

U S N E S E N Í

Nejvyšší správní soud rozhodl v rozšířeném senátu složeném z předsedy Filipa Dienstbiera a soudců Petra Mikeše, Lenky Krupíčkové, Barbary Pořízkové, Ivo Pospíšila, Aleše Roztočila a Vojtěcha Šimíčka v právní věci žalobkyně: **Dřevo Trust - prodej, a.s.**, se sídlem Jaromírova 80/51, Praha 2, zastoupená JUDr. Jiřím Hartmannem, advokátem se sídlem Sokolovská 5/49, Praha 8, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, 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 :

- I. Doručí-li správce daně v rozporu s § 41 odst. 1 daňového řádu písemnost namísto zmocněnci přímo daňovému subjektu, je tato písemnost materiálně doručena zmocněnci, je-li z okolností věci zřejmé, že s písemností byl zmocněnec daňového subjektu seznámen, přičemž tato skutečnost může vyplynout i z reakce daňového subjektu na doručovanou písemnost. Pokud je z okolností konkrétního případu zjevné, že postup daňového subjektu vykazuje znaky zneužití práva na právní pomoc, k existenci zastoupení se pro účely doručování nepřihlédne do doby, dokud zneužití práva trvá.
- II. Věc se vrací k projednání a rozhodnutí prvnímu senátu.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci a dosavadní průběh řízení

I.1. Vymezení sporné otázky

[1] Rozšířený senát posuzoval, zda a případně kdy lze považovat písemnost za doručenou, pokud ji správce daně doručil v rozporu s § 41 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, přímo daňovému subjektu, a nikoliv jeho zástupci.

I.2. Dosavadní průběh řízení

[2] Správce daně zahájil dne 19. 9. 2017 u žalobkyně kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2014, 2015 a 2016. Jejím výsledkem bylo vydání tří dodatečných platebních výměrů ze dne 13. 3. 2019, kterými správce daně žalobkyni doměřil daň z příjmů

za všechna kontrolovaná období v celkové výši 5 437 610 Kč a stanovil související povinnost uhradit penále. Po dobu daňové kontroly komunikoval správce daně se zástupcem žalobkyně (daňovým poradcem). Platební výměry však zaslal přímo žalobkyni do datové schránky. Žalobkyně se do své datové schránky ve lhůtě 10 dnů od dodání platebních výměrů nepřihlásila. Výměry jí tak byly doručeny posledním dnem této lhůty (23. 3. 2019) podle § 17 odst. 4 zákona č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů.

[3] Žalobkyně podala sama dne 19. 4. 2019 proti dodatečným platebním výměrům odvolání, ve kterém nicméně nenamítala jejich nesprávné doručení. V průběhu odvolacího řízení doručil žalovaný dne 22. 7. 2020 přímo žalobkyni seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzvu k vyjádření v odvolacím řízení. Žalobkyně se sama 5. 8. 2020 vyjádřila ke zjištěným skutečnostem. Žalovaný následně odvolání zamítl v záhlaví uvedeným rozhodnutím, které adresoval a doručil dne 25. 8. 2020 opět přímo žalobkyni.

[4] Žalobkyně brojila proti rozhodnutí žalovaného žalobou, kterou podala dne 23. 10. 2020 v zastoupení advokátem, odlišným od daňového poradce, který ji zastupoval v daňovém řízení. V žalobě mj. namítala nesprávné doručení dodatečných platebních výměrů a rozhodnutí o odvolání, a s ním související uplynutí lhůty pro stanovení daně (prekluzi práva doměřit daň). Městský soud v Praze uložil žalovanému usnesením ze dne 28. 4. 2023, č. j. 10 Af 34/2020-91, povinnost doručit žalobou 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 tomu došlo dne 8. 5. 2023. Městský soud posoudil rozsah plné moci, kterou žalobkyně zmocnila daňového poradce k zastupování v celém daňovém řízení, a konstatoval pochybení správců daně při doručování, neboť 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. Městský soud proto žalobu zamítl.

[5] Žalobkyně (dále „stěžovatelka“) napadla rozsudek městského soudu kasační stížností. Předně namítala uplynutí lhůty pro stanovení daně, jelikož žalovaný nesprávně doručil rozhodnutí o odvolání přímo stěžovateli, a nikoliv jejímu zástupci. Městský soud chybně aplikoval judikaturu Nejvyššího správního soudu týkající se možnosti zhojení doručení nesprávnému adresátovi, protože materiální doručení založil na schopnosti stěžovatelky bránit se odvoláním a žalobou. Tato obrana však neměla význam pro otázku faktického seznámení se zástupce stěžovatelky s písemnostmi, které je dle judikatury podmínkou materiálního doručení. Dále 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, protože se k této otázce nemohla vyjádřit. Stěžovatelka kromě stěžejní námitky prekluze práva stanovit daň namítala daňovou uznatelnost zaplacených úroků z dluhopisů, nesprávné hodnocení výsledku svědkyně a nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku pro nevypořádání zásadních žalobních námitek.

[6] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že se městský soud řídil judikaturou Nejvyššího správního soudu. Smyslem a účelem doručování je nejen zajistit, aby se

pokračování

stěžovatelka (její zástupce) seznámila s určitým úkonem orgánu veřejné moci, ale především, aby na takový úkon mohla odpovídajícím způsobem reagovat a nebyla tak v důsledku nesprávného doručení krácena na svých právech. K tomu, s ohledem na kvalitu odvolání a žaloby, nedošlo. Stěžovatelka dosáhla přezkoumání dodatečných platebních výměrů a rozhodnutí žalovaného ve shodné kvalitě, jako kdyby jí byly řádně doručeny. Doručení rozhodnutí správce daně přímo stěžovatelce bylo tudíž účinné a vyvolalo právní následky.

[7] Stěžovatelka v replice upozornila, že dle judikatury Nejvyššího správního soudu nelze účinně doručit daňovému subjektu, který je v daňovém řízení zastoupen. K materiálnímu doručení dojde tehdy, je-li prokázáno, že se zástupce daňového subjektu dozvěděl o existenci rozhodnutí. Žalovaný však neprokázal materiální doručení zástupci stěžovatelky před uplynutím lhůty pro stanovení daně. Žalovaný tedy doměřil stěžovatelce daň až po marném uplynutí prekluzivní lhůty.

II. Důvody předložení rozšířenému senátu a právní názor předkládajícího senátu

[8] Dle předkládajícího senátu existují v judikatuře Nejvyššího správního soudu dvě judikaturní linie týkající se způsobu zhojení nesprávného doručení podle daňového řádu. První linii představuje rozsudek ze dne 14. 6. 2017, č. j. 1 Afs 362/2016-36, *MAKIMA*, a druhou pak rozsudek ze dne 19. 4. 2024, č. j. 10 Afs 77/2023-39. V obou případech má doručování materiální korektiv; rozpor spočívá v jeho šíři. Předkládající senát má za to, že materiální korektiv při doručování podle daňového řádu je možné vyložit jak úzce, tak široce. Tato pojetí se však vzájemně vylučují. Z tohoto důvodu předložil rozšířenému senátu obě varianty.

[9] První linie judikatury uplatňuje úzký materiální korektiv doručování. Jedinou možností materiálního zhojení nesprávného doručení představuje prokazatelné seznámení zákonem stanoveného adresáta s doručovanou písemností. První senát v rozsudku *MAKIMA* 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 jakékoliv reagování na písemnosti, které měly být adresovány zástupci. K účinnému doručení proto je třeba, aby bylo doručeno zákonnému adresátovi platebních výměrů. [...] v okamžiku, kdy se zástupce stěžovatelky s dodatečnými platebními výměry seznámil, staly se tyto dodatečné platební výměry účinně doručené“ (rozsudek *MAKIMA*, body 57, 58 a 63; obdobně již rozsudek NSS ze dne 6. 3. 2009, č. j. 1 Afs 148/2008-73). Ve věci *MAKIMA* nebylo rozhodné, že daňový subjekt podal sám odvolání proti platebním výměrům. První judikaturní linie je tedy založena na důsledném rozlišování mezi pojmy adresát a daňový subjekt. V případě existence zastoupení je adresátem zástupce, nikoliv daňový subjekt (§ 41 odst. 1 ve spojení s § 43 odst. 1 daňového řádu), a pouze jemu lze písemnost účinně doručit. Účinné doručení nastává mj. v okamžiku, kdy se adresát (tedy zástupce účastníka) s písemnostmi prokazatelně seznámil (materiální doručení).

[10] Navazující judikatura uvádí dva příklady materiálního doručení adresátovi. Zaprvé, pokud sám zákonem určený adresát podá odvolání. V takovém případě je zřejmé, že musel mít ve své dispozici napadený správní akt, a materiální doručení nastalo okamžikem 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). Zadruhé, pokud adresát nahlédl do spisu, pak se písemnosti považují za materiálně doručené nejpozději v okamžiku nahlížení (rozsudek NSS ze dne 20. 4. 2023, č. j. 6 Afs 314/2021-29, bod 22).

[11] Předkládající senát doplnil, že Nejvyšší správní soud uplatnil úzký materiální korektiv i v některých případech doručování v přestupkových věcech a na problematiku doručování v případě služebních poměrů příslušníků bezpečnostních sborů.

[12] Z úzkého materiálního korektivu dovodila judikatura výjimku v podobě zneužití práva, a 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. Výjimečné neuznání námitky nesprávného doručení však „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).

[13] Dle předkládajícího senátu svědčí ve prospěch úzkého výkladu materiálního korektivu zákonodárcem zvolená konstrukce doručování (§ 41 odst. 1 daňového řádu) a úprava prekluze (§ 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 nynější věci jde o doručení písemnosti významné pro běh prekluzivní lhůty. 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 lhůty 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).

[14] Druhá linie judikatury uplatňuje široký materiální korektiv doručování. Písemnost je doručena, mohl-li se s ní prokazatelně seznámit účastník, i pokud nebyl zákonným adresátem. Pokud se písemnost dostala do rukou účastníkovi, je dle desátého senátu nerozhodné, zda se tak stalo navzdory nesprávnému způsobu doručení nebo navzdory doručení nesprávnému (neoprávněnému) zástupci. Podstatné je, aby účastník v důsledku vadného doručení nepřišel o právo včas reagovat na obsah písemnosti (rozsudek č. j. 10 Afs 77/2023-39, bod 15). Při posuzování okamžiku účinného doručení není tedy rozhodující, kdy se s doručovanou písemností seznámil zástupce (zákonný adresát), ale že se s písemností mohl prokazatelně seznámit přímo účastník. Obdobně rozhodl i čtvrtý senát v rozsudku ze dne 30. 7. 2024, č. j. 4 Afs 320/2023-34, *GMC Trade*, bod 22.

pokračování

[15] Nejvyšší správní soud použil široký materiální korektiv doručování i při doručování rozhodnutí o stanovení lhůty k vyjádření se k výsledku kontrolního zjištění, které správce daně nesprávně doručil přímo daňovému subjektu namísto jeho zástupci. Ačkoliv byl zástupce daňového subjektu v určitém okamžiku taktéž vyrozuměn, kasační soud zhodnotil postup správce daně jako celek a uzavřel, že jedna izolovaná procesní chyba nezpochybní celé následující řízení (rozsudek NSS ze dne 8. 9. 2016, č. j. 10 Afs 103/2016-45, *PD TECHNOLOGIE*, body 9 až 16; totožně pak ze dne 10. 9. 2020, č. j. 9 Afs 161/2020-28, *ZEMLES*, body 17 až 21).

[16] 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. a rozsudek NSS ze dne 22. 3. 2017, č. j. 2 As 322/2016-39, bod 24; shodně § 75 odst. 3 s. ř. s., který se ale pro svoji účinnost k 1. 1. 2024 na projednávanou věc neaplikuje].

[17] Hodnocení vlivu nesprávného doručení na zákonnost rozhodnutí lze nalézt i v přestupkové judikatuře. 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).

[18] Široce se k posuzování materiálního doručení postavil i městský soud ve stávající věci. Dle předkládajícího senátu se však městský soud hodnocením obsahu a kvality stěžovatelčiných podání (body 124 až 126 napadeného rozsudku) příliš odchýlil od jakéhokoli 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 by vedlo k nepředvídatelnosti při uplatnění materiálního korektivu doručování.

[19] Podle předkládajícího senátu svědčí širokému materiálnímu korektivu doručování argument, že doručování je pouze komunikačním prostředkem a jeho právní úprava není samoučelná. Pokud správce daně doručí nesprávně písemnost daňovému subjektu namísto jeho zástupci, jde o doručení přímo osobě, které se celé řízení vedené správcem daně týká a o jejíž hmotná práva se jedná. Pokud tato osoba, v souladu se zásadou *vigilantibus iura scripta sunt* (práva náleží 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. Ve stávající věci vystupovala stěžovatelka po celé odvolací řízení sama, v jeho rámci se dvakrát na správce daně obrátila podáním, bránila svá práva a nesprávné doručování namítla 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 nepříznivé právní účinky.

[20] Předkládající senát dodal, že standard materiálního korektivu by měl být 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], zda musí být v prekluzivní lhůtě učiněny (§ 148 odst. 1 věta první daňového řádu), anebo zda jde o rozhodnutí procesní (např. § 88 nebo § 88a odst. 1 daňového řádu) či konečné (např. § 147 daňového řádu).

[21] 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?*

[22] Účastníci řízení nevyužili možnosti vyjádřit se k otázce předložené rozšířenému senátu.

III. Posouzení věci rozšířeným senátem

III.1. Pravomoc rozšířeného senátu

[23] Podle § 17 odst. 1 věty první s. ř. s., *dospěje-li senát Nejvyššího správního soudu při svém rozhodování k právnímu názoru, který je odlišný od právního názoru již vyjádřeného v rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, postoupí věc k rozhodnutí rozšířenému senátu.*

[24] Předkládající senát uvedl, že nedodržení zákonných pravidel doručování podle daňového řádu má v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu svůj materiální korektiv. Nesprávné doručení nezpůsobuje samo o sobě vždy 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 tím, že se s písemností prokazatelně seznámí zákonem stanovený adresát, typicky zástupce, nebo zda postačí doručení přímo účastníkovi a hodnotí se ztráta možnosti bránit svá práva.

[25] Rozšířený senát souhlasí s předkládajícím senátem, že judikatura Nejvyššího správního soudu má dva odlišné náhledy na to, kdy jsou písemnosti dle daňového řádu materiálně doručeny.

[26] V prvé řadě je namístě upozornit, že otázkou nesprávného doručování účastníkovi namísto zástupci se rozšířený senát již zabýval, a to v rozsudku ze dne 12. 10. 2004, č. j. 2 As 27/2004-78, č. 450/2005 Sb. NSS. V něm konstatoval, že dle § 25 odst. 3 zákona č. 71/1967 Sb., správní řád (obdoba § 34 odst. 2 správního řádu a § 41 odst. 1 daňového řádu), se písemnost doručuje pouze zástupci, má-li účastník zástupce pro celé řízení. Doručení správního rozhodnutí pouze účastníkovi řízení brání rozhodnutí o žalobě, neboť správní rozhodnutí je řádně oznámeno teprve doručením zástupci účastníka řízení. Podle závěrů tohoto rozsudku ani není podstatné, zda žalobu podal přímo účastník řízení, nebo jeho zástupce, který jej zastupoval ve správním řízení a o správním rozhodnutí se tak dozvěděl jinak než na základě jeho řádného doručení. Rozšířený senát tedy trval na doručení písemnosti zástupci, přičemž materiální doručení vůbec nepřipouštěl. Jak však plyne již

pokračování

z přehledu učiněného předkládajícím senátem, toto pojetí nerespektovala ani jedna z obou větví judikatury.

[27] Rozsudky ze dne 6. 3. 2009, č. j. 1 Afs 148/2008-73 a *MAKIMA* (body 57 a 58) sice také požadovaly doručování písemností (platebních výměrů) zástupci jakožto zákonnému adresátovi. Tyto rozsudky prvního senátu, na rozdíl od výše popsaného právního názoru rozšířeného senátu, však připustily doručení prostřednictvím faktického seznámení zákonného adresáta s písemností (materiální doručení). Na tento právní názor navázala judikatura shrnutá v bodě [10] tohoto usnesení.

[28] Naproti tomu podle rozsudku č. j. 9 Ads 337/2019-64, body 10-12, je písemnost (rozhodnutí o odvolání) materiálně doručena, pokud se s ní prokazatelně seznámil přímo účastník řízení a nepřišel o právo včas reagovat na její obsah. Je nerozhodné, zda byl opomenut zástupce, jako zákonem určený adresát. Tento právní názor následují rozsudky *GMC Trade*, bod 22; a ze dne 21. 1. 2025, č. j. 4 Afs 114/2024-31, *MB PHARMA*, bod 22.

[29] K tomu rozšířený senát uvádí, že předkládající senát do této judikатурní linie zařadil též rozsudky *PD TECHNOLOGIE*, body 9 až 17; a *ZEMLES*, body 16 až 22. U nich je však podle rozšířeného senátu sporné, zda se od předchozích rozsudků neliší. I ony sice vyžadují posouzení vlivu chybného doručování na práva daňového subjektu, ale týkají se doručování jiných písemností než rozhodnutí o stanovení daně. Je proto otázkou, zdali jsou v rozporu s první judikатурní linií, která upravuje doručování platebních výměrů.

[30] Rozšířený senát si je vědom, že otázka materiálního korektivu doručování písemností se neomezuje pouze na doručování podle daňového řádu. Má zásadní význam pro posuzování účinného doručení napříč dalšími předpisy, například i v případě přestupků, kde navíc obdobně jako v případě daňového řádu úzce souvisí s otázkou zániku práva státu projednat přestupek (rozsudek ze dne 5. 4. 2022, č. j. 1 As 359/2021-45, bod 28). Klíčová je i pro účely samotného soudního řízení správního, ve kterém se od ní odvíjí otázka včasnosti žaloby proti rozhodnutí a lhůty pro její rozšíření (§ 71 odst. 2 a § 72 odst. 1 s. ř. s.). Pro založení pravomoci rozšířeného senátu však postačuje, i pokud je dán rozpor jen při posuzování účinného doručení dle daňového řádu.

[31] Takový rozpor zjevně existuje mezi první a druhou judikaturní linií týkající se doručování rozhodnutí o stanovení daně, které vedle sebe neobstojí, neboť vychází z rozdílných předpokladů účinného doručení rozhodnutí. Zatímco rozsudek *MAKIMA* (a na něj navazující judikatura) důsledně rozlišuje mezi pojmy daňový subjekt a adresát, a uzavírá, že se platební výměry doručují výhradně adresátovi a pouze v jeho případě připadá v úvahu materiální doručení; rozsudky č. j. 9 Ads 337/2019-64 a č. j. 10 Afs 77/2023-39 (a na ně navazující judikatura), tyto pojmy zaměňují a za řádné doručení považuje i materiální doručení platebního výměru (resp. rozhodnutí o odvolání) přímo daňovému subjektu nezávisle na jeho zástupci (adresátovi). Předkládající senát nemůže v posuzované věci určit okamžik účinného doručení rozhodnutí o odvolání, aniž by se alespoň od jednoho z výše uvedených právních názorů odchýlil. Pravomoc rozšířeného senátu podle § 17 odst. 1 s. ř. s. je tudíž dána.

III.2. Právní názor rozšířeného senátu

[32] Úvodem rozšířený senát poznamenává, že ačkoliv obě judikатурní linie hovoří obecně o zástupci, daňový řád zná několik druhů zástupců. Podle § 25 odst. 1 daňového řádu *zástupcem osoby zúčastněné na správě daní je a) zákonný zástupce fyzické osoby nebo opatrovník, b) ustanovený zástupce, c) zmocněnec, d) společný zmocněnec, nebo e) společný zástupce*. Ve věcech, které řešila shora uvedená judikatura, se jednalo o zmocněnce. Rozšířený senát si je vědom, že se některé právní závěry mohou významně lišit, pokud půjde o další druhy zastoupení, kromě společného zmocněnce, který je jen specifickou formou zmocněnce v případě zastupování více osob. V dalších případech totiž nepůjde o vztah vzniklý dohodou zástupce a zastoupeného, ale bude založen přímo zákonem nebo rozhodnutím. Nelze tak zejména vycházet z předpokladu důvěry mezi zástupcem a zastoupeným. I pokud se proto v dalším textu bude hovořit obecně o zástupci, rozšířený senát předesílá, že jeho úvahy se vztahují k zastoupení smluvnímu, byť samozřejmě některé závěry bude možné vztáhnout i na další zástupce.

[33] K vyřešení otázky, kdy je písemnost materiálně doručená, pokud ji správce daně v rozporu s § 41 odst. 1 daňového řádu doručil pouze zastoupenému daňovému subjektu, je nutné zodpovědět, komu mají být písemnosti doručovány (kdo je adresátem), objasnit jakým způsobem mohou být písemnosti doručeny adresátovi a právní následky doručení (ne)správné osobě.

III.2.1. Určení zákonného adresáta písemnosti v případě zastoupeného účastníka

[34] Otázka, komu má být doručováno v případě, že si určitá osoba zvolí v řízení zástupce, úzce souvisí s právem na právní pomoc.

[35] Z čl. 37 odst. 2 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“) vyplývá, že *každý má právo na právní pomoc v řízení před soudy, jinými státními orgány či orgány veřejné správy, a to od počátku řízení*. Základní právo na právní pomoc zaručuje každému, aby se mohl nechat v řízení zastupovat osobou znalou práva, kterou bude zpravidla advokát (nález Ústavního soudu ze dne 1. 9. 2020, sp. zn. II. ÚS 1866/20, bod 16). Materiální podstatou tohoto základního práva je vyrovnaní šancí smysluplně a účelně vést správní a soudní řízení tak, aby nikdo nebyl znevýhodněn svým informačním deficitem. Tím je naplňován též princip rovnosti účastníků řízení. Dalšími účely zastoupení může být i nezávislý pohled na řešenou problematiku a s tím související emoční odstup od věci nebo prosté přenechání starosti o obstarání věci jinému.

[36] Aby zástupce mohl právní pomoc poskytovat, musí mít možnost posoudit úkony, které orgán veřejné moci směřuje vůči účastníkovi, a v případě potřeby na ně v zastoupení účastníka reagovat. O takových úkonech se tedy musí v první řadě dozvědět. Právo na právní pomoc pak zahrnuje i to, že účastník nemusí být v řízení sám nadále aktivní, pokud není z určitých důvodů nezbytné, aby některý úkon v řízení učinil osobně. Avšak i tehdy, kdy má účastník něco osobně vykonat, je v zásadě třeba, aby se o tom dozvěděl zároveň zástupce. Jeho úkolem je totiž také to, aby byl účastníkovi nápomocen, i pokud má úkon provést sám.

pokračování

[37] K obdobným závěrům dospěl i Ústavní soud. V nálezu ze dne 26. 7. 2006, sp. zn. II. ÚS 90/06, považoval za porušení čl. 36 odst. 1 Listiny, tedy zajištění práva na přístup k soudu, pokud soud v rozporu s pravidly v občanském soudním řádu nedoručoval veškeré písemnosti zástupci, kterého si účastník zvolil v souladu s čl. 37 odst. 2 Listiny, ale pouze účastníkovi. Tento postup soudu totiž zástupci znemožňoval činit úkony za účastníka. Obdobně Ústavní soud v nálezu ze dne 1. 6. 2020, sp. zn. II. ÚS 464/20, považoval mj. za porušení čl. 37 odst. 2 Listiny, pokud bylo usnesení o zamítnutí žádosti odsouzeného o podmíněné propuštění z výkonu trestu odnětí svobody doručeno pouze odsouzenému, a nikoliv jeho obhájkyňi. Odsouzený v důsledku toho nemohl využít práva na právní pomoc, protože obhájkyňe byla tímto postupem zbavena možnosti reagovat na skutkovou a právní argumentaci odůvodnění usnesení soudu prvního stupně (zejména body 14 a 21 odůvodnění nálezu).

[38] Obdobně Nejvyšší soud například v usnesení ze dne 27. 9. 2001 sp. zn. 20 Cdo 2682/99, dospěl k závěru, že pokud byla výzva k doplnění odvolání doručena účastníkovi, a nikoliv jeho zástupci, nemohlo toto doručení spustit běh lhůty k odstranění vad. V rozsudku ze dne 9. 1. 2014, sp. zn. 28 Cdo 896/2013, Nejvyšší soud konstatoval, že chybné doručení předvolání k ústnímu jednání na adresu pobočky advokátní kanceláře představuje vadu, jež mohla způsobit nesprávné rozhodnutí ve věci, ačkoliv předvolání obdržel i účastník řízení.

[39] Základní právo na právní pomoc se podle čl. 37 odst. 2 Listiny neomezuje pouze na soudní řízení, ale vztahuje se také na řízení vedené orgány veřejné správy. I správní orgány tedy musí zohlednit, že je účastník řízení zastoupen advokátem či jinou osobou znalou práva (např. daňovým poradcem), a doručovat písemnosti zejména tomuto zástupci, který má věc vyřizovat a naplňovat tak právo účastníka na právní pomoc.

[40] Rozšířený senát bere v potaz, že v řízení před správními orgány mohou častěji než v řízení před soudy vystupovat jako zástupci účastníků řízení nejen osoby znalé práva. Půjde však zpravidla o osoby, k nimž má účastník řízení důvěru z jiného důvodu. Ani daňový řád nijak neomezuje osoby, které mohou v daňovém řízení zastupovat. V případě profesionálních poradců sice stanoví určitá specifická práva, jako například ustanovení o ochraně mlčenlivosti uložené poradci v § 255 daňového řádu, ale pravidla pro doručování zástupcům jsou shodná. V daňovém řízení tak může být zmocněncem i osoba neznalá práva (obecný zmocněnec, pokud nemá právní vzdělání). Často však zástupcem bude osoba práva znalá, zejména advokát či daňový poradce. Pokud pak příslušný procesní předpis nerozlišuje mezi doručováním zástupci se znalostí práva a zástupci bez této znalosti, je třeba daná pravidla vykládat tak, aby vyhověla ústavněprávním požadavkům na respektování práva na právní pomoc podle čl. 37 odst. 2 Listiny. Nejčastěji se totiž budou vztahovat právě na právní profesionály, jejichž prostřednictvím se toto právo uskutečňuje. Na tom nic nemění, že někdy mohou dopadnout i na osoby, na které by se čl. 37 odst. 2 Listiny nevztahoval. Navíc důvody zastoupení budou často obdobné. I u jiných zmocněnců půjde zpravidla o důvěru ze strany zmocnitelů, že zmocněnec zařídí záležitost lépe, než by ji uměl zařídit zmocnitel.

[41] Daňový řád tato ústavněprávní východiska respektuje. Podle jeho § 41 odst. 1 totiž platí, že *má-li osoba, které je písemnost doručována, zástupce, doručují se písemnosti pouze tomuto zástupci, a to v rozsahu jeho oprávnění k zastupování*. Dle § 41 odst. 2 daňového řádu současně platí, že *má-li osoba, jejíž poměry jsou doručovanou písemností dotčeny, vykonat něco*

osobně, doručuje se písemnost jí i jejímu zástupci. Dnem doručení rozhodným pro počátek běhu lhůty je při souběžném doručování této osobě i jejímu zástupci den doručení písemnosti, který nastane později. Adresátem písemnosti je tak standardně pouze zástupce v rozsahu oprávnění k zastupování a výhradně jemu mají být písemnosti doručovány. Avšak i v případě, že má osoba něco vykonat osobně, musí být písemnosti doručeny i jejímu zástupci.

[42] To, že se v případě zastoupení má doručovat primárně zástupci, je pravidlo prolínající se právním řádem. Obdobně jako v daňovém řádu je upraveno v § 50b odst. 1 a 4 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád; v § 62 odst. 2 zákona č. 141/1961 Sb., trestní řád; v § 34 odst. 2 správního řádu (přiměřeně rozsudek rozšířeného senátu č. j. 2 As 27/2004-78); nebo například v § 176 odst. 5 zákona o služebním poměru příslušníků bezpečnostních sborů (rozsudek ze dne 23. 10. 2023, č. j. 8 As 76/2023-56, bod 20).

III.2.2. Způsoby doručení písemnosti zákonnému adresátovi

[43] Od určení zákonného adresáta je třeba odlišovat způsob doručení písemnosti tomuto adresátovi. Zákonem předvídané způsoby doručování písemností jsou upraveny v § 39 daňového řádu. Půjde například o doručení přímo při ústním jednání, nebo elektronicky do datové schránky. Pokud je doručeno podle pravidel upravených v § 39 a následujících daňového řádu, je doručeno řádně a nevzniká žádný výkladový problém. Složitější je situace v těch případech, kdy k řádnému doručení v souladu se zákonnými pravidly nedošlo, nicméně adresát se s písemností seznámil jiným způsobem.

[44] Rozsudek rozšířeného senátu č. j. 2 As 27/2004-78, vycházel z toho, že musí být doručeno vždy řádně. Odmítl totiž spojit účinky doručení s tím, že se zástupce o napadeném rozhodnutí dozvěděl jinak než na základě řádného doručení. Tento právní názor nicméně překonal fakticky později sám rozšířený senát v rozsudku ze dne 17. 2. 2009, č. j. 2 As 25/2007-118, č. 1838/2009 Sb. NSS. Sice v něm nehovořil o materiálním doručování, ale o fikci doručení. Obsahově se však jednalo o totéž, tedy nikoliv o fikci, ale o faktické seznámení adresáta (tam účastníka řízení) s doručovanou písemností jiným způsobem než řádným doručením (viz zejména bod 60 citovaného rozsudku). Obdobně se k materiálnímu doručování přihlásil i Ústavní soud. Konkrétně lze odkázat na nálezy ze dne 11. 7. 2017, sp. zn. II. ÚS 1577/16, bod 14; ze dne 9. 4. 2019, sp. zn. III. ÚS 3851/18, bod 14; nebo ze dne 26. 4. 2022, sp. zn. IV. ÚS 3026/20. V nich se Ústavní soud přiklonil k přednosti materiálního přístupu k doručování soudních písemností, přičemž není důvod neaplikovat dané závěry i na doručování písemností ve správním (daňovém) řízení. V bodě 70 posledně zmíněného nálezu uvedl: „*Zákonná pravidla doručování nejsou samoúčelná, nýbrž slouží ochraně procesních práv účastníka řízení, který musí mít při výkonu svých práv a povinností, a to i procesní povahy, jistotu o obsahu doručovaného rozhodnutí. Při posuzování, zda došlo k řádnému doručení, nutno uplatňovat materiální přístup, pro nějž je podstatné, že se adresát mohl s obsahem doručované písemnosti seznámit.*“ Ke stejnému závěru ostatně docházela i judikatura týkající se doručování podle daňového řádu. Jak bylo rekapitulováno shora, rozsudek *MAKIMA* a na něj navazující judikatura dospěl také k závěru, že je-li adresát s obsahem písemnosti prokazatelně obeznámen, potom otázka, zda bylo doručení vykonáno zákonem předepsaným způsobem, nemá význam. Nedodržení zákonné formy tedy samo o sobě neznamená, že se doručení musí vždy zopakovat. Z rozsudku rozšířeného senátu č. j. 2 As 27/2004-78 proto nelze dále vycházet.

pokračování

[45] Pro úplnost lze zmínit, že s materiálním způsobem doručení nově výslovně počítá i daňový řád, byť poněkud nesystémově, jen pokud jde o doručení rozhodnutí. Podle jeho § 101 odst. 6, ve znění účinném od 1. 1. 2021, platí, že *se oznámením rozhodnutí pro účely tohoto zákona rozumí doručení rozhodnutí nebo jiný prokazatelný způsob seznámení příjemce s obsahem rozhodnutí*. Lze to však považovat jen za jistou nedůslednost zákonodárce, protože není důvod materiální doručování neaplikovat i v jiných situacích.

[46] To, zda a kdy se zákonný adresát s doručovanou písemností prokazatelně seznámil, může být někdy lehce zjistitelné, například pokud to zákonný adresát sám uvede v některém svém podání. Jindy půjde o logickou dedukci z dalších kroků účastníka. Typické příklady, které již řešila judikatura (viz bod [10] shora), jsou situace, kdy adresát proti písemnosti brojil opravným prostředkem, nebo nahlížel do spisu, v němž byla založena. V obou těchto případech totiž bylo zřejmé, že se písemnost dostala do dispozice jejího adresáta. V případě nahlédnutí do spisu je evidentní i to, že se adresát s písemností seznámil právě při nahlížení do spisu. V případě podání opravného prostředku, který s obsahem písemnosti věcně polemizuje, je zřejmé, že se s písemností adresát musel seznámit nejpozději v den sepsání opravného prostředku. Materiální doručení tedy nastává nejpozději okamžikem podání opravného prostředku adresátem (případně dnem jeho sepsání), popř. jeho nahlédnutím do spisu, ledaže by byl prokázán dřívější okamžik, kdy se adresát s obsahem písemnosti seznámil. V případě podání opravného prostředku však samozřejmě nemůže jít pouze o blanketní podání, protože z něj zpravidla nepůjde s jistotou dovodit, že se zákonný adresát seznámil i s obsahem rozhodnutí, ale pouze to, že se seznámil s tím, že rozhodnutí existuje. Další dva příklady uvedlo usnesení rozšířeného senátu čj. 2 As 25/200-118 v podobě seznámení se s písemností v jiném řízení nebo jejího předání jiným účastníkem řízení (bod 60).

[47] Rozšířený senát dochází k závěru, že mezi případy materiálního doručení zmocnění účastníka je však třeba řadit i situaci, kdy opravný prostředek či jinou reakci nepodá zástupce, ale účastník, nicméně z podání je zřejmé, že byl naplněn stěžejní účel zastoupení. Jak bylo rozebráno shora v části III.2.1, účelem doručování zástupci je to, aby mohl účastníka kvalifikovaně zastupovat v řízení a vyrovnávat jeho informační deficit. Má-li však zastoupení plnit svůj účel a účastník se rozhodne učinit nějaký úkon v řízení sám, je třeba, aby o něm se svým zástupcem komunikoval.

[48] Pro vztah smluvního zastoupení je také klíčová důvěra mezi zástupcem a zastoupeným. V případě advokátů a daňových poradců jsou důvěra mezi nimi a klientem, stejně jako poskytování nezbytné součinnosti ze strany klienta, považovány za klíčové pro trvání zastoupení (§ 20 odst. 2 zákona č. 85/1996 Sb., o advokacii, § 6 odst. 3 zákona č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců České republiky). I pro běžné zastoupení je typické, že zmocněnec může kdykoliv odvolat zmocnění, pokud není ujednáno jinak (§ 442 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník). Právě možnost odvolat kdykoliv zmocnění je odrazem toho, že i zde hraje důvěra v zástupce stěžejní roli. Pro udržení důvěry je nepochybně nezbytné, aby zástupce věděl o krocích, které ve věci činí zastoupený. Kroky zmocnitele totiž mohou ovlivnit další procesní strategii zmocněnce v řízení.

[49] Pokud tedy účastník učiní vůči správci daně podání obsahově reagující na doručenou písemnost sám, je třeba vycházet z toho, že o svém podání a s ním související doručovanou písemností vyrozumí nejpozději v den učinění tohoto podání i svého zástupce. S ohledem na principy vztahu zastoupení totiž měl a mohl účastník se zástupcem učinění podání konzultovat, nebo o něm zástupce alespoň vyrozumět, stejně jako o obsahu doručované písemnosti.

[50] To samozřejmě neplatí tehdy, kdy je již z podání samotného zřejmé, že tomu tak nebylo, nebo o tom existují závažné pochybnosti. Tak tomu bude například u blanketního podání, které může zmocnitel podat pouze z důvodu právní jistoty v domněnku, že kvalifikované podání učiní zástupce na základě jemu doručeného rozhodnutí. Stejně nemůže daný předpoklad platit u podání, ve kterém účastník uvede, že bylo chybně doručováno jemu, a ne zástupci a bude žádat, aby správce daně písemnost doručil zástupci. Daný závěr nelze vztáhnout ani na situaci, kdy bude evidentní, že je účastník významně omezen v možnosti se zástupcem komunikovat. Tak tomu může být například tehdy, kdy je omezen na osobní svobodě.

[51] Stejně tak materiální doručení zástupci nelze dovozovat ani tehdy, pokud účastník řízení na doručenou písemnost nereaguje. V takovém případě totiž sám úkony nečiní, například proto, že se spoléhá na to, že věc za něj zařídí jeho zástupce, kterému mělo být doručováno. I zde účastník může vycházet z toho, že jemu bylo doručováno pouze nadbytečně, vedle doručení zástupci. Ostatně v takovém případě, kdy je účastník po doručení písemnosti nečinný, by měl naopak upozornět správce daně a lze po něm požadovat, aby si sám případně ověřil, zda doručoval správnému adresátovi.

[52] Tyto závěry na první pohled odpovídají druhé judikатурní linii. Tak tomu však je jen zdánlivě. Druhá judikaturní linie totiž připouštěla, že nastanou účinky materiálního doručení osobě, která není adresátem písemnosti (zastoupenému daňovému subjektu), aniž by řešila účinky doručení vůči adresátovi (zástupci). Rozšířený senát i nadále trvá na tom, že musí být doručeno zástupci. Pouze připouští, že materiální doručení lze prokázat i tím způsobem, že zastoupený účastník kvalifikovaně na písemnost reaguje, s čímž je spojen i předpoklad, že s písemností seznámil zástupce. Na rozdíl od druhé judikaturní linie tak účinky doručení nenastanou již okamžikem vadného doručení písemnosti účastníkovi, ale až ke dni, kdy účastník kvalifikovaně reaguje.

[53] Pokud předkládající senát upozorňoval na to, že hodnocení kvality podání daňového subjektu by vedlo k nepředvídatelnosti při uplatnění materiálního korektivu doručování, pak rozšířený senát nepředpokládá, že by to mělo při nyní zvolené konstrukci činit větší problém. Jak bylo popsáno shora, s ohledem na principy zastoupení je třeba vycházet z toho, že zástupce a zastoupený spolu komunikují, i pokud chce účastník učinit určitý úkon samostatně. Pokud tomu tak není, musí být zřejmé již z učiněného podání, že zastoupený věc se zástupcem nekonzultoval. Typicky buď proto, že není schopen věcně reagovat (blanketní podání) nebo, že sám na pochybení při doručování upozorňuje. Nepůjde tedy o vágní hodnocení kvality učiněného podání, ale o posouzení toho, zda je ze všech okolností zjevné, že předpoklad komunikace mezi zástupcem a zastoupeným neplatí.

pokračování

[54] Domněnka součinnosti zastoupeného se zástupcem není v rozporu s nálezy Ústavního soudu, ani judikaturou Nejvyššího soudu (viz body [37] a [38]). Přestože oba soudy shodně vyslovily, že vada v doručování může mít vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci, učinily tak tehdy, pokud na vadně doručenou písemnost nereagoval zástupce ani zastoupený. V tom se nyní posuzovaná věc odlišuje.

III.2.3. Právní následky (ne)doručení písemnosti zákonnému adresátovi

[55] Doručení písemnosti ať již způsobem upraveným v § 39 daňového řádu, nebo materiálním doručením, představuje účinné doručení, tj. vyvolává právní následky, které s ním zákon spojuje. Za účinné doručení naopak nelze označit doručení písemnosti samotnému daňovému subjektu, pokud je zastoupen. To by bylo nejen v rozporu se zcela jasným textem zákona, ale i v rozporu se shora popsány ústavněprávními východisky zastoupení.

[56] Pravidlo o doručování písemností výlučně zástupci daňového subjektu odpovídá smyslu a účelu zastoupení. Při posuzování účinného doručení dle § 41 odst. 1 daňového řádu se tudíž uplatní argument *a contrario*: není-li doručeno zástupci daňového subjektu, pak není doručeno účinně (shodně rozsudek *MAKIMA*, bod 57). Zjednodušeně řečeno, účinky doručení v takovém případě nenastanou a na tuto situaci je třeba hledět stejně, jako kdyby písemnost vůbec doručena nebyla.

[57] Dopady s tím spojené se budou lišit podle důsledků, které jsou s doručením písemnosti spojeny. Pokud jde například o vadné doručení rozhodnutí, účinky spojené s jeho doručením (běh lhůty pro podání opravného prostředku, nástup právní moci apod.) nastanou až dnem jeho doručení, byť materiálního. U nedoručených listin, které jsou důležité pro ochranu procesních práv účastníka, půjde o vadu řízení, u níž bude namístě zkoumat, zda mohla mít vliv na zákonnost, popřípadě správnost napadeného rozhodnutí (výslovně § 75 odst. 3 s. ř. s. ve znění účinném od 1. 1. 2024, dříve dospívala k témuž závěru judikatura jako např. rozsudky ze dne 28. 4. 2004, č. j. 7 A 125/2001-39, č. 509/2005 Sb. NSS, a ze dne 16. 3. 2004, č. j. 7 A 163/2002-53, č. 629/2005 Sb. NSS, nebo rozsudky *PD TECHNOLOGIE* a *ZEMLES*).

III.2.4. Zneužití práva

[58] Rozšířený senát dodává, že výjimečně mohou nastat situace, kdy bude ze všech okolností věci zřejmé, že daňový subjekt vědomě udržuje správce daně ohledně jím doručovaných písemností v omylu. Například proto, že si správce daně chybně vyložil rozsah zastoupení, nebo prostým opomenutím. V takovém případě by bylo možné uvažovat o aplikaci zákazu zneužití práva.

[59] Zákaz zneužití práva představuje obecný korektiv, který je od 1. 4. 2019 výslovně zakotven v § 8 odst. 4 daňového řádu, dle kterého *se při správě daní nepřihlíží k právnímu jednání a jiným skutečnostem rozhodným pro správu daní, jejichž převažujícím účelem je získání daňové výhody v rozporu se smyslem a účelem daňového právního předpisu*. Jde však o princip, který vyplývá již z principů právního státu (čl. 1 odst. 1 Ústavy). Je tedy součástí právního řádu i bez výslovného zákonného ustanovení (nález Ústavního soudu ze dne 4. 12. 2024, sp.

zn. Pl. ÚS 41/23, bod 99; nebo rozsudek rozšířeného senátu ze dne 16. 10. 2008, č. j. 7 Afs 54/2006-155, č. 1778/2009 Sb. NSS, *Komerční banka*, bod 68). Zákaz zneužití práva je nejzazší reakcí na záměrný výkon práva v rozporu s jeho smyslem a účelem, a proto musí být uplatňován restriktivně a za pečlivého poměření s jinými obdobně důležitými principy vlastními právnímu řádu, zejména s principem právní jistoty (usnesení rozšířeného senátu ze dne 27. 5. 2010, č. j. 1 As 70/2008-74, č. 2099/2010 Sb. NSS, *Ateliér pro životní prostředí*, bod 28).

