

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové, soudkyně JUDr. Lenky Matyášové, Ph.D. a soudce JUDr. Jakuba Camrdy, Ph.D. v právní věci žalobce: **Hystaw s.r.o.,** Rošického 1433/14, Karviná, zastoupený JUDr. Jaromírem Hanušem, advokátem se sídlem v Ostravě, Kosmova 20/961, proti žalovanému: **Finanční úřad v Karviné,** Fryštátská 89, Karviná - Fryštát, o žalobě na ochranu proti nečinnosti žalovaného, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 23. 2. 2012, č. j. 22 Af 167/2011 - 28,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

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

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

Shora označeným rozsudkem Krajský soud v Ostravě (dále jen „krajský soud“) zamítl žalobu žalobce na ochranu proti nečinnosti žalovaného podle § 79 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), kterou se žalobce v žalobním petitu domáhal toho, aby žalovaný vyměřil nadměrný odpočet na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období kalendářního měsíce března a dubna roku 2011 ve výši uvedené v řádném daňovém přiznání podaném žalobcem a platební výměr založil do jeho spisu.

Proti rozsudku podal žalobce (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost.

II. Shrnutí kasačních důvodů

V kasační stížnosti stěžovatel namítá pochybení krajského soudu, který dospěl k závěru, že žalovaný stěžovateli, resp. jeho zástupci v daňovém řízení doručil do datové schránky výzvy k odstranění pochybností dle § 89 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu. Zástupce stěžovatele má sice zřízenou datovou schránku, ale pouze jako insolvenční správce, nikoli jako daňový poradce. Jakožto insolvenční správce má pověřeno několik osob, které mají přístup do datové schránky, přičemž jejich přihlášeními do datové schránky jsou doručeny listiny, které byly doručovány pouze insolvenčnímu správci, nikoli daňovému poradci. Stěžovatel připouští, že v prvém případě bylo reagováno na výzvu ze dne 25. 5. 2011 vztahující se ke zdaňovacímu období měsíce března 2011, a to v protokolu o ústním jednání ze dne 31. 5. 2011, č. j. 80646/11/367910804408. Na výzvu ze dne 23. 6. 2011 vztahující se ke zdaňovacímu období měsíce dubna 2011 však reagováno nebylo. Ve druhém případě tedy nelze namítat materiální stránku doručení. Stěžovatel odkazuje na §§ 89 a 39 a násl. daňového řádu a uzavírá, že měla-li být výzva účinná, musela být doručena jeho zástupci, což se však nestalo. Minimálně ve druhém případě, tedy k podanému přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce dubna 2011, správce daně tedy nezahájil v zákonem stanovené lhůtě postup k odstranění pochybností, správce daně neprokázal doručení výzvy k odstranění pochybností, a protože se vyměřovaná daň neodchylovala od daně tvrzené stěžovatelem, měl být platební výměr založen do spisu stěžovatele (§ 140 odst. 1 poslední věty daňového řádu).

Ze zákona č. 300/2008 Sb. vyplývá, že datovou schránku zřídí ministerstvo bezplatně advokátu, daňovému poradci a insolvenčnímu správci. Fyzická osoba, která je daňovým poradcem a zároveň insolvenčním správcem, může mít zřízenou datovou schránku jako daňový poradce a musí mít zřízenou datovou schránku jako insolvenční správce. Nemá-li daňový poradce zřízenou datovou schránku, nastupuje doručování provozovatelem poštovních služeb.

Stěžovatel se dále neztotožňuje s výkladem, jež krajský soud učinil ohledně odkazovaného rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 46/2010 - 51 ze dne 15. 7. 2010.

Pro úplnost stěžovatel poznamenává, že se žalobou nedomáhal vydání platebních výměrů, ale jejich založení do spisu.

Stěžovatel navrhuje napadený rozsudek zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného

Žalovaný se ke kasační stížnosti nevyjádřil, v písemném podání ze dne 13. 7. 2012 odkázal na vyjádření k žalobě.

