



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Barbary Pořízkové a soudců JUDr. Pavla Molka a JUDr. Radana Malíka v právní věci žalobkyně: **Mgr. J. N.**, zast. Mgr. Ing. Michalem Burešem, advokátem se sídlem Nová 244, Lenešice, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 7. 2016, č. j. 32721/16/5100-31461-700796, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 28. 3. 2019, č. j. 6 Af 74/2016 - 102,

t a k t o :

- I. Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 28. 3. 2019, č. j. 6 Af 74/2016 - 102, **se zrušuje.**
- II. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 26. 7. 2016, č. j. 32721/16/5100-31461-700796, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** uhradit žalobkyni k rukám jejího zástupce, Mgr. Ing. Michala Bureše, advokáta se sídlem Nová 244, Lenešice, na náhradu nákladů soudního řízení 24 456 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.
- IV. Žalovaný **n e m á** právo na náhradu nákladů soudního řízení.

O d ů v o d ň ě n í :

I. Vymezení věci a předcházející řízení před správními soudy

[1] Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále též „správce daně“) zaslal žalobkyni výzvu dne 29. 4. 2015, č. j. 3264271/15/2006-70462-106960, k podání daňového přiznání k dani darovací ve lhůtě patnácti dnů. Na základě usnesení Vrchního státního zastupitelství v Olomouci ze dne 16. 3. 2015, č. j. 4 VZV 5/2013, totiž zjistil, že žalobkyně obdržela v období od 15. 12. 2012 do 23. 12. 2012 darem hodinky Watch tank Anglaise značky Cartier, které byly pořízeny dne 15. 12. 2012 v prodejně Richemont Northern Europe GmbH, se sídlem Pařížská 2,

Praha 1, za kupní cenu 803 000 Kč. Vzhledem ke zjištěnému datu obdržení hodinek měla žalobkyně povinnost podat přiznání k dani darovací, a to ve třicetidenní lhůtě, která uplynula nejdříve dne 14. 1. 2013 a nejpozději dne 22. 1. 2013. Protože daňové přiznání nepodala, poskytl jí správce daně touto výzvou náhradní patnáctidenní lhůtu k podání daňového přiznání. Výzva byla žalobkyni doručena fikcí, žalobkyně na ni nereagovala a správce daně jí následně vyměřil platebním výměrem ze dne 18. 6. 2015, č. j. 4554112/15/2006-70462-106960, podle pomůcek daň darovací ve výši 54 810 Kč. Jako základ daně stanovil částku 783 000 Kč, tedy cenu hodinek zjištěnou oceněním vypracovaným správcem daně a sníženou o cenu majetku osvobozeného od daně darovací ve výši 20 000 Kč podle § 19 odst. 4 písm. a) zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, účinného v rozhodném zdaňovacím období.

[2] Žalobkyně se následně domáhala vyslovení neúčinnosti doručení platebního výměru a současně proti němu podala odvolání. V něm mimo jiné uvedla, že nebyly splněny podmínky pro vyměření daně podle pomůcek a že jí nebyl řádně doručen platební výměr. Žalovaný odvolání zamítl rozhodnutím ze dne 26. 7. 2016, č. j. 32721/16/5100-31461-700796. V něm konstatoval, že vzhledem k nesoučinnosti žalobkyně nemohla být daň stanovena dokazováním, proto bylo v pořádku, že správce daně stanovil daň podle pomůcek, přičemž přihlédl i ke zjištěným okolnostem, z nichž pro žalobkyni vyplývaly výhody. Odmítl její tvrzení, že postup správce daně a státního zástupce byl koordinován s cílem ji postihnout. Výzva k podání daňového přiznání jí byla zaslána řádně, neboť svým podáním ze dne 6. 1. 2006, č. j. 3360/06, sama požádala správce daně, aby jí písemnosti doručoval na adresu X, takže správce daně byl podle § 44 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), povinen jí doručovat písemnosti právě na tuto adresu, a to až do 20. 7. 2015, kdy oznámila správci daně změnu doručovací adresy.

[3] Žalobkyně podala proti rozhodnutí žalovaného žalobu k Městskému soudu v Praze, který ji rozsudkem ze dne 19. 4. 2018, č. j. 6 Af 74/2016 - 42, zamítl. Nejvyšší správní soud ke kasační stížnosti žalobkyně rozsudek městského soudu pro nepřezkoumatelnost zrušil rozsudkem ze dne 21. 11. 2018, č. j. 7 Afs 202/2018 - 41, a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Městskému soudu vytkl, že vycházel z usnesení Vrchního státního zastupitelství v Olomouci ze dne 16. 3. 2015 (dále jen „usnesení vrchního státního zastupitelství“), které ovšem nebylo součástí spisu. Městský soud nemohl bez zmíněného usnesení posoudit, zda usnesení samotné a důkazy, z nichž vycházelo, ob stojí jako podklad závěru, že k darování došlo. Pokud takové posouzení provedl a pokud dospěl k výše citovaným závěrům, aniž by toto usnesení měl fakticky k dispozici, dopustil se vady řízení. Nejvyšší správní soud proto městskému soudu uložil, aby si usnesení vyžádal, provedl je jako důkaz a posoudil, zda ob stojí jako podklad pro konstatování, že k darování došlo. Ze stejného důvodu městský soud zavázal, aby doplnil dokazování o žádost o doručování písemností ze dne 6. 1. 2006, která také nebyla součástí daňového spisu, ale správní orgány i městský soud z ní při posuzování námitky řádnosti doručování vycházely.

II. Druhý rozsudek městského soudu

[4] Městský soud poté, co doplnil dokazování o usnesení vrchního státního zastupitelství a žádost o doručování ze dne 6. 1. 2006, setrval na svých závěrech uvedených v prvním rozsudku a žalobu opětovně zamítl v záhlaví označeným rozsudkem.

[5] K námitkám zpochybňujícím řádné doručení výzvy k podání daňového přiznání uvedl, že správce daně doručuje písemnosti podle zákona účinného v době doručování, jímž je v souzené věci daňový řád. Shrnuje, že spor mezi účastníky představuje otázka, zda adresa,

pokračování

kteřou žalobkyně správci daně oznámila jako adresu pro doručování za účinnosti zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), je adresou, na níž měl správce daně doručovat podle § 44 odst. 3 daňového řádu. Městský soud považoval za nutné posoudit, zda úkon, který žalobkyně učinila za účinnosti zákona o správě daní a poplatků (sdělení adresy pro doručování), je úkonem, který má právní účinky i za účinnosti daňového řádu, byť se podmínky pro doručování podle daňového řádu změnily. Zákon o správě daní a poplatků zakotvoval možnost zvolení adresy pro doručování a spojoval s ní účinky doručení. Pokud daňový subjekt uvedl adresu pro doručování a jiné doručení úspěšné nebylo, bylo povinností správce daně pokusit se doručit i na tuto adresu, a až poté případně přistoupit k doručení veřejnou vyhláškou.

[6] Nabytím účinnosti daňového řádu se situace změnila v tom, že pokud si je správce daně vědom adresy pro doručování, kterou vůči němu jako svůj projev vůle směřoval daňový subjekt, má povinnost písemnost doručovat na tuto adresu bez dalšího. Podmínky doručování se tak ohledně doručování fyzické osobě obecně změnily, nezměnil se však institut adresy pro doručení, který je shodný i označením. V případě zvolení tohoto způsobu doručování stanoví daňový řád i příslušný postup správce daně, tedy doručovat na tuto adresu. Sdělením této adresy si daňový subjekt musel být vědom účinků svého právního jednání vůči správci daně, tedy možnosti doručení na tuto adresu. Pokud se žalobkyně po nabytí účinnosti daňového řádu chtěla vyhnout doručování na zvolenou adresu, nic jí nebránilo, aby tuto skutečnost správci daně sdělila. Pokud tak neučinila, a to po značně dlouhou dobu po nabytí účinnosti daňového řádu, je nutné dospět k závěru, že byla s takovým doručováním srozuměna a po správci daně jej požadovala. Městský soud neshledal v postupu správce daně žalobkyní namítanou pravou retroaktivitu.

[7] K námitce porušení materiální funkce doručení městský soud uvedl, že oznámení o uložení písemnosti bylo zanecháno na místě pro doručování a zásilka byla řádně uložena na poště. Daňový řád správci daně neukládá, aby ověřoval, zda se daňový subjekt na adrese pro doručování skutečně zdržuje. Existence domovní schránky není pro doručování podle § 44 odst. 3 daňového řádu podstatná. Důležité je, že na adresu lze objektivně doručovat. Pokud žalobkyně uváděla, že na příslušné adrese nesídlila či nebyla k zastížení, není to skutečnost, která by doručování bránila, neboť i přes neexistenci domovní schránky a osobní neznámost žalobkyně poštovní doručovatelce byl dodržen zákonný postup podle daňového řádu a žalobkyně byla vhodným způsobem vyzvána, aby si uloženu písemnost vyzvedla. Daňový řád správci daně neukládá, aby zohlednil jiné místo pro doručování porovnáním s údaji o příslušné politické straně a jejím sídle. Naopak, pokud by doručoval na jiné místo než na adresu, kterou žalobkyně v daňovém řízení uváděla, v případě nedoručení zásilky by nemohla nastat fikce doručení.

[8] Námitku, že žádost o doručení ze dne 6. 1. 2006 může být účinná jen vůči Finančnímu úřadu v Karlových Varech, nepovažoval soud za důvodnou. Jak Finanční úřad v Karlových Varech, tak Finanční úřad pro hlavní město Prahu shodně naplňují zákonné vymezení správce daně ve smyslu § 10 odst. 1 daňového řádu a mají zákonem svěřenu totožnou pravomoc podle § 11 odst. 1 daňového řádu. Žalobkyně žádost nekoncepovala tak, že by byla určena jen pro specifický okruh písemností, ani ji časově či jinak neomezila. Žádost adresovaná podle § 44 odst. 3 daňového řádu určitému správci daně je účinná vůči všem správcům daně, neboť zákon sám tuto žádost na konkrétního správce daně neomezuje a žalobkyně ji nijak neomezila.

III. Kasační stížnost

[9] I proti v pořadí druhému rozsudku městského soudu brojí žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížností z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[10] Namítá, že správce daně pochybil při prokazování darování, neboť vycházel pouze z usnesení vrchního státního zastupitelství, kterým bylo zahájeno trestní stíhání. Nebylo navíc vůbec zjištěno, kdo měl být v tomto případě údajným dárce. Namítá také nezákonnost použité pomůcky „Ocenění movité věci – hodinky zn. Cartier“. Správce daně byl povinen pokusit se v prvé řadě o stanovení daně dokazováním. Daňové orgány neuvedly, proč stanovení daně dokazováním nebylo možné.

[11] Dále uvádí, že výzva k podání daňového přiznání jí nebyla řádně doručena. K pochybení při doručování výzvy připomněla skutkové okolnosti svého případu. Podle ní správce daně aplikoval § 44 odst. 3 daňového řádu v rozporu se zákazem pravé retroaktivity, nebyla naplněna materiální funkce doručení a pro doručování fikcí nebyly splněny všechny zákonné předpoklady.

[12] Závěr žalovaného, že adresa, na kterou jí byla doručována výzva k podání daňového přiznání, je doručovací adresou podle § 44 odst. 3 daňového řádu, není správný. Zákon o správě daní a poplatků účinný v době podání žádosti o doručování (k 6. 1. 2006) institut doručovací adresy neznal a s takovým úkonem daňového subjektu nespojoval následky, které s nimi nyní spojuje daňový řád. Zákon o správě daní a poplatků byl založen na principu „zdržování se“ – písemnost mohla být adresátovi doručována pouze na místo, kde mohl být zastížen. Stěžovatelka tento princip ilustruje postupem Finančního úřadu v Karlových Varech při doručování výzvy k zaplacení nedoplatku ze dne 20. 8. 2008. Daňový řád princip zdržování se nahradil principem objektivní doručovací adresy. Úkon učiněný v roce 2006 však nelze považovat za volbu doručovací adresy ve smyslu § 44 odst. 3 daňového řádu, neboť tehdy platná úprava spojovala s takovým úkonem zcela odlišné následky. Aplikoval-li správce daně na úkon učiněný v roce 2006 daňový řád a spojil s ním následky dřívější právní úpravou nepředpokládané, dopustil se tím nepřipustné pravé retroaktivity. Správce daně totiž posuzoval účinky žádosti podle pozdějšího právního předpisu. Správce daně byl povinen doručovat stěžovatelce písemnosti na adresu vymezenou v § 44 odst. 1 daňového řádu; pouze na této adrese jí mohlo být doručeno fikcí. Fikce doručení tak v jejím případě nemohla být uplatněna.

[13] Dále namítá, že výzva k podání daňového přiznání se nikdy nedostala do její dispoziční sféry. Materiální funkce doručení, tj. seznámení se s obsahem písemnosti, tak nebyla naplněna. Připomíná, že při soudním jednání poukázala na skutečnost, že žádost ze dne 6. 1. 2006 učinila vůči Finančnímu úřadu v Karlových Varech, což je správní orgán odlišný od Finančního úřadu pro hlavní město Prahu. Městský soud otázku účinnosti žádosti vůči ostatním správcům daně posoudil nesprávně.

[14] Stěžovatelce také nebylo řádně doručeno prvostupňové rozhodnutí správce daně, takže i na jeho doručování dopadají obdobná pochybení jako na doručování výzvy. Ve vlastních systémech správce daně bylo u stěžovatelky evidováno více adres pro doručování písemností. Správce daně se proto měl zabývat vzniklými pochybnostmi o správnosti doručování.

[15] Městskému soudu vytýká porušení procesní rovnosti účastníků při soudním jednání dne 28. 3. 2019, neboť připustil, aby žalovaného při tomto jednání současně zastupovaly dvě

pokračování

pověřené osoby. Nezákonnost spatřuje též v neprovedení důkazu příkazem k odposlechu a záznamu telekomunikačního provozu Okresního soudu v Ostravě ze dne 5. 9. 2012. Z odůvodnění rozsudku plyne, že soud tuto listinu doplnil do spisu a vycházel z ní v odůvodnění, nicméně při soudním jednání ji neprovedl jako důkaz. Soud se nevypořádal s námitkou, že doplněný spisový materiál (předložený žalovaným městskému soudu ke sp. zn. 11 Af 37/2016) nebyl původně součástí správního spisu.

[16] Stěžovatelka navrhuje zrušení napadeného rozsudku a vrácení věci městskému soudu k dalšímu řízení.

IV. Vyjádření žalovaného a repliky žalobkyně

[17] Žalovaný ve vyjádření uvedl, že kasační stížnost je na samé hraně projednatelnosti, neboť se jedná o doslovné převzetí textu žaloby, za který stěžovatelka připojuje svůj nesouhlas se závěry městského soudu, aniž by s nimi až na drobné výjimky jakkoli polemizovala.

[18] Podle žalovaného správce daně nepochybil, pokud na základě usnesení o zahájení trestního stíhání důvodně předpokládal, že nastaly skutečnosti, které jsou předmětem daně. Žalovaný připomněl, že účinky sdělení adresy pro doručování trvaly i za účinnosti daňového řádu, jak plyne z jeho § 264 odst. 2. Správce daně tedy postupoval správně, pokud doručoval na adresu, kterou stěžovatelka uvedla jako doručovací. Je nerozhodné, že svou žádost adresovala Finančnímu úřadu v Karlových Varech. Zákon nespojuje žádost o doručování s konkrétním správcem daně.

[19] Stěžovatelčiny pochybnosti o okolnostech vzniku ocenění movitých věcí označil za ničím nepodložené spekulace bez reálného základu. K námitce porušení rovnosti účastníků řízení žalovaný uvádí, že komunikace se soudem se při jednání účastnila pouze jedna osoba. Druhá osoba byla přítomna za účelem případné konzultace či vyjasnění možných hmotněprávních otázek. Doplnění příkazu k odposlechu do spisu městského soudu nemůže žádným způsobem ovlivnit zákonnost rozhodnutí daňových orgánů. Tento příkaz neobsahuje informace o rozhodných skutečnostech týkajících se posouzení merita sporu. Nebylo tedy třeba provádět jej jako důkaz. Žalovaný shrnul, že veškeré relevantní podklady měl při svém rozhodování k dispozici. Žádného pochybení při vedení spisu se nedopustil.

[20] Žalovaný navrhuje, aby byla kasační stížnost zamítnuta.

[21] Stěžovatelka zaslala soudu ještě dvě repliky, v nichž trvala na tom, že pokud požádala u jednoho správce daně o doručování na konkrétní zvolenou adresu, nemohla důvodně předpokládat, že tento její úkon bude účinný vůči všem správcům daně na území ČR. Její žádost ze dne 6. 1. 2006 tak byla účinná pouze vůči Finančnímu úřadu v Karlových Varech. Pokud se správci daně opakovaně vracely zásilkou zasílané na dotčenou adresu s údajem, že adresát je zde neznámý a nemá schránku, měl jistě věnovat více pečlivosti posouzení otázky, zda si stěžovatelka skutečně tuto adresu jako doručovací zvolila a zda účinky žádosti z roku 2006 stále trvají a jsou ve vztahu k příslušnému správci daně vůbec relevantní. Zopakovala také, že správce daně pochybil, když závěr o darování a vzniku daňové povinnosti učinil výhradně na základě usnesení vrchního státního zastupitelství.

V. Posouzení věci

[22] Nejvyšší správní soud (dále též „NSS“) posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[23] Kasační stížnost je důvodná.

[24] Ve zcela obdobné věci darovací daně téže stěžovatelky ve vztahu k jinému darovanému předmětu NSS nedávno rozhodl rozsudkem ze dne 18. 12. 2019, č. j. 1 Afs 168/2019 - 48. Z právních názorů vyjádřených v tomto rozsudku bude soud plně vycházet i v nyní rozhodované věci.

[25] Podle § 145 odst. 1 daňového řádu *[n]ebylo-li podáno řádné daňové tvrzení, vyzve správce daně daňový subjekt k jeho podání a stanoví náhradní lhůtu. Nedybho-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně vyměřit daň podle pomůcek nebo předpokládat, že daňový subjekt tvrdil v řádném daňovém tvrzení daň ve výši 0 Kč.*

[26] Z citovaného ustanovení vyplývá, že zásadní předpoklad pro vyměření daně podle pomůcek představuje řádné vyzvání daňového subjektu k podání daňového tvrzení. Nejvyšší správní soud proto nejprve přistoupil k posouzení otázky, zda byl v dané věci tento předpoklad naplněn.

[27] V souzené věci je podstatné, že správce daně zaslal stěžovatelce výzvu ze dne 29. 4. 2015 k podání daňového přiznání k dani darovací v náhradní lhůtě 15 dnů ode dne doručení této výzvy. Tuto výzvu zasilal na adresu: „X“. Nešlo o adresu trvalého pobytu stěžovatelky (ta byla uvedena v záhlaví výzvy). Z doručky k zasílané výzvě plyne, že adresátka nebyla na místě zastížena, zásilka proto byla uložena na poště a ode dne 6. 5. 2015 připravena k vyzvednutí. Adresátka byla vyzvána k vyzvednutí zásilky a bylo zanecháno poučení. V desetidenní úložní lhůtě zásilka vyzvednuta nebyla. Protože adresátka neměla schránku a v místě doručování byla neznámá, byla zásilka dne 20. 5. 2015 vrácena správci daně.

[28] Správce daně zvolil doručování na tuto adresu, protože šlo podle jeho názoru o adresu, kterou si stěžovatelka zvolila pro doručování ve smyslu § 44 odst. 3 daňového řádu. Soud v této souvislosti připomíná, že stěžovatelka dne 6. 1. 2006 zaslala Finančnímu úřadu v Karlových Varech (registračnímu oddělení) žádost označenou „změna adresy pro doručování“, jejímž obsahem byl tento text: „*Tímto žádám o provedení změny adresy pro doručování, a to: X*“.

[29] Stěžovatelka na výzvu k podání daňového přiznání nijak nereagovala, správce daně proto platebním výměrem ze dne 18. 6. 2015 vyměřil darovací daň podle pomůcek. Platební výměr byl stěžovatelce zaslán totožným způsobem jako výzva k podání daňového přiznání. Z doručky k platebnímu výměru pak plyne, že shodné byly též skutkové okolnosti provázející jeho doručení.

[30] Mezi účastníky panuje spor o to, zda měl správce daně výzvu a platební výměr doručovat na shora popsanou adresu, či nikoli. Podle § 44 odst. 3 daňového řádu totiž platí, že *[p]okud fyzická osoba požádá správce daně o doručování na jinou adresu v České republice, doručuje se písemnost na tuto adresu.* Otázkou je, zda adresa, kterou stěžovatelka uvedla ve své žádosti ze dne 6. 1. 2006,

pokračování

byla adresou pro doručování ve smyslu tohoto ustanovení, na kterou byl správce daně povinen jí doručovat písemnosti.

[31] Před věcným vypořádáním této otázky soud předesílá, že nepřehlédl, jak ostatně ve vyjádření ke kasační stížnosti podotkl žalovaný, že kasační stížnost v zásadě doslovně přebírá žalobní argumentaci. Soud připomíná, že řízení ve správním soudnictví je ovládáno dispoziční zásadou, což platí i pro řízení o kasační stížnosti. Rozsudek městského soudu je přezkoumáván v intencích kasačních námitek, se zřetelem k důvodům obsaženým v § 103 odst. 1 s. ř. s. Je nutno zdůraznit, že kasační stížnost je opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu (§ 102 s. ř. s.) a důvody, které v ní lze s úspěchem uplatnit, se tedy musí upínat právě k tomuto rozhodnutí (srov. usnesení NSS ze dne 3. 6. 2003, č. j. 6 Ads 3/2003 - 73). Jak soud vyslovil např. v rozsudku ze dne 14. 6. 2017, č. j. 3 As 123/2016 - 40, „*stěžovatelům nic nebrání zopakovat žalobní argumentaci v případech, kdy ji krajský soud dostatečně nevypořádal, směřuje-li taková argumentace k existenci kasačního důvodu ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. (tedy nepřezkoumatelnosti soudního rozhodnutí či jiné vadě řízení před krajským soudem – v tomto případě nevyčerpání žalobou vymezeného předmětu řízení). Nejsou-li stěžovatelé spokojeni se skutkovým či právním posouzením věci, musí být z obsahu kasační stížnosti zřejmé, které závěry krajského soudu pokládají stěžovatelé za nedostatečné, respektive nesprávné, a z jakého důvodu. Neobsahuje-li kasační stížnost takovou argumentaci, je nutno na ní nahlížet jako na nepřijatelnou, neboť se míjí s kasačními důvody uvedenými v § 103 s. ř. s. (viz § 104 odst. 4 s. ř. s.)*“. Právě neexistence takové argumentace v projednávané věci brání soudu věcně se zabývat ve všech podrobnostech úvahami, které by stěžovatelka zřejmě ráda učinila předmětem kasačního procesu. To je však možné jen v rozsahu, v němž k tomu vytvořila formulací kasačních námitek prostor.

[32] I přes shora uvedené lze z kasační stížnosti zjistit (zejména z jejího bodu 102), že ve vztahu k doručování výzvy a platebního výměru stěžovatelka nesouhlasí s výkladem § 44 odst. 3 daňového řádu a jeho aplikací v souzené věci a dále se závěrem, že její úkon ze dne 6. 1. 2006 byl účinný též vůči Finančnímu úřadu pro hlavní město Prahu.

[33] NSS se proto musí nejprve zabývat otázkou, jaký účinek mělo stěžovatelčino podání učiněné za účinnosti zákona o správě daní a poplatků vůči Finančnímu úřadu v Karlových Varech, v řízení o dani darovací vedeném Finančním úřadem pro hlavní město Prahu již za účinnosti daňového řádu.

[34] Za tím účelem je třeba vyjít z přechodných ustanovení daňového řádu. Podle jeho § 264 odst. 2 platí: *Právní úkony, zejména rozhodnutí vydaná správcem daně, a jejich účinky ve správě daní, které nastaly do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, zůstávají zachovány; to platí i pro plné moci uplatněné přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona s tím, že jejich účinky se posuzují podle tohoto zákona. V případě pochybností o rozsahu dříve udělené plné moci správce daně vyzve zmocnitele k předložení nové plné moci; do doby předložení nové plné moci nebo marného uplynutí lhůty stanovené ve výzvě, se takto udělené plné moci posuzují podle dosavadních právních předpisů.*

[35] NSS nemá pochyb o tom, že stěžovatelčina žádost ze dne 6. 1. 2006 je právním úkonem ve smyslu § 264 odst. 2 daňového řádu. Ten totiž nedopadá pouze na úkony správce daně, ale též na úkony činěné daňovými subjekty, případně třetími osobami. Výkladem dotčeného ustanovení lze dospět k závěru, že úkon daňového subjektu ze dne 6. 1. 2006 zůstal plně zachován a účinky, které vyvolal, je nutno i po 1. 1. 2011 (tedy od účinnosti daňového řádu) posuzovat podle zákona o správě daní a poplatků. Podle nového daňového řádu se totiž účinky posuzují pouze u plných mocí uplatněných přede dnem nabytí účinnosti daňového řádu; naopak

u úkonů uvedených v první větě § 264 odst. 2 daňového řádu před středníkem, mezi něž spadá i stěžovatelčino nyní posuzované oznámení, platí, že jejich účinky „zůstávají zachovány“, tedy se nadále řídí zákonem o správě daní a poplatků.

[36] Obecně lze konstatovat, že tento zákon při doručování vycházel z priority doručování do místa, kde se adresát skutečně zdržoval. Podle § 17 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků platilo, že se doručuje *v bytě, provozovně, obchodní místnosti, kanceláři a nebo pracovním místě, kde se osoba, jíž má být doručeno, zdržuje. Písemnosti určené daňovému poradci se doručují v jeho kanceláři. Doručení mimo tyto místnosti je platné, nebylo-li přijetí odepřeno.*

[37] Podle § 19 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků platilo: *Není-li správci daně znám pobyt nebo sídlo příjemce, doručí písemnost veřejnou vyhláškou, pokud není ustanoven zástupce podle § 10 odst. 2. Stejně se postupuje i v případě, že se adresát písemnosti na místě svého pobytu, sídla nebo adresy pro doručování, které obléhl správci daně, nezdržuje. Z těchto ustanovení lze jednoznačně dovodit, že zákon o správě daní a poplatků opravňoval daňový subjekt sdělit správci daně adresu pro doručování, na které se skutečně zdržuje – v takovém případě bylo povinností správce daně pokusit se o doručování právě na tuto adresu (srov. např. rozsudek NSS ze dne 18. 8. 2016, č. j. 7 Afs 82/2016 - 30).*

[38] Pokud tedy bylo možno podle zákona o správě daní a poplatků učinit úkon spočívající ve sdělení adresy pro doručování, je nutno se dále zabývat otázkou, jakým způsobem bylo třeba takový úkon učinit a jaké byly jeho účinky.

[39] Právní úpravu úkonů činěných daňovými subjekty vůči správci daně bylo možno nalézt v § 21 zákona o správě daní a poplatků. Podle jeho odst. 3 (ve znění účinném ke dni 6. 1. 2006) platilo: *Jiná podání v daňových věcech, jako jsou oznámení, žádosti, návrhy, námítky, odvolání apod., lze učinit buď písemně nebo ústně do protokolu nebo prostřednictvím datové zprávy opatřené zaručeným elektronickým podpisem či za použití jiných přenosových technik (dálnopis, telefax apod.).* Podle § 21 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků v témže znění platilo: *Podání se činí u místně příslušného správce daně a na požádání musí být přijetí podání potvrzeno* (zvýraznil NSS).

[40] Ze shora citovaných ustanovení vyplývá povinnost činit tzv. jiná podání v daňových věcech (mezi která lze bezpochyby zařadit též žádost o změnu doručovací adresy) předepsaným způsobem (písemně, ústně do protokolu atd.) a na určeném místě, tedy u místně příslušného správce daně. To je pro souzenou věc zásadní. Nejde totiž o libovolného správce daně, ale o jednoho konkrétního, místně příslušného správce daně. Právě jemu musí být podání adresováno a pouze jej také může zavazovat. Povinností daňového subjektu, který chtěl, aby jeho podání vyvolala žádaný účinek, tedy bylo podat jej u místně příslušného správce daně. Současně je nutno z tohoto ustanovení dovodit, že právě a pouze vůči tomuto správci daně je takové podání účinné. Naopak z žádného ustanovení zákona o správě daní a poplatků nelze dovodit, že tento úkon by měl vyvolávat účinky i vůči těm správcům daně, kterým nebyl adresován.

[41] Tento výklad podporuje též § 22 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků: *Není-li správce daně, jemuž bylo podání v daňové věci doručeno nebo platba připsána, příslušný k projednání věci a k rozhodnutí, je povinen podání neprodleně postoupit příslušnému správci daně a uvědomit o tom odesilatele.* Přistoupil-li by soud na argumentaci žalovaného a městského soudu, že úkon adresovaný jednomu správci daně zavazuje i všechny ostatní správce daně, bylo by toto ustanovení zcela obsoletní. Podání učiněné u libovolného správce daně by totiž muselo zavazovat i všechny ostatní správce daně na území celé České republiky.

pokračování

[42] Shora podaný výklad též plně odpovídá tomu, že jednotlivé finanční úřady byly podle zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, samostatnými správními úřady (stejně je tomu podle nyní účinné právní úpravy, jak plyne z § 1 odst. 2 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky). Neexistoval tedy jeden univerzální „správce daně“. V případě jednoho daňového subjektu pak mohlo probíhat současně několik daňových řízení u různých správců daně v závislosti na tom, o jakou daňovou povinnost se jednalo. Místní příslušnost tak mohla být určena buď podle bydliště, sídla, provozovny, či umístění nemovitosti, které se daňová povinnost týká, atd. V žádném svém ustanovení zákon o správě daní a poplatků neukládal místně příslušnému správci daně povinnost informovat o úkonu, který vůči němu daňový subjekt učinil, jiného správce daně (samozřejmě, pokud adresátem tohoto úkonu nebyl jiný místně příslušný správce daně).

[43] V případě, že daňový subjekt učinil podání - požádal o doručování na jím zvolenou adresu - u jednoho konkrétního správce daně, nemohl důvodně předpokládat, že tento úkon bude účinný vůči všem správcům daně na území České republiky ve všech daňových řízeních, a to i pro případy daňových řízení zahajovaných v budoucnu, ačkoli vůči nim žádný takový úkon neučinil. Takový výklad by znamenal, vzhledem k tomu, že místně příslušnými mohou být v daňových řízeních téhož daňového subjektu odlišní správci daně, že by příslušný správce daně dříve, než provede určitý úkon v řízení, musel oslovit všechny ostatní správce daně, zda u nich v minulosti nebyla podána žádost o doručování na zvolenou adresu. Takový výklad však neměl v zákoně o správě daní a poplatků žádnou oporu a nelze jej dovozovat ani z obecné povinnosti součinnosti správních orgánů navzájem (srov. obdobně rozsudky ze dne 19. 2. 2014, č. j. 1 Afs 88/2013 - 66, či ze dne 10. 4. 2015, č. j. 4 Afs 8/2015 - 39). Pro daňový subjekt by pak předestřený postup správce daně byl zcela nepředvídatelný. Naopak tím, že zakládá povinnost daňového subjektu činit podání u místně příslušného správce daně (tedy u správce daně příslušného k vedení konkrétního daňového řízení), recipročně stanoví předpoklad, že takové podání je účinné právě a pouze vůči tomuto správci daně. Není podstatné, že v podání samotném není vymezeno, že směřuje pouze vůči konkrétnímu správci daně.

[44] Nelze tedy přijmout argument městského soudu, že pro účinnost podání postačuje, že bylo učiněno vůči kterémukoli správci daně ve smyslu § 10 odst. 1 daňového řádu, ale s ohledem na § 21 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků muselo jít o správce daně místně příslušného. Tvrzení žalovaného, že zákon (míněno zákon o správě daní a poplatků) nespojuje žádost o doručování s konkrétním správcem daně, proto nemá oporu v zákoně a je mylné.

[45] Aplikováno na nyní posuzovanou věc je nutno dospět k závěru, že stěžovatelčina žádost ze dne 6. 1. 2006 byla účinná pouze vůči Finančnímu úřadu v Karlových Varech (resp. později vůči Finančnímu úřadu pro Karlovarský kraj, na který podle zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, přešla s účinností od 1. 1. 2013 jeho působnost). V řízení o dani darovací vedeném Finančním úřadem pro hlavní město Prahu neexistovala žádost o doručování na jinou adresu ve smyslu § 44 odst. 3 daňového řádu. Správce daně proto pochybil, pokud při doručování postupoval podle tohoto ustanovení a stěžovatelce výzvu nedoručoval na adresu podle § 44 odst. 1 daňového řádu. Nad rámec nutného odůvodnění soud v této souvislosti konstatuje, že zjevný signál, ze kterého mohl správce daně dovodit, že uvedená adresa není stěžovatelkou zvolenou adresou pro doručování podle § 44 odst. 3 daňového řádu, představovaly okolnosti spojené s doručováním písemností v řízení o dani darovací. Pokud se správci daně opakovaně (a to i v dalších řízeních o dani darovací) vracely zásilky zasílané na dotčenou adresu s údajem, že adresát je zde neznámý a nemá schránku, měl jistě věnovat více pečlivosti posouzení otázky,

zda si stěžovatelka skutečně tuto adresu jako doručovací zvolila a zda účinky žádosti z roku 2006 stále trvají a jsou ve vztahu k němu vůbec relevantní.

[46] Za takové situace nebyly naplněny podmínky pro doručení fikcí (uložením), neboť nedošlo k doručování na správnou adresu. Právní fikce coby nástroj odmítnutí reality právem je nástrojem výjimečným. Aby mohla svůj účel, tedy dosažení právní jistoty, splnit, musí respektovat všechny náležitosti, které s ní zákon spojuje. Jak uvedl Ústavní soud, „*institutem náhradního doručování se vytváří právní fikce, že účinky doručení písemnosti nastanou po uplynutí stanovené doby ex lege i vůči tomu, kdo písemnost fakticky nepřevzal. (...) Z hlediska ústavnosti je třeba striktně trvat na dodržení všech zákonných podmínek pro vznik dané fikce*“ (náleze ze dne 3. 6. 2003, sp. zn. II. ÚS 23/03; srov. též náleze ze dne 1. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 92/01). Nebyly tak dány ani podmínky pro stanovení daně podle pomůcek na základě § 145 odst. 1 daňového řádu a současně nebyl řádně doručen platební výměr.

[47] Pro tuto důvodně vytýkanou vadu měl městský soud rozhodnutí žalovaného zrušit; neučinil-li tak, zatížil sám řízení vadou způsobující nezákonnost, pro kterou je nutno napadený rozsudek zrušit [§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.].

[48] Vzhledem k tomu, že výzva k podání daňového přiznání nebyla stěžovatelce dosud řádně doručena, nemohl se již soud zabývat dalšími námitkami zpochybňujícími postup správce daně při stanovení daně (zákonnost použitých pomůcek, prokázání vzniku daňové povinnosti) ani námitkami mířícími do postupu městského soudu při jednání a dokazování.

VI. Závěr a náklady řízení

[49] Soud shledal kasační stížnost důvodnou, proto napadený rozsudek městského soudu zrušil. Vzhledem k tomu že vytýkané vady nejsou odstranitelné v řízení před městským soudem, ale lze je odstranit toliko v řízení před správním orgánem, zrušil soud současně i rozhodnutí žalovaného, který je vázán v dalším řízení právním názorem vysloveným výše [§ 110 odst. 2 písm. a) ve spojení s § 78 s. ř. s.].

[50] Soud si je vědom podání žalovaného ze dne 19. 12. 2019, v němž oznámil, že v reakci na rozsudek č. j. 1 Afs 168/2019 - 48, hodlá doplnit své vyjádření k dalším kasačním stížnostem stěžovatelky, a to v termínu do 31. 1. 2020. Uvedené podání nebylo formulováno jako žádost o poskytnutí lhůty k vyjádření, takže o ní soud nemohl rozhodnout a žalovanému lhůtu poskytnout. Za této situace pouze konstatuje, že ani více než měsíc po zaslání tohoto oznámení žalovaný žádné vyjádření nezaslal a o poskytnutí lhůty nepožádal. Bez něj ovšem neměl soud důvod dále čekat na takto avizované vyjádření ve lhůtě, kterou si žalovaný sám „určil“ postupem, s nímž s. ř. s. nepočítá.

[51] Na žalovaném v dalším řízení bude, aby se v prvé řadě zabýval důsledky shora uvedeného závěru, a to zejména s ohledem na otázku prekluze práva vyměřit daň. Podle § 148 odst. 1 daňového řádu totiž nelze daň stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení.

[52] Ve stěžovatelčině věci nemohlo dojít ke stavění prekluzivní lhůty z důvodu zahájení trestního stíhání pro daňový trestný čin související s touto daní (usnesením vrchního státního

pokračování

zastupitelství). Ustanovení § 148 odst. 4 písm. c) daňového řádu, které tento důvod pro stavění prekluzivní lhůty obsahuje, bylo do daňového řádu včleněno zákonem č. 267/2014 Sb. s účinností od 1. 1. 2015. Na lhůty, které počaly běžet před tímto datem, toto ustanovení nelze aplikovat (srov. rozsudek ze dne 9. 11. 2017, č. j. 10 Afs 206/2017 - 39, č. 3677/2018 Sb. NSS, zejména bod 34 a násl.). Stejně tak nelze uvažovat o prodloužení tříleté lhůty podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu, neboť ani k oznámení rozhodnutí o stanovení daně (platebního výměru) dosud nedošlo.

[53] S ohledem na skutečnost, že soud nedisponuje všemi potřebnými informacemi (zejména stran trestního stíhání stěžovatelky a souvisejících řízení před soudy), nemůže nyní vyslovit jednoznačný závěr ohledně prekluze práva stanovit daň. Na žalovaném bude, aby pečlivě zvážil všechny relevantní okolnosti a učinil v této otázce řádně odůvodněnou úvahu. Pokud žalovaný dospěje k závěru, že lhůta pro stanovení daně dosud neuplynula, bude na něm, aby napravil shora popsaná procesní pochybení. V opačném případě bude nutno podle § 106 odst. 1 písm. e) ve spojení s § 116 odst. 1 písm. b) daňového řádu platební výměr zrušit a řízení zastavit.

[54] Zruší-li Nejvyšší správní soud společně s rozsudkem městského soudu též rozhodnutí správního orgánu, je povinen rozhodnout kromě nákladů řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení, které předcházelo zrušenému rozhodnutí městského soudu (§ 110 odst. 3 věta druhá s. ř. s.). Žalovaný ve věci úspěch neměl, náhrada nákladů řízení mu proto nenáleží. Stěžovatelka měla ve věci plný úspěch, proto jí soud přiznal podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. náhradu nákladů řízení proti žalovanému. Tyto náklady řízení jsou tvořeny částkou 8 000 Kč za soudní poplatky (soudní poplatek za žalobu ve výši 3 000 Kč a soudní poplatek za první kasační stížnost ve výši 5 000 Kč) a dále náklady na zastoupení.

[55] Stěžovatelka byl v soudním řízení o žalobě (stejně jako v daňovém řízení) zastoupena advokátem Mgr. Ing. Michalem Burešem. Pro určení výše nákladů na zastoupení se užije vyhláška č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif). Stěžovatelčin zástupce učinil v řízení o žalobě dva úkony právní služby, kterými jsou podání žaloby a účast u jednání před soudem [§ 11 písm. d) a g) advokátního tarifu]. V řízení o kasačních stížnostech šlo o dva úkony spočívající v podání kasační stížnosti [§ 11 písm. d) advokátního tarifu]. Samostatnými úkony naopak nebyla vyjádření stěžovatelky ze dne 19. 12. 2019 a 23. 12. 2019, neboť jimi stěžovatelka pouze opakovala argumentaci obsaženou již v kasační stížnosti, popřípadě parafrázovala argumentaci obsaženou v rozsudku č. j. 1 Afs 168/2019 - 48. Za každý úkon právní služby náleží zástupci mimosmluvní odměna ve výši 3 100 Kč [§ 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bodem 5 advokátního tarifu]. Nejvyšší správní soud tedy přiznal zástupci stěžovatelky odměnu za čtyři úkony právní služby ve výši 4 x 3 100 Kč a paušální náhradu hotových výdajů ve výši 4 x 300 Kč podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu, celkem tedy 13 600 Kč. Jelikož je stěžovatelčin zástupce plátcem DPH, je třeba zvýšit přiznanou odměnu o částku 2 856 Kč, která odpovídá 21% sazbě této daně. Mimosmluvní odměna a paušální náhrada hotových výdajů tudíž činí celkem 16 456 Kč.

[56] Celkem tak náklady řízení činí 24 456 Kč. Uvedenou částku je žalovaný povinen zaplatit stěžovatelce k rukám jejího zástupce Mgr. Ing. Michala Bureše, advokáta ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

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

V Brně dne 22. ledna 2020

JUDr. Barbara Pořízková
předsedkyně senátu