[60] Jak bylo rozebráno v části III.2.1, primárním účelem zastoupení je vyrovnávat informační deficit zastoupeného tím, že mu je poskytována kvalifikovaná právní pomoc zejména právním profesionálem, výjimečně jinou osobou, k níž má zastoupený důvěru. Z toho též vyplývá, že za zmocnitele komunikuje se správcem daně primárně zmocněnec. Existence zastoupení zastoupeného zbavuje též bezprostřední odpovědnosti za sledování průběhu řízení. Pokud však daňový subjekt udržuje správce daně v omylu ohledně existence zastoupení, typicky tím, že přes nesprávné doručení následně sám opakovaně jedná v řízení jako by jeho zastoupení zaniklo, je evidentní, že cíl zastoupení již nespočívá v zákonem předvídaných důvodech, ale například v tom, aby v důsledku udržování správce daně v omylu uplynula lhůta pro stanovení daně. V takovém případě se pak jedná o zneužití práva na právní pomoc k zákonem nedovolenému účelu a bude namísto k zastoupení vůbec nepřihlížet, a to i pokud jde o prvotní vadné doručení, jestliže následně daňový subjekt udržuje záměrně správce daně v omylu. Účinky doručení pak nastanou již ke dni doručení písemnosti účastníkovi, protože se na něj bude hledět, jako kdyby vůbec zastoupen nebyl.

[61] Jiný příklad zneužití práva již řešený v judikatuře představovala situace, kdy daňový subjekt vznesl odvolací námitku neúčinného doručení po mnoha letech od vydání platebního výměru, který dobrovolně plnil. Dlouholeté prodlení s odvoláním za těchto okolností totiž směřovalo výlučně k vyvázání se z povinnosti platit daň (respektive v dané věci dlužné pojistné), ačkoliv si musel být daňový subjekt chybného doručení nepochybně vědom dříve (rozsudek č. j. 9 Ads 337/2019-64, bod 14).

[62] Uvedené důsledky samozřejmě mohou trvat jen do doby, kdy trvá zneužívání práva na právní pomoc. Jakmile tedy například daňový subjekt správce daně upozorní, že doručuje vadně, při doručování další písemnosti je třeba již trvat na doručení písemnosti zástupci.

III.3. Shrnutí

[63] Doručí-li správce daně v rozporu s § 41 odst. 1 daňového řádu písemnost namísto zmocněnci přímo daňovému subjektu, je tato písemnost materiálně doručena zmocněnci, je-li z okolností věci zřejmé, že s písemností byl zmocněnec daňového subjektu seznámen, přičemž tato skutečnost může vyplynout i z reakce daňového subjektu na doručovanou písemnost. Pokud je z okolností konkrétního případu zjevné, že postup daňového subjektu vykazuje znaky zneužití práva na právní pomoc, k existenci zastoupení se pro účely doručování nepřihlédne do doby, dokud zneužití práva trvá.

[64] Pro názornost ještě rozšířený senát poskytuje schéma nejčastějších situací, které mohou nastat, pokud správce daně doručil vadně namísto zmocněnci přímo daňovému subjektu:

pokračování

- a) *Na písemnost reaguje zmocněnec.* Účinky materiálního doručení zmocněnci nastanou ke dni reakce zmocněnce, pokud nebude z podání zřejmé, že se s písemností neseznámil (pak nastanou), nebo pokud nebude zřejmé, že se s písemností seznámil již dříve (pak nastanou ke dni, kdy se seznámil).
- b) *Na písemnost reaguje zmocnitel.* Pokud zmocnitel obsahově reaguje na podání (nejde o blanketní podání), nežádá o doručení písemnosti zástupci a není zřejmé, že možnost zmocnitele vyrozumět zmocněnce je nemožná nebo výrazně omezená (například z důvodu omezení osobní svobody), nastanou účinky materiálního doručení zmocněnci ke dni reakce zmocnitele.
- c) *Na písemnost nereaguje ani zmocněnec, ani zmocnitel, ale je zřejmé, že se zmocněnec s písemností seznámil.* Účinky materiálního doručení nastanou ke dni, kdy se zmocněnec s písemností prokazatelně seznámil (například nahlížením do spisu).
- d) *Na písemnost nereaguje ani zmocněnec, ani zmocnitel, přičemž z ničeho nevyplyvá, že se zmocněnec s písemností seznámil.* Účinky doručení nastanou.
- e) *Zmocnitel udržuje správce daně v omylu o existenci zastoupení.* S ohledem na okolnosti může jít o zneužití práva. V takovém případě by se hledělo na daňový subjekt, jako by nebyl zastoupen a účinky doručení nastanou již ke dni doručení písemnosti daňovému subjektu.

[65] Rozšířený senát shora uvedené závěry učinil s ohledem na projednávanou věc na půdorysu daňového řádu a smluvního zastoupení. Jak ale poukázal předkládající senát, důsledky doručení písemnosti pouze zastoupenému namísto zástupci se řeší i v řízeních vedených na základě jiných procesních předpisů. S tímto obecným východiskem rozšířený senát souhlasí, považoval však za dostatečné učinit své závěry ve vztahu k právní úpravě rozhodné pro nyní projednávanou věc.

IV. Závěr

[66] Rozšířený senát zvažoval, zda má obecné závěry aplikovat na nyní projednávanou věc, což zpravidla činí. Dospěl však k závěru, že je v nyní projednávané věci vhodnější, aby tuto aplikaci provedl předkládající senát. Rozšířený senát totiž dospěl i k dosud nejudikovaným závěrům a je vhodné, aby účastníci řízení měli možnost na ně v řízení před Nejvyšším správním soudem reagovat, pokud jde o aplikaci na projednávanou věc. Zároveň se nejedná o jedinou otázku, která byla vznesena v kasační stížnosti. Tento postup by tedy mohl vést k dalšímu prodloužení řízení, aniž by byla věc před Nejvyšším správním soudem skončena. Oproti tomu vrácení věci umožní účastníkům reagovat na podrobné právní závěry, a i pokud předkládající senát nedojde k závěru, že došlo k zániku práva vyměřit daň, bude moci věc rovnou skončit vypořádáním zbývajících kasačních námitek. S ohledem na to rozšířený senát v souladu s § 71 odst. 1 Jednacího řádu Nejvyššího správního soudu vrací věc prvnímu senátu k projednání a rozhodnutí.

Poučení: Proti tomuto usnesení **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 5. listopadu 2025

Filip Dienstbier

předseda rozšířeného senátu