



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Radovana Havelce a soudců JUDr. Miluše Doškové a JUDr. Vojtěcha Šimíčka v právní věci žalobkyně **JUDr. K. T.**, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 31 (původně Finanční ředitelství v Brně), v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti usnesení Krajského soudu v Brně ze dne 30. 8. 2012, č. j. 29 Af 37/2012 - 94,

t a k t o :

Usnesení Krajského soudu v Brně ze dne 30. 8. 2012, č. j. 29 Af 37/2012 - 94, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím ze dne 30. 11. 2011, č. j. 14849/11-0100-702516 (dále jen „napadené rozhodnutí“) Finanční ředitelství v Brně zamítlo odvolání žalobkyně a potvrdilo rozhodnutí Finančního úřadu v Ivančicích ze dne 4. 3. 2011, č. j. 10826/11/294971700870, jímž byla podle § 147 a § 139 odst. 1 a § 90 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) žalobkyni vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2007 ve výši vlastní daňové povinnosti 6 176 127 Kč.

Rozhodnutí žalovaného napadla žalobkyně u Krajského soudu v Brně žalobou, který ji usnesením ze dne 30. 8. 2012, č. j. 29 Af 37/2012 - 94, odmítl pro opožděnost podle § 46 odst. 1 písm. b) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

Krajský soud konstatoval, že žaloba byla podána k poštovní přepravě dne 12. 3. 2012, přičemž v žalobě žalobkyně tvrdí, že napadené rozhodnutí jí bylo doručeno dne 8. 2. 2012. To však podle názoru krajského soudu neodpovídá obsahu správního spisu. Ze správního spisu krajský soud zjistil, že napadené rozhodnutí bylo žalobkyni doručováno prostřednictvím jejího zástupce (na základě plné moci) Ing. J. T. Dne 1. 12. 2011 byl učiněn pokus provozovatele poštovních služeb o doručení zásilky obsahující napadené rozhodnutí. Vzhledem k tomu, že zástupce žalobkyně nebyl na adrese pro doručování zastížen, byl ve smyslu § 46 odst. 2 daňového řádu upozorněn na její uložení na poště a byl vyzván k jejímu převzetí, včetně poučení o právních důsledcích jejího nevyzvednutí. Podle originálu doručanky založené ve správním spise byla zásilka

obsahující napadené rozhodnutí připravena k vyzvednutí dne 1. 12. 2011. Jelikož uložená písemnost nebyla ve lhůtě deseti dnů od jejího uložení adresátem vyzvednuta, byla dne 13. 12. 2011 v 9.00 hod. vložena do schránky. Podle § 47 odst. 2 daňového řádu je nicméně třeba považovat ji za doručenou posledním (desátým) dnem ode dne uložení, tj. dnem 11. 12. 2011, i když se adresát o uložené zásilce nedozvěděl. Dne 8. 2. 2012 se zástupce žalobkyně dostavil přímo ke správci daně k vyzvednutí stejnopisu napadeného rozhodnutí. Podle vůle správce daně však nešlo o pokus o náhradní doručení, neboť na napadeném rozhodnutí vyznačil jeho nabytí právní moci ke dni 11. 12. 2011.

Na tomto skutkovém základě krajský soud konstatoval, že lhůta k podání žaloby podle § 72 odst. 1 s. ř. s. uplynula dne 13. 2. 2012 (za použití pravidla podle § 40 odst. 3 s. ř. s.). V této zákonné lhůtě však žaloba podána nebyla. Pokud byla žaloba k poštovní přepravě předána až dne 12. 3. 2012, pak byla podána opožděně, přičemž zmeškání této lhůty nelze prominout. Na tomto závěru krajského soudu nemohlo ničeho změnit ani to, že zástupce žalobkyně vyzvedl u správce daně dne 8. 2. 2012 stejnopis napadeného rozhodnutí, neboť se nejednalo o pokus o náhradní doručení; právní moc byla již na napadeném rozhodnutí vyznačena ke dni 11. 12. 2011.

Rozsudek napadla žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížností, v níž uplatňuje důvod podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. Z obsahu kasační stížnosti, i samotné povahy napadeného soudního rozhodnutí, je nicméně zřejmé, že stěžovatelkou může být toliko tvrzen kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s., který jako jediný dopadá právě na tvrzenou nezákonnost rozhodnutí o odmítnutí žaloby. Jak vyplývá z judikatury, pod tímto důvodem kasační stížnosti v podobě nezákonnosti rozhodnutí o odmítnutí návrhu se fakticky skrývají i další důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a), c) a d) s. ř. s. Z povahy věci je vyloučen jen důvod podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. Právní subsumpce kasačních důvodů pod konkrétní písmena § 103 odst. 1 s. ř. s. je věcí právního hodnocení věci Nejvyšším správním soudem a nezakládá proto nedostatek návrhu (srov. například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 1. 2004, č. j. 2 Afs 7/2003 - 50, publikovaný pod č. 161/2004 Sb. NSS; všechna rozhodnutí zdejšího soudu jsou dostupná z www.nssoud.cz).

Stěžovatelka v kasační stížnosti poukazuje na to, že již v daňovém řízení došlo ze strany správních orgánů k porušení zákona při zjišťování skutkové podstaty věci stran okolností doručování a krajský soud bez dalšího vycházel z toho, jak otázku doručování vyhodnotil žalovaný. Krajský soud se vůbec nezabýval nedostatky, které doručování napadeného rozhodnutí stěžovatelce vykazovalo. Z výzvy k vyzvednutí zásilky s podacím číslem RR161253615CZ, vhozené do schránky dne 1. 12. 2011, je zřejmé, že neobsahovala poučení o právních důsledcích souvisejících s obsahem zásilky. Z toho důvodu nemohlo být napadené rozhodnutí doručeno zákonem stanoveným způsobem a nemohla tak ani nastat fikce jeho doručení podle § 47 odst. 2 daňového řádu. Napadené rozhodnutí bylo ve skutečnosti doručeno až dne 8. 2. 2012, kdy bylo protokolárně předáno zástupci stěžovatelky. Lhůta pro podání žaloby tak počala běžet až dne 9. 2. 2012 a podala-li stěžovatelka žalobu dne 12. 3. 2012, učinila tak včas. Krajský soud tudíž pochybil, vycházel-li z údaje o nabytí právní moci, který na napadené rozhodnutí vyznačil žalovaný (den 11. 12. 2011).

Stěžovatelka poukázala na protokol ze dne 8. 2. 2012, č. j. 2344/12-1302-708158, z jehož obsahu je patrné, že tohoto dne byla žalovanému předložena zmiňovaná výzva k vyzvednutí zásilky RR161253615CZ, kterou sám žalovaný identifikoval jako výzvu k vyzvednutí napadeného rozhodnutí podle § 46 daňového řádu. Stěžovatelka dále odkázala na listinu žalovaného, označenou jako „*Sdělení k podání ze dne 1. 1. 2012*“, č. j. 5114/12-0100-702516 (bez data; dle obsahu správního spisu ze dne 16. 4. 2012 – pozn. NSS), ve kterém žalovaný reagoval na žádost zástupce stěžovatelky o nové doručení napadeného rozhodnutí a o určení neúčinnosti

pokračování

původního doručení podle § 48 odst. 3 daňového řádu. Žalovaný v odkazované listině sám uznal, že z doručenky, kterou má k dispozici ve správním spise, není seznatelné, že by byla stěžovatelka poučena o právních následcích nevyzvednutí zásilky, a proto nelze s nevyzvednutím zásilky spojovat účinky podle § 47 odst. 2 daňového řádu. Žalovaný rovněž v této listině konstatoval, že napadené rozhodnutí bude stěžovatelce doručováno opětovně.

Na podporu svých tvrzení stěžovatelka odkazuje na odbornou literaturu, ze které se mimo jiné podává, že náležitosti oznámení o uložení písemnosti (včetně poučení o právních následcích jejího nevyzvednutí) musí být splněny zcela vyčerpávajícím způsobem; v opačném případě by nebylo možno s nevyzvednutím zásilky spojovat účinky podle § 47 odst. 2 daňového řádu. Pochybení při doručování je zásadní procesní vadou, která jde k tíži správce daně.

Stěžovatelka proto navrhl, aby zdejší soud usnesení krajského soudu *změnil tak, že se její žaloba neodmítá* a vrátil mu věc k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti poukázal na nevhodnou formulaci petitu kasační stížnosti. Dále konstatoval, že nerozporuje tvrzení stěžovatelky o tom, že jí napadené rozhodnutí bylo doručeno zákonným způsobem až dne 8. 2. 2012; je si vědom pochybení při prvním doručování napadeného rozhodnutí v prosinci 2011.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadené usnesení v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 4, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z ustanovení § 109 odst. 2, věty první s. ř. s.

Kasační stížnost je důvodná.

S ohledem na změnu struktury orgánů finanční správy a změnu jejich kompetencí, byl Nejvyšší správní soud nejprve povinen zohlednit fakt, že v pozici žalovaného v řízení před krajským soudem vystupovalo Finanční ředitelství v Brně, které však bylo zákonem č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů, s účinností od 1. 1. 2013, zrušeno; došlo naopak ke zřízení Odvolacího finančního ředitelství, na něhož dosavadní působnost zaniklých finančních ředitelství přešla. Procesní nástupnictví na straně žalovaného je pro tyto případy výslovně upraveno v § 69 s. ř. s., dle kterého je žalovaným *správní orgán, který rozhodl v posledním stupni, nebo správní orgán, na který jeho působnost přešla*. Na základě tohoto ustanovení tedy jako s žalovaným bude jednáno s Odvolacím finančním ředitelstvím.

Podle ustanovení § 72 odst. 1 s. ř. s. platí, že *žalobu lze podat do dvou měsíců poté, kdy rozhodnutí bylo žalobci oznámeno doručením písemného vyhotovení nebo jiným zákonem stanoveným způsobem, nestanoví-li zvláštní zákon lhůtu jinou*. Daňový řád zvláštní lhůtu pro podání správní žaloby nestanoví.

Nejvyšší správní soud ve své rozsáhlé a stabilní judikatuře dospěl k závěru, že opožděné podání žaloby je nutným a dostatečným důvodem pro její odmítnutí, přičemž skutečnosti rozhodné pro závěr o včasnosti či opožděnosti žaloby je nutno vždy zkoumat z úřední povinnosti a přihlédnout k nim [srov. například rozsudky ze dne 4. 8. 2005, č. j. 2 As 11/2005 - 72, (publikovaný pod č. 715/2005 Sb. NSS) a ze dne 4. 5. 2006, č. j. 2 As 47/2005 - 89]. Z rozsudku zdejšího soudu ze dne 26. 3. 2008, č. j. 2 Azs 71/2006 - 82, se podává, že „[ž]alobu lze odmítnout, jsou-li dány skutkové důvody k takovému rozhodnutí, tj. jestliže je jisté, že nastaly skutečnosti rozhodné pro právní závěr o opožděnosti žaloby. Musí být tedy postaveno na jisto zejména to, kdy bylo žalobci oznámeno

žalobou napadené rozhodnutí a kdy proti němu podal žalobu. V pochybnostech je nutno mít za to, že žaloba byla podána včas. (...) K tomu, aby byl vyvrácen jako nesprávný závěr krajského soudu o opožděném podání žaloby, by postačovalo, kdyby vyšla najevo pouhá pochybnost o skutkových zjištěních krajského soudu rozhodných pro tento jeho právní závěr.“ (obdobně viz i rozsudky tohoto soudu ze dne 11. 4. 2005, č. j. 1 Azs 114/2004 - 44, ze dne 13. 3. 2005, č. j. 1 As 13/2004 - 94, ze dne 19. 7. 2007, č. j. 9 Afs 54/2007 - 54, a ze dne 21. 8. 2007, č. j. 8 Afs 145/2006 - 49).

Pokud jde o určení okamžiku doručení odvolacího daňového rozhodnutí v této věci, nejprve je třeba zmínit fakt, že ačkoliv bylo daňové řízení zahájeno ještě za dřívější úpravy daňového řízení - zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, od 1. 1. 2011 již postupovaly finanční orgány podle nového daňového řádu. Podle ustanovení § 264 odst. 1 daňového řádu totiž platí že, *řízení nebo postupy, které byly zahájeny podle dosavadních předpisů, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona dokončí a práva a povinnosti z nich plynoucí se posoudí podle ustanovení tohoto zákona, která upravují řízení nebo postupy, které jsou jim svou povahou a účelem nejbližší.* Pro doručování nestanoví přechodná ustanovení nového daňového řádu žádnou výjimku z uvedeného pravidla, a proto mělo být postupováno dle § 39 a násl. nového daňového řádu.

Po stránce skutkové lze konstatovat, že stěžovatelka ani žalovaný nepovažují okamžik doručení napadeného rozhodnutí za sporný (a nebylo tomu tak ani v řízení před krajským soudem). Za den doručení shodně považují 8. 2. 2012, kdy zástupce stěžovatelky převzal osobně protokolárně kopii napadeného rozhodnutí. Z obsahu správního spisu se k tomu podává, že napadené rozhodnutí o odvolání ze dne 30. 11. 2001 bylo stěžovatelce doručováno prostřednictvím jejího zástupce (na základě plné moci) Ing. J. T., a to na adresu *I., B. 33* (§ 41 odst. 1 daňového řádu). Z doručení je patrné, že adresát nebyl zastížen, zásilka byla proto uložena a připravena k vyzvednutí dne 1. 12. 2011; dne 13. 12. 2011 v 9:00 hod. byla (jako nevyzvednutá) vložena adresátovi do schránky. Na doručence však není zaškrtnuta kolonka s informací o tom, že adresát byl vyzván k vyzvednutí zásilky a bylo mu zanecháno poučení. Stěžovatelka v daňovém řízení i v řízení před soudem předložila výzvu k vyzvednutí zásilky podací č. RR161253615CZ, která byla zanechána jejímu zástupci ve schránce. Z této výzvy je patrné, že doporučená zásilka, odeslaná Finančním ředitelstvím v Brně, byla dne 1. 12. 2011 připravena k vyzvednutí na příslušné poště; lhůta k vyzvednutí byla určena do data 12. 12. 2011; dále je na výzvě poznámka, že následující den bude zásilka vložena do domovní schránky, nebo bude dodána jiným dohodnutým způsobem. Na rubu této výzvy byly uvedeny podmínky pro vydání a informace pro příjemce; nikoliv však kvalifikované poučení o následcích nevyzvednutí zásilky podle § 46 odst. 2 daňového řádu.

Stěžovatelka se prostřednictvím svého zástupce domáhala u Finančního ředitelství v Brně podáním ze dne 1. 1. 2012 nového doručení písemnosti s tím, že nebyly splněny podmínky podle § 46 odst. 2 daňového řádu; současně, z důvodu procesní opatrnosti, žádala o vyslovení neúčinnosti doručení. Následně dne 8. 2. 2012 převzal zástupce stěžovatelky protokolárně kopii napadeného rozhodnutí. Podání stěžovatelky ze dne 1. 1. 2012 bylo vyřízeno sdělením Finančního ředitelství v Brně ze dne 16. 4. 2012, č. j. 5114/12-0100-702516, ze kterého se podává, že tento orgán má za nesporné, že zásilka podací č. RR161253615CZ obsahovala právě napadené rozhodnutí. Dále se ve sdělení konstatuje, že s ohledem na stěžovatelkou tvrzené skutečnosti a též na to, že z doručení, kterou má správce daně k dispozici, není seznatelné, že by byl adresát poučen o právních následcích spojených s nevyzvednutím zásilky podle § 46 odst. 2 daňového řádu, nelze s nevyzvednutím zásilky spojovat účinky podle § 47 odst. 2 daňového řádu. Jinými slovy, bylo konstatováno, že zásilku je třeba považovat za nedoručenou a nebylo proto ani třeba se zabývat návrhem na vyslovení neúčinnosti doručení.

pokračování

Z hlediska právního hodnocení popsaného skutkového stavu lze konstatovat, že předmětná zásilka byla zástupci stěžovatelky doručována podle § 44 odst. 4 daňového řádu, jenž stanoví, že *písemnost určená do vlastních rukou adresáta se doručuje přímo adresátovi. Nebyl-li adresát písemnosti, která má být doručena do vlastních rukou, na adrese pro doručování zastížen, písemnost se uloží a adresát se vhodným způsobem upozorní, aby si ji ve lhůtě 10 dnů vyzvedl.* Podle § 46 odst. 2 daňového řádu platí, že *v upozornění na uložení písemnosti, které se vkládá do domovní nebo jiné adresátem užívané schránky nebo na jiné vhodné místo, se adresát vyzve k převzetí písemnosti a dále se v něm uvede označení správce daně, jehož písemnost je doručována, komu je doručováno, kde a od kterého dne a v jakých hodinách je písemnost připravena k vyzvednutí; současně se adresát písemně poučí o právních důsledcích jejího nevyzvednutí.* Ustanovení § 47 odst. 2 daňového řádu pak stanoví, že *nevyzvedne-li si adresát uloženou písemnost ve lhůtě 10 dnů od jejího uložení, považuje se písemnost posledním dnem této lhůty za doručenou, i když se adresát o uložení nedozvěděl.*

Podle § 92 odst. 5 písm. a) daňového řádu *správce daně prokazuje oznámení vlastních písemností, a podle písm. b) téhož ustanovení správce daně prokazuje skutečnosti rozhodné pro užití právní domněnky nebo právní fikce.* Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 4. 2006, č. j. 2 Afs 158/2005 - 82, publikovaného pod č. 1327/2007 Sb. NSS, se podává, že „[s]právce daně nese podle § 31 odst. 8 písm. a) a b) zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve spojení s § 17 odst. 5 tohoto zákona důkazní břemeno ohledně prokázání skutečnosti, že písemnost doručovaná daňovému subjektu mu také byla fakticky doručena, nebo že byla doručena nikoli fakticky, nýbrž náhradním způsobem (tzv. fikcí) za splnění striktních zákonných podmínek. Správce daně proto nese důkazní břemeno ve vztahu ke všem skutkovým podmínkám, jež musí být splněny v případě, že má být adresátu doručeno fikcí.“ Právní úprava § 31 odst. 8 písm. a) a b) již zrušeného zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, byla stejná jako nynější úprava, zakotvená v § 92 odst. 5 písm. a) a b) daňového řádu, proto lze z citovaného judikátu i nadále vycházet. Jak již bylo konstatováno, stěžovatelka v daňovém řízení zpochybnila splnění všech podmínek při doručování a žalovaný skutečně vyhodnotil, že doručení neprokazuje splnění podmínky podle § 46 odst. 2 daňového řádu a pochybení při doručování uznal.

Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s kasační argumentací stěžovatelky, která je podpořena vyjádřením žalovaného ke kasační stížnosti i samotným obsahem správního spisu. S ohledem na shora uvedené lze potvrdit, že doručení, která je založena v daňovém spise, neprokazuje splnění podmínky podle § 46 odst. 2 daňového řádu, tj. nepotvrzuje, že byl adresát vyzván k vyzvednutí zásilky a že mu bylo zanecháno poučení o právních následcích nevyzvednutí zásilky. Stěžovatelkou doložená kopie výzvy k vyzvednutí zásilky, kterou poštovní doručovatel zanechal ve schránce jejího zástupce, pak rovněž osvědčuje, že k náležitému poučení stěžovatelky o právních následcích nevyzvednutí zásilky nedošlo. K tomu, aby mohlo dojít k řádnému doručení písemnosti v daňovém řízení, přitom musí být splněny všechny zákonné podmínky. V nyní projednávaném případě není mezi účastníky řízení sporu o tom, že nebyla splněna podmínka o zanechání poučení o právních následcích nevyzvednutí zásilky. Při absenci jiného průkazu řádného doručení (§ 51 odst. 3 daňového řádu), nelze než dovodit, že v nyní projednávaném případě nemohlo dojít k doručení zásilky uplynutím desetidenní úložní lhůty podle § 47 odst. 2 daňového řádu. Je tedy nutno vycházet z toho, že k doručení zásilky, obsahující napadené rozhodnutí, dle původního předpokladu finančního ředitelství dne 12. 12. 2011 (nikoliv jak uvádí krajský soud dne 11. 12. 2011) nedošlo. K doručení napadeného rozhodnutí zástupci stěžovatelky došlo skutečně až dne 8. 2. 2012, kdy si zástupce osobně převzal kopii napadeného rozhodnutí, což potvrdil svým podpisem do protokolu z téhož dne, č. j. 2344/12-1302-708158 [§ 39 odst. 1 písm. a), § 41 odst. 1 a § 51 odst. 5 daňového řádu].

S ohledem na shora uvedené lze uzavřít, že krajský soud určil nesprávně den určující počátek běhu lhůty k podání žaloby, kdy vycházel z data 11. 12. 2011. Skutečným dnem, do kterého se počátek běhu této lhůty odvíjel, byla středa 8. 2. 2012. Konec dvouměsíční lhůty

pro podání žaloby by tak podle ustanovení § 40 odst. 2 s.ř.s., připadl na den, který se svým pojmenováním shodoval se dnem určujícím počátek běhu lhůty, tedy na neděli 8. 4. 2012; podle § 40 odst. 3 s.ř.s. pak platí, že případně-li konec lhůty na neděli, je posledním dne lhůty nejbližší následující pracovní den, tj. pondělí 9. 4. 2012. Žaloba, podaná k poštovní přepravě dne 12. 3. 2012, byla tedy podána včas a pro její odmítnutí pro opožděnost tak nebyl důvod.

Pokud jde o formulaci petitu kasační stížnosti, kterým se stěžovatelka domáhala, aby zdejší soud usnesení krajského soudu *změnil* tak, že se *žaloba neodmítá* a věc se vrací tomuto soudu k dalšímu řízení, zde žalovaný zcela správně poukázal na fakt, že takový návrh neodpovídá dikci § 110 s.ř.s. Nejvyšší správní soud, nicméně nevyzýval stěžovatelku k odstranění této vady podání, neboť i přes formulační nepřesnosti je patrné, čeho se stěžovatelka ve skutečnosti domáhá. Stěžovatelce šlo o odklizení napadeného usnesení a o meritorní projednání věci krajským soudem; to bylo z petitu seznatelné a z toho také Nejvyšší správní soud vycházel.

Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud shledal existenci kasačního důvodu ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. e) s.ř.s., nezbylo mu, než napadené usnesení krajského soudu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1, věta první před středníkem s.ř.s.). Krajský soud bude v dalším řízení vycházet z toho, že žaloba byla podána včas.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí ve věci (§ 110 odst. 3, věta první s.ř.s.).

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

V Brně dne 14. dubna 2014

Mgr. Radovan Havelec
předseda senátu