



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Josefa Baxy a JUDr. Ivo Pospíšila v právní věci žalobkyně: **Mgr. J. N.**, zastoupena Mgr. Ing. Michalem Burešem, advokátem se sídlem Nová 244, Lenešice, proti žalovanému: **Odvolačí finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 7. 2016, č. j. 32714/16/5100-31461-700796, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 28. 3. 2019, č. j. 6 Af 69/2016 - 120,

t a k t o :

- I. Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 28. 3. 2019, č. j. 6 Af 69/2016 - 120, **se zrušuje.**
- II. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 26. 7. 2016, č. j. 32714/16/5100-31461-700796, **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, na náhradě 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 n 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 ze dne 29. 4. 2015, č. j. 3226619/15/2006-70462-106960, k podání daňového přiznání k dani darovací ve lhůtě patnácti dnů. Žalobkyně na výzvu nereagovala, správce daně jí proto vyměřil platebním výměrem ze dne 18. 6. 2015 podle pomůcek daň darovací ve výši 22.617 Kč.

[2] Žalobkyně se následně domáhala vyslovení neúčinnosti doručení platebního výměru a současně proti němu podala odvolání. V něm mimo jiné uvedla, že podle ní nebyly splněny podmínky pro vyměření daně podle pomůcek a že jí nebyl řádně doručen platební výměr.

[3] Žalovaný odvolání zamítl a platební výměr potvrdil. Konstatoval, že vzhledem k nesoučinnosti žalobkyně nemohla být daň stanovena dokazováním, proto bylo v pořádku, že finanční úřad stanovil daň podle pomůcek, přičemž přihlédl i ke zjištěným okolnostem, z nichž pro žalobkyni vyplývaly výhody. Výzva k podání daňového přiznání jí byla zaslána řádně, neboť svým podáním ze dne 6. 1. 2006, č. j. 3360/06, sama požádala finanční úřad, aby jí písemnosti doručoval na adresu Hlavní kancelář ODS, Jánský Vršek 13, 110 01 Praha, takže finanční úřad byl podle § 44 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, povinen doručovat jí písemnosti právě na tuto adresu, a to až do 20. 7. 2015, kdy oznámila finančnímu úřadu změnu doručovací adresy. Žalovaný připomněl, že pokud na doručovací adrese není schránka vhodná pro vložení doručené písemnosti, tíží skutečnost neseznámení s doručenou písemností pouze adresáta, který vhodnou schránku nezajistil.

[4] Žalobkyně podala proti rozhodnutí žalovaného žalobu k Městskému soudu v Praze, který ji rozsudkem ze dne 19. 4. 2018, č. j. 6 Af 69/2016 - 46, zamítl. Nejvyšší správní soud ke kasační stížnosti žalobkyně rozsudek městského soudu pro nepřezkoumatelnost zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (rozsudek ze dne 15. 11. 2018, č. j. 1 Afs 186/2018 – 45). 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 námítky řádnosti doručování vycházely.

II. Druhý rozsudek městského soudu

[5] 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.

[6] K námítkám 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, kterou žalobkyně správci daně oznámila jako adresu pro doručování za účinnosti zákona č. 337/1992 Sb., 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 podmínky pro doručování podle daňového řádu se 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.

[7] Nabytím účinnosti daňového řádu se situace změnila v tom, že pokud správce daně disponuje adresou pro doručování, kterou jako svůj projev vůle vůči němu 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 si tohoto způsobu doručování, stanoví 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 požadovala jej po správci daně. Městský soud neshledal v postupu správce daně žalobkyní namítanou pravou retroaktivitu.

[8] 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 pro doručování podle § 44 odst. 3 daňového řádu není 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.

[9] 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

[10] I proti v pořadí druhému rozsudku městského soudu brojí žalobkyně (stěžovatelka) kasační stížností.

[11] Namítá, že správce daně pochybil při prokazování darování, neboť vycházel pouze z usnesení vrchního státního zastupitelství, kterým bylo zahájeno trestní stíhání. Stěžovatelka namítá nezákonnost použité pomůcky „ocenění movitých věcí“. Správce daně byl povinen pokusit se v prvé řadě o stanovení daně dokazováním. Daňové orgány neuedly, proč stanovení daně dokazováním nebylo možné.

[12] Stěžovatelka dále uvádí, že výzva k podání daňového přiznání nebyla řádně doručena. K pochybení při doručování výzvy stěžovatelka připomněla skutkové okolnosti svého případu. Podle stěžovatelky 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.

[13] Závěr žalovaného, že adresa, na kterou byla stěžovatelce 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 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 zastižen. Stěžovatelka tento princip ilustruje postupem Finančního úřadu v Karlových Varech při doručování výzvy k zaplacení nedoplatku ze dne 20. 8. 2008. Daňový řád principu zdržování se nahradil principem objektivní doručovací adresy. Úkon stěžovatelky 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 stěžovatelkou v roce 2006 daňový řád a spojil s ním následky dřívější právní úpravou nepředpokládané, dopustil se tím nepřijatelné pravé retroaktivity. Závěr městského soudu, že o pravou retroaktivitu nešlo, je chybný, neboť v daném případě správce daně 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. Rozsudek městského soudu je v části vypořádávající se s touto otázkou vnitřně rozporný, neboť nejprve poukazuje na rozdíl v obou právních úpravách, poté je však prohlašuje za shodné. Názor městského soudu, že právní zakotvení institutu „adresy pro doručování“ bylo shodné, nemůže obstát.

[14] Stěžovatelka 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. Stěžovatelka 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.

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

[16] Stěžovatelka městskému soudu vytýká porušení procesní rovnosti účastníků při soudním jednání dne 28. 3. 2019, neboť připustil, aby žalovaného při tomto jednání současně zastupovaly dvě pověřené osoby. Stěžovatelka spatřuje nezákonnost 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.

[17] Stěžovatelka požaduje zrušení napadeného rozsudku a vrácení věci městskému soudu k dalšímu řízení.

IV. Vyjádření žalovaného

[18] 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.

[19] 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 přitom nerozhodné, že stěžovatelka svou žádost adresovala Finančnímu úřadu v Karlových Varech. Zákon nespojuje žádost o doručování s konkrétním správcem daně (finančním úřadem).

[20] 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.

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

V. Posouzení věci

[22] Soud 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 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního; dále jen „s. ř. s.“).

[23] Kasační stížnost je důvodná.

[24] Podle § 145 odst. 1 daňového řádu *nebylo-li podáno řádné daňové tvrzení, vyzve správce daně daňový subjekt k jeho podání a stanoví náhradní lhůtu. Nevyhoví-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.*

[25] 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.

[26] 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 zaslal na adresu: „Hlavní kancelář ODS – Jánský Vršek 13, Praha 1 – Nové Město, 110 01 Praha 1“. Nešlo o adresu trvalého pobytu stěžovatelky (ta byla uvedena v záhlaví výzvy). Z doručení 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.

[27] 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.

[28] 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: Hlavní kancelář ODS, Jánský Vršek 13, 110 10 Praha*“.

[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 doručení k platebnímu výměru pak plyne, že shodně 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 *pokud 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, byla adresou pro doručování ve smyslu tohoto ustanovení, na kterou byl správce daně povinen 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 krajského (resp. 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 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 nablížit jako na nepřijatelnou, neboť se mýjí 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 100), 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 úkon stěžovatelky ze dne 6. 1. 2006 byl účinný též vůči Finančnímu úřadu pro hlavní město Prahu.

[33] Nejvyšší správní soud se v kontextu shora uvedeného 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 *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 vyžve zmocnitelé 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] Nejvyšší správní soud 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 mezitímnímu závěru, že úkon daňového subjektu ze dne 6. 1. 2006 a účinky, které vyvolal, je nutno i po 1. 1. 2011 (tedy od účinnosti daňového řádu) posuzovat podle zákona 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, že *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 ohlásil správci daně, nezdržuje. Z těchto ustanovení lze podle soudu 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 pokusit se o doručování právě na tuto adresu (srov. např. rozsudek 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 odst. 3 tohoto ustanovení (ve znění účinném k 6. 1. 2006) *lze učinit jiná podání v daňových věcech, jako jsou oznámení, žádosti, návrhy, námítky, odvolání apod., 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 *se podání činí u místně příslušného správce daně a na požádání musí být přijetí podání potvrzeno. (...).*

[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, podle kterého *není-li správce daně, jemuž bylo podání v daňové věci doručeno nebo platba připsána, příslušný k projednání věci a ke 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.

[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 – viz § 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 nemá v zákonu 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 – 36). Pro daňový subjekt by pak předestřený postup správce daně byl zcela nepředvídatelný. Naopak, jak již soud zdůraznil shora, 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 přitom 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 zjevným signálem, ze kterého mohl finanční úřad 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 finančnímu úřadu 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 příslušnému správci daně 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 (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 písemností 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 doručena 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] 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.

[51] Podle § 148 odst. 1 daňového řádu 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] Správce daně ve stěžovatelčině věci vycházel z předpokladu, že k darování, které mělo být předmětem daně, došlo dne 1. 11. 2012. Lhůta pro podání řádného daňového tvrzení uplynula v pondělí 3. 12. 2012 [§ 21 odst. 1 písm. b) zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické,

darovací a dani z převodu nemovitostí ve spojení s § 33 odst. 4 daňového řádu]. V tomto případě tak daň bylo možno stanovit do 3. 12. 2015. Daň byla pravomocně stanovena dne 28. 7. 2016.

[53] Soud zdůrazňuje, že lhůta pro stanovení daně v souzené věci nebyla přerušena ve smyslu § 148 odst. 3 daňového řádu oznámením výzvy k podání řádného daňového tvrzení, neboť, jak vyplývá z dříve řečeného, výzva dosud nebyla stěžovatelce (řádě) oznámena. Stejně tak nelze uvažovat o prodloužení tříleté lhůty podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu, neboť ani oznámení rozhodnutí o stanovení daně (platebního výměru) dosud nedošlo.

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

[55] 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 shora popsané okolnosti, posoudil, zda neexistuje ještě jiná, soudu neznámá, skutečnost, která by mohla vést ke stavění prekluzivní lhůty [např. podle § 148 odst. 4 písm. b) daňového řádu] 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.

[56] 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 kasační stížnost ve výši 5.000 Kč) a dále náklady na zastoupení.

[57] 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]. 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, 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.

[58] Celkem tak náklady řízení činí 24.456 Kč. Uvedenou částku je žalovaný povinen zaplatit stěžovateli k rukám jeho zástupce Mgr. Ing. Michala Bureše, advokáta ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

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

V Brně dne 18. prosince 2019

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu