

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobkyně: **MQQ STAV s.r.o.**, se sídlem v Karviné-Ráji, Rošického 1433/14, zastoupené JUDr. Jaromírem Hanušem, advokátem se sídlem v Ostravě, Kosmova 20/961, proti žalovanému: **Finanční úřad v Karviné**, se sídlem v Karviné-Fryštátě, Fryštátská 89, ve věci ochrany proti nečinnosti správního orgánu, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 23. 2. 2012, čj. 22 Af 166/2011 – 29,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I.
Vymezení věci

[1] Žalobkyně podala dne 26. 4. 2011 přiznání k DPH za zdaňovací období měsíce března 2011 a dne 24. 5. 2011 daňové přiznání k DPH za zdaňovací období měsíce dubna 2011. V obou případech vykázala nadměrný odpočet na dani. Dne 25. 5. 2011 správce daně (žalovaný) vydal výzvu k odstranění pochybností o správnosti, pravdivosti a průkaznosti údajů uvedených v daňovém přiznání za měsíc březen 2011. Dle doručenky datové zprávy byla tato výzva dodána do datové schránky Jiřího Hanáka, insolvenčního správce, dne 25. 5. 2011. Oprávněná osoba si ji vyzvedla téhož dne. Výzvu pro daňové přiznání za měsíc

duben 2011 vydal žalovaný dne 23. 6. 2011. Téhož dne byla odeslána do stejné datové schránky a oprávněná osoba si ji vyzvedla.

[2] Podanou žalobou se žalobkyně domáhala soudní ochrany proti nečinnosti žalovaného. V souladu s § 101 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“) je plátce povinen do 25 dnů po skončení zdaňovacího období podat daňové přiznání. Podle § 105 odst. 1 zákona o DPH vznikne-li v důsledku vyměření nadměrného odpočtu vratitelný přeplatek, vrátí se plátci bez žádosti do 30 dnů od vyměření nadměrného odpočtu. Žalovaný přeplatek na dani žalobkyni nevrátil a ani jí platně nedoručil výzvu k odstranění pochybností (§ 89 a násl. zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád). Žalobkyně dne 4. 8. 2011 podala Finančnímu ředitelství v Ostravě podněty k ochraně před nečinností vztahující se k oběma výzvám, neboť marně uplynula zákonem stanovená lhůta, v níž měl správce daně provést úkon, tj. vyměřit daň na základě daňového přiznání a vrátit nadměrný odpočet. Finanční ředitelství reagovalo negativně sděleními, v nichž uvedlo, že žalovaný vydal výzvy k odstranění pochybností ve smyslu § 89 odst. 1 daňového řádu. Proto nedošlo ke konkludentnímu vyměření daně a nevznikl vratitelný přeplatek, takže nečinnost žalovaného správce daně nebyla shledána.

[3] Žalobkyně ze shora uvedeného dovodila, že v obou případech správce daně zahájil postup k odstranění pochybností v rozporu se zákonem. Žalobkyně nezpochybňuje fakt, že výzva byla doručena do datové schránky Ing. Jiřího Hanáka, insolvenčního správce, avšak zdůrazňuje, že nebyla doručena jejímu zástupci Ing. Jiřímu Hanákovi, daňovému poradci. Fyzická osoba, která je daňovým poradcem a zároveň insolvenčním správcem, mohla mít zřízenou datovou schránku jako daňový poradce (teprve k 1. 7. 2012 se toto stává povinností) a musela mít zřízenou datovou schránku jako insolvenční správce. Orgány veřejné moci nemohou doručovat jakékoliv listiny do jakékoliv datové schránky. Nemá-li daňový poradce zřízenou datovou schránku jako daňový poradce, ale má ji zřízenou jako např. insolvenční správce, nelze mu do této doručovat písemnosti ve věci jeho klientů – daňových subjektů.

[4] Krajský soud žalobu zamítl, protože shledal, že není důvodná. Obsahem správního spisu bylo prokázáno, že obě výzvy byly zaslány do datové schránky Ing. Jiřího Hanáka, insolvenčního správce. Postup žalovaného byl proto formálně nesprávný, neboť Ing. Hanák zastupoval žalobkyni nikoliv jako insolvenční správce, ale jako daňový poradce. Ing. Jiří Hanák si však písemnost převzal, neboť se v obou případech do datové schránky přihlásil. Tím se má písemnost za doručenou (§ 17 odst. 3 zákona o elektronických úkonech). Shora uvedené formální pochybení by bylo relevantní pouze v případě fikce doručení upravené § 17 odst. 4 zákona o elektronických úkonech, tj. pokud by si Ing. Jiří Hanák písemnosti dodané do datové schránky nevyzvedl. Taková situace však nenastala.

II.
Argumenty obsažené v kasační stížnosti

[5] Proti výše uvedenému usnesení podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) včasnou kasační stížnost. Stěžovatelka se ztotožnila se závěrem krajského soudu v tom, že postup žalovaného při doručování byl formálně nesprávný. Polemizuje ale s názorem krajského

soudu, že došlo k naplnění materiální stránky doručení. Zdůrazňuje, že výzva by musela být doručena v obou případech zástupci, aby mohla být účinná. V daném případě se tak ale nestalo. Stěžovatelka taktéž namítá fakt, že nemá-li zástupce zřízenou datovou schránku jako daňový poradce, mělo mu být doručováno (např.) prostřednictvím držitele poštovní licence. Rozsudek soudu je prý nepřezkoumatelný. Na závěr stěžovatelka navrhuje, aby Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[6] Žalovaný se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

III.
Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[7] Důvodnost kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.), neshledal přitom vady, k nimž by musel přihlédnout i bez návrhu.

[8] Kasační stížnost není důvodná.

[9] Zdejší soud jen stručně zvážil námitku nepřezkoumatelnosti rozsudku pro nedostatek důvodů rozsudku a nevypořádání se se všemi žalobními námitkami [kasační námitka podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]. Stěžovatelka shledává rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelným pro nedostatek důvodů rozsudku a pro nevypořádání se se všemi žalobními námitkami. Svou námitku však blíže nespecifikuje. Argumentační nedostatky kasační stížnosti však nejsou rozhodující, neboť přezkoumatelností rozsudku se kasační soud zabývá z moci úřední. Pokud by zjistil, že se jedná o rozsudek nepřezkoumatelný, musel by jej zrušit bez ohledu na obsah kasačních námitek (§ 109 odst. 4 s. ř. s.). V daném případě je však rozsudek krajského soudu zcela jednoznačný, jeho výrok je řádně odůvodněn, toto odůvodnění není logicky rozporné a vypořádává se se všemi žalobními námitkami. Protože je kasační námitka jen zcela povšechná, postačí rovněž toto obecné a stručné zhodnocení (srov. rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 8. 2010, čj. 4 As 3/2008 – 78, publ. č. 2162/2011 Sb. NSS, bod 32).

[10] V daném případě je klíčovou otázkou určení, zda došlo k řádnému doručení výzev k odstranění pochybností. Odpověď na tuto otázku je klíčová pro závěr, zda bylo zahájeno daňové řízení či zda došlo ke konkludentnímu vyměření daně.

[11] K obecným východiskům, k nimž je nutno přihlížet při interpretaci i aplikaci norem, upravujících doručování úředních písemností (ať již v řízeních soudních, správních, tak i daňových) se již Nejvyšší správní soud podrobně vyjadřoval (srov. např. rozsudek ze dne 6. 3. 2009, čj. 1 Afs 148/2008 – 73, ve věci *DSA, a. s.*). Zdůraznil, že orgány aplikující právo, mezi nimiž zaujímají dominantní pozici nezávislé soudy, musí při své činnosti postupovat tak, aby interpretační a aplikační právní problémy řešily s maximální mírou racionality. Právní normativní systém totiž představuje toliko jeden ze způsobů řešení společenských konfliktů, který nelze od ostatních systémů zcela vydělit (a nebylo by to ostatně ani smysluplné) a proto také při myšlenkových postupech v oblasti práva nelze

abstrahovat od obecně platných pravidel a představ. Z této vstupní obecné úvahy konkrétně plyne, že právní výklad prováděný k tomu specializovanými orgány nemá vést k praktickým důsledkům, jež se zásadně odlišují od běžného vnímání tohoto institutu ve společnosti. Jakkoliv totiž je institut doručování v právním řádu značně významný, nelze zároveň přehlížet fakt, že svojí podstatou se jedná o komunikační prostředek. Doručení slouží k seznámení účastníků konkrétního řízení s určitými úkony, provedenými orgány veřejné moci. Na straně jedné je nutno trvat na tom, aby bylo řádně doručováno, neboť v opačném případě účastníci řízení mohou být výrazně dotčeni na svých právech. Na straně druhé nelze přijmout formalistický a účelový přístup těchto účastníků, jakož ani případnou formalistickou interpretaci těchto předpisů provedenou soudem.

[12] Nejvyšší správní soud již v cit. rozsudku čj. 1 Afs 148/2008 – 73, jak správně uvádí krajský soud, zdůraznil, že řádné doručení písemností v praxi znamená, že se písemnost zašle nebo odevzdá tomu, komu je určena, a že existuje důkaz o tom, že daná osoba písemnost převzala. Důvodem existence právní úpravy doručení je jistě mimo jiné i potřeba zabezpečit, aby si doručující správní orgány či soudy mohly být jisty, že se písemnost dostala do rukou adresáta. Je-li totiž adresát s obsahem písemnosti obeznámen, potom otázka, zda bylo doručení vykonáno předepsaným způsobem, nemá význam. Nedodržení formy tedy samo o sobě neznamená, že se doručení musí vždy zopakovat. Rozhodující je, zda se daná písemnost dostala do rukou adresáta.

[13] Pro ilustraci lze dodat, že ke stejnému výsledku se přiklonil i správní řád (zákon č. 500/2004 Sb.), který v § 19 (v obecných společných pravidlech pro doručování ve správním řízení) normuje, že písemného dokladu o doručení či dodání písemnosti není třeba, je-li z postupu účastníka řízení (adresáta) zjevné, že mu bylo doručeno. Obdobné pravidlo, upřednostňující reálné doručení před formálními pochybeními, má i daňový řád (§ 51 odst. 3). Ústavnost takovéhoto závěru nezpochybnil ani Ústavní soud, který uzavřel, že podstatné je, že i přes formálně nesprávný postup se písemnost dostane do rukou adresáta, který se s ní tudíž může seznámit a zvolit další procesní postup (srov. např. usnesení ze dne 28. 2. 2012, sp. zn. IV. ÚS 3807/11).

[14] Doručování dokumentů orgánů veřejné moci prostřednictvím datové schránky je upraveno v § 17 zákona č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů. Na tento zákon odkazuje i daňový řád (§ 32). Podle § 17 odst. 3 zákona o elektronických úkonech je dokument, který byl dodán do datové schránky, doručen okamžikem, kdy se do datové schránky přihlásí osoba, která má s ohledem na rozsah svého oprávnění přístup k dodanému dokumentu. Podle doručenek z datové schránky si Ing. Jiří Hanák písemnost převzal, neboť se v obou případech do datové schránky přihlásil. Tím se má písemnost za doručenou (viz cit. § 17 odst. 3), což dokládá materiální doručení obou výzev. Tím však výčet důkazů ve prospěch doručení nekončí. Dle protokolu z ústního jednání ze dne 31. 5. 2011 zástupce stěžovatelky namítl mj. nezákonnost rozhodnutí o odstranění pochybností (výzvy) doručené dne 25. 5. 2011, neboť uvedené pochybnosti prý nejsou konkrétními pochybnostmi, které by žalovaného opravňovaly řízení ve věci zahájit. Mimoto zaslala stěžovatelka žalovanému dne 10. 6. 2011 stížnost proti jeho postupu, v němž také namítala nekonkrétnost pochybností stejné výzvy. Stěžovatelka také dne 4. 8. 2011 podala Finančnímu ředitelství v Ostravě již zmíněné podněty ve věci ochrany před nečinností vztahující se k oběma výzvám.

[15] Stěžovatelka namítá, že minimálně ve druhém případě, tedy k podanému přiznání k DPH za zdaňovací období měsíce dubna 2011, žalovaný neprokázal doručení výzvy k odstranění pochybností, a tedy nezahájil v zákonem stanovené lhůtě postup k odstranění pochybností. Připouští, že v prvém případě na výzvu reagovala, a to v protokolu o ústním jednání ze dne 31. 5. 2011. Ve druhém případě tak tomu ale nebylo, proto podle ní nelze namítat materiální stránku doručení. K tomu lze ale dodat, že stěžovatelka zcela pomíjí stížnost proti postupu správce daně ze dne 10. 6. 2011 týkající se prvé výzvy, a podněty ve věci ochrany před nečinností ze dne 4. 8. 2011, kde vždy namítala *nesprávný způsob doručení* výzev.

[16] Ohledně pověřených osob s přístupem do datové schránky stěžovatelka argumentuje, že byly pověřeny jakožto oprávněné osoby insolvenčního správce, nikoli daňového poradce. Ani toto však není dostatečným argumentem, že nedošlo k materiálnímu doručení výzev. Osobou oprávněnou je dle § 8 odst. 1 zákona o elektronických úkonech v případě datové schránky fyzické osoby ten, pro koho byla datová schránka zřízena. Osobou pověřenou je dle § 8 odst. 6 písm. a) tohoto zákona ten, kdo byl k přístupu do datové schránky fyzické osoby pověřen osobou oprávněnou. Při určování osob, které budou mít do dané datové schránky přístup, je nutné dbát na skutečnost, že takto dodané dokumenty mohou mít pro držitele datové schránky velký význam. K tomu se vyjádřil i Ústavní soud v usnesení ze dne 1. 12. 2011, sp. zn. IV. ÚS 2594/11: *„Má-li přístup do jedné datové schránky více fyzických osob, je prostřednictvím informačního systému datových schránek zajištěno, že každá z nich má možnost seznámit se s obsahem pouze těch datových zpráv, které odpovídají rozsahu jejího oprávnění. To nepochybně předpokládá aktivitu majitele datové schránky, který by měl vymezit oprávnění osob, jimž umožnil do datové schránky přístup – v duchu zásady "vigilantibus iura scripta sunt", tedy že "právo přeje bdělým."*“ Proto ať už by se jednalo o pověřené osoby insolvenčního správce nebo daňového poradce, předpokládá se u nich taková míra pozornosti a spolehlivosti, aby mohly nakládat s jakýmikoliv dokumenty doručenými do datové schránky, k jejímuž přístupu byly pověřeny.

[17] Co se týče námitky ohledně výkladu rozsudku NSS ze dne 15. 7. 2010, čj. 7 Afs 46/2010 – 51, nezbývá kasačnímu soudu než souhlasit se závěrem krajského soudu, který upozornil, že toto rozhodnutí na daný případ nedopadá pro odlišné skutkové okolnosti. Nejvyšší správní soud v uvedeném rozsudku otázku doručování do datové schránky z hlediska formálního a materiálního pojetí doručení vůbec neposuzoval. Naopak posuzoval námitku, že zástupkyni žalobce (advokátce), která měla zřízenou datovou schránku nikoli jako advokátka, ale jako insolvenční správkyně, kterou současně byla, mělo být doručováno do této datové schránky, i když doručovaná písemnost nesouvisela s tím, že je insolvenční správkyní. Nejvyšší správní soud zde uzavřel, že bylo soudem postupováno správně, pokud doručoval napadené usnesení advokátce prostřednictvím držitele poštovní licence.

[18] Námitka proto není důvodná.

[19] Stěžovatelka upozorňuje, že se v petitu žaloby nedomáhala vydání platebních výměrů, ale přesně dle litery zákona (§ 140 odst. 1 poslední věta daňového řádu) založení

platebního výměru do spisu. Podle § 140 odst. 1 daňového řádu [n]*eodchyluje-li se vyměřovaná daň od daně tvrzené daňovým subjektem, správce daně nemusí daňovému subjektu výsledek vyměření oznamovat platebním výměrem; to neplatí, pokud byl zahájen postup k odstranění pochybností. Platební výměr správce daně založí do spisu*. Tato terminologická nuance nemůže dle zdejšího soudu nic změnit na tom, že stěžovatelka nemohla být v návrhu na vydání platebních výměrů, tedy ani v jejich založení do spisu, úspěšná. Nedošlo totiž ke konkludentnímu vyměření daně, neboť byl zahájen postup k odstranění pochybností.

IV.
Závěr a náklady řízení

[20] Stěžovatelka se svými námitkami neuspěla; jelikož v řízení o kasační stížnosti nevyšly najevo žádné vady, k nimž je nutno přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.), Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou.

[21] O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka, která v tomto řízení úspěch neměla, nemá právo ani na náhradu nákladů řízení. Žalovanému nevznikly v řízení o kasační stížnosti žádné náklady. Proto Nejvyšší správní soud nepřiznal žalovanému náhradu nákladů řízení.

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

V Brně dne 29. srpna 2012

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu