nestalo), nicméně citovaná judikatura demonstrativně uvádí situace, za nichž by adresát skutečně mohl údaj na doručence/dodejce zpochybnit. Například podařilo-li by se doložit, že v době doručování neexistovalo místo, kde by mohlo být oznámení zanecháno, či že v lokalitě doručení dochází k problémům s doručováním, případně předložil-li by adresát obálku s neodtrženou chlopní, obsahující sdělení o uložení zásilky apod.“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 9. 2021, č. j. 10 As 423/2019-84, bod 17). Pro relevantní zpochybnění údajů na doručence byl tedy žalobce povinen předložit taková skutková tvrzení, která vytvářejí věrohodnou verzi reality, podle níž údaje na doručence neodpovídaly skutečnosti. Žalobcovo strohé konstatování, že v poštovní schránce nenašel výzvu k vyzvednutí zásilky, není skutkovým tvrzením, které by vytvářelo věrohodnou verzi reality, že údaj na doručence neodpovídá skutečnosti. Neexistovaly žádné skutečnosti, které by relevantně zpochybňovaly, že dne 24. 6. 2021 došlo k zanechání výzvy k vyzvednutí zásilky a poučení žalobce v žalobcově poštovní schránce. Soud nesdílí nijak nezdůvodněné tvrzení žalobce, že problematické postupy pošty jsou skutečností obecně známou (srov. § 121 o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s.). Soud tedy aprobejuje posouzení žalovaného v bodě 34 napadeného rozhodnutí, že žalobce k tvrzené skutkové verzi nezanechání výzvy a poučení ve schránce žalobce nepředložil žádná konkrétní ověřitelná tvrzení.
51. Pokud žalobce tvrdil, že nebyl zmocněncem, který jej zastupoval v daňovém řízení, vyrozuměn o existenci zprávy o daňové kontrole a o oznámení o jejím ukončení, a proto

nemohl očekávat doručování dodatečných platebních výměrů, uvádí k tomu soud, že případné nedostatky ve vztahu zastoupení nelze přikládat k tíži daňovým orgánům a pro věc zároveň není podstatné, zda žalobce mohl či nemohl očekávat doručení dodatečných platebních výměrů. Žalobce nemohl nabýt dobré víry, že podal odvolání ve lhůtě pro jejich podání, pokud z rozporu s právní úpravou i judikaturou odvozoval okamžik doručení uložené zásilky z toho, kdy mu byla vhozena do schránky.

Odůvodnění neprovedení žalobcem navržených důkazů v řízení před soudem

52. Soud neprovedl žádný z důkazů navržených žalobcem v odst. 3, 17 a 44 podané žaloby.
53. Napadené rozhodnutí a prvoinstanční rozhodnutí, stejně jako dodatečné platební výměry, plná moc a informace o zásilce RR854938225CZ byly součástí správního spisu. Listinami zařazenými ve správním spise se v soudním řízení správním dokazování neprovádí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008-117, publ. pod č. 2383/2011 Sb. NSS, nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 7. 2022, č. j. 10 Afs 281/2020-70, bod 29).
54. Soud konstatuje, že důkazní návrhy na provedení výsledku žalobce a svědkyně a protokolem ze dne 17. 7. 2020, č. j. 1494221/20/2312-00561-405228, jsou uvedeny v té části žaloby (body 17, 44, 4 a 31), která je mimo pasáž „Žalobní body“, kdy tato část je prakticky doslovně přejatá z podání žalobce v odvolacím řízení ze dne 28. 9. 2021.
55. Co se týče důkazního návrhu na provedení popsaného protokolu, žalobce při jednání k výzvě soudu konkretizoval, že tímto důkazem by mělo být prokázáno, jak bylo zahájeno daňové řízení a jakým způsobem v něm mělo být doručováno.
56. Z žaloby je zřejmé, že uvedeným protokolem žalobce hodlal prokázat, že byl v průběhu daňového řízení zastoupen zmocněncem - svědkyní. Soud tomuto důkaznímu návrhu nevyhověl a důkaz tímto protokolem neprovedl, neboť se jednak jednalo o skutečnost, o které nebylo mezi účastníky řízení sporu, jednak pro věc nebylo podstatné, zda byl žalobce v průběhu daňového řízení zastoupen zmocněncem. Žalobce netvrdil, že správce daně pochybil, pokud doručoval dodatečné platební výměry přímo žalobci. Bylo tedy nesporné, že dodatečné platební výměry byly doručovány správnému adresátovi. Případné zastoupení žalobce v průběhu daňového řízení proto nemohlo mít žádný vliv na posouzení včasnosti žalobcových odvolání proti dodatečným platebním výměrům.
57. Žalobce při jednání k výzvě soudu konkretizoval, že výsledkem svědkyně by mělo být prokázáno, že v průběhu daňového řízení nebylo řádně doručováno.
58. Důkaz výsledkem žalobcovy zmocněnkyně v daňovém řízení (svědkyně) by bylo nadbytečné provádět, protože ho žalobce vztahoval k doručení oznámení o ukončení daňové kontroly, což byla skutková otázka pro rozhodnutí soudu právně bezvýznamná (viz výše), stejně jako i jakékoli jiné doručování písemností před doručením dodatečných platebních výměrů.
59. Zástupce žalobce při jednání k výzvě soudu konkretizoval, že výsledkem žalobce by mělo být prokázáno, že se s dodatečnými platebními výměry seznámil až dne 8. 7. 2021 a že mu do poštovní schránky nebyla vhozena výzva k vyzvednutí zásilky s nimi.
60. Soud z důvodu nadbytečnosti neprovedl ani výsledek žalobce, protože ten žalobce vztahoval k prokázání svého tvrzení, že mu byly písemnosti s dodatečnými platebními výměry bez předchozí výzvy k vyzvednutí vhozeny do schránky až dne 8. 7. 2021. I

kdyby však toto žalobce při svém výslechu vypověděl, platí, že jednak okamžik vhození písemnosti do schránky nebyl relevantní (a žalobcem tvrzený okamžik se shodoval s údaji doručanky) a jednak výpověď žalobce ve vztahu k vhození výzvy a poučení do schránky by sama o sobě nemohla prokázat opak správnosti údajů uvedených v doručence jako veřejné listině, jak bylo vysvětleno níže. Provedení důkazu výsledkem žalobce navíc bylo limitováno subsidiaritou tohoto důkazního prostředku; důkaz výsledkem účastníků řízení může soud nařídít, jen jestliže dokazovanou skutečnost nelze prokázat jinak (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 11. 2020, č. j. 6 Afs 231/2020-44, bod 27). Důkaz výsledkem účastníka řízení není určen k tomu, aby při něm účastník uváděl svá tvrzení o rozhodujících skutečnostech, ani aby se touto formou vyjadřoval k jiným provedeným důkazům. K tomu slouží jeho přednesy a procesní úkony (srov. nález Ústavního soudu ze dne 11. 11. 2003, sp. zn. II. ÚS 182/02).

61. Vzhledem k výše uvedenému tak soud neshledal žádnou z žalobních námitek důvodnou, a proto žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

VI.

Náklady řízení

62. Výrokem II tohoto rozsudku soud žádnému z účastníků řízení nepřiznal právo na náhradu nákladů řízení, neboť žalobce ve věci neměl úspěch (srov. § 60 odst. 1 s. ř. s. *a contrario*) a žalovaný se práva na náhradu nákladů řízení vzdal při jednání soudu.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost. Kasační stížnost musí být podána do dvou týdnů po doručení rozsudku. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu; lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni.

Plzeň 17. října 2023

Mgr. Lukáš Pišvejc v.r.
předseda senátu