

DORUČOVÁNÍ DLE DAŇOVÉHO ŘÁDU

TOMÁŠ ROZEHNAL, MICHAELA MOŽDIÁKOVÁ

Masarykova univerzita, Právnická fakulta, Česká republika

Abstract in original language

Podstatou institutu doručování je seznámit účastníky řízení s písemnostmi vydanými příslušným orgánem. Nejinak je tomu i v řízení daňovém. Daňové řízení je upraveno v zákoně č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSDP“). ZSDP je platný a účinný do konce roku 2010. V průběhu roku 2009 naznačila problematika doručování zásadních změn, které se týkaly také všech významných procesních předpisů českého právního řádu. Dosavadní právní úprava doručování byla směrem k adresátům písemností příliš měkká. Adresáti písemností takové úpravy často zneužívali k vyhýbání se doručení a jeho právním důsledkům. Z doručování se tak namísto nástroje k vedení řízení stal spíše samotný cíl řízení.

Zmíněná novelizace položila důraz na elektronizaci doručování (datové schránky, elektronický podpis a jiné), sjednocení lhůt pro naplnění fikce doručení a zavedení institutu vyslovení neúčinnosti doručení.

Cílem článku je upozornit na aktuální problémy v oblasti doručování písemností v daňovém řízení, vliv novelizací na současnou právní úpravu a snahy o promítnutí dosavadních poznatků do plánované nové právní úpravy (od 1.1.2011 je účinný zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů). Opomenuta by neměla zůstat ani část komparativní, kdy podstatné je srovnání zejména s úpravou obsaženou v zákoně č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů.

Key words in original language

Doručování; daňové právo; de lege lata; de lege ferenda; datová schránka.

Abstract

The essence of the institute of delivering (service of documents) is to acquaint interested parties with a document issued by the competent authority, even in tax proceedings. Tax proceedings are regulated by Act No. 337/1992 Coll., on the Administration of Taxes and Fees, as amended. This tax administration act is valid and effective until the end of year 2010. From 1 January 2011 will be effective new Act No. 280/2009 Coll., Tax Code, as amended. Problem of delivering changed significantly during the year 2009. These changes were related to all relevant Czech procedural provisions. Regulation concerning delivering the documents was unreasonably conciliatory towards the addressees. The addressees of documents such adjustments often abuses to avoid the delivery and following consequences.

The revision lays the emphasis on computerization of the delivering (data boxes, electronic signature, etc.), the unification of the deadlines for the receipt and fulfilment of fiction of effective delivery. This article aims to describe current problems in the delivery of documents in tax proceedings, the impact of amendments to current legislation and the projection of the planned new legislation. Overlooked should not remain comparative point of view, when substantial is comparison with the Act No. 500/2004 Coll., Administrative Code, as amended.

Key words

The delivering; the tax law; de lege lata; de lege ferenda; the data box.

1. ÚVOD

Doručování je velmi diskutovaným institutem (nejenom) v rámci daňového řízení, kde je cílem stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy (viz ust. § 2 odst. 2 ZSDP). Samotné daňové řízení se člení na jednotlivé fáze (registrace daňových subjektů, vyměňování daní a inkasní správa),¹ přičemž institut doručování je prostředkem, který slouží k zajištění průběhu a účelu daňového řízení, potažmo správy daní jakožto pojmu širšího než daňové řízení. Tento prostředek má za úkol seznámit účastníky s písemnostmi vydanými správcem daně. ZSDP v rámci zásady zákonnosti a spravedlivého procesu stanoví pro doručování zákonné rámce. Zájmem správce daně musí být řádné seznámení se daňového subjektu (potažmo jiné osoby) s doručovanou písemností tak, aby ten mohl využít zákonných prostředků stanovených k odstranění potencionálního omylu správce daně. Tímto způsobem je také naplňován výše uvedený cíl daňového řízení. Zmíněnému zájmu správce daně zrcadlově odpovídá povinnost strany druhé, myšleno daňového subjektu, který je povinen spolupracovat se správcem daně a přitom dodržovat zákony a obecně závazné právní předpisy (tzv. zásada spolupráce viz ust. § 2 odst. 9 ZSDP).

Základní zásady daňového řízení nachází svůj odraz v textu ZSDP, který musí být v tomto směru interpretován a aplikován. Zkušenosti s aplikací ZSDP v oblasti doručování vedou k závěru, že z doručování se namísto nástroje k vedení řízení stal spíše samotný cíl řízení. Daňovými subjekty není respektována zásada spolupráce, obdobný závěr je možné konstatovat i v oblasti dalších procesních předpisů právního řádu České republiky. Pokusem zákonodárce o nápravu se stal zákon č. 7/2009 Sb., kterým se mění zákon č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů a další související předpisy. Zákon je označován jako tzv. souhrnná novela, kterou byla od 1. července 2009 zpřísněna doposud příliš mírná

¹ MRKÝVKA P. et al. *Finanční právo a finanční správa 2. díl*. Brno : Masarykova univerzita, 2004. s. 351-352.

pravidla pro doručování. Ve stejné době nabytl účinnosti zákon č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o datových schránkách), kterým byla zavedena povinnost zřídit a využívat datové schránky pro určitou, zákonem stanovenou skupinu osob. Cílem bylo odstranit neutěšený stav v oblasti doručování prostřednictvím využití moderních technologií.

Dne 1. ledna 2011 nabude účinnosti zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Daňový řád se stane základní procesní normou pro oblast daňového práva procesního. Daňový řád výše uvedené novelizace institutu doručování v podstatě přejímá. Cílem článku je zaměřit se na změny v institutu doručování a jejich projevy v ZSDP a poté zkoumat, co v této oblasti přináší nového daňový řád.

Autoři se otázkou doručování v daňovém řízení zabývají dlouhodobě v rámci svého magisterského a doktorského studia, potažmo při výkonu zaměstnání. Mgr. Tomáš Rozehnal je zaměstnancem Finančního ředitelství v Brně a Mgr. Michaela Moždiáková je autorkou diplomové práce na téma Doručování ve správě daní.

2. DORUČOVÁNÍ A SOUVISEJÍCÍ INSTITUTY V ZSDP

Doručování jako institut daňového řízení je upraveno v části první – obecná ustanovení ZSDP, konkrétně v ust. § 17 a násl. S doručováním však souvisí i další instituty daňového řízení. Jde zejména o instituty dokazování a zastoupení.

Dokazování je v daňovém řízení založeno na principu obráceného důkazního břemene. Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které tvrdí anebo k jejichž prokázání byl správcem daně vyzván (viz ust. § 31 odst. 9 ZSDP). Z obráceného důkazního břemene jsou stanoveny výjimky, které jsou obsaženy v ust. § 31 odst. 8 ZSDP. Jednou z těchto výjimek je i povinnost správce daně prokázat doručení vlastních písemností daňovému subjektu.² Zákon ponechává zcela v kompetenci správce daně formu takového prokázání.³ Nejčastější formou je doručení u listinného doručení, protokol o ústním jednání u doručení prostřednictvím pracovníka správce daně a opis obrazovky v případě doručení prostřednictvím datové schránky. Z důkazních prostředků, kterými správce daně prokazuje doručení, je v ZSDP výslovně upraven pouze protokol o ústním jednání. Protokol o ústním jednání je dle ust. § 12 odst. 1 ZSDP veřejnou listinou.

² Někteří autoři vyvozují z uvedeného ustanovení výklad širší, kdy správce daně je povinen prokázat doručení i třetím osobám, nejenom daňovému subjektu, viz KANIOVÁ, L., SCHILLEROVÁ, A.. *Správa daní : úplné znění zákona, komentář, judikatura*. Praha : Linde, 2001. s. 34.

³ Více např. KOBÍK, J. *Správa daní a poplatků s komentářem*. Praha : ANAG, 2009, s. 67.

V minulosti byly vedeny spory o právní status doručky. Prakticky se vedl spor o výklad zákona č. 29/2000 Sb., o poštovních službách a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů. Doručka v současném chápání není považována za veřejnou listinu (narozdíl od předchozích názorů).⁴ Je tedy nutné prokazovat údaje na ní uvedené.⁵ V případě, kdy správce daně nedisponuje doručkou (ztráta, poškození atd.), umožňuje mu ust. § 17 odst. 12 ZSDP prokázat doručení jiným vhodným způsobem. Zde se projevuje příklon zákona k tzv. fakticitě doručení. Fakticita doručení je upřednostňování účelu doručení před jeho formou. I v případě neexistence doručky tak správce daně může prokázat řádné doručení, například z chování daňového subjektu (podá odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru, zareaguje na výzvu atd.).

V případě neprokázání řádného doručení by vůbec nenastaly účinky doručovaného rozhodnutí. Na správce daně je kladena velká zodpovědnost, aby v souladu se zákonem písemnost řádně doručil. Problémy nastávají zejména v případě doručení fikcí a následného zjištění závadného způsobu doručení (např. se zjistí, že se příjemce písemnosti v místě doručení nezdržoval). Takový poznatek může být učiněn i několik měsíců zpětně. V takovém případě je nutné opětovně vykonat všechny úkony do té doby v daňovém řízení učiněné, včetně předchozího vadného doručení.

Dalším souvisejícím institutem je zastupování v daňovém řízení. S ohledem na ust. § 17 odst. 7 ZSDP se doručuje písemnost pouze zástupci příjemce rozhodnutí anebo příjemci a jeho zástupci současně. V případě zastoupení na základě plné moci (zmocnění) se rozlišuje omezená a neomezená plná moc. Je-li plná moc omezena jen na určité úkony, doručuje se jak zmocniteli, tak zmocněnci. Problém v praxi činí právě zmíněné rozlišování plných mocí na omezené a neomezené. Konfliktním je v tomto směru ust. § 10 odst. 3 ZSDP, které presumuje neomezenou plnou moc v případě nepřesného nebo žádného vymezení rozsahu plné moci.

K této otázce existuje bohatá judikatura, která se svým významem stává pramenem práva. Příkladem lze uvést:

- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. března 2009, č.j. 2 Afs 115/2008-51: *„plná moc bude vždy omezená, pokud zmocňuje k jednání před blíže specifikovaným správcem daně (finančním úřadem či konkrétně např. Finančním úřadem ve Zlíně, příp. finančním ředitelstvím). Při absenci takové specifikace bude plná moc omezená tehdy, pokud obsahuje přesné vymezení svého rozsahu a pokyny od zmocnitele ke způsobu výkonu plné moci.“*

⁴ Viz usnesení Nejvyššího soudu ze dne 24.9.2003, sp.zn. 29 Odo 181/2002.

⁵ Viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27.4.2006, č.j. 2 Afs 158/2005. Dostupný z: <www.nssoud.cz>.

- Nález Ústavního soudu ze dne 30. ledna 2003, č.j. I. ÚS 433/01: „jsou-li v předmětné plné moci zástupci dány směrnicí, jak má postupovat jedná se o omezenou plnou moc“.

Jak vidno, otázka posouzení rozsahu plné moci je klíčovou otázkou pro správce daně i z hlediska doručování. Komplikovanost věci, spolu s obavou správce daně o řádný způsob doručení vede k závěrům, kdy správce daně pro jistotu posoudí plnou moc jako omezenou a doručuje příjemci i zástupci současně. Je zřejmé, že takový postup je z hlediska rychlosti doručení způsobem pomalejším a umožňujícím daňovému subjektu všemožně v této otázce spekulovat.

3. DORUČOVÁNÍ DLE ZSDP

ZSDP rozlišuje několik způsobů doručování. Jsou jimi doručení poštou, doručení pracovníkem správce daně, elektronické doručování, doručování veřejnou vyhláškou a hromadným předpisným seznamem. Za prioritní je zákonem považován elektronický způsob doručování. V případě, kdy má adresát zpřístupněnu datovou schránku, doručuje se mu přednostně elektronicky. Úprava je důsledkem účinnosti již zmíněného zákona o datových schránkách a zákona č. 301/2008 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů, ve znění pozdějších předpisů, kterým došlo ke změně ust. § 17a ZSDP.

Vzhledem k omezené skupině adresátů, kteří jsou povinni zpřístupnit datovou schránku, zůstává doručení písemností poštou nosným způsobem doručování. Doručování veřejnou vyhláškou či doručování hromadným předpisným seznamem jsou způsoby, které se aplikují až ve specifických situacích. V případě doručení poštou zákon přímo stanoví, jakou formou a kam je třeba písemnost doručit.

K otázce formy. Rozlišuje se doručení písemností do vlastních rukou a doručení písemností obyčejných. Doručování do vlastních rukou (viz ust. § 17 odst. 4 ZSDP) je v rámci daňového řízení nejvyužívanější formou doručování. Je tomu tak s ohledem na charakter daňového řízení, které je ovládáno zásadami neveřejnosti a mlčenlivosti. Je žádoucí, aby se písemnosti týkající se poměrů daňových subjektů nedostaly do sféry jiných osob. V opačném případě hrozí osobě, která se v tomto směru proviní, sankce za porušení povinnosti mlčenlivosti (viz. ust. § 25 ZSDP). Tzv. obyčejně se písemnosti doručují zejména s ohledem na zásadu součinnosti, v rámci které je daňový subjekt neformálně upozorňován na určité skutečnosti (například, že neodstraní vady podání ve smyslu ust. § 21 odst. 9 ZSDP).

K otázce místa doručení. ZSDP s ohledem na ust. § 17 odst. 2 a 3 obecně

stanoví, na jaká místa lze písemnost doručit fyzické a právnické osobě.⁶ V praxi činí problémy zejména povinnost doručit tam, kde se osoba zdržuje. Správce daně je často konfrontován se skutečností, že se příjemce písemnosti v místě doručení nezdržoval. Jak ukazuje judikatura v této oblasti (viz rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 17.1.1994, č.j. 15 Ca 306/2004),⁷ stalo se toto ustanovení kamenem úrazu doručování. Správce daně nebyl schopen věrohodně prokázat, že se příjemce písemnosti v době doručování na místě nezdržoval. To bylo příčinou novelizace ust. § 17 odst. 5 ZSDP prostřednictvím novely č. 218/2009 Sb., změna občanského soudního řádu a souvisejících předpisů, která navazuje na souhrnnou novelu.

Zmíněné ust. § 17 odst. 5 ZSDP upravuje problematiku doručení fikcí, kdy právě vlivem novelizace vypadla problematická podmínka zdržování se. Dikce novelizovaného ustanovení v současnosti zní: *v případě nezastižení adresáta v místě doručení, uloží doručovatel písemnost v místně příslušné provozovně držitele poštovní licence nebo u obecního úřadu a příjemce o tom vhodným způsobem vyrozumí. Nevyzvedne-li si příjemce písemnost do 10 dnů od uložení, považuje se poslední den této lhůty za den doručení, i když se příjemce o uložení nedozvěděl. Doručující orgán po marném uplynutí této lhůty vhodí písemnost do domovní nebo jiné adresátem užívané schránky, ledaže správce daně i bez návrhu vyloučí vhození písemnosti do schránky. Není-li takové schránky, písemnost se vrátí odesílajícímu správci daně a vyvěsí se o tom sdělení na úřední desce správce daně.*

Orgán, který doručuje, nemusí nyní pro účely fikce doručení adresáta písemnosti zastihnout v místě doručení a nemusí se tak zabývat otázkou zdržování se v místě doručení. Novelizace měla navíc za následek zkrácení lhůty, po jejímž uplynutí nastane fikce doručení z 15 na 10 dnů. Zde došlo ke sjednocení těchto lhůt s ostatními procesními předpisy českého právního řádu.

Pro zmírnění následků novelizace pro příjemce rozhodnutí byl zákonem č. 301/2008 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů zaveden institut neúčinnosti doručení.⁸ Podstatou institutu je, že v případě existence závažného důvodu může adresát uložené písemnosti požádat správce daně o vyslovení neúčinnosti doručení. Pro žádost je stanovena subjektivní lhůta 15 dnů a objektivní 6 měsíců ode dne doručení (uplynutí

⁶ Písemnost se doručuje ve smyslu ust. § 17 odst. 2 a 3 ZSDP v bytě, provozovně, obchodní místnosti, kanceláři a nebo pracovním místě, kde se příjemce písemnosti zdržuje. Písemnosti určené daňovému poradci se doručují v jeho kanceláři. Doručení mimo tyto místnosti je platné, nebylo-li přijetí odepřeno. Není-li takových místností, může se doručit všude, kde doručovatel příjemce zastihne

⁷ Zdržování se - adresát každodenně vrací do svého bytu (pracoviště).

⁸ Viz ust. § 17b ZSDP.

lhůty pro aplikaci fikce). Shledá-li správce daně žádost důvodnou, vysloví neúčinnost doručení. Písemnost je považována za doručenou dnem doručení rozhodnutí o neúčinnosti doručení (viz ust. § 17b odst. 2 a 3 ZSDP). Správce daně vyslovuje neúčinnost doručení zejména v případech objektivní nemožnosti převzít doručovanou písemnost. Půjde o případy pobytu ve vazbě či nemocnici, čerpání dovolené na zotavenou atd. Záleží však na správním uvážení správce daně, jak danou situaci posoudí.

4. DORUČOVÁNÍ DLE DAŇOVÉHO ŘÁDU

Jak již bylo zmíněno v úvodu, daňový řád se snaží reflektovat většinu výše uvedených zásadních změn v institutu doručování. V první řadě si autoři všimli, že úprava doručování v daňovém řádu je systematicky řazena do části druhé, hlavy třetí. Na rozdíl od ZSDP je doručování jako celek upraveno systematictěji a přehledněji.

Daňový řád stejně jako ZSDP zachovává povinnost správce daně prokázat, že došlo k doručení písemnosti. Nově daňový řád upravuje samostatně doručenkou jakožto doklad o doručení. V ust. § 51 daňového řádu jsou stanoveny náležitosti doručanky a zároveň je zde konstatováno, že doručenka je veřejnou listinou. V tomto ohledu dochází k zásadnímu posunu od úpravy obsažené v ZSDP. Výsledná podoba doručanky bude vydána Ministerstvem financí, popřípadě Generálním finančním ředitelstvím (viz. plánovaná novelizace zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů).

Změna oproti ZSDP nastane v oblasti doručování zástupcům daňových subjektů. Fikce neomezené plné moci již není v nové úpravě obsažena, respektive správce daně by se nikdy neměl dostat do pochybností o rozsahu plné moci. V souladu s ust. § 28 odst. 1 daňového řádu je totiž zmocnitel povinen upřesnit rozsah plné moci tak, aby byl jasný její rozsah. Neučiní-li tak, je plná moc vůči správci daně neúčinná. Na uvedené ustanovení navazuje ust. § 41 daňového řádu, které stanoví, že má-li osoba zmocněnce, doručují se písemnosti pouze tomuto zmocněnci, a to v rozsahu jeho zmocnění. Ustanovení je nutné vykládat tak, že se písemnosti budou doručovat zmocněnci, avšak pouze v rozsahu zmocnění. Ostatní písemnosti mimo rozsah zmocnění se budou doručovat pouze daňovému subjektu. Bude na správci daně, aby nepřipouštěl v daňovém řízení takové plné moci, ze kterých nebude patrný rozsah doručování.

Daňový řád dále stanoví v ust. § 39 způsoby doručování. Priorita je kladena na doručování při úkonu správce daně a elektronické doručování (myšleno datovou schránkou). Mezi těmito dvěma způsoby je kladeno rovnítko. ZSDP sice přímo nestanovil možnost doručit písemnost při ústním jednání, avšak tento způsob je možno vydedukovat z textu zákona. V případě nemožnosti doručit výše uvedenými způsoby, umožňuje úprava v daňovém řádu doručit prostřednictvím poštovní zásilky, úřední osoby anebo jiného orgánu (policie, celní správy atd.). Celkově je kladen důraz na zásadu

hospodárnosti daňového řízení, když jsou upřednostňovány ekonomicky a personálně méně vyčerpávající způsoby doručení. Otázkou k zamyšlení je, co se stane v případě, kdy správce daně zvolí špatný způsob doručení. Převažující názory se kloní k materiálnímu výkladu právního předpisu, tzn. k důrazu na fakticitu úkonu⁹ a smysl doručování (seznámení adresáta s obsahem písemnosti). Když i přes špatně zvolený způsob doručení dojde k seznámení adresáta s písemností, měl by tento fakt převažovat nad přísně formálním výkladem zákona. Seznámení se s písemností musí správce daně prokázat (například adresát převezme písemnost a tato skutečnost je zaznamenána v protokolu o ústním jednání). Jiná situace je pochopitelně v případě doručení fikcí. Zde nelze tvrdit, že adresát byl seznámen s písemností (protože správce daně nemá možnost toto seznámení se prokázat).

Ostatně i v textu daňového řádu se objevuje odkaz na fakticitu doručení, když v ust. § 51 odst. 3 daňového řádu je konstatováno, že prokázat doručení lze z chování adresáta (zde podobnost s ust. § 17 odst. 12 ZSDP). Zde však jde o jinou situaci. Fakticita doručení se odvozuje z chování adresáta, je v zákoně přímo definována a je navázána na konkrétní situaci (ztráta, zničení, znehodnocení doručenky). V tomto případě lze fakticitu doručení vztáhnout i na fikci doručení.

K místu doručení dle daňového řádu. Fyzickým osobám se doručuje do místa pobytu a právnickým osobám do sídla. Místo pobytu fyzické osoby je pojmem *sui generis*, který je definován v ust. § 13 odst. 1 daňového řádu. Definice prakticky vychází ze znění zákona č. 133/2000 Sb., o evidenci obyvatel, ve znění pozdějších předpisů. Nově je přímo v zákoně umožněno zvolit si adresu pro doručování. Není-li možné zastihnout adresáta v uvedených místech, je možné doručit písemnost kdekoliv, kde bude zastížen. Dále z textu zákona úplně vypadá zmínka o podmínce zdržování se v místech doručení (viz ust. § 51 daňového řádu).

Podrobně je upravena také otázka osob oprávněných převzít písemnost. Daňový řád navíc ukládá povinnost adresátovi (popř. jiné osobě) prokázat totožnost a poskytnout jiné údaje nezbytné pro doručení (například vztah k adresátovi, pokud se bude písemnost předávat zástupci atd.). Problematika zmocněnců již byla řešena výše, přejdeme k ostatním oprávněným osobám. U fyzických osob půjde primárně o tyto osoby. V případě, kdy správce daně zašle písemnost, která nebude určena do vlastních rukou, je možné tuto předat jakékoliv vhodné osobě, která se v místě doručení zdržuje. Jde o písemnost, u které správce daně bude vyžadovat potvrzení o převzetí. Ostatní písemnosti je možné vhodit do poštovní nebo jiné vhodné schránky (viz ust. § 44 odst. 4 a 5 daňového řádu). V případě fyzických osob rozlišuje daňový řád 3 typy písemností – do vlastních rukou, převzetí s potvrzením a

⁹ KORBEL, F., PRUDÍKOVÁ, D. Změny v systému doručování po 1. červenci 2009. *Právní rozhledy*. č. 17/2009, s. 1.

obyčejné. Již bylo zmíněno, že s ohledem na charakter daňového řízení využívá správce daně prioritně možnosti první. Otázkou zůstává, co zákonodárce myslí druhou kategorií písemností.¹⁰ Na tuto otázku definitivně odpoví až praxe.

Za právnickou osobu přebírá písemnost určenou do vlastních rukou primárně osoba oprávněná jednat za tuto osobu. Kdo je osobou oprávněnou jednat za právnickou osobu stanoví daňový řád v ust. § 24 odst. 2 a 3. Jde o statutární orgán nebo kteroukoliv pověřenou fyzickou osobu. Pověření musí prokázat osoba, která písemnost přebírá (vnitřní předpisy, speciální pověření). V případě ostatních písemností je písemnost oprávněn převzít kterýkoliv zaměstnanec právnické osoby anebo jiná vhodná osoba. Zajímavá konstrukce je obsažena v ust. § 44 odst. 4 daňového řádu. Zde je stanoveno, že potom co nastane fikce doručení, je možné písemnost přímo doručit na adresu místa pobytu fyzické osoby, která je oprávněna za právnickou osobu jednat. Znovu se tak otevírá diskutovaná otázka, zda je možné doručit písemnost určenou právnické osobě přímo do místa bydliště statutárního orgánu. Spory vychází z nejasného znění ust. § 17 odst. 9 ZSDP, ze kterého tato možnost nepřímou plyne. Judikatura však takový výklad odmítá.¹¹ Osoby uvedené ve zmíněném ustanovení jsou brány jako osoby oprávněné písemnost přijmout, nelze jim však doručovat přímo do místa bydliště. Primárně je nutno doručovat do sídla právnické osoby, není-li takového sídla, doručuje se prostřednictvím veřejné vyhlášky. Lze konstatovat, že daňový řád převážně přebírá text ZSDP s tím, že ho činí srozumitelnější a přehlednější. Z dikce zákona nelze přímo dovodit, že by bylo možné doručovat osobám oprávněným jednat za právnickou osobu přímo do místa bydliště s právními účinky pro doručení. Zákon sice přímo takové doručení umožňuje, avšak o právních účincích se nezmiňuje. V právu veřejném platí zásada, že orgány veřejné moci mohou jednat jen tak, jak jim zákon dovoluje. Autoři se i v souladu s výše uvedenou judikaturou přiklání k názoru, že takové doručení je vyjádřením zásady součinnosti daňového řízení a nemá žádných právních účinků.

V otázce účinků doručení přebírá daňový řád text ZSDP. Je zachována 10-ti denní lhůta, po kterou je písemnost uložena. Po uplynutí této lhůty nastává fikce doručení. Nově bude možné písemnost uložit přímo u správce daně.

¹⁰ Jde pravděpodobně o převzetí textu ust. § 20 odst. 3 zákona č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů. Z komentáře ke zmíněnému ustanovení plyne, že jde například o oznámení o zahájení správního řízení. Při aplikaci na ustanovení daňového řádu, půjde pravděpodobně o ust. § 91, které upravuje problematiku zahájení řízení shodně se správním řádem – viz VEDRAL, J., *Správní řád, komentář*. Praha : BOVA POLYGON, 2006. s. 151.

¹¹ Viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14.9.2006, čj. 2 Afs 203/2005-72. Dostupný z: <www.nssoud.cz>.

Částečných změn dozná i institut neúčinnosti doručení. Ke stávající podmínce závažného důvodu přistupuje navíc podmínka spočívající v nepředvídatelnosti takového důvodu. Dojde prakticky ke zúžení důvodů, pro které lze vyslovit neúčinnost doručení. Prakticky lze nový důvod nepředvídatelnosti využít typicky u doručování zmocněncům, například daňovým poradcům a advokátům (myšleno ve smyslu čerpání dovolené a podobných předem plánovaných důvodů, pro které nebylo možné převzít písemnost). Na profesionální zmocněnce jsou činěny vyšší požadavky z hlediska plnění procesních povinností, než na standardní daňový subjekt. Pochopitelně bude opět záviset na správním uvážení správce daně, jak konkrétní situaci vyhodnotí. Obecně lze konstatovat, že úprava neúčinnosti doručení je úpravou přísnější, než jaká je v ZSDP anebo např. v ust. § 24 zákona č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „správní řád“) v případě neplatnosti doručení. Správní řád pracuje s obecnými pojmy jako dočasná nepřítomnost, popřípadě jiné závažné důvody.

Doručování veřejnou vyhláškou či hromadným předpisným seznamem zůstává zachováno prakticky shodně se ZSDP.

Dále není v daňovém řádu upravena otázka doručování do zahraničí. Doručování do zahraničí bylo v ZSDP obsaženo v ust. § 18 ZSDP. Tento paragraf byl v praxi fakticky neaplikovatelný. Písemnosti v daňovém řízení je možno dle ZSDP do zahraničí doručovat na mezinárodní doručenkou, ale jen v případě, kdy to země určení umožňuje. Zde je zřetelný odkaz na mezinárodní smlouvy. V současné době se mezinárodní smlouvy v oblasti daňového práva věnují zejména otázce zamezení dvojího zdanění, procesním otázkám však jen okrajově. Doručovat do zahraničí je možno s určitými komplikacemi zejména do zemí Evropské unie. Je tomu tak z důvodu existence Nařízení Rady č. 1798/2003/ES ze dne 1. 1. 2004, Směrnice Rady 2008/55/ES ze dne 26. května 2008, Nařízení Komise č. 1179/2008 ze dne 28. listopadu 2008 a Směrnice Rady 77/799/EHS ze dne 19. prosince 1977. Zmíněné právo Evropské unie zavádí jednotný systém doručování daňových písemností v rámci členských států. V českém právním řádu se promítlo do dvou právních předpisů a to zákona č. 253/2000 Sb., o mezinárodní pomoci při správě daní a o změně zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů, a zákona č. 191/2004 Sb., o mezinárodní pomoci při vymáhání některých finančních pohledávek, ve znění pozdějších předpisů.

V případě doručování do zahraničí (mimo Evropskou unii) bude správce daně využívat pravděpodobně následující postup. V případě neznámého pobytu adresáta se bude doručovat veřejnou vyhláškou. Je-li místo pobytu adresáta v zahraničí známo, správce daně ustanoví daňovému subjektu zástupce ve smyslu ust. § 26 odst. 1 písm. e) daňového řádu.

Poslední otázkou, o které se autoři považují za vhodné zmínit, je otázka zmocněnce, který nemá sídlo nebo bydliště na území členského státu

Evropské unie, jiného smluvního státu Dohody o Evropském hospodářském prostoru nebo Švýcarské konfederace. Ten je dle ust. § 28 odst. 5 daňového řádu povinen zvolit si zmocněnce pro doručování se sídlem nebo místem pobytu v České republice. Projevuje se zde úmysl zákonodávce o zamezení snahy adresátů o zmaření doručení tím, že si zvolí zmocněnce se sídlem mimo Evropskou unii. Bohužel není řešena otázka, když si takový zmocněnec zvolí substitučního zmocněnce se sídlem mimo Evropskou unii. Podobné ustanovení avšak týkající se pouze daňových subjektů je obsaženo v ust. § 33 odst. 6 ZSDP.

5. ZÁVĚR

V textu příspěvku bylo zmíněno, že úprava doručování v daňovém řádu je oproti ZSDP rozhodně přehlednější a komplexnější. Daňový řád se snaží dostát pověsti moderní procesní normy, když i v doručování je kladen důraz na zásady hospodárnosti a součinnosti. To se odráží zejména v úpravě prioritních způsobů doručování a částečné převzetí úpravy doručování ze správního řádu. S příchodem daňového řádu snad odpadnou zmíněné problémy spojené s doručováním zmocněncům. Samozřejmě zůstává zachováno úprava ZSDP po zmíněné novelizaci, která měla za cíl odstranit známé problémy při doručování. Autoři považují za trvale komplikované doručování do nečlenských zemí Evropské unie. Tento problém však nelze přičítat úpravě daňového řádu. Pro takové účely jsou určeny mezinárodní smlouvy, které se ve smyslu ust. § 4 ve spojení s ust. § 5 odst. 1 daňového řádu považují za zákon, který se použije přednostně před daňovým řádem.

Literature:

- KANIOVÁ, L., SCHILLEROVÁ, A. *Správa daní : úplné znění zákona, komentář, judikatura*. Praha : Linde, 2001. 387 s. ISBN 80-8613-129-7.
- KOBÍK, J., ŠPERL, J. *Dokazování v daňovém řízení*. Praha : ASPI Publishing, 2004. 171 s. ISBN 80-8639-594-4.
- KOBÍK, J., ŠPERL, J., RAMBOUSEK, J. *Daňové spory, jejich prevence a řešení*. Praha : ASPI, 2006. 207 s. ISBN: 80-7357-185-4.
- KOBÍK, J. *Správa daní a poplatků s komentářem : komplexní pohled na problémy správy daní*. Praha : ANAG, 2009. 880 s. ISBN 80-7263-528-3.
- KORBEL, F., PRUDÍKOVÁ, D. Změny v systému doručování po 1. červenci 2009, *Právní rozhledy* 17/2009, s. 1.

- MRKÝVKA P. et al. *Finanční právo a finanční správa 2. díl.* Brno : Masarykova univerzita, 2004. 381 s. ISBN 80-210-3579-X.
- VEDRAL, J. *Správní řád, komentář.* Praha : BOVA POLYGON, 2006. 1042 s. ISBN 80-7273-134-3.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27.4.2006, čj. 2 Afs 158/2005. Dostupný z: <www.nssoud.cz>
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14.9.2006, čj. 2 Afs 203/2005-72. Dostupný z: <www.nssoud.cz>
- Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 24.9.2003, sp.zn. 29 Odo 181/2002

Contact – email

61238@mail.muni.cz, michaela.mozdiakova@law.muni.cz