ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jana Passera a soudců Mgr. Davida Hipšra a JUDr. Michala Mazance v právní věci žalobce: **P. Z.**, zastoupeného JUDr. Miroslavem Nyplem, advokátem se sídlem Dukelská 15, Hradec Králové, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno (dříve Finanční ředitelství v Hradci Králové, se sídlem Horova 17, Hradec Králové), proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 5. 2011, čj. 3134/11-1500-607686, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 22. 10. 2012, čj. 31 Af 78/2011 - 27,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

III. Žalovanému **se** právo na náhradu nákladů řízení **nepřiznává**.

Odůvodnění:

I.

[1] Finanční úřad v Kostelci nad Orlicí (dále jen „správce daně“) vydal dne 15. 10. 2010 dodatečný platební výměr čj. 29795/10/255970603531, kterým žalobci doměřil daň z přidané hodnoty za 1. čtvrtletí 2007, dodatečný platební výměr čj. 29798/10/255970603531, kterým žalobci doměřil daň z přidané hodnoty za 2. čtvrtletí 2007, dodatečný platební výměr čj. 29802/10/255970603531, kterým žalobci doměřil daň z přidané hodnoty za 4. čtvrtletí 2007 a dodatečný platební výměr čj. 29810/10/255970603531, kterým žalobci doměřil daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2007 (dále též „platební výměry“).

[2] Správce daně doručoval platební výměry žalobci i jeho zástupkyni – daňové poradkyni Ing. Haně Čečetkové. Platební výměry byly žalobci doručeny dne 19. 10. 2010. Jeho zástupkyni byla zásilka obsahující platební výměry uložena na poště dne 18. 10. 2010. Zástupkyně si zásilku v úložní době nevyzvedla; zásilku převzala osobně až dne 5. 11. 2010 od pracovnice pošty v Rychnově nad Kněžnou.

[3] Žalobce se proti platebním výměrům odvolal dne 6. 12. 2010. Správce daně zamítl žalobcovo odvolání rozhodnutím ze dne 20. 12. 2010, čj. 33861/10/255970605500, neboť odvolání bylo podáno po stanovené lhůtě upravené v § 49 odst. 2 písm. c) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků v rozhodném znění (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“).

[4] Finanční ředitelství v Hradci Králové zamítlo žalobcovo odvolání proti rozhodnutí správce daně o zamítnutí odvolání rozhodnutím ze dne 19. 5. 2011, čj. 3134/11-1500-607686 (dále též „napadené rozhodnutí“). Nejvyšší správní soud poukazuje, že o odvolání rozhodovalo Finanční ředitelství v Hradci Králové, které však bylo ke dni 31. 12. 2012 zrušeno zákonem č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky. Jeho kompetenčním nástupcem se dle § 7 písm. a) zákona č. 456/2011 Sb. ve spojení s § 69 s. ř. s. stalo Odvolací finanční ředitelství.

II.

[5] Žalobce podal proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové správní žalobu ke Krajskému soudu v Hradci Králové (dále jen „krajský soud“). Krajský soud zamítl žalobu jako nedůvodnou rozsudkem ze dne 22. 10. 2012, čj. 31 Af 78/2011 - 27.

[6] Bylo sporné, kdy byla zástupkyni žalobce doručena zásilka obsahující shora uvedené platební výměry. Datum doručení zásilky je rozhodné pro posouzení počátku běhu odvolací lhůty a toho, zda žalobce včas podal odvolání proti platebním výměrům.

[7] Žalobce zpochybňoval během daňového řízení účinky doručení předmětné zásilky pouze proto, že po ukončení úložní doby nebyla zásilka vhozena do schránky žalobcovy zástupkyně. Krajský soud neshledal tuto námitku důvodnou, neboť vhození do schránky je pouze faktický úkon, který nemá vliv na okamžik doručení, ke kterému došlo již dříve náhradním způsobem (uplynutím úložní doby). Zákon o správě daní a poplatků nestanovil žádnou lhůtu k následnému vhození zásilky do schránky a ani fakticky tím nedošlo k omezení nebo zkrácení adresátových práv. Rovněž není rozhodné, že zásilka byla daňové poradkyni vydána na poště a nikoli vhozena do poštovní schránky. Zásilka se tak naopak bezpečně dostala do rukou daňové poradkyně.

[8] Žalobce teprve v žalobě zpochybnil fikci doručení a tvrdil, že zásilka byla doručována v rozporu s druhou větou § 17 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků nikoli do kanceláře žalobcovy zástupkyně, ale na adresu Na Dubince 224, Rychnov nad Kněžnou. Soud této námitce nepřisvědčil s tím, že tato námitka vykazuje znaky účelovosti. Zástupkyně při korespondenci se správcem daně pravidelně uváděla adresu Na Dubince 224, Rychnov nad Kněžnou, a na této adrese také přebírala všechny zásilky od správce daně. Zároveň se jednalo o adresu, kterou zástupkyně žalobce uváděla v živnostenském rejstříku jako místo podnikání. Pokud měla kancelář na jiném místě, než v místě podnikání, měla to správci daně sdělit, což po celou dobu probíhajícího daňového řízení neučinila. Žalobce navíc v žalobě ani neuvedl, na jakou jinou adresu měl správce daně doručovat písemnosti určené jeho zástupkyni.

[9] Krajský soud neshledal důvodnou ani žalobní námitku zpochybňující doručení zásilky z důvodu, že se žalobcova zástupkyně v době od 16. 10. do 29. 10. 2010 v místě doručování nezdržovala, neboť měla pobývat v Českých Budějovicích a následně v zahraničí. Soud zdůraznil, že zástupkyně mohla požádat o vyslovení neúčinnosti doručení, této možnosti však nevyužila. Desetidenní lhůta proto začala plynout 19. 10. 2008. Od 28. 10. 2008 dne začala běžet třicetidenní lhůta k odvolání. Žalobce podal odvolání až 6. 12. 2010, tedy po marném uplynutí odvolací lhůty.

III.

[10] Žalobce (stěžovatel) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Podle stěžovatele není pochyb, že správce daně doručoval platební

výměry v rozporu s § 17 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, neboť je doručoval do místa bydliště zástupkyně, a nikoli do její kanceláře. Stěžovatelova zástupkyně řádně nahlásila adresu své kanceláře Komoře daňových poradců, u které si správce daně mohl tuto adresu ověřit. Pokud správce daně vycházel z údajů živnostenského rejstříku, postupoval v rozporu se zákonem, a nemohly nastat účinky fikce doručení.

[11] Stěžovatel poukázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu (*pozn. NSS*: kterou však stejně jako v žalobě specifikoval pouze datem vydání rozhodnutí, nikoli spisovou značkou nebo číslem jednacím), podle které musí právní fikce respektovat všechny náležitosti, které s ní zákon spojuje, a nejsou-li tyto náležitosti splněny, pak soud není oprávněn naplnění fikce konstatovat. Vztahuje-li se právní názor Nejvyššího správního soudu na doručování soudem, pak se tím spíš použije na doručování správním orgánem. Stěžovatel poukázal i na nález Ústavního soudu ze dne 1. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 92/01, podle kterého je třeba striktně trvat na dodržení všech zákonných podmínek pro vznik fikce rovněž z hlediska ústavnosti.

[12] Stěžovatel znovu zopakoval, že správce daně musí náležitě prokázat splnění podmínek pro řádné užití fikce, a že její tvrdé důsledky mohou být použity pouze za splnění přísných pravidel. Lhůta pro podání odvolání se proto v šetřeném případě musela nutně odvíjet od doby, kdy se předmětná zásilka dostala do faktické dispozice stěžovatelovy zástupkyně, tj. od 5. 11. 2010. Lhůta pro podání odvolání počala plynout dne 6. 11. 2010 a skončila 6. 12. 2010. Stěžovatel podal odvolání dne 6. 12. 2010, tedy v zákonem stanovené třicetidenní lhůtě počítané ode dne, kdy se stěžovatelova zástupkyně mohla fakticky seznámit s obsahem zásilky.

IV.

[13] Žalovaný odkázal ve vyjádření ke kasační stížnosti na svá předchozí vyjádření a na odůvodnění rozsudku krajského soudu a navrhl zamítnutí kasační stížnosti. Stěžovatel podle jeho názoru nesouhlasí s právním názorem krajského soudu a setrvává na původním stanovisku. Neuvádí však novou právní argumentaci, kterou by vyvracel závěry krajského soudu. Stěžovatel považuje za jediný informační zdroj informace získané přímo u Komory daňových poradců. Žalovaný se však ve shodě s krajským soudem domnívá, že bylo případně na místě využít institutu neúčinnosti doručení, který je upraven v § 17b zákona o správě daní a poplatků. Adresu, na kterou daňové orgány doručovaly, uvedla zástupkyně stěžovatele do předložené plné moci a přebírala na ní zásilky od daňových orgánů.

V.

[14] 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. 3, 4 s. ř. s.). Kasační stížnost není důvodná.

[15] Krajský soud musel především posoudit, zda daňové orgány postupovaly správně, pokud vycházely z fikce doručení platebních výměrů zástupkyni stěžovatele ke dni 28. 10. 2010 v souladu s § 17 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků v tehdy účinném znění. Od posouzení této otázky se odvíjí správnost úvahy o nedodržení odvolací lhůty. Stěžovatel v podstatné části kasační stížnosti opakuje argumenty, které předtím uplatnil v žalobě u krajského soudu a vyjádřil nesouhlas s právním názorem krajského soudu.

[16] Krajský soud se v rozsudku pečlivě vypořádal se všemi uplatněnými žalobními námitkami a podrobně vysvětlil, proč nejsou důvodné. Vycházel přitom ze správního spisu, na který podrobně odkazoval při posouzení, zda správce daně postupoval správně při doručování zástupkyni stěžovatele na adresu Na Dubince 224, Rychnov nad Kněžnou. Jedním z žalobních argumentů bylo tvrzení, že se zástupkyně v době doručování na uvedené adrese nezdržovala.

Krajský soud správně upozornil, že s účinností od 1. 1. 2010 již § 17 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků neobsahoval podmínku, podle které bylo při uložení zásilky v důsledku nezastižení adresáta třeba, aby se adresát v místě doručení rovněž zdržoval.

[17] Krajský soud správně upozornil, že zástupkyně stěžovatele užívala v korespondenci se správcem daně razítko, na kterém bylo uvedeno: *Ing. Hana Čečetková, účetní poradenství, vedení účetnictví, Na Dubince 224, Rychnov n. Kn.* Tuto adresu zástupkyně stěžovatele uvedla rovněž v opožděně podaném odvolání spolu s výslovným označením, že je daňovou poradkyní a uvedením čísla daňové poradkyně. Rovněž v plné moci ze dne 9. 2. 2010 a ze dne 3. 1. 2011 není uvedena žádná jiná než uvedená adresa. Velmi podstatné je rovněž to, že zástupkyně si na uvedené adrese zásilky přebírala, jak o tom svědčí např. doručenka k žalobou napadenému rozhodnutí. Ze správního spisu nevyplývá, že by doručení na této adrese někdy odepřela. Podle § 17 odst. 2 poslední věty ZSDP totiž platí, že doručení mimo kancelář daňového poradce je platné, nebylo-li přijetí odepřeno. Odepření přijetí zásilky je úkon, který musí být z povahy věci vykonán ihned, jakmile se zásilka dostane do faktické dispozice adresáta. Již z doručenky přitom bylo zjevné, že správce daně doručuje zásilku stěžovatelově zástupkyni v postavení daňové poradkyně, a že ji doručuje na adresu, o které až v soudním řízení žalobce tvrdil, že není kanceláří daňové poradkyně. Pokud daňová poradkyně případně chtěla takovému doručení zabránit, měla ihned poukázat na vadnou adresu a přijetí zásilky odepřít. To však nikdy neučinila, naopak na písemnosti doručované na jí uvedenou adresu v řízení reagovala. Proto krajský soud považoval následné tvrzení stěžovatele, že nebylo doručováno do sídla kanceláře, za účelové a Nejvyšší správní soud se s tímto hodnocením ztotožňuje. Pokud by tvrzení stěžovatele přisvědčil, popřel by tím povinnost daňového subjektu dbát o řádný postup v daňovém řízení a povinnost úzce spolupracovat se správcem daně [srov. § 2 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků], tedy nepochybně i povinnost sdělovat správci daně skutečnosti nezbytné pro řádné vedení daňového procesu. V tomto ohledu je zcela případný důraz krajského soudu na to, že právní řád je založen na předpokladu racionálního uvažování a jednání účastníků právních vztahů.

[18] Námitka, podle které může být jediným zdrojem informací o sídle kanceláře daňového poradce Komora daňových poradců, se takto formulována poprvé objevuje až v kasační stížnosti. Teprve v ní stěžovatel uvádí, že kancelář daňové poradkyně sídlí na adrese Svatohavelská 66, Rychnov nad Kněžnou a že sídlem daňového poradce je místo, v němž má daňový poradce kancelář. Lze připustit, že není možné ztotožňovat adresu kanceláře daňové poradkyně s adresou místa podnikání, kterou má daňová poradkyně uvedenu v živnostenském rejstříku. Ze správního spisu neplyne, že by daňové orgány primárně vycházely z údajů uvedených v živnostenském rejstříku, jak namítl stěžovatel v kasační stížnosti. Vycházely z údajů, které jim sdělila zástupkyně stěžovatele. Ani Krajský soud však neodůvodňoval přípustnost uložení doručované zásilky údaji v živnostenském rejstříku. Na podporu názoru, že správce daně neměl k dispozici jinou adresu zástupkyně stěžovatele, než kterou mu sama sdělila a ze které v daňovém řízení reagovala, pouze poznamenal, že tato adresa je uvedena i v živnostenském rejstříku. Živnostenský rejstřík je sice zákonem upravená evidence ve smyslu § 2 odst. 3 zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku v rozhodném znění, který upravuje místo podnikání fyzické osoby, nejedná se však o univerzální evidenci, nýbrž o evidenci určenou výhradně pro činnosti upravené živnostenským zákonem. Činnost daňového poradce je upravena samostatným zákonem č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců. Údaje o daňových poradcích jsou podle tohoto zákona vedeny v samostatné evidenci – v seznamu daňových poradců spravovaném Komorou daňových poradců. Pro určení adresy kanceláře daňového poradce je proto rozhodná adresa uvedená v seznamu daňových poradců (srov. rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 21. 4. 2006, čj. 5 Ca 65/2004 - 47). Na rozdíl od věci řešené městským soudem však zástupkyně stěžovatele v daňovém řízení nenamítala, že by správce daně doručoval platební výměry na nesprávnou adresu, že tuto skutečnost daňovým orgánům sdělovala a že se na využité adrese již nezdržuje. Zástupkyně stěžovatele v odvolání ze dne 22. 1. 2011

vůbec nenamítala, že by správce daně doručoval na nesprávnou adresu. Zaměřila se výhradně na to, kdy se jí rozhodnutí dostalo do faktické dispozice a od kterého data má proto začít plynout odvolací lhůta. Tím spíše, že odvolání směřovalo proti rozhodnutí správce daně o opožděnosti předtím podaného odvolání. Bylo možné předpokládat, že právě tehdy bude daňový subjekt tuto okolnost případně namítat.

[19] Nejvyšší správní soud rovněž považuje ve shodě s krajským soudem za podstatné, že zásilka obsahující platební výměry se zástupkyni stěžovatele dostala do faktické dispozice a ona na ni reagovala. Svědčí o tom přípis České pošty s. p. ze dne 20. 1. 2011, ve kterém se uvádí, že zásilka byla předána zástupkyni stěžovatele dne 5. 11. 2010 po ukončené úložní lhůtě. I sama zástupkyně tuto skutečnost potvrzuje. Zástupkyni stěžovatele mělo být zřejmé, že zásilka obsahující platební výměry byla doručována obvyklým procesním postupem v režimu § 17 zákona o správě daní a poplatků a pokud jí byla fyzicky vydána namísto vhození do poštovní schránky, jednalo se o zásilku, která byla předtím uložena na poště. Počátek běhu odvolací lhůty se nemusel odvíjet od data faktického převzetí zásilky. V této souvislosti krajský soud rovněž správně upozornil, že stěžovatel mohl případně požádat podle § 17b zákona o správě daní a poplatků správce daně o vyslovení neúčinnosti doručení. To však neučinil.

[20] Stěžovatel namítl, že již v žalobě poukazoval na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 6. 2003, které obsahuje názor, že právní fikce je výjimečným nástrojem. Aby mohla plnit svůj účel (dosažení právní jistoty), musí respektovat všechny náležitosti, které s ní zákon spojuje. Nejsou-li tyto náležitosti splněny, není soud oprávněn konstatovat naplnění fikce. Stěžovatel zmínil pouze datum rozhodnutí Nejvyššího správního soudu a zdejšímu soudu se nepodařilo ani s využitím interní databáze určit, které rozhodnutí měl stěžovatel na mysli. To však nebylo nezbytné. Stěžovatelem zmiňovaný názor je obsažen v nálezu Ústavního soudu ze dne 1. 10. 2002, II. ÚS 92/01. Nejvyšší správní soud setrvale vychází ze stěžovatelem uváděného východiska (srov. např. rozsudky ze dne 28. 4. 2004, čj. 5 Azs 35/2004 - 50, ze dne 14. 9. 2011, čj. 6 Ads 96/2011 - 64, a ze dne 10. 11. 2010, čj. 1 Afs 50/2010 - 183). Nezbývá než znovu zopakovat, že v souzené věci nebyly v průběhu daňového řízení zjištěny žádné skutečnosti, které by znemožňovaly doručení písemnosti určené do vlastních rukou postupem podle § 17 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků.

[21] S poukazem na shora uvedené důvody zamítl Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou.

[22] Stěžovatel, který neměl v tomto řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení [§ 60 odst. 1, § 120 s. ř. s.]. Žalovanému nevznikly náklady řízení. Proto soud rozhodl, že žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti a žalovanému se toto právo nepřiznává.

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

V Brně 29. srpna 2013

JUDr. Jan Passer
předseda senátu