

ČESKÁ REPUBLIKA

# ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Zdeňka Kühna, soudce Ondřeje Mrákoty a soudkyně Michaely Bejčkové v právní věci žalobkyně: **ALADIN plus, a.s.**, se sídlem Košická 63/30, Praha 10, zast. Mgr. Bc. Ivo Nejezchlebem, se sídlem Joštova 138/4, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 7. 2015, čj. 22108/15/5300-21441-703172, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 31. 7. 2018, čj. 3 Af 43/2015-157,

takto:

**I.** Kasační stížnost **se zamítá.**

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

## Odůvodnění:

[1] Jádrem sporu je především otázka, zda doručení platebního výměru v rozporu s § 41 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, bylo skutečností způsobilou prodloužit lhůtu pro stanovení daně podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu.

[2] Správce daně odmítl nárok žalobkyně na odpočet DPH, neboť shledal, že příslušná obchodní transakce byla zasažena podvodným jednáním. Platebním výměrem ze dne 16. 12. 2013 proto správce daně vyměřil žalobkyni nadměrný odpočet ve výši 117 709 Kč oproti částce 4 615 067 Kč, kterou vykázala žalobkyně v přiznání k DPH za zdaňovací období březen 2010. Žalobkyně podala proti platebnímu výměru odvolání, které obsahovalo množství námitek napadajících postup správce daně. Žalovaný tyto námitky nepovažoval za důvodné a rozhodnutím ze dne 13. 7. 2015 odvolání zamítl. Žalobkyně se

proti tomuto rozhodnutí bránila rozsáhlou žalobou, kterou městský soud jako nedůvodnou zamítl.

[3] Žalobkyně (stěžovatelka) podala proti rozsudku městského soudu včasnou kasační stížnost, která na rozdíl od předchozích podání stěžovatelky obsahuje pouze jedinou kasační námitku. Stěžovatelka je přesvědčena, že jí žalovaný vyměřil daň po uplynutí prekluzivní lhůty. Přiznává, že běh prekluzivní lhůty pro vyměření DPH za zdaňovací období březen 2010 přerušilo zahájení daňové kontroly dne 2. 8. 2011. Tříletá prekluzivní lhůta tedy uplynula dne 2. 8. 2014. Stěžovatelka však nesouhlasí se závěry žalovaného, že vydáním platebního výměru dne 16. 12. 2013 se tato lhůta prodloužila o další rok ve smyslu § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu. Správní orgány totiž platební výměr nedoručily v souladu s § 41 odst. 1 daňového řádu zástupkyni stěžovatelky. Skutečnost, že zástupkyně stěžovatelky podepsala odvolání, neprokazuje, že jí správce daně či jiná osoba platební výměr doručili. I v případě, že by zástupkyně obdržela platební výměr od stěžovatelky, dostal by se do její dispozice v rozporu s § 41 odst. 1 daňového řádu a byla by porušena autentičnost a pravost doručované písemnosti. Stěžovatelka nadto podotýká, že prekluzivní lhůta pro vyměření daně jí počala běžet podle zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, který neobsahoval ustanovení obdobné § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu. V důsledku této legislativní změny se fakticky zpětně prodloužila lhůta pro stanovení daně. Tato skutečnost narušila legitimní očekávání stěžovatelky a zasáhla do jejích základních práv.

[4] Žalovaný navrhuje kasační stížnost zamítnout.

[5] NSS při posuzování přípustné kasační stížnosti dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou. Důvodnost kasační stížnosti posoudil NSS v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.); neshledal přitom vady, jimiž by se musel zabývat i bez návrhu.

[6] Kasační stížnost není důvodná.

[7] Ze správního spisu vyplývá, že lhůta pro vyměření daně v nynější kauze počala plynout doručením oznámení o zahájení vytýkacího řízení dne 7. 5. 2010, tedy ještě za účinnosti zákona o správě daní a poplatků. V souladu s § 47 odst. 2 tohoto zákona by lhůta pro vyměření daně uplynula dne 31. 12. 2013. Dne 1. 1. 2011 však nabyl účinnosti daňový řád, který v § 264 odst. 4 stanoví:

> Běh a délka lhůty pro vyměření, která započala podle dosavadních právních předpisů a neskončila do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona posuzuje podle ustanovení tohoto zákona, která upravují lhůtu pro stanovení daně; okamžik počátku běhu této lhůty určený podle dosavadních právních předpisů zůstává zachován. Účinky právních skutečností, které mají vliv na běh této lhůty a které nastaly přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, se posuzují podle dosavadních právních předpisů. Právní skutečnosti nově zakládající stavění běhu lhůty pro stanovení daně podle tohoto zákona, které započaly přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, staví běh lhůty až ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona.

Optikou tohoto ustanovení tedy mělo na plynutí lhůty pro vyměření daně v nynější kauze vliv zahájení daňové kontroly dne 2. 8. 2011, které podle § 148 odst. 3 daňového řádu

pokračování

přerušilo běh lhůty a určilo její nový počátek. Nově stanovená tříletá lhůta pro vyměření daně by tedy skončila dne 2. 8. 2014. Tyto skutečnosti nejsou mezi účastníky řízení sporné.

[8] Stěžovatelka však nesouhlasí s žalovaným, že takto stanovená lhůta se v důsledku vydání platebního výměru dne 16. 12. 2013 prodloužila o další rok.

[9] Podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu se *lhůta pro stanovení daně prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k oznámení rozhodnutí o stanovení daně*. Oznámením rozhodnutí se dle § 101 odst. 6 daňového řádu rozumí *doručení rozhodnutí nebo jiný zaprotokolovaný způsob seznámení příjemce s obsahem rozhodnutí*.

[10] Stěžovatelka se brání, že platební výměr ze dne 16. 12. 2013 nemohl lhůtu pro stanovení daně prodloužit, jelikož ho správce daně v rozporu s § 41 odst. 1 daňového řádu nedoručil zmocněné zástupkyni stěžovatelky.

[11] NSS ze správního spisu zjistil, že stěžovatelka udělila plnou moc k zastupování v daňovém řízení Ing. P. K.. Je-li daňový subjekt v daňovém řízení zastoupen, doručují se písemnosti pouze zástupci (§ 41 odst. 1 daňového řádu). Z doručenek přiložených k platebnímu výměru ze dne 16. 12. 2013 vyplývá, že správce daně postupoval v rozporu s tímto ustanovením, jelikož platební výměr namísto zástupkyně doručil dne 17. 12. 2013 do datové schránky stěžovatelky. To ostatně potvrzuje sám žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti.

[12] Pro posouzení věci je klíčové, zda i přes uvedenou vadu mohl být platební výměr ze dne 16. 12. 2013 účinně doručen a tedy mít vliv na lhůtu pro stanovení daně (srov. bod [9]).

[13] NSS předesílá, že touto otázkou se již zabýval v rozsudku ze dne 14. 6. 2017, čj. 1 Afs 362/2016-36, věc *MAKIMA*. NSS konstatoval, že „*v situaci, kdy je daňový subjekt v řízení zastoupen, doručení platebních výměrů samotnému daňovému subjektu nepředstavuje jejich účinné doručení. Takový výklad by byl jednak v rozporu se zákonnou úpravou (srov. § 41 odst. 1 daňového řádu), jednak by odporoval smyslu zastoupení – přenesení procesní odpovědnosti za určitou záležitost na zástupce a tím se i zbavení odpovědnosti za přebírání či jakékoliv reagování na písemnosti, které měly být adresovány zástupci*“ (bod 57).

[14] Podle rozsudku *MAKIMA* však nedodržení formy samo o sobě neznamená, že platební výměr nemohl být účinně doručen. Rozhodující je, zda se daná písemnost dostala do rukou adresáta. NSS konkrétně uvedl, že „[j]*akkoliv 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.* [...]. [Ř]*ádné 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 (či nastala zákonná fikce doručení).*

*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. Reálné doručení před formálními pochybeními upřednostňuje daňový řád výslovně v § 51 odst. 3, dle kterého dojde-li ke ztrátě, zničení nebo poškození doručenky nebo není-li řádně vyplněna, lze doručení prokázat jiným způsobem, například tím, že je z postupu adresáta písemnosti zjevné, že mu bylo doručeno"* (body 60-62).

[15] Optikou výše uvedeného se proto nelze ztotožnit s formalistickou argumentací stěžovatelky, podle které je rozhodující, že nebyla dodržena předepsaná forma doručení. Platební výměr se stal účinně doručeným v okamžiku, kdy se zástupkyně stěžovatelky s platebním výměrem fakticky seznámila. Ze správního spisu vyplývá, že se zástupkyně stěžovatelky s platebním výměrem seznámila ještě před uplynutím lhůty pro stanovení daně dne 2. 8. 2014, jelikož dne 10. 1. 2014 se proti platebnímu výměru odvolala. Zástupkyně v takovém případě musela mít ve své dispozici napadený správní akt. Podle NSS je nepochybné, že autorem odvolání byla právě zplnomocněná zástupkyně. Odvolání proti platebnímu výměru ze dne 10. 1. 2014 podepsala vedle předsedy představenstva stěžovatelky rovněž zástupkyně stěžovatelky. Jméno zástupkyně je uvedeno také v záhlaví odvolání a na obálce, ve které bylo odvolání doručeno správci daně.

[16] NSS proto uzavírá, že platební výměr ze dne 16. 12. 2013 v souladu s § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu účinně prodloužil lhůtu pro stanovení daně, která tedy uplynula až dne 2. 8. 2015. Žalovaný vydal napadené rozhodnutí o odvolání dne 13. 7. 2015, které téhož dne nabylo právní moci. NSS proto nepovažuje za důvodnou námitku stěžovatelky, že jí žalovaný vyměřil daň až po uplynutí prekluzivní lhůty.

[17] Konečně nelze přisvědčit ani námitce, že zpětná aplikace § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu byla v posuzované kauze nepřípustným zásahem do legitimního očekávání a základních lidských práv stěžovatelky. Jak správně poukázal žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti, nepravou retroaktivitou přechodných ustanovení daňového řádu se již zabýval Ústavní soud v nálezu ze dne 15. 9. 2015, sp. zn. Pl. ÚS 18/14, podle kterého tato úprava není v rozporu se zásadou právní jistoty a zákazem retroaktivity. V podrobnostech lze stěžovatelku odkázat na odůvodnění nálezu v bodech 44. a 45., které cituje rovněž žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti.

[18] NSS proto zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta poslední s. ř. s.). O náhradě nákladů řízení rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměla úspěch; žalovanému náklady řízení nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 28. února 2019

pokračování

Zdeněk Kühn
předseda senátu