IV. Shrnutí skutkového stavu

Z obsahu správního spisu vyplývá, že stěžovatel podal dne 26. 4. 2011 přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce března 2011 a dne 24. 5. 2011 daňové přiznání za zdaňovací období měsíce dubna 2011. V obou případech vykázal nadměrný odpočet na dani. Dne 25. 5. 2011 vydal žalovaný výzvu k odstranění pochybností o správnosti, pravdivosti a průkaznosti údajů uvedených v daňovém přiznání za měsíc březen 2011. Tuto zaslal do datové schránky Jiřího Hanáka - insolvenčního správce, který stěžovatele jako daňový poradce v řízení před žalovaným zastupoval. Dle doručenky datové zprávy byla výše uvedená výzva dodána do datové schránky dne 25. 5. 2011 v 11:36:06 hodin, přičemž osoba oprávněná ke vstupu do datové schránky se přihlásila dne 25. 5. 2011 ve 14:29:32 hodin, čímž byla datová zpráva doručena. Zákonnost výzvy s ohledem na její nekonkrétnost daňový poradce Ing. Hanák napadl v rámci ústního jednání konaného dne 31. 5. 2011. Dne 29. 8. 2011 podal stěžovatel podnět k prošetření nečinnosti Finančnímu ředitelství v Ostravě, neboť měl za to, že mu nebyl ve stanovené lhůtě vrácen vyčíslený nadměrný odpočet na dani. Podnět nebyl shledán důvodným. Dne 23. 6. 2011 vydal žalovaný výzvu k odstranění pochybností o správnosti, pravdivosti a průkaznosti údajů uvedených v daňovém přiznání za měsíc duben 2011, která byla do schránky Ing. Jiřího Hanáka - insolvenčního správce dodána dne 23. 6. 2011 ve 12:21:52 hod. Dle doručenky datové zprávy se osoba oprávněná ke vstupu do datové schránky přihlásila dne 23. 6. 2011 v 13:47:04 hod., čímž byla datová zpráva doručena. Dne 4. 8. 2011 zaslal stěžovatel Finančnímu ředitelství v Ostravě podnět označený jako „ochrana před nečinností“, neboť žalovaný nevrátil ve stanovené lhůtě nadměrný odpočet na dani. I tento podnět byl shledán nedůvodným. Stěžovatel nesouhlasil se závěry o nedůvodnosti uplatněných podnětů k prošetření nečinnosti, a proto dne 3. 11. 2011 podal u krajského soudu žalobu na ochranu proti nečinnosti, ve které zpochybnil doručení výzev k odstranění pochybností, a namítal, že postup k odstranění pochybností nezahájil žalovaný v zákonem uložené lhůtě.

Krajský soud žalobu kasační stížností napadeným rozsudek zamítl. Postup, kdy žalovaný doručoval zástupci stěžovatele do datové schránky Ing. Hanáka coby insolvenčního správce, přitom tento zastupoval stěžovatele v řízení jako daňový poradce, označil za formálně nesprávný. Zároveň však konstatoval, že existuje důkaz převzetí výzvy Ing. Hanákem, kterým je doručenka z datové schránky. Nepřímým důkazem o tom, že se zástupce stěžovatele s obsahem písemnosti seznámil, je pak dle krajského soudu jím podaný podnět ve věci ochrany před nečinností adresovaný Finančnímu ředitelství v Ostravě. Taktéž krajský soud poukázal na obsah protokolu o ústním jednání ze dne 31. 5. 2011 a stížnost adresovanou žalovanému dne 6. 6. 2011. Formální pochybení při doručování by bylo dle soudu relevantní pouze tehdy, pokud by šlo o fikci doručení dle §17 odst. 4 zákona č. 300/2008 Sb., tj. za situace, kdy by si Ing. Hanák písemnosti dodané do datové schránky nevyzvedl. Krajský soud uzavřel, že v projednávané věci došlo k naplnění materiální stránky doručení v případě obou výzev.

V. Posouzení věci

Nejvyšší správní soud nejprve přezkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána osobou oprávněnou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.), a je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

Dospěl přitom k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Jádrem sporu v projednávané věci je účinnost doručení výzev k odstranění pochybností žalovaného o správnosti řádných daňových přiznání na daň z přidané hodnoty podaných stěžovatelem za zdaňovací období březen a duben 2011. Stěžovatel má za to, že doručením výzev zástupci stěžovatele, daňovému poradci Ing. Hanákovi do datové schránky, kterou má zřízenou jako insolvenční správce, nebyl řádně zahájen postup k odstranění pochybností dle § 89 daňového řádu. Daň z přidané hodnoty tak měla být vyměřena za příslušná zdaňovací období postupem dle § 140 odst. 1 daňového řádu a stěžovateli tak měl být vyčíslený nadměrný odpočet vrácen.

Námitky stěžovatele nejsou důvodné.

Dle § 89 odst. 1 daňového řádu, má-li správce daně konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení a dalších písemností předložených daňovým subjektem nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, vyzve daňový subjekt k odstranění těchto pochybností.

Dle odst. 4 citovaného ustanovení, pokud vyplývá z podaného řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení, že daňovému subjektu má vzniknout daňový odpočet, vydá správce daně v případě pochybností výzvu k odstranění pochybností do 30 dnů ode dne, kdy bylo takovéto podání učiněno, nejdříve však od posledního dne lhůty stanovené pro podání řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení.

Dle § 140 odst. 1 daňového řádu, neodchyluje-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.

Dle § 105 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, vznikne-li v důsledku vyměření nadměrného odpočtu vratitelný přeplatek, vrátí se plátci bez žádosti do 30 dnů od vyměření nadměrného odpočtu. Tento postup se neuplatní, pokud vznikne vratitelný přeplatek změnou daňové povinnosti na základě dodatečného vyměření, a postupuje se podle daňového řádu.

Dle § 39 odst. 1 daňového řádu správce daně doručuje písemnost
a) při ústním jednání nebo při jiném úkonu, nebo
b) elektronicky.

Dle § 39 odst. 2 daňového řádu, není-li možné doručit písemnost podle odstavce 1, doručí ji správce daně prostřednictvím zásilky doručované

a) provozovatelem poštovních služeb,

b) úřední osobou pověřenou doručováním, nebo

c) jiným orgánem, o němž to stanoví zákon.

Dle § 42 daňového řádu se osobě, která má zpřístupněnu datovou schránku, doručuje elektronicky podle jiného právního předpisu.

Doručování dokumentů orgánů veřejné moci prostřednictvím datové schránky je upraveno v § 17 zákona č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů.

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.

V projednávané věci je předmětem sporu otázka, 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 k vyměření daně dle § 140 odst. 1 daňového řádu.

Formálním pochybením při doručování se zdejší soud zabýval v řadě svých rozhodnutí. Konstantně přitom judikuje, že procesní pochybení při doručování nemusí mít vždy vliv na zákonnost vydaných rozhodnutí.

K obecným východiskům, k nimž je nutno přihlížet při interpretaci i aplikaci norem, upravujících doručování úředních písemností se Nejvyšší správní soud vyjádřil např. v rozsudku ze dne 6. 3. 2009, č. j. 1 Afs 148/2008 – 73. Zdůraznil, že orgány aplikující právo, mezinimiž 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.

Ve výše odkazovaném rozhodnutí dospěl zdejší soud k závěru, 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 zopakovat, rozhodující je, zda se daná písemnost dostala do rukou adresáta".

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).

V projednávané věci 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 č. j. 80646/11/367910804408 ze dne 31. 5. 2011 zástupce stěžovatele namítl mj. nekonkrétnost pochybností ve výzvě správce daně doručené mu dne 25. 5. 2011, které správce daně opravňovaly řízení zahájit. Mimoto zaslal stěžovatel Finančnímu ředitelství v Ostravě dne 29. 8. 2011 podnět k ochraně proti nečinnosti, kde zástupce stěžovatele uvedl, že mu byla výzva k odstranění pochybností za zdaňovací období březen 2011 doručena do schránky insolvenčního správce. Stěžovatel také dne 4. 8. 2011 podal Finančnímu ředitelství v Ostravě podnět ve věci ochrany před nečinností vztahující se k výzvě k odstranění pochybností za zdaňovací období duben 2011 č. j. 86893/11/367910804408 ze dne 23. 6. 2011 s obdobnou argumentací.

Stěžovatel v kasační stížnosti dále namítal, 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 zatímco v prvém případě na výzvu reagoval, a to v protokolu o ústním jednání ze dne 31. 5. 2011, ve druhém případě však reagováno na výzvu nebylo a nelze tedy dovozovat materiální stránku doručení. Stěžovatel však zcela pomíjí podnět ve věci ochrany před nečinností ze dne 4. 8. 2011, kde namítal nezákonnost doručení výzvy k odstranění pochybností za zdaňovací období duben 2011 a nesprávný způsob jejího doručení.

Ohledně pověřených osob s přístupem do datové schránky stěžovatel 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.

Co se týče námitky ohledně výkladu rozsudku NSS ze dne 15. 7. 2010, č. j. 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.

Stěžovatel v kasační stížnosti zdůraznil to, že se v petitu žaloby nedomáhal vydání platebních výměrů, ale přesně dle litery zákona (§ 140 odst. 1 poslední věta daňového řádu) založení platebního výměru do spisu podle výše citovaného § 140 odst. 1 daňového řádu. Podle Nejvyššího správního soudu se stěžovatel mohl návrhem na ochranu proti nečinnosti žalovaného domáhat jen vydání platebních výměrů, nikoliv jejich založení do spisu, avšak ani s návrhem na uložení povinnosti vyměřit nadměrný odpočet nebyl úspěšný. Nedošlo totiž k vyměření daně dle výše citovaného ustanovení, neboť byl zahájen postup k odstranění pochybností.

Nejvyšší správní soud s ohledem na shora uvedené uzavírá, že v projednávané věci byly výzvy k odstranění pochybností daňovému poradci Ing. Hanákovi doručeny jiným nezpochybnitelným způsobem (prostřednictvím datové schránky insolvenčního správce) a on se s jejich obsahem seznámil. Sám stěžovatel v žalobě tvrdil, že nezpochybňuje fakt, že výzva byla doručena do datové schránky Ing. Jiřího Hanáka, insolvenčního správce, současně však namítal, že výzva nebyla doručena Ing. Hanákovi coby daňovému poradci. Materiální funkce doručení, tj. seznámení se s obsahem písemnosti, tak byla naplněna. Uvedené pochybení proto nemůže mít vliv na platnost doručení.

Stěžovatel se svými námitkami neuspěl, a 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.

O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel, který v tomto řízení úspěch neměl, nemá právo ani na náhradu nákladů řízení. Žalovanému nevznikly v řízení o kasační stížnosti žádné náklady. Proto Nejvyšší správní soud rozhodl tak, že náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti se žalovanému nepřiznává.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e n í** odvolání přípustné.

V Brně dne 19. září 2012

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu