



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Daniely Zemanové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobkyně: **"DAS etwas ANDERE" "Das Beste" Privat s.r.o.**, se sídlem Fráni Šrámka 1303/10, České Budějovice, zastoupené Mgr. Janem Cimbůrkem, advokátem se sídlem Bořetín 73, Kamenice nad Lipou, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Českých Budějovicích**, se sídlem Mánesova 3a, České Budějovice, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 11. 2007, č. j. 6590/07-1500, o exekuci příkázáním pohledávky, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 24. 3. 2010, č. j. 10 Af 4/2010 - 139,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á.**
- II. Žádný z účastníků **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) včas podanou kasační stížností napadá v záhlaví označený rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích (dále jen „krajský soud“), kterým byla zamítnuta její žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 11. 2007, č. j. 6590/07-1500. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání stěžovatelky proti rozhodnutí Finančního úřadu v Českých Budějovicích (dále jen „správce daně“) ze dne 17. 5. 2007, č. j. 157874/07/077940/5491, kterým podle § 76 odst. 6 písm. a) a § 73 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o správě daní a

poplatků“), vydal exekuční příkaz na přikázání pohledávky na peněžní prostředky dlužníka na účtech vedených u bank a spořitelních a úvěrních družstev, jímž přikázal Československé obchodní bance, aby z účtu stěžovatelky v částce 34 200 000 Kč nevyplácela peněžní prostředky, neprováděla na ně započtení a ani jinak s nimi nenakládala.

Stěžovatelka označuje jako důvody kasační stížnosti skutečnosti uvedené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Uvádí, že ačkoli je jí známa nejnovější judikatura Nejvyššího správního soudu (rozsudek ze dne 26. 11. 2009, č. j. 8 Afs 47/2009 - 53) ve věci doručování právníkům osobám, tato dle jejího názoru nedopadá na skutkovou situaci, k níž došlo v předmětné věci, a to že doručovanou písemnost převzala jiná osoba než zaměstnanec právnické osoby. Stěžovatelka namítá, že v předcházejícím řízení předložila k důkazu čestné prohlášení G. H. o tom, že jmenovaná nebyla v rozhodné době zaměstnankyní stěžovatelky, a v této souvislosti upozorňuje na skutečnost, že výklad § 17 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků, který by pojem „*pracovník oprávněný přijímat písemnosti*“ rozšiřoval na jiné osoby než zaměstnance právnické osoby, resp. na jiné zaměstnance právnické osoby než ty, u kterých bylo prokázáno alespoň konkludentní oprávnění přijímat písemnosti, by byl nepřipustně rozšiřující. Stěžovatelka připomíná, že právě za účelem objasnění okolností doručování zajišťovacího příkazu navrhla k důkazu výslech svědkyně G. H., krajský soud však tento důkaz neprovedl a ani v odůvodnění svého rozhodnutí se nevypořádal s argumenty, které stěžovatelka ve prospěch provedení tohoto důkazního návrhu uplatnila. Pod bodem IV. kasační stížnosti pak stěžovatelka s poukazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 4. 2006, č. j. 3 Afs 5/2004 - 63, namítá, že pokud v mezidobí (konkrétně dne 25. 2. 2008) došlo k vydání dodatečných platebních výměrů na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2002, 2003 a 2004, bylo povinností správce daně ukončit exekuci prováděnou na základě zajišťovacího příkazu a zahájit exekuci novou na základě finálních rozhodnutí vydaných v daňovém řízení. Vzhledem k tomu, že finanční orgány nepřistoupily k zastavení exekuce, měl krajský soud napadené rozhodnutí žalovaného i správcem daně vydaný exekuční příkaz z úřední povinnosti zrušit. Ze všech výše uvedených důvodů proto stěžovatelka navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadené rozhodnutí krajského soudu zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný ve svém vyjádření navrhuje kasační stížnost odmítnout. Uvádí, že v té části kasační stížnosti (bod III.), v níž stěžovatelka brojí proti nedostatečnému vypořádání se s neprovedením svědecké výpovědi G. H., je kasační stížnost nepřipustná dle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s., neboť krajský soud se řídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu a dostatečně odůvodnil, proč k provedení navrhované svědecké výpovědi nepřistoupil. Pod bodem IV.

kasační stížnosti pak stěžovatelka vznáší novou, dosud neuplatněnou námitku, v níž poukazuje na závěry obsažené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 4. 2006, č. j. 3 Afs 5/2004 - 63, z nichž dovozuje, že krajský soud měl z úřední povinnosti zrušit žalobou napadené rozhodnutí žalovaného i prvostupňové rozhodnutí správce daně, neboť v mezidobí došlo k vydání dodatečných platebních výměrů na daň, a tedy mělo dojít k zastavení zajišťovací exekuce. Přestože žalovaný považuje i tuto stížní námitku za nepřijatelnou, uvádí, že krajský soud nepochybil, pokud přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného a zákonnost prováděné zajišťovací exekuce, neboť rámec jeho přezkumné činnosti je dán § 75 odst. 1 s. ř. s.

Z obsahu předloženého soudního a správního spisu Nejvyšší správní soud zjistil následující skutečnosti rozhodné pro posouzení důvodnosti kasační stížnosti:

Správce daně vydal dne 5. 4. 2007 pod č. j. 99481/07/077910/5776 zajišťovací příkaz na dosud nestanovenou daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2002, 2003, 2004 a daň z přidané hodnoty za zdaňovací období od 1. 3. 2004 do 31. 12. 2004, kterým stěžovatelce přikázal, aby nejdéle do tří dnů od doručení tohoto příkazu zajistila ve prospěch správce daně daň složením jistoty v celkové výši 34 200 000 Kč. Zajišťovací příkaz byl doručen zástupci stěžovatelky, daňovému poradci J. B., dne 23. 4. 2007 a rovněž stěžovatelce, která jej dle připojené doručky převzala dne 6. 4. 2007 na adrese sídla zapsaného v obchodním rejstříku (B. Němcové 752, České Budějovice). Doručka je opatřena otiskem razítka stěžovatelky a paraťou G. H. jako oprávněného příjemce.

Stěžovatelka s uvedeným zajišťovacím příkazem nesouhlasila a podala proti němu včasné odvolání, které žalovaný rozhodnutím ze dne 16. 5. 2007, č. j. 2902/07-1500, zamítl. Jako nedůvodné žalovaný posoudil veškeré námitky uplatněné stěžovatelkou v odvolání, tj. námitky stran výše a způsobu zajištění dosud nestanovené daně, námitky týkající se důvodů, pro které správce daně pokládal vybrání daní za ohrožené, jakož i nesprávný postup při doručování zajišťovacího příkazu.

Žalobu proti rozhodnutí žalovaného o odvolání proti zajišťovacímu příkazu krajský soud usnesením ze dne 5. 10. 2007, č. j. 10 Ca 125/2007 - 33, odmítl s odůvodněním, že zajišťovací příkaz je rozhodnutím předběžné povahy, které je ze soudního přezkumu vyloučeno.

Vzhledem k tomu, že stěžovatelka ve stanovené třídní lhůtě nesložila jistotu ve výši určené v zajišťovacím příkazu, správce daně vydal dne 17. 5. 2007 exekuční příkaz, č. j. 157874/07/077940/5491, kterým Československé obchodní bance přikázal, aby od okamžiku doručení tohoto exekučního příkazu z bankovních účtů stěžovatelky až do výše částky 34 200 000 Kč nevyplácela peněžní prostředky, neprováděla na ně započtení a ani jinak s nimi nenakládala.

Jako exekuční titul je v odůvodnění rozhodnutí označen shora uvedený zajišťovací příkaz.

Stěžovatelka podala proti exekučnímu příkazu včasné odvolání, v němž namítala, že exekuční příkaz byl vydán na základě nevykonatelného zajišťovacího příkazu. Dále upozornila na skutečnost, že zajišťovací příkaz pozbyl platnosti, neboť žalovaný rozhodoval o odvolání proti zajišťovacímu příkazu, aniž by stěžovatelku vyzval k odstranění vady v podobě chybějící základní náležitosti odvolání podle § 48 odst. 4 písm. f) zákona o správě daní a poplatků.

Žalovaný se s námitkami stěžovatelky neztotožnil a rozhodnutím ze dne 14. 11. 2007, č. j. 6590/07-1500, odvolání jako nedůvodné zamítl. Stěžovatelka napadla rozhodnutí žalovaného žalobou u krajského soudu, v níž shodně jako v podaném odvolání namítala nezákonnost prováděné daňové exekuce a její rozpor s ustanovením § 73 odst. 4 písm. b) zákona o správě daní a poplatků. Mimo jiné uvedla, že správcem daně vydaný zajišťovací příkaz se nestal vykonatelným, neboť, ač jako písemnost určená do vlastních rukou, nebyl stěžovateli řádně doručen. K žalobě stěžovatelka vedle úředních záznamů ze dne 28. 3. 2007 a ze dne 2. 4. 2007, o vyčíslení dosud nestanovené daně z příjmů a daně z přidané hodnoty, připojila také listiny, jimiž zpochybňovala nabytí vykonatelnosti zajišťovacího příkazu. Jmenovitě se jednalo o čestné prohlášení G. H., že zajišťovací příkaz převzala dne 6. 4. 2007 omylem v domnění, že zásilka je adresována společnosti HOFFNUNG s.r.o., a bez toho, že by byla zaměstnankyní, jednatelkou či osobou zmocněnou k přebírání písemností stěžovatelky; a dále o pracovní smlouvu, dle které byla G. H. v rozhodné době zaměstnankyní společnosti HOFFNUNG s.r.o. jako administrativní pracovnice. Spisem byl doložen také úřední záznam ze dne 27. 4. 2007 z jednání správce daně s vedoucí pošty České Budějovice 1, jehož předmětem bylo ověření doručení zajišťovacího příkazu stěžovateli.

Krajský soud nejprve posuzoval zákonnost vydaného rozhodnutí žalovaného v řízení vedeném pod sp. zn. 10 Ca 19/2008 a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná. V odůvodnění rozsudku ze dne 18. 6. 2008, č. j. 10 Ca 19/2008 - 39, krajský soud nepřisvědčil námitkám stěžovatelky, že dotčený zajišťovací příkaz není pro vady v doručování vykonatelný a že z důvodu chybějících náležitostí pozbyl platnosti. Uvedl, že zajišťovací příkaz (jakožto podklad pro vydání exekučního příkazu) je řádně odůvodněn a obsahuje skutečnosti, pro které správce daně dospěl k závěru, že daň, která dosud nebyla stěžovateli dodatečně vyměřena, bude v době splatnosti a vymahatelnosti s ohledem na její výši a majetkové poměry stěžovatelky buď nedobytná, nebo její úhrada bude spojena se značnými obtížemi. Ke kasační stížnosti stěžovatelky bylo uvedené rozhodnutí krajského soudu zrušeno rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 12. 2009, č. j. 9 Afs 74/2008 - 82, a to z důvodu zatížení řízení procesní vadou ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., neboť krajský soud se v napadeném rozhodnutí vůbec nevypořádal s žalobcem

navrhovaným důkazem, spočívajícím ve výsledku svědkyně G. H., tj. tento výslech neprovedl, aniž uvedl pro tento postup důvody.

Krajský soud tak v novém rozhodnutí (nyní napadeném kasační stížností) znovu posoudil důvodnost námitek, které stěžovatelka uplatnila v podané žalobě, a vázán právním názorem vysloveným v rozsudku Nejvyššího správního soudu odstranil vytýkané pochybení a v odůvodnění rozhodnutí se vypořádal s otázkou, proč nepřistoupil k provedení navrhovaného výsledku svědkyně G. H. Krajský soud v této souvislosti připomněl, že z doručky, která je dokladem o doručení uvedené písemnosti, je zřejmé, že zajišťovací příkaz byl doručován na adresu sídla společnosti a G. H., která písemnost od poštovní doručovatelky přijímala, její převzetí potvrdila otiskem razítka společnosti a svým podpisem s vyznačením, že je oprávněným příjemcem. Krajský soud dále upozornil, že jmenovaná pro stěžovatelku v předmětném řízení přebírala také jiné doručované písemnosti, což opět dokládají jí podepsané doručky s vyznačením, že je oprávněným příjemcem. Krajský soud proto tvrzení G. H., učiněné v čestném prohlášení, že zásilku obsahující zajišťovací příkaz převzala omylem, vyhodnotil jako tvrzení účelové a s ohledem na shora uvedené okolnosti dospěl k závěru, že pro posouzení účinnosti doručení nebylo nutné provádět výslech této svědkyně. Krajský soud rovněž konstatoval, že uvedeným postupem stěžovatelka nebyla nijak zkrácena na svých právech, neboť proti zajišťovacímu příkazu podala včasné odvolání, a je tedy zřejmé, že jí byla předmětná zásilka také materiálně doručena. Nadto krajský soud poukázal na skutečnost, že stěžovatelka v daňovém řízení udělila neomezenou plnou moc daňovému poradci J. B., a proto postačovalo doručit zajišťovací příkaz pouze tomuto daňovému poradci; doručení stěžovatelce bylo nadbytečné. Krajský soud tak opětovně nepřisvědčil námitkám stěžovatelky, že dotčený zajišťovací příkaz není pro vady v doručování vykonatelný.

Kasační stížnost je proti napadenému rozsudku, vydanému po předchozím zrušení rozhodnutí krajského soudu Nejvyšším správním soudem, přípustná v plném rozsahu pouze v části nově provedeného odůvodnění krajského soudu, dále může stěžovatel namítat pouze, že se krajský soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu [§ 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s.]. Dle obsahu jsou v kasační stížnosti uplatněny důvody dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s., tj. nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.], dále vada řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech, nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, měl napadené rozhodnutí správního orgánu zrušit [§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.]; namítána je však také nepřezkoumatelnost rozhodnutí krajského soudu spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.].

Rozsahem a důvody kasační stížnosti je Nejvyšší správní soud podle ustanovení § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. vázán.

Nejvyšší správní soud po přezkumu napadeného rozsudku krajského soudu dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Nejvyšší správní soud se přednostně zabýval námitkou stěžovatelky uplatněnou pod bodem IV. kasační stížnosti. Stěžovatelka v ní s poukazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 4. 2006, č. j. 3 Afs 5/2004 - 63, namítá, že pokud v mezidobí (konkrétně dne 25. 2. 2008) došlo k vydání dodatečných platebních výměrů na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2002, 2003 a 2004, bylo povinností správce daně ukončit exekuci prováděnou na základě zajišťovacího příkazu a zahájit exekuci novou na základě finálních rozhodnutí vydaných v daňovém řízení. Vzhledem k tomu, že finanční orgány nepřistoupily k zastavení exekuce, měl krajský soud napadené rozhodnutí žalovaného i správcem daně vydaný exekuční příkaz z úřední povinnosti zrušit.

Nejvyšší správní soud k takto formulované kasační námitce uvádí, že ačkoli ji stěžovatelka poprvé uplatnila až v kasační stížnosti, zdejší soud považoval za nutné se s ní věcně vypořádat, neboť se vztahuje k samotným podmínkám nařízení a vedení tzv. zajišťovací exekuce (tj. exekuce prováděné z titulu zajišťovacího příkazu). Jak bylo uvedeno výše, stěžovatelka v této souvislosti poukázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 4. 2006, č. j. 3 Afs 5/2004 - 63, publikovaný pod č. 1471/2008 Sb. NSS, z něhož ve vztahu k nyní projednávané věci vyplývají následující závěry: *„Zajišťovací příkaz je při splnění podmínek stanovených v § 73 odst. 4 daňového řádu exekučním titulem. V průběhu tzv. zajišťovací exekuce (tedy exekuce prováděné z titulu zajišťovacího příkazu) může dojít typicky k situaci předvídané v § 268 odst. 1 písm. b) o. s. ř. (ve spojení s § 73 odst. 7 daňového řádu), tedy k tomu, že rozhodnutí, které je podkladem výkonu (zajišťovací příkaz) se stalo neúčinným. Ač sice daňový řád s výjimkou uvedenou v § 71 odst. 3 výslovně neřeší otázku délky doby platnosti zajišťovacího příkazu, z podmínek stanovených pro možnost jeho vydání je třeba dojít k jednoznačnému závěru, že okamžikem splatnosti dosud nesplatné nebo nestanovené daně, jejíž úhrada byla zajišťována dle § 71 daňového řádu, zajišťovací příkaz pozbývá platnosti a stává se tak neúčinným ve smyslu § 268 odst. 1 písm. b) o. s. ř. (nutno zdůraznit, že tato skutečnost nemá žádný dopad na posuzování zákonnosti jeho vydání, čili na otázku vzniku jeho účinků a jeho právní existenci). Zajišťovací exekuce proto musí být formálně ukončena, a to zastavením exekučního řízení dle § 27 odst. 1 písm. g) daňového řádu za přiměřeného použití výše uvedeného ustanovení občanského soudního řádu (viz § 73 odst. 7 daňového řádu). Případná následující exekuce na téže dani je již exekucí uhrazovací, kde je exekučním titulem vykonatelné rozhodnutí, jímž byla stanovena daň (platební výměr, dodatečný platební výměr). [...] V případě, kdy je v rámci daňové exekuce exekuční příkaz napaden oprávněným prostředkem a ještě před rozhodnutím o tomto oprávněném prostředku dojde*

k pravomocnému zastavení exekučního řízení, nezbyvá orgánu vyřizujícímu tento opravný prostředek, než opravné řízení také zastavit, neboť odpadl důvod řízení“ [pozn.: zvýraznění doplněno NSS].

Je tedy patrné, že v průběhu tzv. zajišťovací exekuce může dojít k vydání rozhodnutí (např. dodatečného platebního výměru), jímž bude stanovena konečná výše daňové povinnosti. V takovém případě je pak nutno v intencích shora uvedených závěrů zkoumat, zda okamžik splatnosti dosud nesplatné nebo nestanovené daně nastal před rozhodnutím o opravném prostředku (odvolání) proti exekučnímu příkazu vydanému v rámci zajišťovací exekuce, nebo až po tomto rozhodnutí.

Soudy ve správním soudnictví vycházejí při přezkouvání žalobou napadeného rozhodnutí ze skutkového (faktického) a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu posledního stupně (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Bylo-li tedy v souzené věci předmětem soudního přezkumu rozhodnutí žalovaného vydané dne 14. 11. 2007, kterým bylo zamítnuto odvolání stěžovatelky proti exekučnímu příkazu vydanému dne 17. 5. 2007, a dodatečné platební výměry na daň z příjmů právnických osob byly vydány až koncem února roku 2008 (tj. až po rozhodnutí žalovaného o odvolání proti exekučnímu příkazu), krajský soud nepochybil, pokud věcně přezkoumal zákonnost zahájení a vedení zajišťovací exekuce, neboť byl ve svém rozhodování vázán skutkovým a právním stavem, který zde byl v době rozhodnutí žalovaného. V daném případě tak do doby vydání rozhodnutí žalovaného o odvolání proti exekučnímu příkazu nedošlo k naplnění podmínek pro zastavení exekučního řízení a tedy ani k odpadnutí důvodu pro vedení řízení odvolacího ve smyslu závěrů obsažených v rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 4. 2006, č. j. 3 Afs 5/2004 - 63, a takto uplatněná kasační námitka tedy nebyla shledána důvodnou.

Neshledal-li Nejvyšší správní soud v postupu krajského soudu shora namítané pochybení, mohl přistoupit k posouzení důvodnosti kasačních námitek stěžovatelky týkajících se okolností doručení předmětného zajišťovacího příkazu, včetně provedení navrhovaného výsledku svědkyně G. H. a stěžovatelkou zpochybňovaného výkladu § 17 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků.

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval kasační námitkou týkající se neprovedení výsledku svědkyně G. H. Stěžovatelka v ní poukazuje na nedostatečnost odůvodnění krajského soudu a nevypořádání se s argumenty, které uplatnila ve prospěch provedení tohoto důkazního návrhu. Důvodnost takto uplatněné stížní námitky Nejvyšší správní soud posoudil následovně:

Správní soudy jsou při přezkouvání žalobou napadeného rozhodnutí povinny posoudit a zhodnotit, zda správní orgány dostatečně zjistily a objasnily skutkový stav, z něhož při rozhodování vycházely. Dospěje-li soud k závěru, že je

potřebné a účelné, aby sám provedl dokazování směřující ke zjištění skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, pak provede dokazování podle zásad uvedených v § 52 s. ř. s., případně za přiměřeného použití příslušných ustanovení občanského soudního řádu (§ 64 s. ř. s.), a to zásadně při jednání. Soud není vázán důkazními návrhy účastníků a pouze on rozhoduje o tom, které z navržených důkazů provede a které nikoli. Proto neshledá-li krajský soud návrh na provedení dokazování důvodným, je povinen důvody, které jej k tomuto závěru vedly, vyjádřit v odůvodnění svého rozhodnutí.

Z obsahu předloženého soudního spisu Nejvyšší správní soud ověřil, že stěžovatelka v podané žalobě v souvislosti se zpochybněním řádného doručení zajišťovacího příkazu navrhla jako důkaz výslech svědkyně G. H. V prvně vydaném rozhodnutí se krajský soud uvedeným důkazním návrhem vůbec nezabýval a ani v odůvodnění nesdělil, proč navrhovaný důkaz neprovedl. V důsledku této vady řízení Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu zrušil a věc vrátil krajskému soudu k napravení tohoto nedostatku.

Krajský soud v dalším řízení opětovně nevyhověl návrhu na provedení důkazu výslechem jmenované svědkyně a důvody, které jej k tomuto závěru vedly, již srozumitelně vyjádřil v odůvodnění svého rozhodnutí. Z rozhodnutí je patrné, jakými úvahami se krajský soud při svém rozhodování řídil a které konkrétní skutečnosti jej vedly k vyslovení závěrů o neprovedení tohoto důkazního návrhu. Krajský soud tak dle názoru zdejšího soudu bezezbytku dostal své povinnosti, k níž byl zavázán předcházejícím rozhodnutím Nejvyššího správního soudu, neboť se v odůvodnění rozhodnutí přezkoumatelným způsobem vyjádřil k tomu, proč výslech svědkyně G. H. neprovedl. K vlastním důvodům, pro které krajský soud nepřistoupil k provedení navrhované svědecké výpovědi, Nejvyšší správní soud uvádí, že stejně jako krajský soud i on vyhodnotil provedení tohoto důkazu jako nadbytečné, neboť okolnosti, které měly být předmětem dokazování, tj. okolnosti vztahující se k přebírání doručovaných písemností v sídle stěžovatelky, byly náležitě objasněny obsahem předloženého správního spisu a zejména zjevně nemohly mít žádný vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé (k tomu viz dále).

Krajský soud v této souvislosti v odůvodnění svého rozhodnutí konstatoval, že stěžovatelka dne 7. 3. 2007 udělila plnou moc J. B., daňovému poradci, a to „*k zastupování společnosti při veškerých úkonech týkajících se:*

- *daně z příjmů právnických osob (kromě podávání přiznání)*
- *daně z přidané hodnoty (kromě podávání přiznání)*
- *nahlížení do celého spisu*

před FÚ a FŘ v Českých Budějovicích.“ Tuto plnou moc krajský soud vyhodnotil jako plnou moc neomezenou, z čehož zároveň dovodil, že má-li zástupce neomezenou plnou moc pro celé daňové řízení, doručuje se písemnost výlučně tomuto zástupci daňového subjektu. Povinností správce daně tak bylo předmětný zajišťovací příkaz doručit pouze daňovému poradci a doručení stěžovatelce bylo nadbytečné.

Nejvyšší správní soud se ve své judikatuře posuzováním forem zastoupení na základě plné moci opakovaně zabýval. V řadě svých rozhodnutí vyložil, že zákon o správě daní a poplatků rozlišuje dvě formy zastoupení na základě plné moci, a to plné moci neomezené a plné moci omezené (§ 10 odst. 3 a § 17 odst. 7 tohoto zákona). Podle § 10 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků platí, že daňový subjekt, jeho zákonný zástupce nebo ustanovený zástupce se může dát zastupovat zástupcem, jehož si zvolí. Zástupce jedná v rozsahu plné moci udělené písemně nebo ústně do protokolu. Není-li rozsah zmocnění vymezen nebo není-li vymezen přesně (specifikací konkrétních úkonů, které je zmocněnec oprávněn vykonávat), je tato plná moc pro daňové řízení neomezená (k tomu srovnej např. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 6. 2007, č. j. 1 Afs 39/2006 - 79, publikované pod č. 1353/2007 Sb. NSS).

Krajský soud tedy nepochybil, pokud stěžovatelkou udělenou plnou moc, již byl zástupce (daňový poradce J. B.) zmocněn k veškerým úkonům s výjimkou podávání daňových přiznání, považoval za plnou moc neomezenou, což je v souladu nejen se závěry obsaženými ve shora citovaném usnesení rozšířeného senátu ze dne 12. 6. 2007, č. j. 1 Afs 39/2006 - 79, publikovaném pod č. 1353/2007 Sb. NSS, ale také se závěry obsaženými v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 4. 2007, č. j. 8 Afs 160/2005 - 99, dostupném na www.nssoud.cz, podle kterého *„plnou moc, již je zástupce zmocněn ke všem úkonům podle § 10 odst. 3 d. ř., s výjimkou podávání daňových přiznání a hlášení a s výjimkou podávání mimořádných opravných prostředků, je nutno posuzovat jako plnou moc neomezenou.“*

Lze proto přisvědčit krajskému soudu, že v případě udělení neomezené plné moci postačuje dle zákona o správě daní a poplatků (§ 17 odst. 7) doručovat písemnosti toliko k rukám zplnomocněného zástupce stěžovatelky.

Přesto však dle názoru Nejvyššího správního soudu nelze označit za pochybení ze strany správce daně, pokud zajišťovací příkaz doručoval kromě zástupce též stěžovatelce. Je však nutno konstatovat, že se nejednalo o zákonem stanovenou povinnost a podmínku řádného doručení zajišťovacího příkazu, ale spíše o snahu zvýšit pravděpodobnost, že stěžovatelka, bude o povinnosti složit jistotu v požadované výši včas informována. Zajišťovací příkaz může významně a trvale zasáhnout do práv daňového subjektu. Pokud daňový subjekt ve lhůtě tří dnů od doručení zajišťovacího příkazu nezajistí ve prospěch správce daně daň složením jistoty (zde v celkové výši 34 200 000 Kč), stává se zajišťovací příkaz vykonatelným exekučním titulem a správce daně může na jeho základě přistoupit k výkonu rozhodnutí dle § 73 zákona o správě daní a poplatků. Vzhledem k charakteru takto ukládané povinnosti a velmi krátké lhůtě k jejímu splnění tak nelze správci daně vytýkat paralelní doručování stěžovatelce. Je nepochybné, že stěžovatelka nebyla uvedeným postupem správce daně nijak zkrácena na svých právech. Stěžovatelka však v podané žalobě a následně i v kasační stížnosti zpochybnila vykonatelnost

zajišťovacího příkazu právě v důsledku jí uskutečněného doručení, které nepovažovala za účinné.

Stěžovatelka v předcházejícím řízení namítala, že zajišťovací příkaz jí nebyl řádně doručen, neboť jej jako písemnost určenou do vlastních rukou převzala dne 6. 4. 2007 G. H., která není zaměstnancem ani jednatelkou stěžovatelky a která není oprávněna jednat za stěžovatelku ani na základě jiného pověření. V této souvislosti stěžovatelka v kasační stížnosti poukázala na skutečnost, že výklad § 17 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků v části věty první „*pracovník oprávněný přijímat písemnosti*“, který by tento pojem rozšiřoval na jiné osoby než zaměstnance právnické osoby a jiné zaměstnance právnické osoby než ty, u kterých by bylo prokázáno alespoň konkludentní oprávnění přijímat písemnosti, by byl nepřipustně rozšiřující.

Nejvyšší správní soud k této námitce podotýká, že vzhledem k udělení neomezené plné moci zástupci, kterému byl zajišťovací příkaz bez pochybností účinně doručen, nemohl mít již způsob doručování zajišťovacího příkazu stěžovatelce žádný vliv na účinnost jeho doručení. Jestliže se krajský soud v odůvodnění napadeného rozhodnutí okolnostmi přebírání písemností pro stěžovatelku G. H. zabýval, i přes vyslovený závěr, že zajišťovací příkaz byl účinně doručen k rukám zástupce stěžovatelky, pak je tato část odůvodnění nadbytečná. Napadené rozhodnutí je však i přesto zcela srozumitelné, neboť závěr ohledně neomezené plné moci a z toho vyplývající povinnosti doručovat pouze zástupci je zde jasně vyjádřen. Vložení nadbytečné argumentace do odůvodnění tedy nemá žádný vliv na přezkoumatelnost a zákonnost napadeného rozhodnutí.

Nejvyšší správní soud se na základě výše uvedených důvodů nezabýval stížními body směřujícími proti nadbytečným částem odůvodnění krajského soudu. Nad rámec rozhodnutí lze uvést, že stěžovatelka v kasační stížnosti nenamítala, že by neměla možnost se s obsahem předmětné písemnosti (zde zajišťovacího příkazu) seznámit. Nenamítala tedy popření samotného účelu doručení v materiálním slova smyslu, když setrvala toliko na tvrzených formálních vadách při doručení písemnosti. Nejvyšší správní soud se přitom k obecným východiskům, k nimž je nutno přihlížet při interpretaci i aplikaci norem, upravujících doručování úředních písemností (ať již v řízeních soudních, správních, tak i daňových) podrobně vyjádřil např. v rozhodnutí ze dne 6. 2. 2008, č. j. 1 Afs 89/2007 - 35, dostupném na www.nssoud.cz, v němž zdůraznil, že orgány aplikující právo, mezi nimiž zauímají dominantní pozici nezávislé soudy, musí při své činnosti postupovat tak, aby interpretační a aplikační právní problémy řešily s maximální mírou racionality. Jakkoli je totiž institut doručování v právním řádu značně významný a má celou řadu konkrétních právních dopadů, nelze přehlížet fakt, že svou podstatou se jedná o komunikační prostředek, který slouží k seznámení účastníků konkrétního řízení s určitými úkony, provedenými orgány veřejné moci. V rozhodnutí ze dne 6. 3. 2009, č. j. 1 Afs 148/2008 - 73, dostupném na www.nssoud.cz, pak Nejvyšší

správní soud navázal na shora uvedené rozhodnutí a vyslovil závěr, že „*je-li adresát s obsahem písemnosti obeznámen, potom otázka, zda bylo doručení vykonáno předepsaným způsobem, nemá význam. Nedodržení formy tedy samo o sobě neznamená, že se doručení musí zopakovat, rozhodující je, zda se daná písemnost dostala do rukou adresáta.*“

Nejvyšší správní soud dále v této souvislosti podotýká, že přístup stěžovatelky, zpochybňující výše aprobovaný způsob doručení písemnosti toliko v jediném z několika uvedených případů, vykazuje znaky účelovosti jednání, které nemůže požívat právní ochrany. Pomine-li zdejší soud tu skutečnost, že s ohledem na charakter zastoupení v souzené věci dle zákona o správě daní a poplatků zcela postačovalo, že předmětná písemnost byla doručována pouze k rukám zplnomocněného zástupce, nelze jistě přehlédnout, že pokud na straně stěžovatelky existovaly pochybnosti ohledně způsobu doručování jí určených písemností, nepochybně mohla hned v prvním případě na vzniklou situaci reagovat, vstoupit do kontaktu s poštovní doručovatelkou a zjednat v tomto směru nápravu. K takovému kroku však stěžovatelka v předcházejícím řízení nepřistoupila a až následně se pokusila o zpochybnění jí doručovaného zajišťovacího příkazu.

S ohledem na veškeré výše uvedené skutečnosti tak je možno uzavřít, že Nejvyšší správní soud nezjistil naplnění žádného z důvodů kasační stížností uplatňovaných stěžovatelkou, sám neshledal ani jiné vady uvedené v ustanovení § 109 odst. 3 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti, a proto kasační stížnost podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.

Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého stěžovatelka, která neměla v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení ze zákona a žalovanému správnímu orgánu žádné náklady řízení nevznikly.

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

V Brně dne 2. září 2010

Mgr. Daniela Zemanová
předsedkyně senátu