



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Petra Příhody a soudců JUDr. Jana Passera a JUDr. Michala Mazance v právní věci žalobce: **CRB - Z A M v. o. s. „v likvidaci“**, se sídlem Stodolní 12, Ostrava – Moravská Ostrava, zastoupeného JUDr. Zdeňkou Doležilkovou, advokátkou se sídlem Přívozká 6, Ostrava - Moravská Ostrava, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ostravě**, se sídlem Na Jízdárně 3, Ostrava, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 7. 2007, čj. 17766/06-1500-800608, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 26. 2. 2009, čj. 22 Ca 409/2007 - 30,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 26. 2. 2009, čj. 22 Ca 409/2007 - 30, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Žalovaný rozhodnutím ze dne 27. 7. 2007, čj. 17766/06-1500-800608, zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu Ostrava I ze dne 2. 8. 2006, čj. 150446/06/388942/4800, kterým správce daně zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutí o uplatnění rozsahu zástavního práva ze dne 3. 8. 1999, čj. 94217/99/388940/3416, neboť žalobce podal odvolání opožděně.

II.

Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Ostravě, který rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Uvedl, že správce daně vydal rozhodnutí o uplatnění rozsahu zástavního práva podle § 72 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Podle doručky založené ve správním spisu bylo rozhodnutí doručeno žalobci doporučeně - do vlastních rukou dne 5. 8. 1999. Doručka je opatřena razítkem žalobce, nečitelným podpisem a zkratkou „sekr“. Krajský soud vyznačil nabytí právní moci rozhodnutí dne 21. 8. 1999. Dne 27. 6. 2006 žalobce podal proti tomuto rozhodnutí námitku, v níž označil jeho vydání za neúčinné a požadoval jeho zrušení. Součástí správního spisu je přípis ze dne 24. 11. 2006, kterým Česká pošta, s. p., sdělila správci daně, že uschovává doklady dodávací služby po dobu tří let, takže doklady o dodání doporučené zásilky doručenkou ze dne 5. 8. 1999 již nejsou k dispozici a byly

skartovány. Nelze proto jednoznačně zjistit, kdo v uvedený den doporučenou zásilku s doručenkou na adresu žalobce doručoval. Podle úředního záznamu ze dne 25. 10. 2006 se uskutečnilo jednání na České poště, s. p., Ostrava – Přívoz, za účelem ověření doručování písemností správce daně žalobci. Bylo zjištěno, že veškeré poštovní zásilky daňovému subjektu doručuje stále táž doručovatelka, která doručovala poštu i v roce 1999 s výjimkou dovolených, příp. jiných nepřítomností v práci, a to M. W. Uvedenou písemnost však nedoručovala ona, ale jiný zaměstnanec pošty. Paní W. sdělila, že na adrese žalobce sídlí tři firmy včetně žalobce a pro všechny po celou dobu přebírá poštu včetně zásilek určených do vlastních rukou paní P., která v současné době odmítá převzít zásilky do vlastních rukou, u kterých je zřejmé, že odesílatelem je finanční úřad. Žalobce nemá u České pošty, s. p., založeno omezení pro osobu pověřenou přebírat zásilky určené do vlastních rukou.

Krajský soud shledal důvodnou námitku žalobce, že ke dni vydání napadeného rozhodnutí nebylo správcem daně prokázáno řádné doručení písemnosti žalobci. Uvedl, že pro posouzení řádného doručení písemnosti právnické osobě je především nutno posoudit okruh „*pracovníků oprávněných přijímat písemnosti*“ ve smyslu § 17 odst. 9 věty první daňového řádu. Krajský soud dospěl k závěru, že pojem „*pracovník oprávněný přijímat písemnosti*“ je nutno vykládat v širším slova smyslu, tedy, že se nejedná pouze o zaměstnance právnické osoby, ale v podstatě kohokoliv, kdo je na základě zmocnění právnické osoby oprávněn přijímat písemnosti jí určené, přičemž toto zmocnění nemusí mít nutně písemnou povahu. Požadavek zákona může být naplněn i tehdy, je-li oprávněný pracovník pověřen ústně k výkonu takové činnosti, je za tím účelem vybaven razítkem právnické osoby a takovou činnost fakticky vykonává. Jakkoliv lze z tvrzení žalovaného dovodit, že právě takováto situace nastala v případě žalobce, jedná se toliko o tvrzení, které bylo prokazováno nepřímou odkazem na zavedenou praxi při doručování písemností žalobci, kdy i jiné písemnosti byly převzaty popisovaným způsobem a žalobce jejich doručení nikdy nezpochybnil, a dále výpovědí poštovní doručovatelky M. W. O zaměstnaneckém, pracovním či jiném poměru paní P. k žalobci však tyto nepřímé důkazy nevypovídají a nevypovídají nic ani o skutečnosti, zda tato osoba byla subjektem pověřeným k přijímání písemností ve smyslu § 17 odst. 9 daňového řádu. Pro posouzení, zda paní P. byla pracovníkem oprávněným přijímat za žalobce písemnosti, je však zjištění jejího pracovněprávního či jiného vztahu k žalobci zásadní. Teprve na základě této skutečnosti bude možno posoudit, zda byla pracovníkem oprávněným přijímat písemnosti ve smyslu věty první citovaného ustanovení nebo zda písemnosti měly být doručovány statutárním zástupcům žalobce ve smyslu věty druhé citovaného ustanovení.

Krajský soud se neztotožnil s námitkou žalovaného, že doručenka má povahu veřejné listiny a je proto povinností subjektu, který zpochybňuje její obsah, prokázat svá tvrzení. Krajský soud připustil, že předmětná doručenka je veřejnou listinou. V této souvislosti odkázal i na rozsudek Nejvyššího právního soudu ze dne 27. 4. 2006, čj. 2 Afs 158/2005 - 82 (všechna rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz). V posuzované věci však krajský soud dospěl k závěru, že doručenka a její náležitosti mohou být posuzovány až po zodpovězení otázky, zda k doručení písemnosti došlo zákonným způsobem. Žalobce v podané žalobě zpochybnil především způsob doručování písemnosti. Z § 17 odst. 12 věty druhé daňového řádu je patrné, že doručenka je dostačujícím dokladem o doručení tehdy, nejsou-li o doručení pochybnosti. Jestliže tedy v posuzované věci pochybnosti o doručení vyvstaly, resp. byly žalobcem namítány, bylo povinností žalovaného, resp. správce daně, vyplývající z § 31 odst. 8 písm. a) daňového řádu, prokázat řádné doručení písemnosti. Správce daně neunesl toto důkazní břemeno, proto nelze posuzovat, zda doručenka splňuje náležitosti veřejné listiny. Pokud správce daně prokáže zákonnost doručení písemnosti žalobci, přesune se důkazní břemeno na žalobce a ten bude povinen prokazovat zpochybnění údajů uvedených na doručence jako veřejné listině.

III.

Žalovaný (stěžovatel) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Namítl, že z důkazů předložených krajskému soudu (zejména úřední záznam ze dne 25. 10. 2006, který zachycuje skutečnosti sdělené doručovatelkou M. W., další doručení vztahující se k doručování písemností žalobci opatřené identickými náležitostmi jako doručení ze dne 5. 8. 1999) vyplývá, že paní P. byla v inkriminovaném období – tedy nejméně od 17. 10. 1997 do 5. 12. 2001 – žalobcem pověřena k přebírání písemností doručovaných mu v sídle společnosti. Stěžovatel se neztotožnil s názorem krajského soudu, že nebylo prokázáno, že by předmětná písemnost byla doručena v souladu s § 17 daňového řádu. Uvedl, že rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 3. 2007, čj. 8 Afs 25/2006 - 67, připouští zohlednění praxe při doručování písemností a krajský soud v rozporu s tímto rozsudkem uzavřel, že přes zavedenou praxi při doručování písemností žalobci nelze dovodit žádný vztah paní P. k žalobci, ani způsob, jakým měla být k přejímání písemností pověřena. To vše za situace, kdy i jiné písemnosti byly převzaty stejným způsobem a žalobce jejich doručení nikdy nezpochybnil. Stěžovatel má za to, že prokázal řádné doručení písemností. Podle jeho názoru je to žalobce, koho stíhá důkazní břemeno prokázat opak tvrzení stěžovatele. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 11. 2007, čj. 1 Afs 7/2007 - 169, stěžovatel uzavřel, že žalobce důkazní břemeno neunesl, neboť nepředložil žádný důkaz, kterým by věrohodnost doručení zpochybnil.

IV.

Žalobce se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

V.

Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2 a odst. 3 s. ř. s.).

Kasační stížnost je důvodná.

Podle § 31 odst. 8 písm. a) daňového řádu správce daně prokazuje doručení vlastních písemností daňovému subjektu. Ustanovení § 17 odst. 12 daňového řádu pak stanoví, že „*[d]okladem o doručení písemnosti příjemci je řádně vyplněná doručeníka. Jsou-li o doručení pochybnosti ..., lze doručení prokázat jiným vhodným způsobem*“.

Důkazní břemeno k prokázání doručení písemností do vlastních rukou nese podle § 31 odst. 8 písm. a) daňového řádu primárně správce daně. V souladu s § 17 odst. 12 daňového řádu správce daně prokazuje toto doručení především řádně vyplněnou doručeníkou. O povaze doručení, jejích náležitostech a její důkazní hodnotě uvedené ustanovení nevyplývá. Z druhé věty tohoto ustanovení je však patrné, že doručeníka je dostačujícím dokladem o doručení tehdy, nejsou-li o doručení pochybnosti. I v daňovém řízení lze tedy zásadně vycházet z údajů uvedených na doručence, ovšem jen tehdy, není-li doručení zpochybněno. Jak Nejvyšší správní soud uvedl v rozsudku ze dne 27. 4. 2006, čj. 2 Afs 158/2005 - 82 (č. 1327/2007 Sb. NSS), byla doručeníka v daňovém řízení, obsahující všechny náležitosti požadované vyhláškou č. 78/1989 Sb., o právech a povinnostech pošty a jejích uživatelů (poštovní řád), až do 1. 7. 2000, kdy byla uvedena vyhláškou zákonem č. 29/2000 Sb., o poštovních službách, zrušena, veřejnou listinou. Potvrzovala tedy pravdivost údajů na ní uvedených za předpokladu, že nebyl prokázán opak.

Z § 31 odst. 8 písm. a) daňového řádu za použití § 17 odst. 12 daňového řádu vyplývá, že správce daně prokazuje doručení řádně vyplněnou doručenkou. Teprve pokud by ve smyslu § 17 odst. 12 daňového řádu vyvstaly důvodné pochybnosti o tom, zda příslušná písemnost byla doručena do vlastních rukou adresáta, prokazuje správce daně doručení jiným vhodným způsobem. Důkazní břemeno ohledně prokázání důvodných pochybností pak leží na subjektu, který hodlá doručení písemnosti zpochybnit. Takový subjekt musí předložit taková skutková tvrzení, která jsou skutečně způsobilá doručení zpochybnit, neboť vytvářejí věrohodnou verzi reality, podle níž předmětná zásilka doručena nebyla. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 29. 11. 2007, čj. 1 Afs 7/2007 - 169, uvedl, že „[n]e každá námitka vznesená proti doručení musí být relevantní, ale pouze taková, která je schopna verzi reality, z níž vycházely finanční orgány, relevantně zpochybnit. Opačný výklad citovaných ustanovení daňového řádu by vedl k absurdním důsledkům, neboť by umožňoval adresátovi zásilky z obstrukčních důvodů popírat doručení jakékoliv písemnosti pouhým vyjádřením, že mu nebylo doručeno, přičemž by bez dalšího vznikala povinnost finančních orgánů provádět k této otázce dokažování“.

Závěr krajského soudu, že doručka a její náležitosti mohou být posuzovány až poté, co bude zodpovězena otázka, zda k doručení písemnosti došlo zákonným způsobem, proto neobstojí. Pokud by doručka ze dne 5. 8. 1999 splňovala všechny předepsané náležitosti, jednalo by se o veřejnou listinu potvrzující pravdivost toho, co je v ní osvědčeno nebo potvrzeno. Správce daně by tak unesl své důkazní břemeno ve smyslu § 31 odst. 8 písm. a) daňového řádu. V tom případě by důkazní břemeno ve vztahu k prokázání nepravdivosti v doručence osvědčovaných skutečností přešlo na žalobce.

V posuzované věci žalobce zpochybnil doručení písemnosti konstatováním, že v době doručování neměl žádné zaměstnance. Tato skutečnost pak podle žalobce měla být správci daně známá vzhledem k probíhajícím daňovým kontrolám. Ze spisu nevyplývá, že by žalobce předložil k prokázání svého tvrzení nějaký důkazní prostředek.

Nejvyšší správní soud se otázkou doručování právníkům osobám zabýval např. v rozsudku ze dne 14. 3. 2007 čj. 8 Afs 25/2006 - 67, v němž uvedl, že „[d]le § 17 odst. 9 daňového řádu se písemnosti určené právníkům osobám doručují v první řadě pracovníkům oprávněným za tyto příjemce písemnosti přijímat. Z celkové úpravy doručování podle daňového řádu nelze vyvodit závěr, že by bylo nutné písemné pověření zaměstnance právnícké osoby k přebírání písemností, což je úpravou do určité míry rozpornou od úpravy v tehdy účinné vyhlášce č. 28/2001 Sb., o základních službách držitele poštovní licence. Pověření zaměstnanců k přijímání písemností může tedy mít i konkludentní povahu. S ohledem na praxi přijímání písemností u stěžovatele zjištěné správcem daně lze shrnout, že paní E. P. byla osobou oprávněnou za stěžovatele písemnosti přijímat a že toto její pověření mělo konkludentní charakter“. V rozsudku ze dne 2. 7. 2008, čj. 3 As 29/2008 - 60, se Nejvyšší správní soud zabýval otázkou doručování právníkům osobám ve smyslu § 21 odst. 2 zákona č. 500/2004 Sb., správní řád, a zdůraznil, že „[n]eshledal pochybení ani v postupu žalovaného, ani v postupu držitele poštovní licence. Žalovaný písemnost zaslal na adresu ‚TJ Sokol Dolní Beřkovice, Nádražní 263, 277 01 Dolní Beřkovice‘, a na této adrese ji převzal pracovník, který ji kromě svého příjmení a podpisu opatřil i otiskem razítka stěžovatele jako právnícké osoby. Za této situace držitel poštovní licence nepochybil, jestliže tuto osobu považoval za toho, kdo je oprávněn za stěžovatele přijímat písemnosti, a dále již nezkoumal, zda má pracovník příslušné pověření či zda je např. statutárním orgánem právnícké osoby. Je věcí právnícké osoby zajistit, aby převzetí písemnosti doručované do vlastních rukou nemohla v místě jejího sídla učinit jiná osoba, než která je k tomu oprávněna podle ust. § 21 správního řádu“. Tento rozsudek byl přezkoumán i v řízení o ústavní stížnosti a Ústavní soud neshledal, že by došlo k porušení ústavně zaručených základních práv a svobod stěžovatele (srov. usnesení Ústavního soudu ze dne 18. 6. 2009, sp. zn. III. ÚS 2378/08, <http://nalus.usoud.cz>).

Správce daně provedl místní šetření u České pošty, s. p. Na základě zjištění, která tam učinil, a na základě doručenek obsahujících obdobné náležitosti, jako sporná doručenka ze dne 5. 8. 1999 (příčemž na některé z nich žalobce reagoval např. výzva k podání daňového přiznání ze dne 19. 6. 2000, čj. 84511/00/388911/2512, doručenka ze dne 21. 6. 2000, podání žalobce ze dne 12. 7. 2000), správce daně uzavřel, že písemnosti pro žalobce přebírala ve sporné době paní P. Tyto skutečnosti svědčí závěru, že paní P. byla žalobcem, byť jen konkludentně, zmocněna k přebírání písemností. Žalobce tento závěr ani provedené důkazy nevyvrátil.

Kasační stížnost žalovaného je tedy důvodná. Nejvyšší správní soud proto zrušil rozsudek krajského soudu, kterému vrátil věc k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Krajský soud je v dalším řízení vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí o věci samé (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 26. listopadu 2009

JUDr. Petr Příhoda
předseda senátu