

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 právní věci žalobce: **OBOLUS společnost s ručením omezeným**, se sídlem Žižkova 270, Písek, zast. Mgr. Pavlem Jakimem, advokátem se sídlem Velké náměstí 119, Písek, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Českých Budějovicích**, se sídlem Mánesova 3a, České Budějovice, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 12. 2008, č. j. 7101/08-1500, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 27. 5. 2009, č. j. 10 Ca 37/2009 - 23,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

## Odůvodnění:

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalobce jako stěžovatel domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku krajského soudu, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti výše specifikovanému rozhodnutí žalovaného, jímž bylo zamítnuto stěžovatelovo odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu v Písku ze dne 29. 11. 2006, č. j. 98265/06/097910/1810. Tím bylo podle § 49 odst. 2 písm. b) zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších změn a doplňků, (dále též „daňový řád“) jako opožděně podané zamítnuto stěžovatelovo odvolání proti platebnímu výměru na daňové penále na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období od 1. 4. 2005 do 30. 6. 2005, vydanému Finančním úřadem v Písku dne 14. 10. 2005 pod č. 246/2005 (č. j. 83225/05/097910/1810) na částku 180 Kč.

Odvolání stěžovatele proti uvedenému rozhodnutí Finančního úřadu v Písku ze dne 29. 11. 2006 bylo nejprve zamítnuto rozhodnutím žalovaného ze dne 4. 6. 2007, č. j. 1593/07-1500. Proti tomuto rozhodnutí podal stěžovatel žalobu, která byla zamítnuta rozsudkem Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 22. 8. 2007, č. j. 10 Ca 107/2007 - 21. Uvedený rozsudek ovšem zrušil Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 14. 3. 2008, č. j. 2 Afs 115/2007 - 55, neboť v případě odvolání stěžovatele byl na místě postup dle § 48 odst. 5 věta druhá daňového řádu. Krajský soud, vázán názorem Nejvyššího správního soudu, zrušil rozsudkem ze dne 23. 4. 2008, sp. zn. 10 Ca 65/2008, rozhodnutí o odvolání ze dne 4. 6. 2007 a žalovaný na základě těchto rozsudků zhojil procesní vady, když výzvou podle § 48 odst. 5 daňového řádu vyzval stěžovatele k doplnění náležitostí odvolání. Následně bylo doplněné odvolání zamítnuto žalobou napadeným rozhodnutím žalovaného. Ten vyšel z toho, že odvolání proti platebnímu výměru Finančního úřadu v Písku ze dne 14. 10. 2005 bylo skutečně podáno opožděně a doručování daňových písemností probíhalo v souladu s daňovým řádem. Krajský soud pak závěry žalovaného potvrdil.

Stěžovatel v kasační stížnosti namítá důvody obsažené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), tedy nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení a nepřezkoumatelnost rozhodnutí krajského soudu.

Stěžovatel uvádí, že ve věci jde o splnění podmínek užití fikce doručení dle § 17 odst. 5 daňového řádu. Domnívá se, že platební výměr na daňové penále ze dne 14. 10. 2005 mu nebyl doručen fikcí, ale teprve osobním převzetím. Odvolání proto bylo podáno včas. Stěžovatel polemizuje zejména s názorem krajského soudu, že mu předmětná zásilka nebyla vydána nikoliv proto, že neměl u sebe razítko, nýbrž proto, že odmítl vyplnit formulář, neboť takový požadavek považoval za nezákonný. Stěžovatel zejména poukazuje na výpověď svědkyně – zaměstnankyně pošty paní T. Z její výpovědi plyne, že jednatel stěžovatele u sebe poštovní razítko nemívá. Stěžovatel považuje za absurdní, že ačkoliv prokázal, že v daňovém řízení nebyl zjištěn skutkový stav, tak konečný, zamítavý rozsudek, je postaven jen na dřívějších dohadech a ne na nyní svědeckou výpovědí prokázaných faktech. Stěžovatel má za prokázané, že adresát, který běžně používá razítko, bez otisku tohoto razítka žádnou zásilku nepřevezme (nebude mu vydána). Vyplněné prohlášení musí být totiž buď opatřeno otiskem razítka, anebo v něm musí zmocněnec prohlásit, že adresát (společnost) razítko nepoužívá. Stěžovatel doufá, že dnes již není pochyb o tom, že předmětná zásilka nebyla jednateli vydána jen z toho důvodu, že zrovna při sobě neměl razítko. Jednatel u sebe navíc nemívá razítko proto, že by na ně zapomněl, ale proto, že je při sobě stále nenosí (ostatně v obchodním rejstříku je pro podepisování jménem stěžovatele uvedeno, že k napsanému či natištěnému obchodnímu jménu připojí jednatel svůj podpis). Náhled, že kdo razítko běžně používá, musí tak činit směrem k poště vždy, není právně jinak podložen.

Nepřezkoumatelnost rozhodnutí pak stěžovatel spatřuje v tom, že krajský soud přihlédl jen ke skutečnostem vzešlým z prvého řízení, nikoliv k tomu, co bylo posléze doplněno; to naopak zcela krajský soud opomněl.

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

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že předchozí zrušující rozsudek Nejvyššího správního soudu v daně věci poukázal pouze na formální pochybení procesní povahy, otázkou doručování se nikterak nezabýval. Žalovaný naopak poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 21/2008, který se obsáhle zabývá otázkou doručování v daňovém řízení, odepřením převzetí písemnosti a dispozicí s razítkem při přebírání pošty. Z tohoto rozhodnutí žalovaný cituje několik závěrů.

Pokud jde o to, co uvedla svědkyně M. T. při ústním jednání dne 25. 9. 2008, uvádí žalovaný, že z její výpovědi plyne toliko potvrzení zákonného postupu při doručování písemnosti právnické osobě a nezbytnost užití razítka v případě, že jej právnická osoba užívá. Z výpovědi nevyplynuly žádné další skutečnosti rozhodné pro odlišné posouzení způsobu doručení daňové povinnosti.

Žalovaný považuje kasační stížnost za nedůvodnou a navrhuje Nejvyššímu správnímu soudu její zamítnutí.

Nejvyšší správní soud nejprve zkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána včas, stěžovatel je zastoupen advokátem a jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná. Důvodnost kasační stížnosti pak posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

Ze spisového materiálu ve vztahu k podaným námitkám zejména vyplývá, že Finanční úřad v Písku vydal dne 14. 10. 2005 tři platební výměry na daňové penále na dani z přidané hodnoty. Vedle platebního výměru vydaného v nyní souzené věci šlo též o výměry za zdaňovací období od 1. 10. 2004 do 31. 12. 2004 a období od 1. 1. 2005 do 31. 3. 2005 pod č. 244/2005 (č. j. 83222/05/097910/1810) a č. 245/2005 (č. j. 83224/05/097910/1810) na částky 153 Kč a 116 Kč. Platební výměry byly společně doručeny stěžovatelovu daňovému poradci dne 20. 10. 2005. Zásilka s třemi uvedenými výměry určená stěžovateli byla dne 19. 10. 2005 uložena na poště a následně (7. 11. 2005) vrácena správci daně s poznámkou „nevyzvednuto“. Dne 21. 12. 2005 podal stěžovatel proti platebním výměrům odvolání. Poukazoval na včasnost odvolání, neboť napadená rozhodnutí mu nebyla dosud doručena a nenastaly ani podmínky k užití fikce. Poukázal na to, že zásilka nebyla stěžovateli poštou vydána. Odvolací orgán ovšem dospěl k závěru, že doručování bylo v souladu s daňovým řádem a dalšími zákony, a proto vyhodnotil odvolání stěžovatele jako opožděné. Ze spisu je také zřejmé, že stěžovatel v několika písemnostech nesouhlasil s postupem pošty při vyzvednutí doporučené zásilky určené do vlastních rukou právnické osobě. Nesouhlasil s tím, že zásilka nebyla vydána jeho jednateli, který odmítal vyplnit interní tiskopis.

Všechny stěžovatelovy námitky směřují právě ke způsobu doručování podle daňového řádu prostřednictvím držitele poštovní licence, ve smyslu zákona č. 29/2000 Sb., o poštovních službách a o změně některých zákonů (zákon o poštovních službách). Platební výměr na daňové penále na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období od 1. 4. 2005 do 30. 6. 2005 byl zaslán společně s platebními výměry shora uvedenými v jediné

obálce. Doručováním zbylých dvou platebních výměrů se přitom již Nejvyšší správní soud zabýval ve svém rozsudku ze dne 5. 6. 2008, č. j. 2 Afs 21/2008 - 65, dostupném na www.nssoud.cz. Toto rozhodnutí ostatně cituje žalovaný ve svém vyjádření (i žalobou napadeném rozhodnutí) a pracoval s ním i krajský soud v napadeném rozsudku. Citovaný rozsudek zdejšího soudu navíc mezitím obstál i v testu ústavnosti. Ústavní soud totiž ústavní stížnost podanou stěžovatelem proti tomuto rozhodnutí jako zjevně neopodstatněnou odmítnul svým usnesením ze dne 3. 11. 2009, sp. zn. III. ÚS 2154/08, dostupným na www.nalus.usoud.cz. Závěry uvedeného rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou tak plně přenositelné i na nyní projednávanou věc, neboť všechny tři platební výměry byly zasílány naráz v jedné obálce, a tedy rozhodné skutečnosti pro posouzení způsobu doručování a výpočtu fikce jsou identické.

Jmenované rozhodnutí zdejšího soudu vychází z toho, že v dané věci není sporu o tom, že platební výměry byly doručovány jak stěžovateli, tak jeho zástupci. Zatímco zástupce je dne 20. 10. 2005 převzal, stěžovatel nebyl zastižen a zásilka byla 19. 10. 2005 uložena na poště. Když se na poštu dostavil jednatel stěžovatele k vyzvednutí zásilky, odmítl vyplnit formulář pošty „prohlášení o osobách oprávněných k převzetí poštovních zásilek a poštovních poukázek“ a zásilka mu proto nebyla vydána. V daném případě není pochyb ani o tom, že Česká pošta při doručování zásilky postupovala podle zákona o poštovních službách ve znění rozhodném v době doručování a podle poštovních podmínek schválených Českým telekomunikačním úřadem podle § 23 odst. 6 zákona o poštovních službách rozhodnutím ze dne 16. 5. 2005, uveřejněných v Poštovním věstníku č. 5/2005 s účinností ode dne 1. 6. 2005. V čl. 21 odst. 3 citovaných poštovních podmínek nazvaném: „Prokazování některých podmínek pro dodání“ je totiž uvedeno, že „*za osobu, která je oprávněna za adresáta, který je právnickou osobou, poštovní zásilku převzít (dále jen "oprávněná osoba"), se pro účely tohoto dílu považuje a) fyzická osoba, která vykonává činnost v prostorách označených názvem adresáta na pracovišti označeném za podatelnu a která má k dispozici razítko adresáta, b) fyzická osoba, která způsobem podle odstavce 1 prokáže, že je osobou, která byla za oprávněnou osobu označena v hodnověrném písemném prohlášení učiněném právnickou osobou nebo učiněném jejím jménem; prohlášení musí být opatřeno razítkem adresáta nebo doplněno poznámkou, že adresát razítko nepoužívá.*“ Podle odst. 1 tohoto článku lze k prokazování jména a příjmení fyzické osoby, případně i jejího rodného čísla nebo data narození, použít pouze občanský průkaz nebo cestovní doklad vydaný v České republice (jde-li o českého občana), případně osobní doklad, který umožňuje pobyt v České republice (jde-li o cizince).

Povinnosti ukládané poštovními podmínkami nejsou ukládány nad rámec zákona, neboť je to právě zákon o poštovních službách, který na ně odkazuje. Ve svém § 4 odst. 1 uvádí, že „*vyhlášením poštovních podmínek nabízí provozovatel každému uzavření poštovní smlouvy podle těchto poštovních podmínek (...)*“ Podle § 6 odst. 1 a 2 citovaného zákona musí mít poštovní podmínky písemnou formu a musí obsahovat „*a) požadavky, které má splnit odesílatel před uzavřením poštovní smlouvy, b) způsob, jakým se má postupovat při poštovním podání, c) práva a povinnosti, které se mají stát obsahem právního vztahu vzniklého z poštovní smlouvy*“. Mezi tato práva a povinnosti pak vždy musí patřit mj. způsob dodání a postup provozovatele v případě, že poštovní zásilku nebo poukázanou peněžní částku nebylo možno dodat (§ 6 odst. 4 tohoto zákona). Podle § 19 a násl. zákona o poštovních službách schvaluje poštovní podmínky v rámci udělení poštovní licence Český telekomunikační

úřad (§ 22 odst. 1 citovaného zákona), který také vyslovuje souhlas se změnou poštovních podmínek (§ 23 odst. 6 zákona).

Z uvedeného je zřejmé, že zákon o poštovních službách, který upravuje poskytování a provozování poštovních služeb, jakož i práva a povinnosti, které při poskytování a provozování poštovních služeb vznikají, výslovně počítá s tím, že bližší podmínky při poskytování poštovních služeb, jakož i konkrétní postupy při doručování budou upravovat právě poštovní podmínky. Ke schválení jejich znění pak určuje Český telekomunikační úřad, jako příslušný úřad vykonávající státní správu v oblasti elektronických komunikací a poštovních služeb.

Ani požadavek pro vydání písemnosti adresované právnické osobě stanovený v čl. 21 poštovních podmínek (tj. vyplnit formulář a opatřit jej razítkem) není v rozporu se zákonem. Zákon o poštovních službách tuto skutečnost neupravuje a naopak sám přímo odkazuje na poštovní podmínky, které mají konkrétně upravit způsob dodání zásilky (tedy včetně způsobu prokázání totožnosti osoby oprávněné zásilku převzít). Tuto skutečnost neřeší ani daňový řád, který ve svém § 17 odst. 9 uvádí, že písemnosti určené právnickým osobám se „*doručují pracovníkům oprávněným za tyto příjemce písemnosti přijímat. Není-li jich, doručuje se písemnost, která je určena do vlastních rukou, tomu, kdo je oprávněn za příjemce jednat, ostatní písemnosti kterémukoliv jejich pracovníku, který písemnost přijme*“. Ani s tímto ustanovením tak není čl. 21 poštovních podmínek v nesouladu. Rozpor nelze shledat ani s § 20 odst. 1 občanského zákoníku, který stanoví, že právní úkony právnické osoby ve všech věcech činí její statutární orgán (v daném případě tedy jednatel stěžovatele), neboť je to právě on, kdo je oprávněn předmětný formulář vyplnit a podepsat.

V citovaném rozsudku se Nejvyšší správní soud se stěžovatelem neztotožnil ani v tom, že mu pošta odmítla zásilku vydat a neprodleně ji odeslala zpět odesílateli pouze proto, že jednatel stěžovatele neměl při sobě razítko. Jak vyplynulo ze stěžovatelových podání, jeho jednatel formulář řádně nevyplnil nikoli proto, že by u sebe razítko neměl (protože je např. zapomněl a nemohl tak výzvě pošty vyhovět - to by jistě pošta zásilku ponechala uloženou a jednatel by měl možnost zásilku vyzvednout později během úložní doby), nýbrž proto, že požadavek pošty na vyplnění formuláře považoval za nezákonný a formulář vyplnit odmítl. Namítá-li stěžovatel, že mu žádný zákon používání razítka neukládá, není třeba s ním polemizovat. Žádný obecně závazný právní předpis právnickým osobám opravdu obecně neukládá disponovat vlastním razítkem. Pokud by poštovní podmínky podmiňovaly vydání zásilek právnické osobě otiskem razítka vždy, byla by stěžovatelova výtka zcela oprávněná, neboť by skutečně ukládaly povinnost nad rámec zákona. Nepoužití razítka by tak nemohlo být důvodem pro nevydání zásilky (k tomu viz např. Ondruš, R., Správní řád, nový zákon s důvodovou zprávou a poznámkami, Linde 2005, str. 103). Tak tomu ale není. Poštovní podmínky totiž otisk razítka nevyžadují za všech okolností, neboť pokud adresát razítko nepoužívá, není poštou vyžadováno („*...prohlášení musí být opatřeno razítkem adresáta nebo doplněno poznámkou, že adresát razítko nepoužívá*“). Naopak používá-li je, je nanejvýš logické, aby tak činil i ve vztahu k poště. Ani tento požadavek tedy nelze považovat za nezákonný. Jen pro úplnost je vhodné poukázat na to, že jsou to zpravidla právě podzákonné předpisy, které zákony – samozřejmě v jejich mezích – konkretizují; tak tomu bylo i v daném případě.

V předmětném rozsudku konečně Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani stěžovatelově názoru na význam situace, kdy si adresát zásilku na poště nevyzvedne, a situace, kdy pošta zásilku odmítne adresátovi vydat, neboť ten pro to nesplnil podmínky. Je samozřejmě pravda, že obě popsané situace se od sebe liší, na druhou stranu ve vztahu k aplikaci § 17 odst. 5 daňového řádu („*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*".), konkrétně k doručení písemnosti tzv. fikcí, nemá tato faktická odlišnost obou situací žádný vliv. Nastoupení fikce doručení podle poslední věty citovaného ustanovení je totiž podmíněno mj. nevyzvednutím písemnosti na poště jejím příjemcem ve stanovené lhůtě, přičemž není podstatné, zda si příjemce tuto písemnost nevyzvedl proto, že se na poštu nedostavil nebo proto, že nesplnil podmínky pro vydání písemnosti stanovené poštovními podmínkami.

V daném případě tedy byly platební výměry určené stěžovateli na poště uloženy dne 19. 10. 2005, stěžovateli byla tato skutečnost oznámena, avšak ve lhůtě 15 dní si zásilku nevyzvedl. Poslední den této lhůty (3. 11. 2005) je tak podle § 17 odst. 5 daňového řádu považován za den doručení platebních výměrů. Lhůta k podání odvolání proti nim je pak 30 dní (§ 48 odst. 5 daňového řádu) a marně uplynula 5. 12. 2005. Odvolání podané stěžovatelem až dne 21. 12. 2005 je tak opožděné.

Kasační soud se neztotožňuje ani s tím, že by na celou věc vrhla nové světlo výpověď svědkyně M. T., zaměstnankyně pošty, ze dne 25. 9. 2008, natož pak s tím, že se krajský soud s touto výpovědí nevypořádal. Svědkyně uvedla pouze to, že pošta nezkoumá, zda adresát – právnická osoba používá razítko. Na adresátovi je však vyžadován buď otisk razítka, nebo prohlášení, že razítko není používáno. Pokud nepředloží prohlášení nebo neotiskne razítko, zásilka mu vydána nebude. Pokud ovšem vyplní prohlášení, přestože pošta bude z úřední činnosti vědět, že razítko používá, zásilka mu vydána bude (tedy pravý opak toho, co tvrdí stěžovatel). Tato výpověď tedy žádným způsobem nevyvrací skutkový stav, jak byl zjištěn krajským soudem, resp. Nejvyšším správním soudem. Krajský soud se výpovědí svědkyně plně zabýval – viz str. 9 napadeného rozsudku. Uvedl, že se svědkyně vyjadřovala k postupu pošty při doručování zásilek. Závěr žalovaného ovšem nemohla zvrátit, neboť z jejích slov nevyplynuly skutečnosti rozhodné pro odlišné posouzení způsobu doručení daňové povinnosti.

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 stížnost jako nedůvodnou zamítl (§ 110 odst. 1 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 kasační stížnosti nepřiznává (§ 60 odst. 1, § 120 s. ř. s.).

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

V Brně dne 19. února 2010

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu