

U S N E S E N Í

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Ivo Pospíšila, soudkyně Lenky Kaniové a soudce Michala Bobka v právní věci žalobkyně: **Dřevo Trust - prodej, a.s.**, se sídlem Jaromírova 80/51, Praha 2, zastoupena JUDr. Jiřím Hartmannem, advokátem se sídlem Sokolovská 5/49, Praha 8, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 8. 2020, č. j. 31637/20/5200-11434-701858, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 4. 10. 2023, č. j. 10 Af 34/2020-117,

t a k t o :

Věc se **postupuje** rozšířenému senátu.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Tato věc je rozšířenému senátu předložena s cílem vyjasnit podmínky doručování podle zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, a způsobu zhojení doručení písemnosti nesprávnému adresátovi – konkrétně doručení písemnosti přímo daňovému subjektu namísto jeho zástupci v rozporu s § 41 odst. 1 daňového řádu.

[2] Správce daně zahájil dne 19. 9. 2017 u žalobkyně kontrolu daně z příjmu právnických osob za zdaňovací období let 2014, 2015 a 2016. Výsledkem kontroly bylo vydání platebních výměrů ze dne 13. 3. 2019, kterými správce daně žalobkyni doměřil daň z příjmu za všechna kontrolovaná období a stanovil související povinnost uhradit penále v celkové výši téměř 6,5 mil. Kč. Nebylo totiž prokázáno, že ke konci roku 2012 existovaly dluhopisy, které měla žalobkyně emitovat, stejně jako ekonomická opodstatněnost emise dluhopisů. Správce daně proto neuznal žalobkyní zaúčtované úroky z těchto dluhopisů jako daňově uznatelné náklady, jelikož nesloužily pro dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Po celou dobu daňové kontroly komunikoval správce daně se zástupcem daňového subjektu, ale platební výměry adresoval a doručil prostřednictvím datové schránky fikcí dne 23. 3. 2019 přímo žalobkyni.

[3] Žalobkyně sama podala proti platebním výměrům odvolání, ve kterém nesprávné doručování platebních výměru nenamítala, a v průběhu odvolacího řízení probíhala komunikace výhradně mezi správcem daně a žalobkyní (resp. z předloženého správního spisu nyní nevyplývá, že by písemnosti byly doručovány zástupci žalobkyně či že by se ten s nimi seznámil jiným způsobem). Odvolání žalovaný zamítl napadeným rozhodnutím. To adresoval a doručil dne 25. 8. 2020 opět přímo žalobkyni.

[4] Žalobkyně se následně bránila podáním žaloby, ve které uplatnila mj. námitku nesprávného doručování a souvisejícího uplynutí lhůty pro stanovení daně (prekluze). V průběhu řízení uložil Městský soud v Praze žalovanému usnesením ze dne 28. 4. 2023, č. j. 10 Af 34/2020 - 91, povinnost doručit napadené rozhodnutí i zástupci žalobkyně v daňovém řízení (v souladu s rozsudkem rozšířeného senátu ze dne 12. 10. 2004, č. j. 2 As 27/2004 - 78, č. 450/2005 Sb. NSS), k čemuž došlo dne 8. 5. 2023, tj. již po uplynutí prekluzivní lhůty (k výpočtu plynutí prekluzivní lhůty viz bod 121 napadeného rozsudku). Následně napadeným rozsudkem žalobu zamítl. Pro nyní řešenou otázku je relevantní, že městský soud zhodnotil obsah plné moci, kterou žalobkyně zplnomocnila svého zástupce v daňovém řízení (body 112 až 117 napadeného rozsudku), a konstatoval pochybení správců daně při doručování, jestliže písemnosti doručovali přímo žalobkyni, a nikoliv jejímu zástupci. Toto pochybení ale podle něj nemělo vliv na zákonnost, jelikož žalobkyně nebyla krácena na svých právech – sama totiž podala odvolání a následně žalobu, kterými včas, rozsáhle a argumentačně kvalitně chránila svá práva (body 118 až 128 napadeného rozsudku).

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[5] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) napadla rozsudek městského soudu kasační stížností. V ní navrhla, aby Nejvyšší správní soud zrušil jak napadený rozsudek, tak rozhodnutí žalovaného, a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

[6] Stěžovatelka předně namítala uplynutí lhůty pro stanovení daně, jelikož správci daně nesprávně doručovali písemnosti přímo stěžovatelce, a nikoliv jejímu zástupci. Městský soud v tomto ohledu nesprávně aplikoval judikaturu kasačního soudu týkající se možnosti zhojení doručení nesprávnému adresátovi, jelikož materiální doručení založil na schopnosti stěžovatelky bránit se odvoláním a žalobou. To ale nemělo pro otázku faktického seznámení se zástupce stěžovatelky s písemnostmi, které judikatura Nejvyššího správního soudu požaduje, jakoukoliv relevanci. Poukázala také na to, že je povinností žalovaného prokazovat řádné doručení písemnosti správnému adresátovi. V souvislosti s touto kasační námitkou také namítala, že městský soud porušil zásadu kontradiktornosti řízení, neboť se otázkou materiálního doručení zabýval z vlastní iniciativy, aniž by to žalovaný před soudem tvrdil. Postup soudu má za překvapivý a nepředvídatelný, jelikož se k této otázce nemohla vyjádřit.

[7] Dále v kasační stížnosti stěžovatelka namítala daňovou uznatelnost zaplacených úroků z dluhopisů, nesprávné hodnocení výsledku svědkyně a nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku pro nevypořádání stěžovatelčiných stěžejních žalobních námitek.

pokračování

[8] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že městský soud posoudil otázku materiálního doručení správně. Na jednu stranu žalovaný akceptoval pochybení správců daně, kteří nesprávně doručovali. Na druhou stranu ovšem měl za nutné přihlídnout k tomu, že toto procesní pochybení nemělo žádný dopad do práv stěžovatelky a překum napadených rozhodnutí by byl stejný i při dodržení zákona. Žalovaný tedy měl za to, že námitka prekluze nemůže uspět, jelikož rozhodnutí byla stěžovatelce (tj. přímo daňovému subjektu) doručena před uplynutím prekluzivní lhůty. Hodnocení prekluze a s ní souvisejících otázek, mezi které patří i hodnocení materiálního doručení, má poté povinnost soud zkoumat z úřední povinnosti. Žalovaný navíc v řízení před městským soudem otázku materiálního doručení v doplnění svého vyjádření k žalobě sám uvedl. Dále žalovaný obsáhle vyvracel ostatní kasační námitky stěžovatelky a navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

[9] Stěžovatelka v replice opět poukázala na neúčinnost doručení písemností a na to, že je povinností žalovaného prokazovat materiální doručení před uplynutím lhůty pro stanovení daně. Dále se pak vyjadřovala k nesprávnému hodnocení výsledku svědků a daňové uznatelnosti úroků z dluhopisů. Stěžovatelka také podala v kasačním řízení další vyjádření, v němž odkázala na obdobné řízení týkající se dluhopisů jiného daňového subjektu, které ale pro předloženou otázku není relevantní.

III. Důvody pro předložení věci rozšířenému senátu

[10] Předkládající senát dospěl k závěru, že kasační stížnost je projednatelná.

[11] Při předběžném hodnocení věci předkládající senát zjistil, že v judikatuře Nejvyššího správního soudu existují dvě judikaturní linie týkající se způsobu zhojení nesprávného doručení podle daňového řádu. V obou případech má doručování materiální korektiv, rozpor je v jeho šíři a odlišně posuzovaném okamžiku doručení. Podrobněji tuto judikaturu popisuje předkládající senát v části IV. tohoto usnesení.

[12] První linie byla založena rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 6. 2017, č. j. 1 Afs 362/2016 - 36. V tomto rozhodnutí první senát uzavřel, že *„v okamžiku, kdy se zástupce stěžovatelky s dodatečnými platebními výměry seznámil, staly se tyto dodatečné platební výměry účinně doručené. Správní spis ovšem neposkytuje jednoznačnou odpověď na to, kdy se zástupce stěžovatelky s dodatečnými daňovými výměry seznámil; zda k tomuto došlo před uplynutím lhůty pro doměření daně“* (bod 63 citovaného rozsudku). Tento závěr první senát učinil i přestože odvolání podal daňový subjekt sám (bod 15 citovaného rozsudku).

[13] Druhá linie vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 4. 2024, č. j. 10 Afs 77/2023 - 39. V tomto případě se desátý senát nezaobíral skutečným okamžikem doručení rozhodnutí o odvolání zástupci daňového subjektu, které bylo nesprávně doručeno zástupci, který daňový subjekt již nezastupoval. Za rozhodné desátý senát považoval, že *„se stěžovatel s rozhodnutím prokazatelně seznámil, není pochyb: jednak je včas napadl žalobou (den před uplynutím dvouměsíční lhůty); jednak udělil plnou moc pro podání žaloby“* (bod 14 citovaného rozsudku) a současně uvedl, že pokud *„se písemnost nakonec skutečně dostala účastníkovi do rukou, je nerozhodné, zda se tak stalo navzdory špatnému způsobu doručení nebo navzdory doručení špatnému („neoprávněnému“) zástupci. Jde především o to,*

aby v důsledku vadného procesu nepřišel účastník o právo včas reagovat na obsah písemnosti – a takový následek nynějšího stěžovatele nepostihl“ (bod 15 citovaného rozsudku).

[14] Z uvedeného vyplývá, že judikatura Nejvyššího správního soudu má dva odlišné standardy materiálního korektivu doručování podle daňového řádu, v důsledku čehož se odlišně určuje i okamžik doručení.

IV. Právní názor předkládajícího senátu

[15] Předkládající senát má za to, že materiální korektiv při doručování podle daňového řádu je možné vyložit oběma výše nastíněnými způsoby, které se ovšem vzájemně vylučují, a rozšířenému senátu proto předkládá obě varianty.

[16] V souladu s § 41 odst. 1 daňového řádu platí, že *[m]á-li osoba, které je písemnost doručována, zástupce, doručují se písemnosti pouze tomuto zástupci, a to v rozsahu jeho oprávnění k zastupování.*

[17] Ustanovení § 43 odst. 1 daňového řádu, které definuje adresáta, uvádí, že *[o]sobě, které je písemnost doručována, nebo jejímu zástupci pro správu daní (dále jen „adresát“) jakož i tomu, kdo písemnost za adresáta přijímá, lze písemnost doručit v bytě, v místě podnikání, na pracovišti nebo kdekoli, kde bude zastížen.*

IV.a Varianta 1: Úzký materiální korektiv

[18] První linie judikatury uplatňuje úzký materiální korektiv doručování. Ten – zjednodušeně řečeno – spočívá v jediné možnosti materiálního zhojení nesprávného doručení, a to prokazatelném seznámení se adresáta s doručovanou písemností. Pojem adresáta se přitom důsledně odlišuje od pojmu daňového subjektu. V případě zastoupení je totiž adresátem zástupce, nikoliv daňový subjekt.

[19] První senát se ve výše citovaném rozsudku vydal právě touto cestou. V něm šlo o situaci, kdy správce daně platební výměry nesprávně doručil daňovému subjektu, který byl ovšem zastoupen. Daňový subjekt se následně sám odvolal. První senát výslovně uvedl, že *„v situaci, kdy je daňový subjekt v řízení zastoupen, doručení platebních výměrů samotnému daňovému subjektu nepředstavuje jejich účinné doručení. Takový výklad by byl jednak v rozporu se zákonnou úpravou [...], jednak by odporoval smyslu zastoupení – přenesení procesní odpovědnosti za určitou záležitost na zástupce a tím se i zbavení odpovědnosti za přebírání či jakékoli reakce na písemnosti, které měly být adresovány zástupci“* (rozsudek NSS č. j. 1 Afs 362/2016 - 36, bod 57; obdobně již rozsudek NSS ze dne 6. 3. 2009, č. j. 1 Afs 148/2008 - 73). Vypořádání této námitky poté uzavřel s tím, že *„v okamžiku, kdy se zástupce stěžovatelky s dodatečnými platebními výměry seznámil, staly se tyto dodatečné platební výměry účinně doručené. Správní spis ovšem neposkytuje jednoznačnou odpověď na to, kdy se zástupce stěžovatelky s dodatečnými daňovými výměry seznámil; zda k tomuto došlo před uplynutím lhůty pro doměření daně“* (rozsudek NSS č. j. 1 Afs 362/2016 - 36, bod 63).

[20] Navazující judikatura obsahuje dva příklady možného faktického doručení. První možností je, pokud adresát sám podal odvolání. Za těchto okolností je zřejmé, že zákonem

pokračování

předpokládaný adresát musel mít ve své dispozici napadený správní akt a materiální doručení se počítá ode dne podání odvolání (rozsudek NSS ze dne 28. 2. 2019, č. j. 10 Afs 265/2018 - 35, bod 15; totožně pak ze dne 10. 1. 2023, č. j. 2 Afs 92/2021 - 51, body 28 a 29; ze dne 31. 1. 2024, č. j. 3 Afs 329/2021 - 72, bod 17; nebo ze dne 31. 1. 2024, č. j. 6 Afs 275/2022 - 101, body 2, 33 a 34). Druhým příkladem možného materiálního doručení je nahlížení adresáta do spisu. V takovém případě považoval kasační soud písemnosti za materiálně doručené nejpozději k okamžiku nahlížení (rozsudek NSS ze dne 20. 4. 2023, č. j. 6 Afs 314/2021 - 29, bod 22).

[21] Z tohoto úzkého materiálního korektivu judikatura dovodila ještě výjimku v podobě zneužití práva – to za situace, ve které „s ohledem na následné jednání stěžovatelky je zřejmé, že tato rozhodnutí se všemi důsledky akceptovala a neměla proti nim výhrad“, jelikož „nejdříve neúspěšně požádala o povolení splátkového kalendáře a o prominutí penále, následně dlužnou částku postupně splácela“ a námitku nesprávného doručování uplatnila až po deseti letech. Přitom kasační soud připomněl, že výjimečné neuznání této námitky „neznamená, že takové vady v postupu správních orgánů budou v jiných případech benevolentně přehlíženy“ (rozsudek NSS ze dne 12. 3. 2020, č. j. 9 Ads 337/2019 - 64, body 10 až 14).

[22] Pro úplnost předkládající senát doplňuje, že takovýto úzký materiální korektiv byl aplikován i v některých případech doručování v přestupkových věcech. Nejvyšší správní soud v jednom případě odmítl nabytí právní moci rozhodnutí jeho doručením substitutovi zástupce obviněného. Jelikož „stěžovateli, resp. jeho zmocněnci nebylo žalované rozhodnutí do tohoto data řádně doručeno [...], přestupek nebyl pravomocně projednán v zákonem stanovené prekluzivní lhůtě, a došlo tudíž k zániku odpovědnosti za přestupek“ (rozsudek NSS ze dne 21. 3. 2019, č. j. 7 As 110/2018 - 23, body 16 až 18). V jiném případě kasační soud konstatoval uplynutí prekluzivní lhůty, jelikož „oznámení o zahájení řízení o přestupku provozovatele vozidla bylo doručeno pouze žalobci, a nikoliv i jeho zmocněnci, proto jeho doručení nevyvolalo žádné právní účinky; nebylo tak vůbec zahájeno [...]. S ohledem na tento závěr nemohlo dojít doručením usnesení o zahájení řízení žalobci dne 24. 6. 2019 k přerušení běhu prekluzivní lhůty“ (rozsudek NSS ze dne 5. 4. 2022, č. j. 1 As 359/2021 - 45, body 28 a 29). K materiálnímu doručení výzvy k vyjádření v jiném případě došlo podáním vyjádření přímo zástupkyní, ačkoliv bylo nesprávně doručeno obviněné (rozsudek NSS ze dne 9. 3. 2016, č. j. 3 As 167/2014 - 41).

[23] Taktéž obdobnou optikou nahlížel Nejvyšší správní soud na problematiku doručování podle § 176 odst. 5 zákona č. 361/2003 Sb., o služebním poměru příslušníků bezpečnostních sborů. V této věci soud dovodil, že „[s]těžovatelce nelze dát za pravdu ani v tom, že správní orgány nemusely jejímu zmocněnci doručovat, pokud již rozhodnutí převzala stěžovatelka. Rozhodnutí není totiž doručeno do té doby, než je doručeno zástupci (doručení samotnému účastníkovi nestačí, je-li tento v řízení zastoupen).“ Soud pak připomněl judikaturu k doručování a uvedl, že ta „vychází z obecného pravidla, podle nějž se vyžaduje doručení zástupci, je-li účastník zastoupen. Toto pravidlo se neváže na konkrétní skutkový průběh řízení“ (rozsudek NSS ze dne 23. 10. 2023, č. j. 8 As 76/2023 - 56, bod 20).

[24] Z pohledu správního soudnictví je k tomu nutné připomenout, že žalobci nejsou omezeni v okruhu žalobních námitek jejich neuplatněním v odvolacím řízení (usnesení rozšířeného senátu ze dne 26. 8. 2008, č. j. 7 Afs 54/2007 - 62, č. 1742/2009 Sb.

NSS; nověji pak např. rozsudek NSS ze dne 20. 2. 2020, č. j. 1 Afs 331/2018 - 53, body 25 až 31 a judikatura tam citovaná). Namítnutí nesprávného doručování až v žalobě tak formálně nic nebrání. Zároveň rozšířený senát již dříve dovodil, že „[n]edostatek řádného doručení napadeného správního rozhodnutí žalobci spočívající v tom, že rozhodnutí bylo v rozporu s ustanovením § 25 odst. 3 správního řádu doručeno přímo jemu, a nikoli jeho zástupci, brání bez dalšího projednání žaloby; takový nedostatek je však odstranitelný. Soud proto nejprve uloží správnímu orgánu řádně doručit napadené rozhodnutí a teprve po jeho doručení pokračuje v řízení o žalobě. Samotná vada doručení není důvodem k odmítnutí žaloby pro předčasnost“ (rozsudek rozšířeného senátu č. j. 2 As 27/2004 - 78). Standard nastavený tímto rozsudkem rozšířeného senátu je dokonce ještě přísnější, než vyplývá z výše uvedené judikatury, jelikož „není podstatné, zda žalobu podal přímo příslušný žalobce, nebo jeho zástupce, který zastupoval žalobce ve správním řízení (a který se o napadeném rozhodnutí dozvěděl jinak, než na základě řádného doručení).“ V každém případě je tak nutné uložit správnímu orgánu řádně doručit napadené rozhodnutí a až tímto doručením je správní rozhodnutí řádně oznámeno se všemi z toho plynoucími důsledky.

[25] Ve prospěch úzkého výkladu materiálního korektivu svědčí dle předkládajícího senátu zákonodárcem zvolená konstrukce doručování a úprava prekluze v § 41 a § 148 odst. 2 daňového řádu. Dle ní totiž k prodlužování lhůty pro stanovení daně dochází až oznámením rozhodnutí, nikoliv jejich vydáním [jako je tomu třeba v § 32 odst. 2 písm. b) zákona č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich], přičemž jasně formulovanou úpravu má i způsob doručování zastoupenému daňovému subjektu. Zároveň § 92 odst. 5 písm. a) daňového řádu klade odpovědnost za doručování na správce daně. V předkládané věci se otázka dotýká doručení písemnosti relevantní pro prekluzivní lhůtu (jakkoliv to obecně předkládající senát pokládá za nerozhodné – bod [34] tohoto usnesení) a úzký materiální korektiv vede k výkladu lhůty pro stanovení daně ve prospěch daňového subjektu, neboť pro účinné doručení musí být v každém případě postaveno najisto, že se správný adresát seznámil s doručovanou písemností, a plynutí lhůt se odvíjí až od tohoto okamžiku. Zároveň nic nebrání tomu, aby daňový subjekt i přes zastoupení jednal sám; takový úkon nemá vliv na existenci zastoupení (rozsudek NSS ze dne 12. 7. 2018, č. j. 5 As 38/2016 - 28, bod 28).

IV.b Varianta 2: široký materiální korektiv

[26] Druhá linie judikatury uplatňuje široký materiální korektiv doručování. Ten – zjednodušeně řečeno – spočívá ve zvažování dopadů pochybení správce daně na hmotná práva daňového subjektu.

[27] Desátý senát založil ve výše uvedené věci své úvahy právě takto. Rozhodné v jeho případě nebylo, kdy se adresát s doručovanou písemností seznámil. Ačkoliv je zřejmé, že v určité fázi řízení se adresát s rozhodnutím seznámil (jelikož mu byla daňovým subjektem udělena plná moc k podání žaloby proti tomuto rozhodnutí a následně daňový subjekt v soudním řízení zastupoval – viz rozsudek NSS č. j. 10 Afs 77/2023 - 39, bod 14), okamžik doručení stanovil odlišně od tohoto seznámení. Důležité při hodnocení materiálního doručení pro desátý senát bylo, „aby v důsledku vadného procesu nepřišel účastník o právo včas reagovat na obsah písemnosti – a takový následek nynějšího stěžovatele

pokračování

[tj. daňový subjekt] *nepostihl*“ (rozsudek NSS č. j. 10 Afs 77/2023 - 39, bod 15). Obdobně nedávno čtvrtý senát považoval za důležité, že daňový subjekt se „*s platebními výměry seznámil a byla mu ze strany správních orgánů poskytnuta dostatečná lhůta k uplatnění odvolacích námitek*“. Ačkoliv odvolání proti platebním výměrům podal zástupce daňového subjektu dne 16. 2. 2021, považoval čtvrtý senát za platné a účinné doručení právě doručení daňovému subjektu a nezaobíral se vůbec otázkou, kdo měl být adresátem písemnosti a zda byla písemnost doručena tomuto adresátovi (rozsudek NSS ze dne 30. 7. 2024, č. j. 4 Afs 320/2023 - 34, bod 22).

[28] Tento přístup vychází z oprávnění správních soudů zrušit napadené rozhodnutí pouze *pro podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, mohlo-li mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé* [§ 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.; předkládající senát obdobně poukazuje i na § 75 odst. 3 s. ř. s., který se ale pro svoji účinnost k 1. 1. 2024 na projednávanou věc neaplikuje]. Jak ke vztahu vady a nezákonnosti Nejvyšší správní soud uvedl, „*zrušit rozhodnutí pro podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem je třeba tehdy, je-li rozumně představitelné, a to i jen jako jedna z více variant toho, k čemu všemu mohlo uvedené porušení ve spojení s dalším navazujícím vývojem řízení vést, že obsah rozhodnutí o věci samé by byl v důsledku tohoto porušení jiný, a navíc nejen jiný, ale současně i nezákonný, než pokud by k porušení nedošlo*“ (rozsudek NSS ze dne 22. 3. 2017, č. j. 2 As 322/2016 - 39, bod 24).

[29] Toto pojetí aplikoval Nejvyšší správní soud také při hodnocení doručování rozhodnutí o stanovení lhůty k vyjádření se k výsledku kontrolního zjištění, které bylo nesprávně doručeno přímo daňovému subjektu namísto jeho zástupci. Ačkoliv byl zástupce daňového subjektu v určitém okamžiku taktéž vyrozuměn, kasační soud zhodnotil postup správce daně jako celek. Na základě toho učinil závěr, že „*[s]poléhání se na to, že po jedné procesní chybě již „padá“ celé další řízení, bylo ze strany stěžovatelky [tj. daňového subjektu] krátkozraké. Procesní záruky stanovené daňovým řádem nejsou samoúčelné, ale naopak mají přispívat k řádnému procesu a spravedlivé ochraně práv adresátů veřejné správy. Pokud se této ochrany stěžovatelce dostalo, není namístě tvrdit na dogmatickém postoji, že jedna izolovaná procesní chyba „potopí“ celé následující řízení*“ (rozsudek NSS ze dne 8. 9. 2016, č. j. 10 Afs 103/2016 - 45, body 9 až 16; totožně pak ze dne 10. 9. 2020, č. j. 9 Afs 161/2020 - 28, body 17 až 21).

[30] Hodnocení vlivu nesprávného doručení na zákonnost rozhodnutí lze taktéž nalézt v judikatuře Nejvyššího správního soudu k přestupkům. Za situace, kdy správní orgán nesprávně doručil výzvu k doplnění blanketního odvolání přímo obviněnému, který byl ale zastoupen, a následně odvolání nebylo doplněno a nesprávné doručení jakkoliv zhojeno, měl postup správního orgánu vliv na zákonnost (rozsudek NSS ze dne 12. 1. 2017, č. j. 5 As 60/2016 - 26).

[31] Široce se k posuzování materiálního doručení postavil i městský soud v předkládané věci. Dle jeho názoru „*myslem a účelem institutu doručování je nejen zajistit, aby byl účastník řízení, či jím zvolený zástupce seznámen s určitým úkonem orgánu veřejné moci, ale především, aby na tento úkon mohl odpovídajícím způsobem reagovat a nebyl tak v důsledku nesprávného doručení zkrácen na svých právech*“ (bod 123 napadeného rozsudku). Předkládající senát k tomu nicméně dodává, že dle jeho názoru se městský soud hodnocením obsahu a kvality stěžovatelčiných podání (body 124 až 126 napadeného rozsudku) příliš odchýlil

od jakéhokoliv materiálního korektivu uplatnitelného při doručování. Široký materiální korektiv by měl být případně založen pouze na faktu, že daňový subjekt bránil svá práva. Hodnocení kvality podání daňového subjektu – obdobné tomu provedené městským soudem – by vedlo k nepředvídatelnosti při uplatnění materiálního korektivu doručování.

[32] Ve prospěch tohoto výkladu hovoří podle předkládajícího senátu to, že doručování je pouze komunikačním prostředkem a jeho právní úprava není samoučelná. Za předpokladu, že správce daně doručí nesprávně písemnost daňovému subjektu namísto jeho zástupci, tak stále jde o doručení přímo osobě, které se celé řízení vedené správcem daně týká a o jejíž hmotná práva jde. Pokud tato osoba, v souladu se zásadou *vigilantibus iura scripta sunt* (práva patří bdělým), sama brání svá práva, není pochybení správce daně při doručování takové intenzity, aby samo o sobě způsobilo nezákonnost rozhodnutí či vedlo k marnému uplynutí lhůty pro stanovení daně. Zároveň sám daňový subjekt si musí být vědom toho, že pro účely daňového řízení si zvolil zástupce, kterému může rozhodnutí předat a instruovat jej k dalšímu postupu. Ostatně právě v projednávaném případě daňový subjekt vystupoval po celé odvolací řízení sám, v jeho rámci se dvakrát na správce daně obrátil podáním, bránil svá práva a nesprávné doručování namítl až v žalobě. Na druhou stranu má tento přístup za následek, že zmíněný princip *vigilantibus iura scripta sunt* by byl paradoxně uplatněn v neprospěch daňového subjektu – jeho aktivní přístup by měl pro něj negativní právní účinky.

IV.c Shrnutí

[33] Předkládající senát tedy shrnuje, že nedodržení zákonných pravidel doručování podle daňového řádu má v souladu se judikaturou kasačního soudu svůj materiální korektiv. Nesprávné doručení jiné osobě, než daňový řád určil, nemá samo o sobě a vždy za následek neplatnost a neúčinnost doručení a nevede k povinnosti správce daně doručování opakovat. Rozporně však judikatura kasačního soudu hodnotí, podle jakých pravidel se materiální doručení posuzuje – zda je nesprávné doručení zhojeno pouze prokazatelným seznámením adresáta s písemností (část IV.a tohoto usnesení), anebo zda se hodnotí ztráta možnosti bránit svá práva (část IV.b tohoto usnesení). Důsledkem zvoleného materiálního korektivu doručení je také různě určovaný okamžik účinného doručení.

[34] Část IV. tohoto usnesení vycházela i z judikatury vztahující se k doručování různých písemností v průběhu správních řízení, nejen těch relevantních pro běh a určení lhůty pro stanovení daně (takových písemností se nicméně týká otázka materiálního korektivu v předkládané věci). Předkládající senát k tomu dodává, že dle jeho názoru by měl být standard materiálního korektivu stejný pro doručování všech písemností podle daňového řádu, tj. bez ohledu na to, zda mají vliv na prodloužení prekluzivní lhůty [§ 148 odst. 2 písm. b), d) a e) daňového řádu] či nikoliv, zda musí být v prekluzivní lhůtě učiněny (§ 148 odst. 1 věta první daňového řádu) či nikoliv anebo zda jde o procesní (např. § 88 nebo § 88a odst. 1 daňového řádu) či konečné (např. § 147 daňového řádu) rozhodnutí.

[35] Zvolí-li rozšířený senát úzký výklad materiálního korektivu, je dle předkládajícího senátu namístež zrušit napadený rozsudek a zavázat městský soud (stejně jako v rozsudku NSS č. j. 1 Afs 362/2016 - 36, bod 63) k tomu, aby za součinnosti správce daně [§ 92 odst. 5 písm. a) daňového řádu] zkoumal, zda a případně kdy se zástupce stěžovatelky jako adresát seznámil s písemnostmi a jaký to mělo vliv na běh lhůty ke stanovení daně. Zvolí-li

pokračování

rozšířený senát široký výklad materiálního korektivu, je dle předkládajícího senátu nutné posoudit postup stěžovatelky v odvolacím řízení a ve světle toho zhodnotit okamžik doručení písemností a případné uplynutí lhůty pro stanovení daně.

[36] Otázka materiálního korektivu doručování je přítomna napříč právním řádem. Nejvyšší správní soud jej opakovaně cituje v různých situacích a v různých částech veřejného práva s dovětkem, že tyto principy platí všude obdobně (rozsudek NSS č. j. 4 Afs 320/2023 - 34, body 20 a 21; č. j. 5 As 60/2016 - 26; č. j. 8 As 76/2023 - 56, bod 20; č. j. 1 As 359/2021 - 45, bod 28; ze dne 7. 5. 2015, č. j. 7 Afs 60/2015 - 32, č. 3255/2015 Sb. NSS). Rozhodnutí rozšířeného senátu v této věci tak může potenciálně mít široké dopady na hodnocení vad doručování podle různých procesních předpisů.

V. Závěr

[37] Vzhledem k tomu, že judikatura Nejvyššího správního soudu odlišně posuzuje materiální korektiv doručování podle daňového řádu, postoupil předkládající senát věc v souladu s § 17 s. ř. s. rozšířenému senátu. Otázka předložená k rozhodnutí zní:

Za jakých podmínek lze považovat písemnost za „materiálně“ (fakticky) doručenou, pokud ji správce daně doručil v rozporu s § 41 odst. 1 daňového řádu přímo daňovému subjektu, a nikoliv jeho zástupci?

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

Rozšířený senát bude ve věci rozhodovat ve složení: Filip Dienstbier, Lenka Krupičková, Petr Mikeš, Barbara Pořízková, Ivo Pospíšil, Aleš Roztočil a Karel Šimka. Účastníci řízení mohou namítnout podjatost těchto soudců (§ 8 odst. 1 s. ř. s.) do jednoho týdne od doručení tohoto usnesení.

V téže lhůtě mohou účastníci rovněž podat svá vyjádření k právní otázce předkládané rozšířenému senátu.

V Brně dne 29. srpna 2024

Ivo Pospíšil
předseda senátu