

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobkyně: **P. D.**, proti žalovanému: **Krajský úřad Jihomoravského kraje**, se sídlem Žerotínovo nám. 3/5, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 2. 2. 2010, č. j. 30 Ca 83/2008 – 34,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Rozsudkem Krajského soudu v Brně ze dne 2. 2. 2010, č. j. 30 Ca 83/2008 – 34, bylo zrušeno rozhodnutí žalovaného (dále jen „stěžovatel“) ze dne 28. 2. 2008, č. j. JMK 88684/2007, kterým bylo na základě odvolání žalobkyně (dále jen „účastnice řízení“) změněno rozhodnutí Městského úřadu Kuřim (dále jen „městský úřad“) ze dne 19. 3. 2007, č. j. MK/5544/07/OF, jímž bylo zamítnuto odvolání účastnice řízení proti platebnímu výměru městského úřadu ze dne 23. 3. 2005, č. j. 30336, kterým byl účastnici řízení vyměřen místní poplatek za provoz systému shromažďování, sběru, přepravy, třídění, využívání a odstraňování komunálních odpadů v částce 175 Kč za rok 2002. V odůvodnění rozsudku krajský soud uvedl, že předpokladem pro doručování písemnosti podle ust. § 19 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) je, že adresátu písemnosti nebylo možno doručit postupem podle ust. § 17 citovaného zákona, písemnost se vrátí zpět jako nedoručitelná a správní orgán vyčerpal všechny možné prostředky k tomu, aby zjistil aktuální adresu pobytu adresáta. Správce poplatku nese důkazní břemeno ohledně prokázání skutečností, že písemnost doručovaná daňovému subjektu mu také byla fakticky doručena či že byla doručena nikoli fakticky, nýbrž náhradním způsobem za splnění striktních zákonných podmínek. Z obsahu

správního spisu však nevyplývá, že by městský úřad učinil veškeré kroky směřující k tomu, aby zjistil aktuální adresu účastnice řízení a na tuto jí doručoval písemnosti. Odkaz na obecní vyhlášku, která není obecně závazným právním předpisem vyhlašovaným ve Sbírce zákonů, či odkaz na obecnou oznamovací povinnost ve smyslu ust. § 33 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, však u místního poplatku v přímé návaznosti na ust. § 33 odst. 5 věta první citovaného zákona není relevantní, neboť účastnice řízení ve smyslu ust. § 10 odst. 5 věta první zákona č. 133/2000 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o evidenci obyvatel“), změnu místa trvalého pobytu dne 8. 10. 2002 ohlašovně v novém místě trvalého pobytu ohlásila. Navíc obecná registrační a s tím související oznamovací povinnost v případě jednorázové daňové povinnosti (ročního místního poplatku) na účastnici řízení nedopadá. Městský úřad tedy nepostupoval řádně, neboť nevyčerpal všechny reálné možnosti ke zjištění skutečného pobytu účastnice řízení. Tímto nesprávným postupem došlo k porušení principu legality a k ohrožení principu spravedlivého procesu.

Proti tomuto rozsudku podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodu uvedeného v ust. § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Podle jeho názoru spočívá nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku krajského soudu v absenci odůvodnění ve vztahu k neaplikaci ust. § 33 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků. Stěžovatel poukázal na to, že poměrně obsáhle ve vyjádření k žalobě popsal důvody aplikace předmětného ustanovení na rozhodování ve věcech místních poplatků, a proto strohý odkaz na ust. § 33 odst. 5 věta první zákona o správě daní a poplatků neshledává dostatečným, neboť neobsahuje zdůvodnění výjimky z registrační povinnosti, a tedy i oznamovací povinnosti podle odst. 7 citovaného ustanovení. U odůvodnění rozsudku krajského soudu ve vztahu k „nerelevantnosti“ užití odkazu na obecně závaznou vyhlášku obce a ust. § 33 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků lze shledat i nesrozumitelnost, neboť z něj není zřejmé, z jakého důvodu a v jakém postavení má být zákon o evidenci obyvatel k obecně závazné vyhlášce obce a ust. § 33 zákona o správě daní a poplatků. Neodůvodněný závěr krajského soudu nezhojí ani odkaz na komentované znění zákona, i s ohledem na popsanou nesrozumitelnost, neboť není zřejmé, jakými úvahami se krajský soud řídil a jak postupoval při výkladu jednotlivých ustanovení. Lze se pouze domnívat, že krajský soud měl na mysli důvod spočívající v jednorázové daňové povinnosti. Bez bližšího odůvodnění je tento závěr, převzatý z komentáře k zákonu, nepřezkoumatelný. Dále podle stěžovatele nepřezkoumatelnost spočívá v nedostatku důvodů, protože krajský soud sice zrušil rozhodnutí pro podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, avšak z odůvodnění rozsudku není zřejmé, jaké procesní ustanovení bylo stěžovatelem, resp. městským úřadem, porušeno. V tomto lze shledávat zásadní nedostatek rozsudku. Nepřezkoumatelnost shledává stěžovatel rovněž v tom, že krajský soud dovozuje povinnost správců daní zjišťovat aktuální údaje o daňových subjektech, avšak bez odůvodnění, z čeho tato povinnost vyplývá, resp. které ustanovení zákona jim tento postup nařizuje. Podle stěžovatele nelze bez bližšího odůvodnění přijmout závěr, že odkaz na obecně závaznou vyhlášku obce, která není vyhlašována ve Sbírce zákonů, není pro dané řízení relevantní s ohledem na ust. § 10 odst. 5 zákona o evidenci obyvatel, neboť obce jsou ústavou nadány normotvornou pravomocí a obecně závazná vyhláška je tak právním předpisem obce. Z odůvodnění napadeného rozsudku nelze zjistit, co vedlo krajský soud k tomuto závěru. Nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky krajským soudem shledával stěžovatel v tom, že vyloučil aplikaci ust. § 33 odst. 7

zákona o správě daní a poplatků na rozhodování ve věcech místních poplatků. Místní poplatek není jednorázovou daňovou povinností, protože daňová, resp. poplatková, povinnost trvá dokud jsou splněny podmínky na straně poplatníka, tj. třeba i 50 let. Je však zřejmé, že zákon o správě daní a poplatků nebude aplikován stejně v řízení o daních z příjmů a v řízení o místním poplatku. Odlišnost vychází z toho, že zákon č. 565/1990 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o místních poplatcích"), je zákonem speciálním k zákonu o správě daní a poplatků, který v ust. § 14 odst. 2 mimo jiné stanoví, že obec v obecně závazné vyhlášce upraví ohlašovací povinnost ke vzniku a zániku poplatkové povinnosti. To znamená, že citovaný zákon spolu s obecně závaznou vyhláškou obce ukládá poplatníku místního poplatku samostatnou oznamovací, resp. registrační, povinnost. Neupravuje-li obecně závazná vyhláška obce všechny povinnosti poplatníka, aplikuje se obecný právní předpis, tj. zákon o správě daní a poplatků. Zákon o místních poplatcích však již neřeší změny údajů, které se uvádějí při plnění ohlašovací povinnosti. Pro tyto situace je nutné aplikovat ust. § 33 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků. Z uvedeného je tedy zřejmé, že ust. § 14 odst. 2 zákona o místních poplatcích nevylučuje aplikaci ust. § 33 zákona o správě daní a poplatků jako celku. Ke vztahu zákona o správě daní a poplatků a zákona o místních poplatcích se již v minulosti vyslovil Nejvyšší správní soud (rozsudek č. j. 2 As 49/2004 - 83) tak, že se jedná o vztah obecného a zvláštního předpisu. K souladu ohlašovací povinnosti ke vzniku a zániku poplatkové povinnosti podle ust. § 14 odst. 2 zákona o místních poplatcích s registrační povinností podle ust. § 33 odst. 16 zákona o správě daní a poplatků se již také vyjádřil Nejvyšší správní soud (rozsudek č. j. 8 As 1/2006 - 136) tak, že citované ustanovení obou zákonů spolu korespondují a že podle ust. § 33 odst. 16 zákona o správě daní a poplatků platí, že pokud je správcem daně orgán obce, může podle místních podmínek stanovenou registrační povinnost daňových subjektů vhodně omezit, jak co do okruhu daňových subjektů, tak co do okruhu jimi uváděných skutečností. Nelze se ani ztotožnit s blíže neodůvodněným odkazem na zákon o evidenci obyvatel, který má způsobovat to, že účastnice řízení nemá vůči správci poplatku oznamovací povinnost a současně to, že správce poplatku je povinen zjišťovat informace z Informačního systému evidence obyvatel. Takové pojetí by znamenalo, že zákon o evidenci obyvatel je k zákonu o správě daní a poplatků zákonem speciálním. Podle názoru stěžovatele je ust. § 33 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků lex specialis k ust. § 10 odst. 5 zákona o evidenci obyvatel. Tomuto pojetí rovněž odpovídá celá koncepce daňového systému. Ostatně ust. § 19 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků stanoví, že se doručuje veřejnou vyhláškou i v případě, kdy se adresát písemnosti na adrese pobytu sídla nebo adrese pro doručování, které ohlásil správci daně, nezdržuje. Tímto je jednoznačně dána spojitost právě mezi oznamovací povinností a doručování veřejnou vyhláškou. Stěžovatel dále vyjádřil nesouhlas s tím, jak krajský soud vymezuje podmínky pro doručování podle ust. § 19 zákona o správě daní a poplatků, když podmínky upravené v citovaném ustanovení bez náležitého odůvodnění rozšířil o „a správní orgán vyčerpal všechny možné prostředky k tomu, aby zjistil aktuální adresu pobytu adresáta", což je v přímém rozporu s citovaným ustanovením v návaznosti na ust. § 33 odst. 7 citovaného zákona. V tom lze spatřovat rovněž nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu spočívající v nedostatku důvodů. K otázce aplikace ust. § 33 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků na doručování se již vyjádřil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 20. 8. 2009, č. j. 2 Afs 96/2008 - 74. Pokud se týká odkazu krajského soudu na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 151/2006 - 72, pak lze plně souhlasit se závěrem, který dovodil Nejvyšší správní soud. V souzeném případě byly tyto

podmínky splněny, jak vyplývalo ze spisového materiálu, zejména ze zásilky adresované účastnici řízení vrácené doručujícím orgánem s poznámkou „na uvedené adrese neznámý." Ve vztahu k nálezu Ústavního soudu ze dne 3. 6. 2003, sp. zn. II. ÚS 23/03, je třeba doplnit, že tento se týkal výhradně doručování podle ust. § 17 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků bez vazby na doručování veřejnou vyhláškou, kdy krajským soudem použitý text nálezu je vlastně popisem institutu fikce doručení. Proto je odkaz na tento nález nepřípadný. Stěžovatel má tedy za to, že byly splněny podmínky pro doručování podle ust. § 19 zákona o správě daní a poplatků, neboť zásilka adresovaná účastnici řízení zaslaná na její adresu posledně známou správci poplatku se vrátila od doručovatele s poznámkou „na uvedené adrese neznámý". V takovém případě nebylo možné doručit podle ust. § 17 zákona o správě daní a poplatků, nýbrž muselo být doručeno podle ust. § 19 citovaného zákona, což se také stalo. Stěžovatel je toho názoru, že unesl důkazní břemeno ve věci doručování, jak mu ukládá ust § 31 odst. 8 písm. a) zákona o správě daní a poplatků a z těchto důvodů navrhl, aby napadený rozsudek byl zrušen a věc byla vrácena krajskému soudu k dalšímu řízení.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkami nepřezkoumatelnosti rozsudku z důvodu nedostatku odůvodnění a nesrozumitelnosti (§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.). Pokud by tyto námitky byly důvodné, již tato okolnost samotná by byla důvodem pro zrušení rozsudku krajského soudu.

Nejvyšší správní soud v této souvislosti předesílá, že pojem nepřezkoumatelnosti není v s. ř. s. ani v o. s. ř., který by bylo možno přiměřeně použít, vymezen. Výklad tohoto pojmu je věcí právní nauky. Obecně lze za nesrozumitelné považovat takové soudní rozhodnutí, jehož výrok je vnitřně rozporný, kdy není zřejmé, zda soud žalobu zamítl nebo o ní odmítl rozhodnout, kdy nelze seznat co je výrok a co odůvodnění, dále rozhodnutí s nevhodnou formulací výroku, která má za následek, že nikoho nezavazuje, rozhodnutí, z něhož není patrné, které osoby jsou jeho adresátem apod.

V daném případě není napadený rozsudek ve výše uvedeném smyslu nesrozumitelný, protože z jeho výroku je jednoznačně zřejmé, že jím bylo zrušeno rozhodnutí stěžovatele ze dne 28. 2. 2008, č. j. JMK 88684/2007, a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení. Výrok tedy není vnitřně rozporný. Z rozsudku je rovněž zcela zřejmé, co je výrok a co odůvodnění a které subjekty jsou účastníky řízení, tedy jeho adresáty. Je tedy nepochybné, že napadený rozsudek není nepřezkoumatelný pro nesrozumitelnost.

Stejně tak neshledal Nejvyšší správní soud důvodné tvrzení stěžovatele o nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku z důvodu absence odůvodnění ve vztahu k ust. § 33 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, dále proto, že z odůvodnění není zřejmé jaké procesní ustanovení bylo správními orgány porušeno a z čeho vyplývá povinnost správce daně zjišťovat aktuální údaje o daňových subjektech a dále že z odůvodnění rozsudku nelze zjistit, proč obecně závazná vyhláška není pro dané řízení

relevantní. Krajský soud napadený rozsudek srozumitelným způsobem odůvodnil a pro stěžovatele z něj jasně vyplývá, z jakých skutečností krajský soud vycházel a jakými úvahami se při svém rozhodování řídil. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v souladu s ust. § 65 a násl. s. ř. s., tj. v mezích žalobních bodů se zabýval postupem správních orgánů v předcházejícím řízení, shrnul podstatu sporu a skutečný stav věci potřebný pro posouzení důvodnosti žalobních bodů. Protože stížní námitka nepřezkoumatelnosti nebyla shledána důvodnou, a navíc vzhledem k tomu, že v důvodech nepřezkoumatelnosti spatřuje stěžovatel i nezákonnost, zabýval se Nejvyšší správní soud posouzením zákonnosti rozsudku krajského soudu z hlediska správnosti právního posouzení podle ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

Ze správního spisu vyplývá, že městský úřad vydal dne 23. 3. 2005 platební výměr č. j. 30336, kterým byl účastnici řízení vyměřen místní poplatek za provoz systému shromažďování, sběru, přepravy, třídění, využívání a odstraňování komunálních odpadů v částce 175 Kč za rok 2002. Tento byl doručován účastnici řízení do vlastních rukou na adresu B., B. Č. 18 s tím, že byl vrácen zpět s poznámkou pošty – adresát na uvedené adrese neznámý. Následně byla účastnice řízení vyzvána veřejnou vyhláškou městského úřadu ze dne 21. 11. 2005, č. j. VV/10124/2005/KOLN, aby se dostavila na městský úřad k převzetí písemnosti ze dne 23. 3. 2005, č. j. 30336. Na úřední desce městského úřadu byla tato vyhláška vyvěšena od 21. 11. do 6. 12. 2005, na úřední desce Úřadu městské části města Brna, Brno střed byla vyvěšena od 24. 11. do 12. 12. 2005. Účastnice řízení napadla tento platební výměr odvoláním, které bylo městskému úřadu doručeno dne 15. 12. 2006, v němž uvedla, že se o vydání platebního výměru dozvěděla až z doručeného usnesení Městského soudu v Brně ze dne 6. 2. 2006, č. j. 96 Nc 497/2006 - 5, o nařízení exekuce. Dále namítala, že nebyly splněny podmínky pro doručení platebního výměru veřejnou vyhláškou, neboť v době jeho vydání se zdržovala v místě svého trvalého bydliště v O. u B., kde byla nahlášena k trvalému pobytu a kam jí nebyl platební výměr zasílán. Účastnice se poté, kdy jí bylo doručeno předmětné usnesení, dne 15. 3. 2006 dostavila na Městský úřad v Kuřimi a místní poplatek ve výši 175 Kč zaplatila. Současně předložila kopii potvrzení vydaného Magistrátem města Brna, že v době od 29. 7. 2002 do 20. 9. 2002 byla hlášena k trvalému pobytu na adrese B. Č. 18, B. Odvolání účastnice řízení bylo rozhodnutím městského úřadu dne 19. 3. 2007, č. j. MK/5544/07/OF zamítnuto s odůvodněním, že lhůta pro podání odvolání marně uplynula dnem 8. 1. 2006. Proti tomuto rozhodnutí podala účastnice řízení opět odvolání, o kterém dne 28. 2. 2008 rozhodl stěžovatel tak, že změnil výrokovou část rozhodnutí, aby v souladu s ust. § 32 odst. 2 písm. c) a d) zákona o správě daní a poplatků obsahovala základní náležitosti rozhodnutí. Stěžovatel dospěl k závěru, že platební výměr byl účastnici řízení řádně doručen veřejnou vyhláškou, a že identifikace doručovaného rozhodnutí podle data vydání a č. j. byla dostatečně jasná, jednoznačná a nezaměnitelná. Dále uvedl, že účastnice řízení pochybila, pokud ohlásila dne 8. 10. 2002 změnu trvalého pobytu pouze ohlašovně v místě nového trvalého pobytu.

V dané věci je tedy sporná otázka, zda byl platební výměr účastnici řízení řádně doručen veřejnou vyhláškou a zda tak bylo její odvolání ze dne 13. 12. 2006 podáno opožděně.

Podle ust. § 15 věta první zákona o místních poplatcích zavedení poplatků stanoví obec obecně závaznou vyhláškou, ve které upraví podrobnosti jejich vybírání, zejména stanoví konkrétní sazbu poplatku, ohlašovací povinnost ke vzniku poplatkové povinnosti, splatnost, úlevy a případné osvobození od poplatků.

Podle čl. 5 obecně závazné vyhlášky Města Kuřimi č. 7/2001 ze dne 13. 12. 2001 (dále jen „obecně závazná vyhláška“) je poplatník povinen ohlásit správci poplatku zánik jeho poplatkové povinnosti v důsledku změny trvalého pobytu v obci, a to nejpozději do 15 dnů ode dne, kdy tato změna nastala.

Podle ust. § 19 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků není-li správci daně znám pobyt nebo sídlo příjemce, doručí písemnost veřejnou vyhláškou, pokud není ustanoven zástupce podle § 10 odst. 2. Stejně se postupuje i v případě, že se adresát písemnosti na místě svého pobytu, sídla nebo adrese pro doručování, které ohlásil správci daně, nezdržuje.

Podle ust. § 10 odst. 5 věta první zákona o evidenci obyvatel změnu místa trvalého pobytu občan ohlásí ohlašovně v místě nového trvalého pobytu.

Namítal-li stěžovatel, že ve vztahu k účastnici řízení lze aplikovat ust. § 33 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, podle něhož je daňový subjekt povinen oznámit správci daně změny v údajích, které mu sdělil při plnění registrační nebo oznamovací povinnosti, a to do patnácti dnů ode dne, kdy nastaly, a proto byly splněny podmínky pro doručování platebního výměru veřejnou vyhláškou podle ust. § 19 odst. 1 citovaného zákona, není tento jeho právní názor správný. Ust. § 33 zákona o správě daní a poplatků upravuje registrační povinnost poplatníka, který obdrží povolení nebo získá oprávnění k podnikatelské činnosti nebo začne provozovat jinou samostatnou výdělečnou činnost a oznamovací povinnost poplatníka, který začal vykonávat činnost nebo pobírat příjmy podrobené dani. Účastnice řízení jako poplatník místního poplatku nebyla daňovým subjektem, na něhož by se vztahovala povinnost stanovená v ust. § 33 odst. 1 a 2 zákona o správě daní a poplatků, a proto také neměla oznamovací povinnost podle odst. 7 citovaného ustanovení. Navíc jak stěžovatel v kasační stížnosti správně uvedl, zákon o místních poplatcích je zákonem speciálním k zákonu o správě daní a poplatků. Pokud obecně závazná vyhláška vydaná na základě zmocnění obsaženého v zákoně o místních poplatcích upravuje oznamovací povinnost poplatníka místního poplatku, pak nelze i z tohoto důvodu aplikovat ust. § 33 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků.

Částečně důvodně však stěžovatel v této souvislosti namítal, že místní poplatek není jednorázovou daňovou povinností, protože daňová, resp. poplatková, povinnost trvá dokud jsou splněny podmínky na straně poplatníka. Se závěrem krajského soudu, že na předmětný místní poplatek lze aplikovat ust. § 33 odst. 5 citovaného zákona, neboť se jedná o jednorázovou daňovou povinnost, se Nejvyšší správní soud sice neztotožňuje, ale vzhledem k tomu, že obecně závazná vyhláška ukládá poplatníkovi místního poplatku samostatnou oznamovací povinnost, je otázka posouzení povahy místního poplatku v souvislosti s aplikací ust. § 33 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků pro dané řízení bezpředmětná. Tato vada tak nemá vliv na zákonnost napadeného rozsudku.

Částečně důvodně také stěžovatel v této souvislosti namítal, že nelze přijmout závěr, že odkaz na obecně závaznou vyhlášku, která není obecně závazným předpisem vyhlašovaným ve Sbírce zákonů, není pro dané řízení relevantní. Přijímání obecně závazných vyhlášek obcí je projevem jejich normotvorné pravomoci. Obecně závazné vyhlášky obcí přijímané v samostatné působnosti mají povahu primárních právních předpisů, a možnost jejich vydávání vyplývá již z ústavní úpravy, přičemž jejich posláním je upravit v místě otázky jinak neupravené. Povinnosti může obec obecně závaznou vyhláškou ukládat jen ve věcech jmenovitě stanovených buď zákonem č. 128/2000 Sb., ve znění pozdějších předpisů, nebo zvláštními zákony. Na základě zmocňujícího ust. § 15 zákona o místních poplatcích zavedlo město Kuřim obecně závaznou vyhláškou poplatek za provoz systému shromažďování, sběru, přepravy, třídění, využívání a odstraňování komunálních odpadů, ve které upravilo mimo jiné lhůty pro plnění ohlašovací povinnosti, to znamená jak pro placení, tak i pro příslušné změny. Krajský soud tedy pochybil, pokud uvedl, že předmětná vyhláška není obecně závazným předpisem a s tím spojil její irelevantnost pro daný případ. Ale jeho dílčí závěr, že tato obecně závazná vyhláška není pro dané řízení relevantní, je správný. Pro posouzení rozhodné otázky, tj. způsobu doručování platebního výměru, není obecně závazná vyhláška použitelná, protože právní úprava doručování v ní není obsažena. Je proto třeba vycházet výlučně ze zákona o správě daní a poplatků.

Poukazoval-li stěžovatel na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 As 49/2004 – 83, a ze dne 28. 3. 2007, č. j. 8 As 1/2006 - 136, tyto řeší otázku vztahu zákona o místních poplatcích a zákona o správě daní a poplatků která není v tomto řízení sporná. Pokud stěžovatel odkázal na rozsudek ze dne 20. 8. 2009, č. j. 2 Afs 96/2008 - 74, je tento odkaz nedůvodný, protože v tomto rozsudku byla řešena odlišná právní otázka, a to, zda při doručování rozhodnutí o zrušení registrace plátce daně nastala fikce doručení podle ust. § 17 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků. Rovněž odkaz na rozsudek ze dne 22. 10. 2007, č. j. 5 Afs 151/2006 - 72, je nedůvodný, neboť zde byla posuzována otázka, jak má být doručováno daňovému poradci, tj. zástupci jiného daňového subjektu.

Účastnice řízení měla podle čl. 5 obecně závazné vyhlášky povinnost ohlásit správci poplatku zánik své poplatkové povinnosti v důsledku změny trvalého pobytu, a to nejpozději do 15 dnů ode dne, kdy tato změna nastala. Účastnice řízení tak ale neučinila a pouze se v souladu s ust. § 10 odst. 5 věta první zákona o evidenci obyvatel přihlásila k trvalému pobytu na adrese B., B. Č. 18 (od 29. 7. 2002 do 20. 9. 2002) a následně dne 8. 10. 2002 ohlásila změnu trvalého pobytu ohlašovně v obci O. u B., kde se od této doby zdržuje. Protože tedy neoznámila správci místního poplatku, tj. Městskému úřadu Kuřim, zánik své poplatkové povinnosti v souvislosti se změnou trvalého pobytu, nesplnila tak povinnost nepeněžité povahy vyplývající z čl. 5 obecně závazné vyhlášky a podle čl. 7 této vyhlášky jí mohla být uložena pokuta podle ust. § 37 zákona o správě daní a poplatků. V žádném případě ale nelze z nesplnění této povinnosti bez dalšího dovozovat splnění zákonné podmínky pro aplikaci ust. § 19 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků.

Právní úprava doručování v daňovém řízení je obsažena v ust. § 17 až § 20 zákona o správě daní a poplatků, přičemž není ponecháno na úvaze správce daně, který způsob doručování zvolí. Musí postupovat výlučně tím způsobem, pro který jsou dány zákonem

presumované podmínky. Podle ust. § 32 odst. 1 citovaného zákona jsou pak rozhodnutí pro příjemce právně účinná jen, jsou-li jim řádným způsobem doručena nebo sdělena.

Doručování veřejnou vyhláškou přichází v úvahu ve smyslu ust. § 19 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků tehdy, není-li správci daně znám pobyt nebo sídlo příjemce nebo pokud se adresát písemnosti na místě svého pobytu, sídla nebo adrese pro doručování, které ohlásil správci daně, nezdržuje. Zákon o správě daní a poplatků konstruuje institut doručování veřejnou vyhláškou jako výjimečnou a mezní možnost. Jedná se o náhradní způsob doručení, který přichází v úvahu až tehdy, nelze–li použít postup podle ust. § 17 zákona o správě daní a poplatků. Veřejné vyhlášky k doručení tak lze použít pouze tehdy, pokud jsou vyčerpány všechny dostupné prostředky ke zjištění pobytu účastníků a další šetření by bylo na újmu rychlosti řízení.

Podle ust. § 31 odst. 8 písm. a) zákona o správě daní a poplatků je povinností správce daně prokazovat doručení vlastních písemností daňovému subjektu. Správce daně je tak povinen prokázat i splnění podmínek pro užití náhradního způsobu doručení podle ust. § 19 citovaného zákona.

Stěžovatel povinnosti prokázat doručení platebního výměru nedostál. Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s názorem krajského soudu, že městský úřad nepostupoval řádně, neboť nevyčerpal všechny možné prostředky k tomu, aby zjistil aktuální adresu pobytu účastnice řízení, např. z Informačního systému evidence obyvatel. Z uvedeného důvodu nebyly splněny podmínky pro doručování platebního výměru veřejnou vyhláškou podle ust. § 19 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků Správní orgány tak svým postupem upřely účastnici řízení ve správním řízení základní procesní práva.

Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji podle ust. § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl bez jednání postupem podle ust. § 109 odst. 1 s. ř. s., podle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 věta první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Nejvyšší správní soud žádnému z účastníků náhradu nákladů nepřiznal, protože stěžovatel v řízení úspěch neměl a účastnici řízení žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

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

V Brně dne 14. října 2010

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně
senátu