

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Vojtěcha Šimíčka a Mgr. Radovana Havelce v právních věcech žalobce: **Ing. F. H.**, zast. Mgr. Jakubem Lichnovským, advokátem se sídlem v Praze, Jáchymova 2, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Českých Budějovicích,** se sídlem Mánesova 3a, České Budějovice, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 3. 12. 2008, č. j. 6913/08-1100, č. j. 7040/08-1100 a č. j. 7048/08-1100, v řízeních o kasačních stížnostech žalobce proti usnesením Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 15. 7. 2009, č. j. 10 Ca 30/2009 - 92, č. j. 10 Ca 31/2009 - 87 a č. j. 10 Ca 32/2009 - 88,

takto:

I. Věci vedené u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 2 Afs 87/2009, 2 Afs 88/2009 a 2 Afs 89/2009 **se spojují** ke společnému projednání a nadále budou vedeny pod sp. zn. 2 Afs 87/2009.

II. Kasační stížnosti **se zamítají.**

III. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasačních stížnostech.

Odůvodnění:

Kasačními stížnostmi podanými v zákonné lhůtě se žalobce jako stěžovatel domáhá zrušení shora uvedených usnesení krajského soudu, kterými byly odmítnuty jeho žaloby proti výše specifikovaným rozhodnutím žalovaného, jimiž byla změněna rozhodnutí Finančního úřadu v Českých Budějovicích ze dne 20. 12. 2007, č. 1070000898, č. j. 281039/07/077910/1203, č. 1070000899, č. j. 281062/07/077910/1203, č. 1070000900, č. j. 281067/07/077910/1203. Těmito rozhodnutími byla stěžovateli dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za rok 2002 ve výši 789 974 Kč, za rok 2003 ve výši 1 043 692 Kč a za rok 2004 ve výši 1 104 316 Kč; po změně provedené žalobami napadenými

rozhodnutími činila vyměřená daň 757 590 Kč za rok 2002, 975 532 Kč za rok 2003 a 1 053 340 Kč za rok 2004. Usnesení krajského soudu vycházela z toho, že napadená rozhodnutí žalovaného byla doručena fikcí podle § 17 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád"), dne 25. 12. 2008, a proto žaloby podané k poštovní přepravě dne 27. 2. 2009 musejí být podle § 46 odst. 1 písm. b) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále též „s. ř. s."), odmítnuty pro opožděnost. Fikce doručení byla použita proto, že daňová poradkyně, která zastupovala stěžovatele v daňovém řízení, nepřevzala ve stanovené lhůtě rozhodné zásilky, ač vyšlo najevo, že se v době, kdy mohla zásilku převzít, nezdržovala v lázních, jak sama tvrdila.

Stěžovatel v kasačních stížnostech výslovně uplatňuje důvody podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), d), e) s. ř. s. Vzhledem však k tomu, že napadá usnesení o odmítnutí žalob, připadají v úvahu jen vady podle písm. e) citovaného ustanovení (blíže viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2005, č. j. 3 Azs 33/2004 - 98, dostupný na www.nssoud.cz). Reálně tedy podává stěžovatel kasační stížnosti z důvodu tvrzené *nezákonnosti rozhodnutí o odmítnutí návrhu nebo o zastavení řízení*.

Stěžovatel podotýká, že pro výpočet lhůty mělo být použito ustanovení § 14 odst. 8 daňového řádu, dle něhož posledním dnem lhůty pro uplatnění právních úkonů vůči správci daně nemůže být den pracovního klidu. V daném případě je komisivní jednání subjektu směřující k převzetí písemnosti nezbytné, aby mohly nastoupit účinky doručení právní skutečností, konkrétně právním úkonem. Vzhledem k tomu, že jde o úkon vůči správci daně, pak lhůta podle § 17 odst. 2 daňového řádu je lhůtou ve smyslu § 14 odst. 8 téhož zákona.

Pokud by měl poslední den lhůty připadnout na den pracovního klidu, pak by došlo k faktickému zkrácení lhůty až k její minimalizaci (navíc lhůta se ve smyslu novely provedené zákonem č. 218/2009 Sb. zkracuje na deset dní). Ostatně tímto způsobem (připadne-li poslední den lhůty na víkend či státní svátek, prodlužuje se úložní doba do dalšího pracovního dne), postupuje (i v daném případě) při doručování také Česká pošta, s. p. Navíc nelze připustit situaci, aby jednou (je-li doručeno fikcí) byla táž lhůta kratší, zatímco jindy (při možnosti vyzvednutí si zásilky do posledního dne) delší. Proto posledním dnem lhůty byl až den 29. 12. 2008 (pozn. soudu: stěžovatel nesprávně v kasačních stížnostech uvádí rok 2009).

Jazykový výklad tak musí ustoupit výkladu teleologickému. Účelem totiž jistě není to, aby se lhůta k podání žaloby ve správním soudnictví odvíjela od státního svátku, a tedy byla již od samého počátku zkrácena. Takovýto výklad by ve vazbě na občanský soudní řád, který obsahuje dokonce i třídenní lhůty vedl k absurdním důsledkům – v situaci tří po sobě jdoucích vánočních svátků s navazujícím víkendem. Jakoukoliv právní fikci je navíc třeba vykládat opatrně a následky s ní spojené minimalizovat. Zvolený výklad bude navíc mít vliv na to, zda v daném případě bude stěžovateli vůbec poskytnuta soudní ochrana ve smyslu čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod. V této souvislosti stěžovatel poukazuje na nález Ústavního soudu ze dne 17. 5. 2007, sp. zn. III. ÚS 93/06.

Rozhodnutí jsou navíc dle stěžovatele překvapivá (v tomto smyslu poukazuje na nález Ústavního soudu ze dne 24. 2. 2004, sp. zn. I. ÚS 654/03). Překvapen je stěžovatel tím, že žaloby byly v nyní posuzovaných případech odmítnuty, ačkoliv již existoval pravomocný rozsudek téhož senátu krajského soudu vycházející ze stejných skutkových pozic, na jehož základě však k odmítnutí žaloby nedošlo (naopak stěžovatel měl ve věci plný úspěch). Tím, že soud již jednou o této otázce rozhodl, tak sám sebe zavázal dle § 52 odst. 2 věta druhá za středníkem s. ř. s. prostřednictvím institutu předběžné otázky. Smyslem tohoto ustanovení je zajistit soulad vzájemně souvisejících rozhodnutí, jak uvedl Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 21. 9. 2007, sp. zn. 4 As 58/2006. Podobně se stěžovatel dovolává i závěrů rozsudku zdejšího soudu ze dne 30. 1. 2008, sp. zn. 2 Afs 24/2007. Krajský soud se v nyní posuzovaných případech navíc s předchozím svým (opačným) rozhodnutím nevypořádal (neuvedl, proč nyní rozhodl jinak).

Krajský soud, dle stěžovatele, dospěl k závěru, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno co se týče pobytu jeho daňové poradkyně stěžovatele mimo kancelář. Stěžovatel však poukazuje na to, že to byl právě žalovaný, kdo nesl ve věci důkazní břemeno ohledně doručování a následné fikce doručení [§ 31 odst. 8 písm. a), b) daňového řádu]. Toto břemeno nikdy nebylo na stěžovatele přeneseno, a tak jej nemohl neunést. Ostatně sám žalovaný ve svém vyjádření konstatoval, že daňová poradkyně se opravdu nejspíše zdržovala mimo místo doručování, i když tuto skutečnost považoval za účelovou. Stěžovatel tedy žil v přesvědčení, že důkazní břemeno je stále na žalovaném (a na tom nic nemění ani dotaz soudu, zda disponuje dalšími důkazními prostředky). Další důkazní prostředky by stěžovatel býval nabídl, kdyby býval věděl, že důkazní břemeno bylo přeneseno. To však nebylo stěžovateli ani naznačeno, a tedy také z tohoto důvodu byl rozhodnutími překvapen.

Navíc stěžovatel nebyl řádně poučen ve smyslu § 119a a § 118a zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád (dále jen „o. s. ř.“), ve spojení s § 64 s. ř. s. Poučení je přitom esenciální náležitostí každého spravedlivého procesu. Je-li řízení ovládáno zásadou koncentrace, neúplné apelace (§ 205a o. s. ř.) či kasace (§ 109 odst. 4 s. ř. s.), musí být účastníkovi známo, kdy může naposled předložit nové důkazy. Ohledně poučovací povinnosti poukazuje stěžovatel na nálezy Ústavního soudu ze dne 17. 3. 2009, sp. zn. I. ÚS 3143/08, a ze dne 3. 10. 2006, sp. zn. I. ÚS 212/06.

Stěžovatel podotýká, že jedním z hlavním důkazů svědčících o místě pobytu daňové poradkyně v době, kdy měla převzít zásilku, byla svědecká výpověď pana M. B. Přestože byla tato výpověď pořízena žalovaným za podivných okolností a na hraně zákona, nepřistoupil krajský soud k tomu, aby výpověď tohoto svědka provedl přímo na jednání a umožnil tak stěžovateli klást svědkovi otázky. Má platit zásada, že soud vychází primárně z důkazních prostředků, které provádí přímo. Se zaznamenaným výslechem se soud navíc nijak nevypořádal. Z odůvodnění usnesení není ani patrné, jak soud výslech hodnotil, jakou důkazní váhu mu přisoudil apod. Stěžovatel tak neví, zda krajský soud tento výslech hodnotil jako nevěrohodný, zfalšovaný, účelový, anebo jej nedopatřením opomenul zcela. V tomto směru poukazuje stěžovatel na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 7. 2008, sp. zn. 2 Afs 67/2008.

Stěžovatel dále upozorňuje na to, že v jeho případě nepřichází do úvahy aplikace § 109 odst. 4 s. ř. s., který se týká nepřípustnosti novot, a to s poukazem na nález

Ústavního soudu ze dne 17. 5. 2007, sp. zn. III. ÚS 93/06. Proto stěžovatel předkládá nové důkazní prostředky vztahující se k otázce prokázání pobytu daňové poradkyně v lázeňském městě Třeboň. Jedná se o vyjádření paní Z. Č. (majitelka bytu, který měl v pronájmu pan B. a ve kterém pobývala daňová poradkyně) potvrzující, že ji pan B. telefonicky kontaktoval. To za účelem notifikace a vyžádání si dobrozdání s tím, že by daňová poradkyně měla pobývat v pronajatém bytě, ačkoliv to smlouva mezi nimi zakazuje. Stěžovatel dále předkládá vyjádření ošetřujícího lékaře společně s vyjádřením lékaře specialisty, z nichž je přímo patrné jak výslovné doporučení oddychu a rekonvalescence, tak nepřímé osvědčení toho, že daňová poradkyně v Třeboni opravdu pobývala. Toto vyjádření také vyvrací nesprávnou domněnku soudu, že po zjištěních žalovaného došlo ke změně tvrzení stěžovatele, co se účelu a důvodu pobytu v Třeboni týče. Konečně stěžovatel předkládá důkaz, že se daňová poradkyně v měsíci prosinci zdržovala v okolí Třeboně. Jedná se o permanentku potvrzující, že třikrát navštívila Fitcentrum Energy v Jindřichově Hradci. Dosavadní důkazní prostředky spolu s nyní předloženými nade vší pochybnost prokazují, že se daňová poradkyně opravdu zdržovala v průběhu doručování v lázeňském městě Třeboň. Tím nemohla nastat fikce doručení rozhodnutí žalovaného, a tedy žaloby byly podány včas, neboť lhůta k podání žaloby se odvíjí až od reálného převzetí rozhodnutí.

Ze všech uvedených důvodů stěžovatel navrhuje, aby zdejší soud usnesení krajského soudu zrušil a věci mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný ve svých vyjádřeních k podaným kasačním stížnostem uvádí, že námitka týkající se výpočtu lhůty nemá oporu v zákoně. Ustanovení § 14 odst. 8 daňového řádu se na běh úložní doby nevztahuje, neboť nejde o lhůtu, na kterou by bylo vázáno provedení určitého úkonu daňového subjektu vůči správci daně. V daném případě jde o doručování daňové písemnosti, což je v podstatě úkon správce daně vůči daňovému subjektu. Pokud byla stěžovatelem lhůta nesprávně vypočtena, jde mu to k tíži a nelze z toho dovozovat, že by mu bylo upřeno právo na soudní ochranu.

K procesnímu postupu soudu se pak žalovaný necítí legitimován vyjadřovat. Toliko poznamenává, že z obsahu vyjádření k žalobám a s ohledem na provedené dokazování správce daně ohledně pobytu daňové poradkyně v lázních Třeboň bylo patrno, že této otázce byla věnována zvýšená pozornost. Pokud soud nařídil ústní jednání, přestože účastníci dle § 51 s. ř. s. vyslovili souhlas s projednáním věci bez jednání, pak tak učinil jen kvůli výpočtu lhůty k podání žaloby. Pokud jde o skutečnost, že ve skutkově shodné věci vydal předtím krajský soud meritorní rozsudek, bylo to patrně kvůli tomu, že sám žalovaný pod vlivem judikatury Ústavního soudu navrhl zrušení svého rozhodnutí s ohledem na způsob výpočtu prekluzivní lhůty k vyměření daně (a nepodal tak již žádné důkazní prostředky ohledně pobytu daňové poradkyně). Proto rozhodnutí krajského soudu nebyla překvapivá.

Stran zákazu uplatňování novot se žalovaný domnívá, že platí i v daném případě. Úprava postupu soudů ve správním soudnictví podle s. ř. s. je natolik svébytná, že se nelze dovolávat použití o. s. ř. pro poučování účastníků řízení.

Z uvedených důvodů žalovaný navrhuje, aby kasační stížnosti byly zamítnuty.

V replikách stěžovatel uvádí, že § 14 odst. 8 daňového řádu bezpochyby aplikován být musí, neboť z tohoto hlediska není směrodatné doručení písemnosti, ale její převzetí daňovým subjektem, a to je bezesporu úkonem daňového subjektu vůči správci daně. Stěžovatel se rovněž opětovně dovolává zásady *in dubio mitius*. Trvá také na tom, že rozhodnutí byla překvapivá, neboť nevěděl a nemohl vědět, co bude předmětem dokazování soudu. K nutnosti řádného odůvodňování soudních rozhodnutí poukazuje stěžovatel na nález Ústavního soudu ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94. Pokud jde o poučovací povinnost soudu, podotýká stěžovatel, že v daném řízení není povinné zastoupení advokátem, proto má poučovací povinnost své místo. K témuž závěru došla i doktrína (Svoboda, K. Dokazování. Praha: ASPI, 2009, s. 233 a násl.).

Nejvyšší správní soud nejprve postupem podle ustanovení § 39 odst. 1, § 120 s. ř. s. spojil věci pod sp. zn. 2 Afs 87/2009, 2 Afs 88/2009 a 2 Afs 89/2009 ke společnému projednání pod prvně uvedenou spisovou značku, jelikož ve všech případech jde o totožné účastníky a věci spolu skutkově souvisejí. Následně zkoumal formální náležitosti kasačních stížností a konstatoval, že kasační stížnosti jsou podány včas, stěžovatel je zastoupen advokátem a jde o rozhodnutí, proti nimž je kasační stížnost přípustná. Důvodnost kasačních stížností pak posoudil v mezích jejich rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

Především je po právní stránce třeba hodnotit způsob výpočtu lhůty při (fikci) doručování podle daňového řádu. Pakliže by totiž posledním dnem lhůty nemohl být den pracovního klidu, pak by nebylo třeba ostatní kasační námitky již vážit, neboť by bylo jisté, že lhůta pro podání žaloby tak jako tak byla zachována. Výpočet lhůt je zakotven v § 14 daňového řádu. Dle jeho odst. 6 *se do běhu lhůty se nezapočítává den, kdy došlo ke skutečnosti určující počátek lhůty*. Dle odst. 8 platí, že *připadne-li poslední den lhůty pro uplatnění právních úkonů vůči správci daně na sobotu, neděli nebo státem uznaný svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den*. Fikce doručení není ovšem „právním úkonem vůči správci daně“, podle odst. 8 cit. ustanovení, jak se domnívá stěžovatel, a proto nelze postupovat podle ustanovení, které konkretizuje výpočet lhůty při činění právních úkonů vůči správci daně co do formy těchto úkonů. Výčet forem je taxativní. Z tohoto výčtu je zřetelné, že doručení zásilky (natož fikcí) daňovému subjektu takovýmto úkonem vůči správci daně být nemůže (a to ani v interpretaci stěžovatele, který úkonem vůči správci daně míní převzetí zásilky). Navíc fikce není právním úkonem. Právní úkon je projevem vůle (blíže Knapp, V.: Teorie práva. Praha: C. H. Beck, 1995, s. 142-143), zatímco fikce je na vůli nezávislá. Fikcí rozumíme takovou právní konstrukci, kdy je známo, že fingovaná skutečnost neexistuje (nebo dokonce ani nemůže existovat), nicméně se k ní přihlíží z praktických důvodů či z důvodů právní jistoty, jako by existovala (viz např. Knappová, M., Švestka, J., et al.: Občanské právo hmotné. Svazek I. 3. vyd. Praha: ASPI, 2002, s. 151–152). I z této podané definice vyplývá, že fikce doručení není právním úkonem, natož takovým, který je činěn vůči správci daně.

Ostatně tento způsob výpočtu lhůty podle daňového řádu je reflektován i judikaturou Nejvyššího správního soudu. Např. v rozsudku ze dne 12. 5. 2009, č. j. 2 Afs 114/2008 - 79, dostupném na www.nssoud.cz, je uvedeno, že „*§ 14 odst. 7 daňového řádu neobsahuje obvyklou klauzuli, dle níž připadá-li poslední den lhůty na den pracovního klidu,*

končí lhůta až následující pracovní den. Toto pravidlo obsahuje toliko § 14 odst. 8 daňového řádu, které se ale použije jen v případě uplatnění právních úkonů vůči správci daně. Ustanovení § 14 odst. 7 daňového řádu ovšem již toto pravidlo neobsahuje, z čehož vyplývá, že se od tohoto obecného principu počítání času chtěl zákonodárce odchýlit.“

Na věci nic nemění ani skutečnost, že zákon č. 218/2009 Sb., kterým se mění zákon č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony, novelizoval s účinností od 1. 1. 2010 ustanovení § 17 odst. 5 daňového řádu tak, že fikce nastává již tehdy, pokud si příjemce nevyzvedne písemnost do deseti dnů (namísto stávajících patnácti). I takto zkrácená doba, po níž nastane fikce doručení, nebrání v realizaci práv, jen nutí příjemce písemností si svá práva více střežit. Lhůta k podání žaloby ve správním soudnictví (2 měsíce) navíc poskytuje stále dostatečný prostor pro to, aby i při doručení fikcí stačil příjemce písemnosti pro sebe nepříznivé účinky z fikce vyplývající odvrátit. Ani historický výklad ostatně stěžovateli nesvědčí, neboť ze zákona č. 218/2009 Sb., který zavádí určitou odpovědnost příjemce za doručovací adresu, plyne jednoznačné zpřísnění postupu při doručování, a to téměř podle všech významných procesních předpisů. Krom toho novelizace § 17 odst. 5 daňového řádu se dotýká rovněž slovního spojení „ačkoliv se v místě doručení zdržuje“, které je napříště z textu zákona vypuštěno (fikce doručení tedy nastává i tehdy, kdy se příjemce na adrese nezdržuje). Kdyby došlo v předmětné věci k doručování po uvedené novele, nastala by fikce bez ohledu na skutečnosti, které stěžovatel uvádí ohledně místa pobytu daňové poradkyně. Výklad daného ustanovení tak je zcela zřetelný a bez adekvátních alternativ.

Nejvyšší správní soud nemůže stěžovateli přisvědčit ani tam, kde argumentuje tím, že skutkově obdobná věc byla Krajským soudem v Českých Budějovicích v rozsudku ze dne 11. 6. 2009, č. j. 10 Ca 29/2009 - 54, vyřešena meritorně. Předně není pravda, že by tento rozsudek založil pro další právní věc závazný postup prostřednictvím institutu předběžné otázky ve smyslu § 52 odst. 2 s. ř. s. Podle tohoto ustanovení platí, že *soud je vázán rozhodnutím soudů o tom, že byl spáchán trestný čin a kdo jej spáchal, jakož i rozhodnutím soudu o osobním stavu. O jiných otázkách si soud učiní úsudek sám; je-li tu však rozhodnutí o nich, soud z něj vychází, popřípadě tam, kde o nich náleží rozhodovat soudu, může uložit účastníku řízení, aby takové rozhodnutí vlastním návrhem vyvolal*. Uvedený institut váže soud jen v otázkách, jejichž řešení mu nepřísluší (neboť míří mimo bezprostředně posuzovanou věc), ale které jsou pro něj významné. Bylo by absurdní tvrdit, že soud není oprávněn posoudit správní žalobu v rozsahu žalobních bodů a zároveň posoudit, zda jsou v dané konkrétní věci naplněny podmínky včasnosti návrhu, k čemuž musí přistoupit vždy *ex offo*. Jde totiž o posuzování dané konkrétní věci, nikoliv věci související. Skutkový stav ve věci sp. zn. 10 Ca 29/2009 byl sice analogický, nikoliv však týž, a proto šlo o posouzení otázky analogické, nikoliv identické.

Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 20. 9. 2007, č. j. 2 As 94/2006 - 51, publ. pod č. 1424 Sb. NSS, dospěl k závěru, že rozdílné rozhodování různých senátů či samosoudců krajských soudů v obdobných věcech je potud nežádoucí, pokud se ten senát či samosoudce krajského soudu, který rozhoduje později, argumentačně nevypořádá s dříve vysloveným právním názorem jiného senátu nebo samosoudce, třebaže je mu takový názor znám či mu být znám měl a mohl. V nyní posuzované situaci je ovšem situace poněkud odlišná. Rozpor totiž není v meritorním posouzení skutkově obdobných věcí,

nýbrž mezi usnesením o odmítnutí žaloby a rozsudkem ve věci samé. Ke včasnosti návrhu musí soud přihlížet a shledá-li, že návrh byl podán opožděně, musí jej v souladu s § 46 odst. 1 písm. b) s. ř. s. odmítnout, jiný postup nepřipadá v úvahu. Pakliže věc sp. zn. 10 Ca 29/2009 projednal při obdobném skutkovém stavu a pochybil by (předmětný rozsudek ovšem není a nebyl předmětem kasačního přezkumu), pak by toto eventuální pochybení však nemohlo mít následek to, že je svým pochybením vázán i v dalších věcech. Navíc sám Nejvyšší správní soud ve shora citovaném rozsudku dodal: *„K tomu, aby nereflektování prejudikatury bylo důvodem zrušení přezkoumávaného rozsudku, by navíc zásadně musela přistoupit i jeho věcná nesprávnost. Opačný postup by zpravidla byl na újmu efektivitě poskytnutí soudní ochrany, a to zejména tehdy, lze-li nedostatek spočívající v chybějící reflexi prejudikatury napravit doplněním této argumentace vyšší soudní instancí.“*

Pokud jde o výklad § 52 odst. 2 s. ř. s., nepodporují stěžovatelovu interpretaci tohoto ustanovení ani jím citované rozsudky. V tom ze dne ze dne 21. 9. 2007, č. j. 4 As 58/2006 - 94, dostupném na www.nssoud.cz, je uvedeno: *„Smyslem citovaného ustanovení, které mimo jiné zakládá povinnost soudu vycházet ze správních rozhodnutí, jež nejsou předmětem přezkumu v dané věci, je zajistit soulad jednotlivých vzájemně souvisejících rozhodnutí, tzn. zabezpečit obsahovou shodu různých aktů veřejné správy, které se týkají podobné otázky. V právním státě totiž podle názoru Nejvyššího správního soudu nelze připustit, aby existovala dvě správní rozhodnutí, která by z podobných skutkových zjištění činila diametrálně odlišné závěry. Pokud soud takové rozpory zjistí, musí se s nimi náležitě vypořádat a svůj postup musí patřičně zdůvodnit.“* V nyní projednávané věci ovšem nešlo o rozpor mezi dvěma správními rozhodnutími. Navíc, jak již bylo řečeno, stěžejní je skutečnost, že v nyní souzeném případě je posuzována otázka včasnosti žaloby, kterážto nebyla v rozhodnutí sp. zn. 10 Ca 29/2009 explicitně obsažena (soud výslovně neuvedl, že žaloba je včasná; touto otázkou se patrně opomněl zabývat, neboť sám žalovaný navrhl zrušení svého rozhodnutí, jelikož ve smyslu nálezu Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, dostupný na www.nalus.usoud.cz, byla v dané věci daňová kontrola zahájena až po uplynutí prekluzivní lhůty k vyměření daně za rok 2001). Vzhledem k tomu, že se otázkou včasnosti v předchozím rozhodnutí explicitně soud nezabýval, pak ani neměl s čím v nyní napadených rozsudcích věcně polemizovat.

V nálezu Ústavního soudu ze dne 24. 2. 2004, sp. zn. I. ÚS 654/03, publ. ve Sb. n. u. ÚS, svazek 32, nález č. 27, str. 255, je řešena situace, kdy je rozhodnutí překvapivé (nepředvídatelné), neboť není odůvodněno (a jako takové je nepřezkoumatelné) a je výrazem libovůle, a tedy je rozporné s čl. 36 Listiny základních práv a svobod. V nyní posuzované věci se ovšem krajský soud obsáhle zabýval tím, proč je žaloba podána po lhůtě a své závěry pečlivě zdůvodnil (ostatně sám stěžovatel je z rozhodnutí seznal a polemizuje s nimi). Krajský soud sice neuvedl, proč předchozí rozhodnutí, které bylo vedeno pod sp. zn. 10 Ca 29/2009, vyšlo z toho, že je možno věc přezkoumat, avšak pokud by tak učinil, nemělo by to vliv na závěry učiněné v nyní napadených rozsudcích, toliko by zpochybnil svou předchozí rozhodovací činnost (kde již platila zásada *res iudicata*, navíc rozhodnutí nebylo napadeno opravným prostředkem, a tedy bylo v materiální právní moci; zpochybnění takovéhoto rozhodnutí – řečené v podstatě na okraj rozhodnutí jiného – by pak mohlo dokonce zasáhnout do zásady právní jistoty, jakož i do zásady presumpce zákonnosti soudních rozhodnutí).

Konečně pokud jde o argumentaci prostřednictvím rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS, ani ta není trefná. Ten se totiž zabýval dokazováním v daňovém řízení, nikoliv otázkou § 52 odst. 2 s. ř. s. ani vzájemně rozpornou judikaturou krajských soudů.

Zdejší soud tedy dospěl k závěru, že se ustanovení § 14 odst. 8 daňového řádu nepoužije, a proto bylo třeba zkoumat (v souladu s kasačními námitkami) další okolnosti doručování v předmětné věci.

Stěžovatel byl v průběhu daňového řízení zastoupen daňovou poradkyní Ing. I. H. Žalobou následně napadená rozhodnutí jí byla zaslána na adresu její kanceláře v souladu s § 17 odst. 2 věta druhá daňového řádu, dle něhož *písemnosti určené daňovému poradci se doručují v jeho kanceláři*. Vzhledem k tomu, že adresát nebyl při doručování dne 10. 12. 2008 zastižen, byla písemnost uložena téhož dne na poště a adresát byl o jejím uložení vyrozuměn. Zásilka nebyla vyzvednuta a vrátila se po skončení úložní doby, která skončila dne 29. 12. 2008, zpět odesílateli (žalovanému) – odeslána zpět byla dne 31. 12. 2008 a žalovaný ji přijal dne 5. 1. 2009. Podle § 17 odst. 5 daňového řádu platí, že *nebyl-li adresát písemnosti, která má být doručena do vlastních rukou, zastižen, ačkoliv se v místě doručení zdržuje, uloží doručovatel písemnost v místně příslušné provozovně držitele poštovní licence nebo u obecního úřadu a příjemce o tom vhodným způsobem vyrozumí. Nevyzvedne-li si příjemce písemnost do patnácti dnů od uložení, považuje se poslední den této lhůty za den doručení, i když se příjemce o uložení nedozvěděl.* Vzhledem k již nastíněnému způsobu výpočtu fikce doručení by tato fikce připadla na 25. 12. 2009. Rozhodující není konec úložní doby, neboť fikci upravuje zcela nesporným způsobem citovaný § 17 odst. 5 daňového řádu. Může se tak stát, že adresát na poště ještě zásilku stačí reálně převzít, ačkoliv již nastala fikce. Doručení se tak bude přesto odvíjet od fikce, nikoliv od reálného převzetí.

V předmětném případě ale nastal spor ohledně podmínky, dle které se příjemce, aby nastala fikce, musí při doručování zdržovat v místě, kde se mu doručuje. Není možno vycházet ze závěru rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 11. 2008, č. j. 2 Afs 89/2008 - 86, www.nssoud.cz, dle něhož při hodnocení podmínek doručení fikcí podle § 17 odst. 5 daňového řádu je třeba u právnických osob přihlížet ke zvláštním podmínkám stanoveným v § 17 odst. 9 citovaného zákona. Dovolená jednatele není sama o sobě naplněním podmínky nezdržování se právnické osoby na dané adrese. V nyní souzené věci totiž bylo doručováno daňové poradkyni – fyzické osobě, proto se závěry v uvedeném rozhodnutí uskutečněné na danou věc nevztahují. Zdejší soud také vážil, nakolik má být tato podmínka aplikována i v situaci, kdy příjemcem písemnosti je daňový poradce, tedy profesionál, od něhož lze očekávat, že přijímání písemností pro svého klienta zajistí a finančním orgánům bude k dispozici. Daňový řád sice v § 17 odst. 10 umožňuje, aby písemnosti určené daňovému poradci byly doručovány také jeho pracovníkům, kteří jím byli pověřeni přijímáním písemností, avšak nestanoví žádnou povinnost takové zaměstnance mít či je pověřit. Daňovým poradcem ve smyslu legislativní zkratky podle § 11 odst. 2 daňového řádu je *daňový poradce nebo právnická osoba, která oprávněně vykonává daňové poradenství nebo advokát*. Relevantní ustanovení § 17 daňového řádu však nikterak nezpřísňuje aplikaci fikce v případě daňových poradců ani na ně neklade zvýšené povinnosti. Podobně nic takového nevyplývá ani ze zákona č. 523/1992 Sb., o daňovém

poradenství a Komoře daňových poradců České republiky. Dle jeho § 6 odst. 11 pouze plyne, že *sídlem daňového poradce je místo, v němž má daňový poradce kancelář. Nemá-li daňový poradce kancelář mimo byt, v němž trvale bydlí, považuje se za kancelář tento byt. Daňový poradce nebo daňoví poradci, kteří vykonávají daňové poradenství společně, mohou mít jen jedno sídlo. Pobočkou kanceláře je místnost mimo sídlo daňového poradce, v níž daňový poradce rovněž vykonává daňové poradenství.* Vzhledem k absenci zakotvení zvláštních povinností daňových poradců (např. zajistit přebírání poštovních zásilek jim adresovaných i po dobu jejich nepřítomnosti) v pozitivním právu ve stavu ke dni, kdy bylo doručováno v daném případě, nelze žádnou takovou povinnost po daňových poradcích vyžadovat, a to i s ohledem na čl. 2 odst. 3 Listiny základních práv a svobod. V tomto směru se Nejvyšší správní soud neztotožňuje s argumentací krajského soudu uvedenou na str. 8 všech napadených usnesení, byť by takový přístup ze strany daňových poradců byl na místě.

Podle § 31 odst. 8 písm. a) daňového řádu správce daně prokazuje doručení vlastních písemností daňovému subjektu, podle písm. b) citovaného ustanovení pak i existenci skutečností rozhodných pro užití právní domněnky a nebo právní fikce. Důkazní břemeno v dané věci tak je na správci daně. Při doručení fikcí ve smyslu nálezu Ústavního soudu ze dne 3. 6. 2003, sp. zn. II. ÚS 23/2003, publ. ve Sb. n. u. ÚS, svazek 30, nález č. 81, str. 257, musí být striktně dbáno na dodržení zákonných podmínek. Právní fikce coby nástroj odmítnutí reality právem je nástrojem výjimečným. Aby mohla svůj účel (dosažení právní jistoty) splnit, musí respektovat všechny náležitosti, které s ní zákon spojuje.

Podle ustanovení § 17 odst. 12 daňového řádu je *dokladem o doručení písemnosti příjemci řádně vyplněná doručenka. Jsou-li o doručení pochybnosti a nebo není-li doručenka, lze doručení prokázat jiným vhodným způsobem*. Nejvyšší správní soud při výkladu tohoto ustanovení v rozsudku ze dne 27. 4. 2006, č. j. 2 Afs 158/2005 - 82, publ. pod č. 1327/2007 Sb. NSS, uvedl, že jím *„je charakterizováno, jakým způsobem se obvykle dokládá doručení písemnosti příjemci (řádně vyplněnou doručenkou). O povaze doručenky, jejích náležitostech a její důkazní hodnotě však uvedené ustanovení nic neříká; neříká ani, co vše lze za doručenku považovat. Z druhé věty citovaného ustanovení je však patrné, že doručenka je dostačujícím dokladem o doručení tehdy, nejsou-li o doručení pochybnosti. I v daňovém řízení lze tedy zásadně vycházet z údajů uvedených na doručence, ovšem jen tehdy, není-li jiných informací, které by tyto údaje zpochybňovaly.“*

Ustanovení § 31 odst. 8 písm. a), b) a § 17 odst. 12 daňového řádu jsou ovšem ustanovení dotýkající se daňového řízení (srov. působnost daňového řádu stanovenou v § 1), nikoliv soudního řízení správního. Byla-li by otázka doručování sporná z hlediska daňového řízení, pak by bylo věcí správce daně, aby prokázal, tj. nad rozumnou pochybnost doložil, že stěžovatelova daňová poradkyně se v době doručování v místě doručování zdržovala. Samotná doručenka má sice důkazní váhu, ovšem k tomu, aby správce daně důkazní břemeno neunesl, postačí (za předpokladu, že doručenka bude jediným důkazem ve prospěch závěru o tom, že se daňová poradkyně v místě doručování zdržovala), že stěžovatel údaje v doručence zpochybní předestřením jiné srovnatelně pravděpodobné verze reality. Pokud by v daňovém řízení stěžovatel zpochybnil skutečnost, že se v době pokusu o doručení písemnosti daňová poradkyně zdržovala v místě doručení, bylo by na správci daně, aby se touto námitkou s ohledem na § 31 odst. 8 daňového řádu zabýval a vyhodnotil ji z hlediska její relevance ve vztahu ke skutkovým

podmínkám, jež musely být splněny v případě náhradního doručení. V tomto směru by mělo být vedeno i dokazování.

Nyní posuzovaná situace ovšem nevychází z dokazování z hlediska daňového řádu a z rozložení důkazního břemene podle tohoto předpisu. Posuzovaný případ se týká odmítnutí žaloby soudem pro opožděnost za situace, kdy podle tvrzení toho, kdo žalobu podal, nebyly splněny podmínky pro doručení fikcí podle § 17 odst. 5 daňového řádu, takže lhůta k podání správní žaloby, jež začíná běžet dnem doručení rozhodnutí správního orgánu, které má být žalobou napadeno, nezačala běžet v den, kdy mělo dojít k doručení fikcí, jelikož podle tvrzení toho, kdo žalobu podal, k doručení ve skutečnosti nedošlo.

Jak již uvedl Nejvyšší správní soud v citovaném rozhodnutí sp. zn. 2 Afs 158/2005 (a postupoval tak i v rozsudku ze dne 27. 10. 2004, č. j. 3 Afs 11/2004 - 47, www.nssoud.cz), je břemeno důkazní obecně úzce spojeno s břemenem tvrzení a má význam v těch aspektech řízení před soudem či správním orgánem, ve kterých se skutkové okolnosti právně kvalifikují na základě tvrzení účastníka, ne však tehdy, kdy správní orgán či soud určité skutečnosti musí právně kvalifikovat (a tedy předtím případně i skutkově objasnit, nejsou-li ze skutkového hlediska nesporné) z úřední povinnosti. V řízení před soudem je ovšem včasnost žaloby, závisející v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu mj. na tom, zda vůbec a kdy bylo žalobci doručeno správní rozhodnutí, proti kterému žalobou brojí, jednou z nutných podmínek její věcné projednatelnosti. Krajský soud si musí vždy z úřední povinnosti učinit o splnění (příp. nesplnění) této podmínky úsudek a v závislosti na výsledku tohoto posouzení se žalobou naložit (věcně ji projednat, je-li včasná, anebo ji odmítnout, je-li opožděná či předčasná). V řízení před soudem nelze striktně vzato o rozložení důkazního břemene mezi žalobce a žalovaného stran doručení napadeného správního rozhodnutí vůbec hovořit, neboť soud, který posuzuje podmínky věcné projednatelnosti žaloby a v rámci toho posuzuje i otázku její včasnosti, musí tuto otázku posoudit z úřední povinnosti a – je-li v této souvislosti třeba skutkového zkoumání – za tím účelem provést veškeré důkazy, jejichž provedení je k tomu potřeba, tak, aby byl řádně zjištěn skutkový stav věci. Podmínky doručení rozhodnutí správního orgánu žalobci pak soud při hodnocení včasnosti podání žaloby přirozeně posuzuje podle ustanovení o doručování použitelných v tom kterém správním řízení, v němž bylo napadené správní rozhodnutí doručováno – znamená to tedy, že soud z úřední povinnosti ověřuje, zda podmínky doručení písemnosti v příslušném řízení před správním orgánem byly splněny, či nikoli.

Vzhledem tedy k tomu, že správní soud zkoumá včasnost žaloby vždy a z úřední povinnosti, nelze přisvědčit tvrzení stěžovatele, že nemohl vědět nic o tom, že by v daném případě krajský soud tuto skutečnost zkoumal. Krajský soud nebyl povinen poučit účastníky ve smyslu § 118a a § 119a o. s. ř., neboť řízení probíhalo podle soudního řádu správního. Občanský soudní řád se nepoužije ani podle § 64 s. ř. s., který stanoví, že *nestanoví-li tento zákon jinak, použijí se pro řízení ve správním soudnictví přiměřeně ustanovení prvé a třetí části občanského soudního řádu*. Jak ale Nejvyšší správní soud uvedl ve svém rozsudku ze dne 13. 11. 2006, č. j. 8 As 33/2005 - 52, www.nssoud.cz, přezkum správních rozhodnutí správními soudy představuje samostatný typ řízení, oddělený od systému civilního soudnictví, a řídící se vlastním procesním předpisem, kterým je soudní řád správní. Použití občanského soudního řádu na základě § 64 s. ř. s. je třeba považovat za výjimečné a uplatňující se pouze v případech, na které ustanovení soudního řádu správního

vůbec nedopadají. Jednání před správními soudy upravuje § 49 s. ř. s. a poučovací povinnost je zakotvena v § 36 odst. 1 s. ř. s., a tedy užití stěžovatelem citovaných ustanovení nepadá do úvahy, neboť zásada koncentrace i systém opravných prostředků je ve správním soudnictví zcela odlišný; navíc soudní řád správní obsahuje komplexně úpravu vlastní. Podle § 36 odst. 1 s. ř. s. věta druhá je soud povinen poskytnout všem účastníkům stejné možnosti k uplatnění jejich práv a poskytnout jim poučení o jejich procesních právech a povinnostech v rozsahu nezbytném pro to, aby v řízení neutrpěli újmu. Této povinnosti ovšem soud dostál, neboť – jak plyne z protokolu o jednání ze dne 15. 7. 2009 - byl stěžovatel poučen o tom, že provedené důkazy nemusejí postačovat k prokázání okamžiku doručení napadeného rozhodnutí a byl vyzván k tomu, aby sdělil, zda navrhuje jiné důkazní prostředky ohledně okolnosti, kde se daňová poradkyně zastupující stěžovatele v daňovém řízení v době doručování zdržovala. Dalších důkazních návrhů však již nebylo. Svým poučením, jak bylo formulováno, by ostatně soud dostál i požadavku § 118a o. s. ř., jehož se ale neužije pro užití § 36 odst. 1 s. ř. s. upravujícího poučovací povinnost správních soudů (a to poměrně široce – účastník musí být poučen vždy, když mu hrozí procesní újma).

Zdejší soud proto z uvedených důvodů nesouhlasí se stěžovatelem ani s jím citovanou literaturou (Svoboda, K. Dokazování. Praha: ASPI, 2009, str. 233 a násl.), že se užije § 118a o. s. ř. Ostatně i závěr uvedené literatury není v tomto směru nijak rozhodný, neboť autor dospívá k závěru, že § 118a o. s. ř. má být „zřejmě“ aplikován i ve správním soudnictví. Nelze souhlasit ani s připodobněním § 5 o. s. ř. (*Soudy poskytují účastníkům poučení o jejich procesních právech a povinnostech.*) k § 36 odst. 1 s. ř. s. Ustanovení § 5 o. s. ř. je totiž spíše zásadou civilního řízení, zatímco § 36 odst. 1 s. ř. s. (co do dikce i co do systematického zařazení) je ustanovení s naprosto konkrétním normativním obsahem a dopady. Z přímé aplikace § 36 odst. 1 s. ř. s. bez subsidiárního použití o. s. ř. přitom zdejší soud implicitně vyšel v řadě svých předchozích rozhodnutí, viz např. rozsudek ze dne 25. 9. 2008, č. j. 7 As 44/2008 - 79, www.nssoud.cz, rozsudek ze dne 24. 9. 2008, č. j. 1 As 63/2008 - 34, www.nssoud.cz, rozsudek ze dne 18. 9. 2003, č. j. 5 Azs 5/2003 - 33, publ. pod č. 59/2004 Sb. NSS, rozsudek ze dne 20. 8. 2009, č. j. 1 Afs 68/2009 - 42, www.nssoud.cz, apod. Tak jako tak ale jde o polemiku spíše akademickou než takovou, která by mohla mít dopady do právního postavení stěžovatele, neboť krajský soud dostál poučovací povinnosti v plném rozsahu i ve smyslu úpravy podle o. s. ř.

Rovněž není relevantní argumentace prostřednictvím nálezu Ústavního soudu ze dne 17. 3. 2009, sp. zn. I. ÚS 3143/08, www.nalus.usoud.cz, který se týkal požadavků spravedlivého procesu při rozhodování tzv. bagatelních sporů ve smyslu občanského soudního řádu, kde není přípustný opravný prostředek. Rovněž nález Ústavního soudu ze dne 3. 10. 2006, sp. zn. I. ÚS 212/06, publ. ve Sb. n. u. ÚS, svazek 43, nález č. 177, str. 31, se týkal poučovací povinnosti v občanském soudním řízení.

Závěrem krajského soudu však stěžovatel nemohl být překvapen (ve smyslu nepředvídatelnosti rozhodnutí) také z toho důvodu, který ve svém vyjádření zmiňuje žalovaný, a sice, že soud nařídil ústní jednání, přestože účastníci dle § 51 s. ř. s. vyslovili souhlas s projednáním věci bez jednání. Navíc v poučeních ze dne 4. 3. 2009 (ve všech třech řízeních) a opakovaně dokonce v poučeních ze dne 5. 6. 2009 je uvedeno, že po souhlasu s rozhodnutím bez nařízení jednání (či kvalifikovaným mlčením na výzvu) rozhodne soud

jen na základě předložených spisů. Dále dne 3. 7. 2009 stěžovatel osobně studoval všechny tři soudní spisy. V nich byla založena vyjádření žalovaného, který fikci doručení dokládal a polemizoval s žalobními tvrzeními stran tohoto problému. Přitom ve spise jsou založeny přílohy žalovaného, které vyvracejí žalobní tvrzení ohledně pobytu daňové poradkyně. Vyjádření žalovaného byla také poslána řečené daňové poradkyni, která v tomto stadiu stěžovatele v žalobním řízení zastupovala – k vyjádřením byly podány repliky. Otázka doručování navíc byla namítána i v žalobě. Doručením totiž nabyla napadená správní rozhodnutí právní moci, což je relevantní okamžik pro posouzení toho, zda daň nebyla vyměřena po uplynutí prekluzivní lhůty k tomu určené. Stěžovatel v žalobě namítal, že byla, přičemž vycházel z toho, že nenastala fikce doručení dne 25. 12. 2008, ale právní moc nastala až dne 15. 1. 2009. Právní spor o to, zda nastala fikce doručení, tak má dvojí dimenzi: pokud fikce nenastala, bylo byla by žaloba podána včas a daň vyměřena po marném uplynutí prekluzivní lhůty. Pokud by ale fikce nastala, pak by daň byla vyměřena včas a žaloba podána opožděně. Bylo tedy v zájmu stěžovatele předložit či navrhnout v žalobním řízení všechny důkazy svědčící o tom, kdy napadená správní rozhodnutí nabyla právní moci. Konečně i při samotném jednání dne 15. 7. 2009 byly účastníci seznámeni s tím, že finanční orgány po vydání napadených rozhodnutí provedly důkazy vztahující se ke způsobu doručení napadených rozhodnutí. Těmito důkazními prostředky pak provedl dokazování i krajský soud. K otázce doručování tak měl stěžovatel prostřednictvím zastoupení možnost vyjádřit se ještě při jednání. Z těchto důvodů tak usnesení krajského soudu nejsou nepředvídatelná a stěžovateli byl dán dostatečný prostor pro hájení svých práv a označení důkazních prostředků, které měly být v jeho prospěch.

V řízení o žalobách proti rozhodnutím správního orgánu prováděl krajský soud dokazování ohledně okolností doručování, tedy zejména toho, zda se daňová poradkyně v době, kdy jí bylo doručováno, na tomto místě nezdržovala. Vyšel z faktury vystavené M. B. na jméno Ing. I. H., kterou jí byla fakturována částka 11 880 Kč za pobyt v bytě v Třeboni v době od 7. do 31. 12. 2008. Tento důkazní prostředek byl předložen soudu stěžovatelem. Vedle toho ovšem poskytl soudu řadu důkazních prostředků také žalovaný, který v tomto ohledu sám prováděl dokazování. Finanční úřad v Třeboni zjišťoval dne 24. 3. 2009 v ubytovacím zařízení Vila Dům Evropa v Třeboni, provozovaném M. B., zda tam jmenovaná v rozhodné době pobývala. Z jednání vyplynulo, že M. B. ubytovává zejména lázeňské hosty z lázní Aurora a nevyužívá při tom žádných zprostředkovatelských služeb. Celkovou kapacitu ubytování mají zamluveny lázně. Při místním šetření byla předložena kniha ubytovaných v roce 2008 (od 2. 10.) a 2009 (do 23. 3. 2009). Vánoční přestávka ubytovacího zařízení je shodná s přestávkou lázní. V roce 2008 byl provoz skončen pro lázeňské hosty 15. 12. 2008, následně se v objektu malovalo a byly prováděny technické práce. V tu dobu ubytovával jen jednu osobu (Ing. I. H.), a to ve svém pronajatém bytě, v němž přespával po dobu svého pobytu v Třeboni. Vzhledem k tomu, že daňová poradkyně Ing. H. spala mimo objekt, není zanesena v knize ubytovaných. Ze smlouvy o pronájmu bytu mezi M. B. a Z. Č. (majitelkou) přitom vyplývá, že nemohl byt dále postupovat do podnájmu. Dále byla zjištěna provozní doba Bertiných lázní v Třeboni; prokurista lázní Ing. M. B. sdělil, že lázně byly od 19. 12. 2008 do 5. 1. 2009 mimo provoz. Nahlédnutím do evidence klientů lázní Berta bylo zjištěno, že Ing. I. H. se léčebných procedur ani zde neúčastnila. Mimo provoz byly dle sdělení prokuristy Ing. Z. Ch. i lázně Aurora a ani zde se žádné procedury daňová poradkyně neúčastnila. Její

onemocnění navíc je kontraindikací vůči procedurám v třeboňských lázeňských zařízeních.

Není pravda, že svědeckou výpověď M. B. krajský soud nehodnotil, jak uvádí stěžovatel. Z odůvodnění napadených usnesení je totiž zřejmé, že ji považuje za nedůvěryhodnou z toho důvodu, že jde o osobu podnikající v oblasti cestovního ruchu a provozující ubytovací zařízení, přičemž zcela nestandardně v měsíci, kdy je jím provozované ubytovací zařízení zavřeno, ubytuje u sebe v pronajatém bytě (který navíc nesmí užívat k podnikatelským účelům, pro něž není zařízen) jednu osobu a poskytuje jí snídani, přičemž tento byt s ní sdílí. Takovýto příběh považoval krajský soud za zcela nevěrohodný a stejným způsobem k němu přistupuje i soud zdejší. Pokud má být skutkový stav soudem objasněn ve vztahu k doručování, musí příjemce písemnosti přinejmenším tvrdit, že se v době doručování v místě doručování nezdržoval (zdejší soud uvádí, že již nemá ze shora uvedených důvodů břemeno důkazní, jak nesprávně uvedl krajský soud v odůvodnění, nicméně tato nepřesnost nemá na zákonnost jeho rozhodnutí a na zjištěný skutkový stav vliv). V daném případě byla tvrzena návštěva lázní, v tomto směru bylo vedeno dokazování a tvrzení bylo následně označeno za nevěrohodné pro důvody uvedené shora. Jiné tvrzení již podáno nebylo a nebyly ani – přes výzvu – podány žádné důkazní prostředky, které by snad vyvrátily pochybnosti o prezentovaném příběhu, které byly natolik silné, že celou verzi znevěrohodnily. Rovněž ani jako důkazní prostředek nebyla navržena přímá výpověď M. B., které se stěžovatel dovolává až v řízení o kasační stížnosti. V ní navíc není nijak konkretizováno, proč výpověď svědka před finančními orgány byla pořízena nezákonným způsobem a takovou skutečnost neshledal ani Nejvyšší správní soud. Stěžovatel také neuvádí, co jiného měl M. B. před soudem osvědčit či co z jeho výpovědi před finančním orgánem není pravdivé.

Rovněž jako nevěrohodné se jeví i to, že daňová poradkyně původně uvedla, že jede do lázní, přičemž následně bylo zjištěno, že se neúčastnila a ani nemohla a nesměla účastnit lázeňských procedur. Lze si samozřejmě lázeňský pobyt představit i bez lázeňské léčby, a zjištění ohledně toho, že se daňová poradkyně léčení nepodrobila by samo o sobě nestačilo k vyvrácení věrohodnosti její verze (ačkoliv uvede-li někdo, že jede do lázní, zpravidla tím je míněno, že se tam jede léčit; pokud tam jede za jiným účelem, uvede spíše název města či místa, kam jede – v dané situaci bylo v žalobě uvedeno, že pobyt v lázních byl ošetřujícími lékaři považován za nezbytný). V dané situaci tak je tato skutečnost spíše jen dokreslením nevěrohodnosti verze ohledně způsobu ubytování v Třeboni.

Nejvyšší správní soud si je plně vědom nálezu Ústavního soudu ze dne 17. 5. 2007, sp. zn. III.ÚS 93/06, publ. ve Sb. n. u. ÚS, svazek 45, nález č. 85, str. 249, s nímž operuje i stěžovatel. V uvedeném nálezu Ústavní soud odlišil „důvody“ ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s. a nové „skutečnosti“ podle § 109 odst. 4 s. ř. s. Konkrétní „důvod“ může být naplněn různými „skutečnostmi“ (okolnostmi zásadně „skutkové“ povahy). Ustanovení § 109 odst. 4 s. ř. s. jen překáží tomu, aby způsobilý důvod, řádně uplatněný, byl v kasační stížnosti rozšiřován o „skutečnosti“ dříve neuvedené, resp. aby byl na těchto novotách dodatečně založen. Oproti tomu, závěr o nepřípustnosti kasační stížnosti (ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s.) se pojí nikoliv se „skutečnostmi“, nýbrž s „důvody“, z nichž je kasační stížnost podána (§ 103 odst. 1 s. ř. s.). Nepřípustné uplatnění nových „skutečností“ (k nimž soud nemůže podle § 109 odst. 4 s. ř. s. přihlédnout) je posuzováno až teprve po důsledném zhodnocení

důvodu, pro který je kasační stížnost podána. Ústavní soud tímto nálezem zrušil usnesení Nejvyššího správního soudu, jímž byla odmítnuta pro nepřípustnost podle § 104 odst. 4 s. ř. s. (neuvedení důvodů, o něž se opírá kasační stížnost, již v řízení před krajským soudem) kasační stížnost směřující proti usnesení o odmítnutí žaloby. V nyní posuzovaném případě ovšem kasační stížnost není odmítnuta, nýbrž věcně přezkoumána optikou kasačních námitek. Zdejší soud se tedy nyní zabýval tím, zda byla žaloba podána po lhůtě, což je rozdíl oproti zjevně protiústavní situaci, kterou se zabýval Ústavní soud v citovaném nálezu.

Pokud ovšem stěžovatel navrhuje v řízení o kasační stížnosti nové důkazní prostředky, pak tak činí zapovězeným způsobem. Podle § 109 odst. 4 s. ř. s. *ke skutečnostem, které stěžovatel uplatnil poté, kdy bylo vydáno napadené rozhodnutí, Nejvyšší správní soud nepřihlíží*. Toto ustanovení samozřejmě nelze aplikovat mechanicky, obzvláště ne v situaci, kdy jsou v řízení o kasačních stížnostech přezkoumávána usnesení krajského soudu o odmítnutí žaloby pro opožděnost, kdy z povahy věci stěžovatel uplatňuje jiné důvody [§ 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s.], neboť po něm nelze spravedlivě požadovat, aby již dopředu předvídal všechna rizika, pro která by jeho podání mohlo být odmítnuto. Od důvodů se přitom odvíjejí zpravidla i skutečnosti, k jejichž prokázání jsou navrhovány důkazní prostředky.

V nyní posuzovaném případě však všechny důkazní prostředky, které jsou rozhodující pro to, zda nastala fikce doručení, stěžovatel mohl navrhnout i před krajským soudem. Jde o vyjádření lékaře specialisty a praktického lékaře daňové poradkyně, kteří jí shodně doporučili město Třeboň jako vhodné k rekreačnímu pobytu. Také jde o potvrzení Z. Č., že pan M. B. mohl její byt, jehož byl nájemcem, dále postoupit do podnájmu další osobě v prosinci 2008. Konečně jde o kopii měsíční permanentky do fitcentra v Jindřichově Hradci na jméno daňové poradkyně. Všechny důkazní prostředky mohl stěžovatel opatřit již pro řízení před krajským soudem, neboť, jak bylo shora podáno, byla skutečnost, zda se daňová poradkyně zdržovala mimo místo doručování, když jí byly doručovány předmětné písemnosti, ústřední otázkou žalobního řízení (a fikce doručení byla jeho stěžejním sporným momentem). Stěžovatel přitom o této skutečnosti věděl již před jednáním, jak bylo rovněž výše vylíčeno. Nehledě na to, že později uplatněné důkazní prostředky zpravidla ztrácejí do určité míry na věrohodnosti, bylo by přihlížení k nim v rozporu s § 109 odst. 4 s. ř. s. a porušilo by to principy správního soudnictví stejně závažně, jako se to stalo (z druhé strany) v usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 10. 2005, č. j. 7 Afs 56/2004 - 87, které shora citovaným nálezem zrušil Ústavní soud. Jedním z těchto principů je i koncentrace řízení, jejíž podstatou je to, že účastník nemůže svá tvrzení a důkazy uplatňovat po celou dobu řízení, nýbrž musí tak učinit do určitého okamžiku, zákonem přesně stanoveného. K pozdějším tvrzením a skutečnostem již soud nepřihlíží (blíže viz též Vopálka, V., Mikule, V., Šimůnková, V., Šolín, M.: Soudní řád správní. Komentář. Praha: C. H. Beck, 2004, str. 284-285). Koncentrace přitom nesleduje restrikci práv fyzických a právnických osob na přístup k soudní ochraně, nýbrž zachování kasačního charakteru řízení o kasační stížnosti. Po aktivně legitimovaných účastnících předcházejícího žalobního řízení lze spravedlivě žádat, aby na principu *vigilantibus iura* uplatnili veškeré skutečnosti, které uplatnit mohou, již v řízení před soudem prvé instance. Pokud tak neučiní, je legitimní, že z hlediska možnosti uplatnění argumentace v dalším stupni ponesou případné nepříznivé následky s tím spojené (k tomu blíže viz i rozsudek

Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2008, č. j 8 Afs 48/2006 - 155, publ. pod č. 1743/2009 Sb. NSS).

Krom toho je nutno upozornit i na skutečnost, že kasační stížnost je mimořádný opravný prostředek, přičemž dokazování je spjato primárně s řízením nalézacím, nikoliv s řízením o mimořádném opravném prostředku, kteryžto směřuje již proti pravomocnému rozhodnutí. Ze všech vyložených důvodů zdejší soud stojí na stanovisku, že vydané rozhodnutí není v rozporu se závěry citovaného nálezu. Právě naopak, Ústavní soud totiž vyšel z toho, že zákaz uvádění nových důvodů a skutečností v řízení o kasační stížnosti bude platit jen tehdy, kdy nelze po žalobci rozumně požadovat, aby – již dopředu – v řízení o žalobě dokládal, proč jeho podání nemůže být odmítnuto. V nastalém případě však uvedení všech rozhodných skutečností a navržení relevantních důkazů mohl stěžovatel vznést již před krajským soudem.

Lze tedy uzavřít, že rozhodnutí byla doručena fikcí dne 25. 12. 2008; lhůta k podání žaloby je podle § 72 odst. 1 s. ř. s. 2 měsíce. Konec lhůty tak připadá na středu 25. 2. 2009. Žaloby podané k poštovní přepravě dne 27. 2. 2009 jsou podány opožděně. Krajský soud proto nemohl (§ 72 odst. 4 s. ř. s.) činit nic jiného, než je odmítnout. Učinil-li tak, nepochybil.

V daném případě tedy nebyly naplněny namítané kasační důvody a zdejší soud neshledal ani důvody, pro které by měl rozhodnutí zrušit pro pochybení, k nimž by měl přihlížet mimo uplatněné námitky podle § 109 odst. 3 s. ř. s. Proto Nejvyšší správní soud kasační stížnosti jako nedůvodné zamítl (§ 110 odst. 1 věta první před středníkem s. ř. s.).

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení a úspěšnému žalovanému náklady řízení nevznikly. Proto soud rozhodl, že se žalovanému právo na náhradu nákladů řízení o kasačních stížnostech nepřiznává (§ 60 odst. 1, § 120 s. ř. s.).

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

V Brně dne 5. ledna 2010

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu