



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Radovana Havelce a soudců JUDr. Tomáše Rychlého a JUDr. Faisala Husseiniho v právní věci žalobkyně **medirent s.r.o., v likvidaci**, se sídlem Praha 4, Jurkovičova 962/16, zastoupené JUDr. Ondřejem Moravcem, Ph.D., advokátem se sídlem Hradec Králové, Malé náměstí 124, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 12. 12. 2024, č. j. 10 Af 24/2023 - 45,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žádnému z účastníků **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

[1] Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) rozhodnutím ze dne 19. 4. 2023, č. j. 3225844/23/2011-52522-107783, zamítl odvolání žalobkyně proti jím vydanému dodatečnému platebnímu výměru na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2018 ze dne 12. 4. 2022, č. j. 3036899/22/2011-52522-107783 (dále jen „dodatečný platební výměr“), a odvolací řízení zastavil, jelikož žalobkyně podala odvolání opožděně. Žalovaný rozhodnutím ze dne 23. 10. 2023, č. j. 34895/23/5200-11432-711778, zamítl odvolání žalobkyně proti rozhodnutí o zastavení řízení a toto rozhodnutí potvrdil.

[2] Proti napadenému rozhodnutí brojila žalobkyně žalobou, kterou Městský soud v Praze zamítl rozsudkem označeným v záhlaví.

[3] Městský soud předně konstatoval, že rozsah přezkumu je omezen pouze na otázku včasnosti odvolání, nikoli na věcnou správnost stanovení daně. Klíčovým bodem bylo posouzení, zda měly být písemnosti (výzva k podání dodatečného daňového přiznání a dodatečný platební výměr) doručovány zmocněnkyni žalobkyně, či přímo žalobkyni. Městský soud dospěl k závěru, že plná moc udělená Ing. J. F. byla speciální a vztahovala se výhradně na zpracování a podání řádného daňového přiznání za rok 2018, nikoli na doměřovací řízení. Dodatečný platební výměr proto správce daně doručil správně přímo žalobkyni, a to do její datové schránky fikcí dne 22. 4. 2022. Lhůta pro podání odvolání uplynula dne 23. 5. 2022, a odvolání podané dne 24. 3. 2023 bylo proto opožděné.

[4] Městský soud se ztotožnil s názorem žalovaného, že doručení bylo provedeno správně, a to i přes tvrzení žalobkyně o jejím nefunkčním vnitřním uspořádání. Uvedl, že absence jednatele či přístupových údajů do datové schránky je soukromoprávní otázkou, která jde k tíži daňového subjektu. Žalobkyně neprokázala, že by tento stav nezavinila, a tudíž nebyly splněny podmínky pro neúčinnost doručení. Vzhledem k tomu, že opožděnost odvolání byla prokázána, správce daně postupoval správně, zamítl-li odvolání a řízení zastavil dle § 113 odst. 1 písm. c) daňového řádu.

[5] Žalobkyně, dále jen „stěžovatelka“ napadla rozsudek městského soudu kasační stížností z důvodů, které podřazuje pod § 103 odst. 1 písm. a) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[6] Stěžovatelka brojí proti napadenému rozsudku ze tří důvodů: (1) nesprávné právní posouzení rozsahu plné moci udělené Ing. J. F., (2) nesprávné právní posouzení důsledků vadného doručení výzvy k podání řádného daňového přiznání a (3) nezohlednění absence statutárního orgánu oprávněného přistupovat do datové schránky.

[7] K prvnímu důvodu stěžovatelka namítá, že plná moc byla udělena k *průběžnému zastupování* právnické osoby, nikoli k *jednorázovému úkonu*, a že správce daně měl respektovat účel a smysl zastoupení. Výzva k podání řádného daňového přiznání byla doručena přímo žalobkyni, zmocněná daňová poradkyně o ní nebyla vyrozuměna, což znemožnilo včasné podání daňového tvrzení. Správce daně následně komunikoval s daňovou poradkyní, což podle stěžovatelky svědčí o tom, že existenci jejího zmocnění uznával. Měl proto postupovat podle § 28 odst. 2 daňového řádu a vyzvat stěžovatelku k odstranění nedostatků plné moci.

[8] K druhému důvodu stěžovatelka uvádí, že neobstojí závěr městského soudu, podle kterého vada doručení neměla vliv na zákonnost rozhodnutí. Stěžovatelka neměla objektivní možnost se s výzvou k podání řádného daňového přiznání seznámit, protože nikdo neměl přístup do datové schránky. V důsledku toho nemohla reagovat na výzvu správce daně a předejít nutnosti podání dodatečného daňového přiznání.

pokračování

[9] Konečně stěžovatelka namítá, že v rozhodném období neměla statutární orgán, a správce daně jí měl proto podle § 26 odst. 1 písm. b) daňového řádu ustanovit zástupce, neboť zde nebyla osoba způsobilá jednat jménem společnosti.

[10] Žalovaný se ve svém vyjádření ke kasační stížnosti plně ztotožňuje s právními závěry městského soudu a odkazuje na odůvodnění napadeného rozsudku, své vyjádření k žalobě a jeho doplnění. Uvádí, že kasační stížnost v části pouze opakuje žalobní námitky bez konkrétní polemiky se závěry soudu, a neměla by proto být v této části projednána ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s. K otázce rozsahu plné moci Ing. F. žalovaný uvádí, že byla udělena výhradně ke *zpracování a podání řádného daňového přiznání za rok 2018*, nikoli k *zastupování v doměřovacím řízení*. Výklad jejího obsahu stěžovatelkou je nepřiměřeně extenzivní. Výzva k podání dodatečného daňového přiznání i dodatečný platební výměr byly proto správně doručeny přímo stěžovateli. K námitce absence statutárního orgánu stěžovatelky žalovaný uvádí, že doručování do datové schránky bylo zákonné, neboť stěžovatelka neprokázala, že stav bez přístupu do datové schránky nezavinila. Naopak, výmazy jednatelů byly učiněny na návrh společníků. K námitce vadného doručení výzvy k podání řádného daňového přiznání žalovaný konstatoval, že tato výzva není rozhodná pro posouzení včasnosti odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru. Doměřovací řízení bylo zahájeno marným uplynutím lhůty ve výzvě k podání dodatečného přiznání, daň byla stanovena dokazováním, a odvolání bylo podáno opožděně. Správce daně proto postupoval správně, pokud odvolání zamítl a řízení zastavil podle § 113 odst. 1 písm. c) daňového řádu. Námitka ohledně povinnosti ustanovit zástupce podle § 26 odst. 1 písm. b) daňového řádu, pak nebyla stěžovatelkou uplatněna v žalobě.

[11] Na vyjádření žalovaného zareagovala stěžovatelka replikou, ve které se ohradila proti jeho tvrzení, že kasační stížnost jen nepřipustně opakuje žalobní námitky. Tvrdí, že její argumentace konkrétně reaguje na závěry napadeného rozsudku, a že podobnost s předchozími námitkami je důsledkem zákazu novot v řízení o kasační stížnosti.

[12] K rozsahu plné moci namítá, že jazykový výklad použitý žalovaným i městským soudem je nedostatečný a že správce daně měl postupovat podle § 28 odst. 2 daňového řádu a vyzvat ji k doplnění plné moci. Zdůrazňuje, že plná moc nebyla jednoznačně omezena na jeden konkrétní úkon a že jejím účelem bylo zajistit odbornou pomoc v daňovém řízení. Kritizuje rozporuplný přístup správce daně, který nejprve plnou moc neuznal, ale později na jejím základě komunikoval se substitučním zástupcem.

[13] K absenci statutárního orgánu stěžovatelka opakuje, že jí správce daně měl podle § 26 odst. 1 písm. b) daňového řádu ustanovit zástupce, protože právnická osoba neměla osobu způsobilou jednat jejím jménem. Tento stav nezavinila; nadto existoval zmocněný zástupce, s nímž správce daně mohl komunikovat.

[14] Dále stěžovatelka namítá, že vadné doručení výzvy k podání řádného daňového přiznání mělo přímý vliv na další vývoj řízení. Pokud by výzva byla doručena správně, mohla být splněna daňová povinnost bez nutnosti doměření. Odmítá názor, že pochybení při doručování nemá vliv na zákonnost rozhodnutí.

[15] S ohledem na způsob, jakým byly formulovány kasační námitky, se Nejvyšší správní soud nejprve zabýval přípustností kasační stížnosti. Ta je sice jako celek přípustná, neplatí to však pro všechny uplatněné kasační námitky. Podle § 104 odst. 4 s. ř. s. se totiž kasační stížnost nemůže opírat o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl. V daném případě se jedná o námitku, dle které bylo povinností správce daně ustanovit stěžovatelce zástupce dle § 26 odst. 1 písm. b) daňového řádu, kterou stěžovatelka uvádí prvně až v kasační stížnosti. Poněvadž stěžovatelce nic nebránilo uplatnit tuto námitku již v řízení před městským soudem, nelze se jí v kasačním řízení věcně zabývat.

[16] Důvodnost věcně projednatelné části kasační stížnosti pak zdejší soud posoudil v mezích jejího rozsahu a řádně uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z ustanovení § 109 odst. 2, věty první s. ř. s.

[17] Kasační stížnost není důvodná.

[18] Předně Nejvyšší správní soud uvádí, že stěžovatelka uplatňuje v kasačním řízení téměř totožnou argumentaci jako v řízení před městským soudem, vztahuje ji však k rozhodovacím důvodům městského soudu, jakkoli její argumentace oproti žalobě nepřináší prakticky nic nového. Tyto námitky nelze nicméně označit za nepřípustné.

[19] Nejprve je vhodné shrnout skutkové okolnosti podstatné pro projednávanou věc. Dne 1. 4. 2019 předložila stěžovatelka správci daně plnou moc, kterou zmocnila daňovou poradkyni Ing. J. F., *„aby za něj zpracovala a podala daňové přiznání k dani z příjmu právnických osob za zdaňovací období kalendářního roku 2018.“* Jelikož daňové přiznání nebylo podáno ve lhůtě, správce daně vyzval žalobkyni k jeho podání výzvou ze dne 4. 12. 2020, kterou doručil přímo stěžovatelce do její datové schránky. Na výzvu stěžovatelka nereagovala, a daň tak byla stanovena ve výši 0 Kč platebním výměrem ze dne 9. 2. 2022, č. j. 961473/22 (dále jen „platební výměr“).

[20] Na základě bankovního výpisu správce daně zjistil zdanitelné příjmy stěžovatelky za rok 2018 a dne 9. 2. 2022 vydal výzvu k podání *dodatečného daňového přiznání*. Doručoval ji rovněž přímo stěžovatelce do datové schránky. Ani na tuto výzvu stěžovatelka nereagovala, a daň byla stanovena dodatečným platebním výměrem ze dne 12. 4. 2022, který byl doručen do její datové schránky dne 22. 4. 2022.

[21] Dne 13. 2. 2023 byla správci daně doručena substituční plná moc, kterou Ing. F. zmocnila Ing. F. M. *„v oblasti daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2018 a to v plném rozsahu zmocnění uděleného daňovým subjektem“*. Na jeho žádost mu byl dne 28. 2. 2023 doručen dodatečný platební výměr s úředním záznamem.

[22] Dne 15. 3. 2023 stěžovatelka udělila Ing. F. novou plnou moc *„k zastupování ve věci daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2018 v plném rozsahu a ke všem souvisejícím a navazujícím úkonům, řízením a postupům, a to zejména podání odvolání a podnětu na přezkoumání rozhodnutí.“*

pokračování

[23] Dne 24. 3. 2023 stěžovatelka podala odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru, které správce daně zamítl jako opožděné a řízení zastavil. Proti tomuto rozhodnutí podala stěžovatelka odvolání, v němž namítala, že dodatečný platební výměr nebyl řádně doručen, neboť správce daně doručoval přímo jí, nikoliv zmocněnkyni. Tvrdila, že dodatečný výměr byl doručen až dne 28. 2. 2023 na žádost substitučního zástupce, tedy po uplynutí lhůty pro stanovení daně.

[24] Není sporu o tom, že pro posouzení včasnosti odvolání je rozhodující okamžik doručení dodatečného platebního výměru stěžovatelce. Klíčové je tedy vyhodnotit, zda měl být tento výměr doručen přímo stěžovatelce, nebo její zmocněnkyni Ing. J. F., a to s ohledem na rozsah plné moci uplatněné u správce daně dne 1. 4. 2019.

[25] Kasační soud se nejprve zabýval námitkou stěžovatelky, podle které plná moc pokrývala i jednání v rámci následného doměřovacího řízení.

[26] Jak bylo již uvedeno výše, stěžovatelka uplatnila u správce daně dne 1. 4. 2019 plnou moc, kterou zmocnila daňovou poradkyni Ing. J. F., „aby za něj zpracovala a podala daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období kalendářního roku 2018“. Jako předmět datové zprávy, kterou stěžovatelka správci daně tuto plnou moc poslala, uvedla „Věc: Odklad 2018“.

[27] Podle § 28 odst. 1 daňového řádu *zmocnitel je povinen vymežit rozsah zmocnění tak, aby bylo zřejmé, k jakým úkonům, řízením nebo jiným postupům se plná moc vztahuje*. Jak již přílehlavě uvedl městský soud, plná moc musí obsahovat rozsah zástupčího oprávnění, tj. označení, k jakému právnímu jednání jménem zmocnitele je zmocněnec oprávněn, neboli z jakého jednání zmocnitele dopadají právní důsledky přímo na zmocněnce. Zástupčí oprávnění se může vztahovat na určitý druh jednání či na jednotlivě určené úkony (zvláštní plná moc); může být rovněž všeobecné a vztahovat se na veškerá právní jednání zastoupeného (generální plná moc). Zmocněnec je při svém jednání za daňový subjekt vázán rozsahem vymezeným v plné moci; je proto na zmocniteli, aby tento rozsah (ve smyslu výše uvedeném) vymežil dostatečně konkrétně, aby nemohlo dojít k nejasnostem. (srov. MATYÁŠOVÁ, L., GROSSOVÁ, M. E. *Daňový řád. Komentář*. [Systém ASPI]). V oblasti správy daní rovněž nelze přehlédnout, že pro správné vymezení rozsahu zmocnění je v první řadě třeba znát terminologii daňového řádu, zejména správně rozlišovat mezi postupy, řízeními, a navíc chápat jejich vzájemnou propojenost (viz in ROZEHNAL, T. *Daňový řád: Praktický komentář*. [Systém ASPI]).

[28] Jestliže tedy platí, že (i) rozsah zmocnění musí být vymezen určitě a jednoznačně a (ii) jeho výklad musí být v souladu s pojmoslovím a systematikou daňového řádu, lze konsekventně dovodit, že není možné rozšiřovat rozsah zmocnění pouze na základě domněnek či účelového výkladu daňového subjektu. Pojmy použité v plné moci je nezbytné interpretovat v kontextu právní úpravy daní, nikoli jazykově izolovaně. Právě pojmosloví daňového řádu v kontextu obsahu plné moci pak popírá tvrzení stěžovatelky, že uvedená plná moc se vztahovala rovněž na doměřovací řízení, jestliže z ní, jak upozorňuje stěžovatelka, neplyne, zda se vztahuje na řádné, opravné nebo též dodatečné daňové přiznání.

[29] Zde je třeba poukázat na § 1 odst. 4 daňového řádu, který vymezuje legislativní zkratku pro vícero podání daňového subjektu, a to *daňové tvrzení*. Podle uvedeného ustanovení je daňovým tvrzením *a) řádné daňové tvrzení, a to daňové přiznání, hlášení nebo vyúčtování, b) dodatečné daňové tvrzení, a to dodatečné daňové přiznání, následné hlášení nebo dodatečné vyúčtování*. Podle § 138 odst. 1 daňového řádu *před uplynutím lhůty k podání daňového přiznání nebo vyúčtování může daňový subjekt nahradit daňové přiznání nebo vyúčtování, které již podal, opravným daňovým přiznáním nebo opravným vyúčtováním*. Toto rozlišení není formální, nýbrž má procesní význam, neboť každé z těchto tvrzení vyvolává účinky v odlišné fázi řízení.

[30] Plná moc udělená Ing. J. F. zmocňovala toliko ke „zpracování a podání *daňového přiznání*“. Tento výraz je nutno v kontextu shora uvedeného chápat jako zmocnění k podání řádného daňového přiznání a případně také k jeho opravnému nahrazení podle § 138 daňového řádu, tj. k úkonům, jež spadají výlučně do řízení vyměřovacího. Takto vymezené zmocnění se proto nevztahuje na úkony spojené s dodatečným daňovým přiznáním podle § 141 daňového řádu ani na úkony činěné v řízení doměřovacím. Jedná se totiž o zcela samostatnou procesní fázi, v níž již daň byla stanovena a dochází k jejímu eventuálnímu změnění. Pokud by měla zástupkyně jednat i v této fázi, muselo by to z plné moci výslovně vyplývat (srov. rozsudek tohoto soudu ze dne 16. 6. 2022, č. j. 4 Afs 403/2021 - 43). Připustit výklad, podle něž plná moc k podání řádného přiznání automaticky zahrnuje i jednání v řízení doměřovacím, by znamenalo nepřipustně rozšířit rozsah zmocnění v rozporu s vůlí zmocnitele.

[31] Z uvedeného vyplývá, že správce daně byl povinen výzvu k podání dodatečného platebního výměru, stejně jako dodatečný platební výměr, doručovat přímo stěžovatelce jako daňovému subjektu, neboť plná moc se vztahovala pouze na zpracování a podání řádného daňového přiznání. Městský soud tedy správně dovodil, že doručení dodatečného platebního výměru do datové schránky stěžovatelky bylo správným procesním postupem a vyvolalo zákonem předpokládané právní účinky. Pozdější doručení substitučnímu zástupci již nevyvolává žádné právní účinky.

[32] Přijmout nelze ani tvrzení stěžovatelky, podle kterého měl správce daně postupovat dle § 28 odst. 2 daňového řádu a vyzvat ji k upřesnění rozsahu plné moci, neboť tento rozsah byl dle jejího názoru neurčitý.

[33] Povinnost správce daně vyzvat daňový subjekt k upřesnění plné moci nastupuje pouze tehdy, je-li rozsah zástupčího oprávnění objektivně sporný, tj. pokud nelze z obsahu plné moci a okolností jejího udělení zjistit úmysl zmocnitele a zmocněnce (srov. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 18. 12. 2008, č. j. 8 Azs 16/2007 - 158, č. 1811/2009 Sb. NSS). Jak připomněl městský soud, žalovaný ani správce daně žádné pochybnosti o rozsahu plné moci neměli a své závěry opřeli o konkrétní, objektivně zjistitelné skutečnosti. Znění plné moci výslovně hovořilo pouze o „*podání daňového přiznání*“; formulace v jednotném čísle vymezovala zmocnění jako jednorázový úkon. Městský soud správně poukázal na to, že plná moc byla správci daně předložena v poslední den lhůty pro podání řádného daňového přiznání a obsah datové zprávy, v níž byla plná moc doručena, byl výslovně označen jako „*odklad 2018*“, což jasně implikuje závěr, že stěžovatelka, v zastoupení daňovou poradkyní, hodlala využít prodloužení lhůty k podání řádného daňového přiznání

pokračování

ve smyslu § 136 odst. 2 písm. b) bod 2. daňového řádu. Tyto skutečnosti ve vzájemné souvislosti jednoznačně vypovídají o úmyslu omezit plnou moc na provedení jediného úkonu, tj. podání řádného daňového přiznání. Nešlo tedy o situaci, kdy by byl rozsah zmocnění nejasný či interpretačně otevřený. Správce daně proto neměl důvod pochybovat o tom, že plná moc se nevztahuje na řízení doměřovací či úkony směřující k podání dodatečného daňového tvrzení, a nebyl tak povinen vyzývat stěžovatelku k upřesnění zmocnění podle § 28 odst. 2 daňového řádu. Z těchto důvodů správce daně správně adresoval výzvu k podání dodatečného daňového přiznání i následný dodatečný platební výměr přímo stěžovatelce.

[34] Stěžovatelka se dále dovolávala toho, že plná moc byla formulována jako „*plná moc k zastupování právnické osoby*“, z čehož dovozovala širší rozsah zmocnění. Ani tento argument však neobstojí. Sama skutečnost, že zmocněnec je oprávněn jednat jménem právnické osoby, nevypovídá nic o širší rozsahu zmocnění. Jak již bylo opakovaně uvedeno, rozhodující je konkrétní vymezení věci či úkonů, pro něž bylo zmocnění uděleno, což potvrzuje i ustálená judikatura Nejvyššího správního soudu (například rozsudky ze dne 14. 6. 2017, č. j. 1 Afs 362/2016 - 36, či ze dne 17. 2. 2021, č. j. 6 Afs 212/2020 - 28). V dané věci byl rozsah zmocnění omezen na podání řádného daňového přiznání; tato formulace, a okolnosti předání plné moci správci daně, jednoznačně vyjadřují úmysl omezit plnou moc na jediný, časově i věcně určený úkon. Obecná zmínka o zastupování právnické osoby tedy nemůže rozšířit rozsah zmocnění nad rámec toho, co bylo výslovně vymezeno.

[35] Dále stěžovatelka namítala, že v důsledku vad doručování výzvy k podání řádného daňového tvrzení v rámci vyměřovacího řízení nemohlo dojít k řádnému stanovení daně, a tudíž správce daně nebyl ani oprávněn zasílat výzvu k podání dodatečného daňového přiznání. Nejvyšší správní soud však již výše vymezil, že předmětem soudního přezkumu v nynější věci je toliko posouzení rozhodnutí o zamítnutí odvolání pro opožděnost, nikoliv přezkum věcné správnosti či zákonnosti doměřovacího rozhodnutí ani zákonnosti vyměřovacího řízení, které mu předcházelo. Soud tedy přezkoumává pouze to, zda bylo odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru podáno včas a zda postup správce daně v doměřovací fázi nebyl stížen takovou vadou, která by mohla mít vliv na závěr o opožděnosti odvolání.

[36] Městský soud správně uvedl, že správce daně pochybil, pokud výzvu k podání řádného daňového tvrzení nezaslal zmocněnkyni Ing. F., která byla k tomuto úkonu zmocněna. Lze se ovšem rovněž ztotožnit s jeho závěrem, že toto pochybení nemá vliv na to, s kým mělo být komunikováno v rámci samostatného doměřovacího řízení, zahájeného postupem podle § 145 odst. 4 daňového řádu poté, co stěžovatelka nesplnila výzvu k podání dodatečného daňového tvrzení. Jak již bylo vyloženo výše, plná moc udělená Ing. F. se vztahovala výhradně na podání řádného daňového přiznání. Nezahrnovala ani zastupování v rámci doměřovacího řízení, ani úkony směřující k podání dodatečného daňového přiznání (§ 1 odst. 4, § 136, § 141 a § 145 daňového řádu). Správce daně proto postupoval v souladu se zákonem, pokud výzvu k podání dodatečného daňového přiznání i následný dodatečný platební výměr doručoval přímo stěžovatelce, nikoli její zmocněnkyni. Zde je vhodné upozornit, že případné konsekvence pochybení při doručování výzvy k podání řádného daňového přiznání na následné doměřovací řízení nemohou být nyní předmětem přezkumu, neboť tím je pouze posouzení včasnosti

či opožděnosti odvolání podaného proti dodatečnému platebnímu výměru, tedy otázka procesního postupu v tomto řízení.

[37] Pokud jde o aplikaci výše uvedených závěrů na skutkový stav nyní projednávané věci, z obsahu daňového spisu vyplývá, že dodatečný platební výměr byl doručen do datové schránky stěžovatelky dne 22. 4. 2022, a to fikcí podle § 17 odst. 4 zákona č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech a automatizované konverzi dokumentů (dále jen „zákon č. 300/2008 Sb.“), neboť si dokument nepřevzala ve lhůtě 10 dnů (respektive se v této lhůtě do datové schránky nepřihlásila odpovědná osoba). Lhůta pro podání odvolání činí podle § 109 odst. 4 daňového řádu 30 dnů a počala běžet následující den po doručení. Lhůta tak uplynula dne 23. 5. 2022 a dodatečný platební výměr nabyl právní moci dne 24. 5. 2022. Odvolání podané stěžovatelkou až dne 24. 3. 2023 proto bylo podáno zjevně opožděně. Správce daně tedy postupoval v souladu s § 113 odst. 1 písm. c) daňového řádu, pokud odvolání zamítl jako opožděné a odvolací řízení zastavil.

[38] V poslední námitce stěžovatelka brojí proti závěru městského soudu, podle něhož bylo doručování písemností správce daně prostřednictvím datové schránky stěžovatelky účinné, ačkoliv se s nimi stěžovatelka fakticky nemohla seznámit. Tuto nemožnost stěžovatelka odvozuje ze skutečnosti, že její společníci rezignovali na výkon funkce jednatele a stěžovatelka tak neměla osobu oprávněnou k přístupu do své datové schránky. Dle stěžovatelky tak městský soud měl zohlednit svůj závěr uvedený v odst. 49 napadeného rozsudku, podle něhož by v obdobných případech mohla být prolomena doručovací fikce.

[39] Ani tato námitka není důvodná. Podle § 42 odst. 1 daňového řádu se právnické osobě doručuje prostřednictvím datové schránky jakožto primárního způsobu doručení. Ustálená judikatura Nejvyššího správního soudu konstantně judikuje, že způsobilost právnické osoby přijímat elektronické dokumenty prostřednictvím datové schránky není závislá na tom, zda v rozhodné době disponuje aktuálně obsazeným statutárním orgánem či osobou zmocněnou k nahlížení do datové schránky. Jedná se o otázku interního chodu právnické osoby, která nemůže sama o sobě zpochybnit účinky doručení provedeného způsobem předvídaným právním řádem. Jinak řečeno, případná organizační disfunkčnost právnické osoby nesmí vést k přenesení jejích důsledků na orgány veřejné moci, které doručují v souladu se zákonem.

[40] Nejvyšší správní soud tuto otázku výslovně řešil v rozsudku ze dne 26. 10. 2023, č. j. 3 Afs 291/2021 - 48, kde uvedl, že „[b]ýt stěžovatelka namítala, že v období, kdy jí žalovaný doručoval písemnosti do datové schránky, neměla statutární orgán, nemůže tato okolnost být sama o sobě důvodem nesprávného postupu žalovaného při doručování. Ustanovení § 42 daňového řádu totiž dopadá i na ty situace, kdy daňový subjekt, který je právnickou osobou, nemá v době doručování písemnosti do datové schránky ani osobu oprávněnou, ani osobu pověřenou k přístupu do své datové schránky ve smyslu § 8 odst. 6 písm. b) zákona o elektronických úkonech. Takový subjekt je nepochybně vystaven nutným důsledkům situace, že nemá žádnou fyzickou osobu, která by byla s to se s písemností doručitou do datové schránky seznámit, nebo s ní jinak nakládat. Jak správně podotkl žalovaný, je věcí stěžovatelky, aby obsluhu datové schránky zajistila. Jinými slovy, jedná se o soukromoprávní otázku vnitřního uspořádání takové právnické osoby.“ Tyto závěry se plně uplatní i v nyní projednávané věci.

pokračování

[41] Toto pojetí přitom koresponduje i s dřívější judikaturou, například rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2019, č. j. 2 Afs 138/2018 - 48, podle něhož je právnická osoba povinna zajistit řádné fungování svého statutárního orgánu a nese odpovědnost za jeho jmenování (§ 198 odst. 1 zákona o obchodních korporacích). Pokud funkce jednatele zanikne a společnost nezajistí její nové obsazení (tj. jmenování nového jednatele), může využít postup podle § 198 odst. 3 téhož zákona a domáhat se jmenování člena orgánu soudem. Stěžovatelka této možnosti nevyužila, nese proto procesní riziko spojené s absencí statutárního orgánu.

[42] Namítá-li stěžovatelka, že v jejím případě byly splněny podmínky pro závěr o neúčinnosti doručení, jak je vymezil městský soud v odst. 49 napadeného rozsudku, nelze jí přisvědčit. Podle stanoviska pléna Nejvyššího soudu ze dne 5. 1. 2017, sp. zn. Plsn 1/2015, je doručení do datové schránky neúčinné pouze tehdy, prokáže-li právnická osoba kumulativní splnění dvou podmínek, a to že: (i) v době doručování neměla žádnou fyzickou osobu oprávněnou ani pověřenou k přístupu do datové schránky [§ 8 odst. 3 a § 8 odst. 6 písm. b) zákona č. 300/2008 Sb.], a zároveň (ii) tento stav sama nezavinila. Tento závěr se plně uplatní i při výkladu pravidel doručování v daňovém řízení, neboť jak již konstatoval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 26. 10. 2005, č. j. 2 Afs 81/2004 - 54 (publ. pod č. 791/2006 Sb. NSS), „*právní řád, založený na principech jednoty, racionality a vnitřní obsahové bezrozpornosti, s sebou nutně přináší imperativ stejného náhledu na srovnatelné právní instituty, byť upravené v rozdílných právních předpisech či dokonce odvětvích.*“ (princip bezrozpornosti právního řádu).

[43] Nejvyšší správní soud nijak nezpochybňuje tvrzení stěžovatelky, že v rozhodné době neměla obsazen statutární orgán, a tedy ani osobu oprávněnou k přístupu do datové schránky, neprokázala však splnění druhé podmínky pro neúčinnost provedeného doručování. Podstatné přitom je, že právní úprava poskytuje daňovému subjektu procesní prostředek, jímž může tvrzenou nemožnost seznámit se s doručovanou písemností uplatnit. Podle § 17 odst. 5 zákona č. 300/2008 Sb., ve spojení s § 48 daňového řádu, může daňový subjekt podat návrh na určení neúčinnosti doručení podle § 41 daňového řádu. Stěžovatelka tento postup nevyužila; tvrzení o nemožnosti seznámit se s doručovanou písemností přitom nelze účinně uplatňovat až v rámci soudního přezkumu, tím méně pak v řízení o kasační stížnosti.

[44] I z tohoto pohledu tedy doručení dodatečného platebního výměru prostřednictvím datové schránky bylo účinné a vyvolalo zákonem předvídané právní účinky (§ 42 daňového řádu).

[45] Nejvyšší správní soud s ohledem na uvedené neshledal kasační stížnost důvodnou a nezjistil ani žádnou z vad, ke které by musel přihlídnout z úřední povinnosti. Kasační stížnost proto zamítl podle § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s.

[46] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný sice měl ve věci plný úspěch, nevznikly mu však žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že se žádnému z účastníků náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 27. listopadu 2025

Mgr. Radovan Havelec
předseda senátu