

ČESKÁ REPUBLIKA

# ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Karla Šimky a soudkyň Mgr. Evy Šonkové a JUDr. Miluše Doškové v právní věci žalobkyně: **EDHESSA s. r. o.,** se sídlem Biskoupky 33, Ivančice, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 9. 2016, č. j. 40300/16/5300-21443-708158, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 8. 3. 2018, č. j. 22 Af 95/2016 – 48,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovaný **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalobkyni **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

## Odůvodnění:

### I. Relevantní aspekty věci a dosavadního průběhu řízení

[1] Platebním výměrem ze dne 30. 11. 2011, č. j. 240670/11/390912802666 (dále jen „platební výměr“), vyměřil Finanční úřad Ostrava III (dále jen „správce daně“) podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty a podle § 147, § 139 odst. 1 a § 90 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“) žalobkyni daň z přidané hodnoty za 4. čtvrtletí 2007 ve výši 4 001 868 Kč.

[2] Rozhodnutím ze dne 2. 7. 2012, č. j. 2830/12-1501-800297 zamítlo Finanční ředitelství v Ostravě odvolání žalobkyně a platební výměr potvrdilo (dále jen „rozhodnutí o odvolání“).

[3] Dne 8. 9. 2012 podala žalobkyně proti rozhodnutí o odvolání žalobu, o které rozhodl Krajský soud v Ostravě (dále jen „krajský soud“) rozsudkem ze dne 12. 6. 2014, č. j. 22 Af 103/2012 - 39, který nabyl právní moci dne 10. 7. 2014, o zrušení rozhodnutí o odvolání a vrácení věci k dalšímu řízení.

[4] Dne 1. 1. 2013 nabyl účinnosti zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, v důsledku čehož se věcně a místně příslušným správcem daně žalobkyně stal Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj, na něhož přešly kompetence výkonu správy daní z Finančního úřadu Ostrava III. Ke stejnému dni přešla i příslušnost Finančního ředitelství v Ostravě jakožto orgánu rozhodujícího o odvoláních na Odvolací finanční ředitelství, jež se v právě projednávané věci stalo procesním nástupcem ve smyslu § 69 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[5] Dne 16. 7. 2014 podal žalovaný proti tomuto rozsudku krajského soudu kasační stížnost, o které rozhodl Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 25. 9. 2014, č. j. 4 Afs 142/2014 - 22 tak, že rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[6] Rozsudkem ze dne 17. 3. 2016, č. j. 22 Af 103/2012 - 89, který nabyl právní moci dne 15. 4. 2016, rozhodl krajský soud o opětovném zrušení rozhodnutí o odvolání a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení, neboť se v předcházejícím daňovém řízení žalovanému sice nepodařilo prokázat doručení platebního výměru žalobkyni do 31. 12. 2011, tj. do uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně, avšak nebylo vyloučeno, aby tak žalovaný učinil dodatečně jiným způsobem předvídaným v § 51 odst. 3 daňového řádu, a to například svědeckou výpovědí doručovatele.

[7] Dne 10. 5. 2016 doručila JUDr. Kateřina Tomková, prokuristka žalobkyně jednající za žalobkyni (dále jen „prokuristka“), žalovanému doplnění odvolání proti platebnímu výměru, ve kterém uvedla, že žalobkyně nemá statutárního zástupce a že její pozice prokuristky neumožňuje přístup do datových schránek žalované, přičemž požádala žalovaného, aby nadále doručoval výhradně „*do její datové schránky: i2qye2*“. Toto doplnění odvolání učinil žalovaný součástí správního spisu v právě projednávané věci.

[8] Dne 20. 6. 2016 bylo do datové schránky žalobkyně dodáno vyrozumění o výslechu svědka – poštovní doručovatelky. Prokuristce toto vyrozumění nijak doručováno nebylo.

[9] Dne 27. 6. 2016 bylo z datové schránky prokuristky s identifikátorem „rc2dvzp“ odesláno žalovanému podání obsahující mj. žádost o sdělení, zda již byl zjištěn relevantní důkaz ohledně prokázání doručení platebního výměru jiným způsobem, jenž je předmětem odvolání, jelikož ve věci doposud nezaznamenala vůči žalobkyni žádnou aktivitu ze strany žalovaného (např. předvolání ke svědecké výpovědi), jež by směřovala k objasnění této skutečnosti. Dále požádala o sdělení, jaké kroky žalovaný ve věci učinil či ještě hodlá učinit. Tuto žádost učinil žalovaný rovněž součástí správního spisu.

[10] Dne 1. 7. 2016 žalovaný provedl důkaz výslechem svědkyně ohledně okolností a způsobu doručení poštovní zásilky obsahující platební výměr žalobkyni, přičemž za žalobkyni se nikdo nedostavil.

[11] Dne 28. 7. 2016 bylo do datové schránky žalobkyně dodáno seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se k podkladům rozhodnutí v rámci odvolacího řízení. Tyto úkony žalovaného však rovněž nebyly nijak doručovány prokuristce.

[12] Dne 15. 9. 2016 vydal žalovaný rozhodnutí č. j. 40300/16/5300-21443-708158 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kde změnil platební výměr toliko v části týkající se splatnosti vyměřené daně a bankovního spojení. Ostatní části výroku ponechal beze změny. Ohledně doručování písemností do datové schránky prokuristky žalobkyně žalovaný uvedl, že ze zákonné úpravy doručování v daňovém řízení je zřejmé, že i když za daňový subjekt při správě daní jedná prokurista, doručuje se daňovému subjektu; prokurista si tedy nemůže vymínit, aby bylo doručováno do jeho datové schránky. Nadto žalovaný uvedl, že prokuristkou sdělený identifikátor datové schránky i2qye2 neodpovídá žádné datové schránce, neboť musí mít sedm znaků. Požadavek prokuristky není akceptovatelný.

[13] Dne 3. 10. 2016 doručila prokuristka žalovanému přípis, ve kterém ho mj. požádala, aby veškerá rozhodnutí ve věci byla doručována „*do datové schránky: rc2dvzp*“.

[14] Dne 6. 10. 2016 doručila prokuristka žalovanému přípis, ve kterém ho opětovně žádala o doručování do datové schránky prokuristky a v případě doručování prostřednictvím pošty na adresu prokuristky.

[15] Dne 27. 10. 2016 se prokuristka dostavila k žalovanému za účelem nahlédnutí do daňového spisu a byly jí předány kopie napadeného rozhodnutí a soupisu spisu.

[16] Dne 7. 11. 2016 podala žalobkyně proti napadenému rozhodnutí žalobu. O žalobě rozhodl krajský soud v záhlaví označeným rozsudkem (dále jen „napadený rozsudek“), který nabyl právní moci dne 6. 4. 2018, tak, že napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

[17] Ohledně žalobní námitky, že lhůta pro stanovení daně již byla prekludovaná, dospěl krajský soud po podrobném propočtu jejího běhu k závěru, že tomu tak není a že v době vydání napadeného rozhodnutí zbývalo do konce prekluzívní lhůty ještě 328 dní.

[18] Důvodem pro zrušení napadeného rozhodnutí bylo posouzení žalovaným provedeného doručování vyrozumění o výslechu svědka – poštovní doručovatelky. Krajský soud v této právní otázce dospěl k závěru, že za situace, kdy žalobkyně měla zpřístupněnou datovou schránku, byl sice žalovaný podle § 42 daňového řádu povinen doručovat jí do datové schránky, avšak pokud žalobkyně v době doručování oznámení o výslechu svědka neměla ani statutární orgán, ani jinou osobu pověřenou přístupem do její datové schránky, a oznámila-li tyto skutečnosti žalovanému prokuristka, která je

oprávněna jednat jménem žalobkyně, nastala situace, kdy doručování žalobkyni elektronicky *nebylo možné*. Žalobkyně se tedy s obsahem doručované písemnosti seznámit nemohla, když zde nebyla žádná osoba, která by do datové schránky, a tím k dodané písemnosti měla přístup. Přitom je dle krajského soudu smyslem doručování „*umožnit daňovému subjektu seznámit se s písemností, kterou mu správce daně posílá, resp. s vůlí správce daně v této písemnosti zachycené*“. Za takové situace byl žalovaný povinen vyrozumění doručit žalobkyni některým ze způsobů uvedených v § 39 odst. 2 daňového řádu.

[19] Na uvedeném nic nemění, že prokuristka uvedla ve své žádosti o doručování zjevně chybný identifikátor datové schránky. Žalovanému nic nebránilo, aby žádosti prokuristky vyšel vstříc a vyrozumění doručil i elektronicky prokuristce, poté, co si správné číslo datové schránky zjistil, popř. smysl žádosti s prokuristkou vyjasnil; takový postup by byl v souladu se zásadou dobré správy a spolupráce, vyplývající z § 6 odst. 2 a 3 daňového řádu.

[20] Jelikož žalovaný nedoručil žalobkyni vyrozumění o konání výslechu svědka způsobem podle § 39 odst. 2 daňového řádu, zatížil svým postupem řízení o odvolání vadou, v důsledku níž bylo žalobkyni znemožněno účastnit se výslechu svědka a klást mu otázky podle § 96 odst. 5 daňového řádu. Výslech svědka byl přitom ve věci stěžejní, neboť od jeho výsledku se odvíjí posouzení uplynutí lhůty pro vyměření daně.

## II. Kasační stížnost a vyjádření žalobkyně

[21] Proti napadenému rozsudku podal žalovaný (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., neboť má za to, že je nezákonný. Stěžovatel se domáhá toho, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc krajskému soudu vrátil k dalšímu řízení.

[22] Stěžovatel považuje za nesprávný závěr krajského soudu týkající se doručování do datové schránky žalobkyně. Pokud měla žalobkyně zřízenu datovou schránku, byl stěžovatel podle § 42 daňového řádu povinen do ní doručovat, neboť daňový řád předpokládá jako zásadní způsob doručování právě doručování elektronicky. Stěžovatel nesouhlasí s názorem soudu, že by nebylo možné do datové schránky žalobkyně doručovat z toho důvodu, že žalobkyně neměla v době doručování vyrozumění o výslechu svědka – poštovní doručovatelky statutární orgán, a ani nebyla pověřena jiná osoba přístupem do datové schránky. Stěžovatel namítá, že tyto okolnosti nemohou být podřazeny pod předpoklady podle § 39 odst. 2 daňového řádu. Za takové situace nelze doručovat jiným zákonem předvídaným způsobem, např. provozovatelem poštovních služeb, jak uvádí soud.

[23] V § 198 zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech je obsažena úprava postupu pro ustanovení nového jednatele (statutárního orgánu). Ačkoli stále existovali společníci, kteří měli zajistit ustanovení nového jednatele, nedošlo k tomu, a takováto situace nemůže být stěžovateli dávána k tíži. S ohledem na materiální výklad právní úpravy lze označit tuto situaci tak, že adresát písemnost odmítá převzít a jeho postup vykazuje určité znaky obstrukčního jednání. Takovéto jednání je ve standardním případě považováno za jednání odporující zásadě součinnosti a je sankcionováno následkem v podobě právní fikce doručení v důsledku odepření převzetí.

[24] Stěžovatel nesouhlasí ani s názorem soudu, že mu nic nebránilo, aby vyrozumění doručil i elektronicky prokuristce. Takový způsob doručování daňový řád přímo vylučuje, jelikož se doručuje přímo právnické osobě nebo zástupci, a to v rozsahu jeho oprávnění k zastupování (§ 41 odst. 1 daňového řádu). Prokuristka nemá postavení zástupce a nejedná z pozice zmocněnce, ale jde o jednání právnické osoby samotné. Pokud souhlasila s udělením prokury, měla od statutárního orgánu žalobkyně požadovat, aby jí byl zajištěn přístup do datové schránky. Dle § 45 odst. 2 daňového řádu může právnická osoba požádat správce daně o doručování na jinou adresu v České republice, což však není případ žalobkyně, která má zřízenu datovou schránku.

[25] Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti předně uvedla, že možnost stanovení daně již byla prekludována. Odkaz stěžovatele na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2012, č. j. 9 Afs 72/2011-218, je pro posouzení věci nepřiléhavý, neboť zde posuzovaná soudní řízení správní, jejichž zahájení stavělo objektivní lhůtu pro stanovení daně dle § 41 s. ř. s. (jehož účinnost zanikla ke dni 1. 1. 2011), byla zahájena dlouho před účinnosti daňového řádu.

[26] S obsáhlým odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2012, č. j. 9 Afs 72/2011 - 218, zejména na pasáž, podle níž „*je nutno vyložit přechodné ustanovení tak, že v souladu s větou třetí shora citovaného přechodného ustanovení se účinky soudního řízení zahájeného před účinností daňového řádu posuzují podle dosavadních předpisů, tj. včetně ustanovení § 41 s. ř. s.*“, pak žalobkyně dovozuje, že zde uvedený výklad nepřipouští jiný závěr, než že podání správních žalob v právě projednávané věci již stavění prekluzivní objektivní lhůty pro stanovení daně za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2007 nezpůsobilo a tato prekluzivní lhůta pro stanovení daně platebním výměrem již definitivně uplynula. Doplnila ještě poukaz na závěr obsažený v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 2. 2018, č. j. 2 Afs 239/2017 - 29, že nepřekročitelná desetiletá hranice představuje pojistku proti nepřiměřenému (opakovanému) prodlužování lhůty pro stanovení daně, jakož i na judikaturu Ústavního soudu o roli prekluze v podmínkách právního státu a jeho úvahy v jiné věci týkající se daňových povinností žalobkyně.

[27] Ve vztahu ke stěžovatelově argumentaci ohledně nemožnosti doručování do prokuristkou označené datové schránky žalobkyně poukazuje na to, že jí ze strany stěžovatele bylo doručeno sdělení ze dne 24. 10. 2016, č. j. 46781/16/5300-21143-708158 do požadované datové schránky. O nepřípustnosti požadovaného způsobu doručování tedy nemůže být ani řeči, jestliže jej vůči ní aplikoval sám stěžovatel.

[28] Námitky stěžovatele směřující do právního stavu žalobkyně (existence jejích orgánů oprávněných k přístupu do datové schránky) se týkají stavu, který nastal až po vydání napadeného rozhodnutí. Správní soudy by se tedy těmito námitkami neměly zabývat. Argumentaci stěžovatele o aktivní nesoučinnosti při doručování oznámení o výslechu svědka považuje žalobkyně za spekulace, přičemž odkázala na svůj postoj uvedený již v žalobě proti napadenému rozhodnutí, podle něhož se o tuto spolupráci snažila vším myslitelným způsobem, avšak byla se svými návrhy stěžovatelem zcela oslyšena. Žalobkyně se ztotožnila se závěrem krajského soudu, že to byl právě stěžovatel, respektive

správce daně prvního stupně, kdo svou „aktivní“ nesoučinností při doručování písemností porušil základní zásady daňového řízení vyplývající z § 6 odst. 2 a 3 daňového řádu.

## III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[29] Kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu ustanovení § 102 s. ř. s. přípustná. Za stěžovatele v souladu s ustanovením § 105 odst. 2 s. ř. s. jedná zaměstnanec s vysokoškolským právnickým vzděláním, které je vyžadováno pro výkon advokacie.

[30] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3 věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 4 věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2 věty první s. ř. s.

[31] Kasační stížnost není důvodná.

### *III. a) K prekluzi práva stanovit daň*

[32] Prekluzí se zabýval krajský soud v napadeném rozsudku jako prvním ze žalobních bodů. Dospěl přitom s odkazem na přechodné ustanovení § 264 odst. 4, § 147 a jednotlivých ustanovení § 148 daňového řádu a dále s odkazem na § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „ZSDP“) k závěru, že v právě řešeném případě právo stanovit daň prekludováno nebylo. Proti tomuto závěru pochopitelně stěžovatel v kasační stížnosti nijak nebrojí. Brojí proti němu však žalobkyně ve svém vyjádření ke kasační stížnosti.

[33] Otázka prekluze práva stanovit daň je skutečností, ke které je třeba přihlédnout z úřední povinnosti i v rámci soudního přezkumu (viz nález Ústavního soudu ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07). Běh a délku lhůty pro vyměření daně v současnosti upravuje daňový řád účinný od 1. 1. 2011, kterým byla zrušena původní úprava obsažená v zákoně o správě daní a poplatků. Podle § 264 odst. 4 daňového řádu se běh a délka lhůty pro vyměření daní, která započala podle dosavadních právních předpisů a neskončila do dne nabytí účinnosti daňového řádu, posuzuje ode dne nabytí účinnosti daňového řádu podle jeho ustanovení upravujících lhůtu pro stanovení daně (tj. § 148 daňového řádu). Přitom zůstává zachován okamžik počátku běhu lhůty určený podle dosavadních právních předpisů. Subjektivní prekluzivní lhůtu pro vyměření daně v délce tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost (nebo tří let od vzniku daňové povinnosti u těch daní, které nemají zdaňovací období), stanovoval § 47 odst. 1 ZSDP. Tato lhůta se podle odst. 2 citovaného ustanovení přerušila v případě, že byl před jejím uplynutím učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení a počala znovu běžet od konce roku, v němž byl daňový subjekt o takovém úkonu zpraven. Tento odstavec také stanovil objektivní prekluzivní lhůtu k vyměření a doměření daně, a to v délce deseti let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení (nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde byla povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat).

[34] Pokud jde o subjektivní prekluzivní lhůtu, ze správních spisů vyplývá a v právě projednávané věci je nesporné, že výzvou tehdejšího správce daně ze dne 22. 2. 2008 došlo k přerušení dosavadní lhůty pro stanovení daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2007, přičemž tato podle § 47 ZSDP běžela znovu od 31. 12. 2008 do 31. 12. 2011. Nová tříletá subjektivní prekluzivní lhůta pro vyměření daní tedy měla uplynout již za účinnosti daňového řádu. Dne 12. 12. 2011 byl žalobkyni doručen platební výměr, pročež podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu byla subjektivní prekluzivní lhůta prodloužena do 31. 12. 2012. K jejímu dalšímu prodloužení došlo oznámením rozhodnutí o odvolání žalobkyně ze dne 2. 7. 2012, č. j. 2830/12-1501-800297 ze strany tehdejšího správce daně, a to do 31. 12. 2013.

[35] Dne 8. 9. 2012 se však běh subjektivní prekluzivní lhůty stavěl v důsledku podání správní žaloby proti rozhodnutí o odvolání ze dne 2. 7. 2012, č. j. 2830/12-1501-800297, a to (s výhradou šesti dní mezi nabytím právní moci rozsudku krajského soudu ze dne 12. 6. 2014, č. j. 22 Af 103/2012 - 39 a následným podáním kasační stížnosti proti tomuto rozsudku, kdy nebylo vedeno žádné řízení před soudem ve správním soudnictví) až do dne 15. 4. 2016, kdy nabyl právní moci rozsudek krajského soudu ze dne 17. 3. 2016, č. j. 22 Af 103/2012 - 89. Do jejího uplynutí tedy zbývalo 474 dní. Zrušení rozhodnutí o odvolání přitom na běh lhůty nemělo žádný vliv, neboť „[z]*ruší-li soud ve správním soudnictví takové rozhodnutí o odvolání, jehož oznámením předtím došlo k prodloužení lhůty pro stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu, a vrátí-li soud věc odvolacímu orgánu k dalšímu řízení, zůstávají účinky oznámení zrušeného rozhodnutí o odvolání týkající se lhůty pro stanovení daně i nadále zachovány*“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 2. 2018, č. j. 2 Afs 239/2017 – 29).

[36] Napadené rozhodnutí vydal stěžovatel dne 16. 9. 2016 a nabylo právní moci dne 26. 9. 2016, tedy 164. den zbývajícího běhu lhůty. V okamžiku vydání napadeného rozhodnutí tedy nedošlo k uběhnutí subjektivní prekluzivní lhůty. Pro úplnost je třeba dodat, že k uběhnutí subjektivní prekluzivní lhůty nedošlo ani v období do vydání, resp. nabytí právní moci napadeného rozsudku, který napadené rozhodnutí ruší a věc vrací žalovanému k dalšímu řízení, v jehož dalším běhu může dojít k pravomocnému stanovené daně.

[37] Pokud jde o objektivní desetiletou prekluzivní lhůtu, ta v souladu s § 47 odst. 2 ZSDP započala běžet dne 31. 12. 2007. I pro tuto lhůtu podle § 264 odst. 4 daňového řádu platí, že se ode dne nabytí účinnosti daňového řádu posuzuje podle jeho ustanovení upravujících lhůtu pro stanovení daně, přičemž okamžik počátku běhu lhůty určený podle dosavadních právních předpisů zůstává zachován. Objektivní prekluzivní lhůtu upravuje § 148 odst. 5 daňového řádu. Toto ustanovení lze vzhledem k jeho hmotněprávní povaze aplikovat pouze na prekluzivní lhůty, které započaly běžet za účinnosti daňového řádu, tj. od 1. 1. 2011. Objektivní prekluzivní lhůtu, která započala běžet před 1. 1. 2011 tak, jako v projednávané věci, je pak nutno posuzovat podle dosavadních právních předpisů, tzn. včetně § 41 s. ř. s., jehož působnost ve věcech daní zanikla až s účinností daňového řádu. Proto je třeba vycházet z předpokladu, že i v projednávané věci je běh prekluzivní lhůty po dobu soudních řízení stavěn (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2012, č. j. 9 Afs 72/2011 – 218, z něhož žalobkyně mylně dovozovala opačný závěr, a rovněž

rozsudek ze dne 21. 3. 2018, č. j. 3 Afs 36/2017 - 85, řešící situaci identickou, pokud jde o běh objektivní prekluzivní lhůty).

[38] Objektivní prekluzivní lhůta tedy byla v projednávané věci v rámci prvního soudního přezkumu stavěna od podání předchozí žaloby dne 8. 9. 2012 do dne 10. 7. 2014 a od podání předchozí kasační stížnosti dne 16. 7. 2014 do dne 15. 4. 2016. V rámci nynějšího soudního přezkumu je objektivní prekluzivní lhůta stavěna od podání žaloby dne 7. 11. 2016 do dne 6. 4. 2018 a od podání kasační stížnosti dne 16. 4. 2018 do dne nabytí právní moci tohoto rozsudku.

[39] Desetiletá objektivní prekluzivní lhůta započala dne 31. 12. 2007, avšak vzhledem ke skutečnosti, že byla stavěna úhrnem na dobu více než 5 let, je nepochybné, že neuplynula ani ke dni nabytí právní moci napadeného rozhodnutí, ani ke dni nabytí právní moci napadeného rozsudku, ani ke dni zahájení tohoto řízení o kasační stížnosti.

[40] K polemice žalobkyně ohledně dopadu § 264 odst. 4 věty třetí daňového řádu na nyní projednávanou věc Nejvyšší správní soud uvádí, že tato se vztahuje na skutečnosti nově zakládající stavění běhu lhůty pro stanovení daně dle daňového řádu. Vzhledem k tomu, že v projednávaném případě byly lhůty stavěny z důvodu řízení před soudy, přičemž tento důvod byl zakotven již v původní zákonné úpravě (§ 41 s. ř. s.), nejedná se o právní skutečnost, která stavění běhu lhůty umožňuje nově, tzn. teprve na základě daňového řádu. Tato třetí věta § 264 odst. 4 daňového řádu tak na nyní projednávanou věc nedopadá.

[41] Nejvyšší správní soud tedy ve shodě s krajským soudem konstatuje, že k prekluzi práva na vyměření daně nedošlo.

### *III. b) K doručování do datové schránky žalobkyně*

[42] Krajský soud v napadeném rozsudku dospěl k závěru, že stěžovatel zatížil další průběh řízení o odvolání po vrácení věci rozsudkem krajského soudu vadou, která mohla mít za následek nezákonnost napadeného rozhodnutí, neboť jeho postupem bylo znemožněno žalobkyni účastnit se výslechu svědka a klást mu otázky. Takováto vada vyvěrá z dílčího závěru krajského soudu, že do datové schránky žalobkyně nebylo možné doručovat, jelikož neexistovala žádná osoba oprávněná k přístupu do datové schránky žalobkyně, a stěžovatel coby odesílatel o této okolnosti věděl.

[43] Podle § 6 odst. 2 daňového řádu osoby zúčastněné na správě daní a správce daně vzájemně spolupracují.

[44] Podle § 6 odst. 3 daňového řádu správce daně umožní osobám zúčastněným na správě daní uplatňovat jejich práva a v souvislosti se svým úkonem jim poskytne přiměřené poučení o jejich právech a povinnostech, je-li to vzhledem k povaze úkonu potřebné nebo stanoví-li tak zákon.

[45] Podle § 39 odst. 1 daňového řádu doručuje správce daně písemnost při ústním jednání nebo při jiném úkonu, nebo elektronicky.

[46] Podle § 39 odst. 2 daňového řádu, není-li možné doručit písemnost podle odstavce 1, doručí ji správce daně prostřednictvím zásilky doručované provozovatelem poštovních služeb, úřední osobou pověřenou doručováním, nebo jiným orgánem, o němž to stanoví zákon.

[47] Podle § 42 daňového řádu se osobě, která má zpřístupněnu datovou schránku, doručuje elektronicky podle jiného právního předpisu, kterým je zákon č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů (dále jen „zákon o elektronických úkonech“).

[48] Podle § 96 odst. 5 daňového řádu má daňový subjekt právo být přítomen výslechu svědka a klást mu otázky v rámci dokazovaní svých práv a povinností. O provádění svědecké výpovědi správce daně daňový subjekt včas vyrozumí, nehrozí-li nebezpečí z prodlení.

[49] Podle § 17 odst. 1 zákona o elektronických úkonech, umožňuje-li to povaha dokumentu, orgán veřejné moci jej doručuje jinému orgánu veřejné moci prostřednictvím datové schránky, pokud se nedoručuje na místě. Umožňuje-li to povaha dokumentu a má-li fyzická osoba, podnikající fyzická osoba nebo právnická osoba zpřístupněnu svou datovou schránku, orgán veřejné moci doručuje dokument této osobě prostřednictvím datové schránky, pokud se nedoručuje veřejnou vyhláškou nebo na místě. Doručuje-li se způsobem podle tohoto zákona, ustanovení jiných právních předpisů upravující způsob doručení se nepoužijí.

[50] Podle § 17 odst. 2 zákona o elektronických úkonech, připouštějí-li jiné právní předpisy doručování prostřednictvím datových schránek, pořadí způsobů doručování stanovené těmito právními předpisy zůstává ustanovením odstavce 1 nedotčeno.

[51] Podle § 198 odst. 1 zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích), dále jen „zákon o obchodních korporacích“, v případě smrti jednatele, odstoupení nebo odvolání z funkce anebo jiného ukončení jeho funkce, zvolí valná hromada do 1 měsíce nového jednatele.

[52] Podle § 198 odst. 3 zákona o obchodních korporacích, nebude-li jednatel zvolen podle odstavce 1, jmenuje jednatele soud na návrh osoby, která na tom má právní zájem, a to na dobu, než bude řádně zvolen nový jednatel, jinak může soud společnost i bez návrhu zrušit a nařídit její likvidaci.

[53] Podle zvláštní části důvodové zprávy k § 42 daňového řádu: „*Doručování prostřednictvím datové schránky; Správa daní přebírá elektronickou formu komunikace ve smyslu obecného zákona č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů, a to včetně identifikace daňového subjektu a prokázání doručení pro tento způsob komunikace. Tento postup se bude vztahovat pouze na osoby, které mají podle tohoto zákona zřízenu tzv. datovou schránku. I při využití tohoto zvláštního zákona se uplatní obecná ustanovení daňového řádu, jako např. pravidlo o přednostním doručování zástupci (§ 41) či ustanovení o neúčinnosti doručení (§ 48), jehož využití citovaný zákon předjímá.*“

[54] Výkladem podmínek pro doručování jiným způsobem než datovou schránkou v případě, kdy adresát má datovou schránku zřízenu, se Nejvyšší správní soud (byť ve vztahu k doručování dle správního řádu) vyjadřoval v rozsudku ze dne 10. 4. 2013, č. j. 4 As 6/2013 – 28, v němž dospěl k právnímu závěru, že pokud správní orgán účastníku řízení, který měl zřízenu a zpřístupněnu datovou schránku podle § 3 a § 10 zákona o elektronických úkonech nesprávně doručoval prostřednictvím provozovatele poštovních služeb, nemůže nastat fikce doručení. Nejvyšší správní soud má přitom za to, že tyto závěry jsou plně aplikovatelné i na řízení podle daňového řádu, neboť oba tyto procesní předpisy vycházejí z toho, že při doručování písemnosti (vyjma doručení při ústním jednání nebo při jiném úkonu) je nutné nejprve písemnost doručovat elektronicky, a to zejména do datové schránky adresáta, teprve pokud to není možné, je namístě doručovat jiným způsobem. Ostatně ke stejnému závěru ohledně postupu při doručování dospívá i odborná literatura (srov. komentář k ustanovení § 39 daňového řádu in Baxa J. a kol.: *Daňový řád. Komentář. I. díl.* Praha: Wolters Kluwer, a. s., 2011).

[55] V právě projednávaném případě stěžovatel předně namítá, že byly splněny předpoklady pro doručování do datové schránky žalobkyně, neboť daňový řád předpokládá jako obecný způsob doručování právě doručování elektronicky způsobem podle zvláštní právní úpravy zákona o elektronických úkonech. V obecné rovině je tedy třeba se stěžovatelem souhlasit, jelikož osobě, která má zpřístupněnu datovou schránku, doručuje správce daně v daňovém řízení elektronicky. V případech, kdy má osoba zpřístupněnu datovou schránku, dopadá § 42 daňového řádu i na ty situace, kdy daňový subjekt, který je právnickou osobou, nemá v době doručování písemnosti do datové schránky ani osobu oprávněnou, ani osobu pověřenou k přístupu do své datové schránky ve smyslu § 8 odst. 6 písm. b) zákona o elektronických úkonech. Takový subjekt je nepochybně vystaven nutným důsledkům situace, že nemá žádnou fyzickou osobu, která by byla s to se s písemností doručenou do datové schránky seznámit, nebo s ní jinak nakládat. V zásadě se totiž jedná o soukromoprávní otázku vnitřního uspořádání takové právnické osoby.

[56] Pokud jde o dílčí závěr krajského soudu v napadeném rozsudku, že „*Datová schránka žalobkyně byla v době doručování vyrozumění o výslechu sice formálně přístupná, doručení však jejím prostřednictvím nebylo možné, neboť se žalobkyně s obsahem doručované písemnosti seznámit nemohla, když zde nebyla žádná osoba, která by do datové schránky, a tím k dodané písemnosti měla přístup. Za takové situace byl žalovaný povinen vyrozumění doručit žalobkyni některým ze způsobů uvedených v § 39 odst. 2 daňového řádu.*“, ten neodpovídá zákonné konstrukci pro doručování do datové schránky právnické osoby. V obecné rovině bylo naopak zákonem předpokládanou povinností žalobkyně, aby si ustanovila nového jednatele postupem podle § 198 odst. 1 zákona o obchodních korporacích. Pokud k tomu nedošlo, nic jí nebránilo podat návrh příslušnému soudu na jmenování nového jednatele například úkonem prokuristky jednající s péčí řádného hospodáře a eventuálně následně i podat podnět soudu na její zrušení a nařízení likvidace ve smyslu § 198 odst. 3 zákona o obchodních korporacích.

[57] Na tomto místě je třeba poukázat na tzv. princip bezrozpornosti právního řádu, který je třeba mít na zřeteli i při posuzování pravidel pro doručování při výkonu veřejné

moci soudy a správními orgány. Rozšířený senát k tomu v svém rozsudku ze dne 26. 10. 2005, č. j. 2 Afs 81/2004 - 54 (publ. pod č. 791/2006 Sb. NSS) uvedl: *„Právní řád, založený na principech jednoty, racionality a vnitřní obsahové bezrozpornosti, s sebou nutně přináší imperativ stejného náhledu na srovnatelné právní instituty, byť upravené v rozdílných právních předpisech či dokonce odvětvích.“* Nelze proto přehlížet stanovisko pléna Nejvyššího soudu ze dne 5. 1. 2017, sp. zn. Plsn 1/2015, k podáním činěným v elektronické podobě a k doručování elektronicky vyhotovených písemností soudem, prováděnému prostřednictvím veřejné datové sítě, podle jehož bodu 58 (zvýraznění doplněno) „(...) *doručuje soud do datové schránky adresáta písemná vyhotovení rozhodnutí nebo jiných dokumentů, a to v elektronické podobě (jejich elektronicky vyhotovené stejnopisy) a písemná podání účastníků (stran) nebo jiných osob v elektronické podobě, nedošlo-li k jejich doručení při jednání nebo jiném úkonu soudu (při úkonu trestního řízení) a umožňuje-li to povaha doručované písemnosti (§ 45 odst. 2 věta první o. s. ř., § 62 odst. 1 věta první tr. ř.; viz k tomu též usnesení Nejvyššího soudu ze dne 27. 3. 2013, sp. zn. 8 Tdo 203/2013, a ze dne 22. 7. 2015, sp. zn. 7 Tdo 700/2015). Předpokladem je, že adresát má zpřístupněnou svou datovou schránku, že adresát má fyzickou osobu oprávněnou k přístupu do své datové schránky a že nedošlo (ani zpětně) ke znepřístupnění datové schránky v době od dodání úkonu do datové schránky až do doby, než nastanou účinky doručení. Doručení do datové schránky je neúčinné, prokáže-li adresát, který je právnickou osobou, že v době doručování elektronického dokumentu do datové schránky neměl fyzickou osobu oprávněnou (§ 8 odst. 3 zákona o elektronických úkonech) ani pověřenou [§ 8 odst. 6 písm. b) zákona o elektronických úkonech] k přístupu do své datové schránky a že tento stav sám nezavinil (např. opakovaným sdělením Ministerstvu vnitra, že byly vyzrazeny přístupové údaje do datové schránky), neboť v takových případech je nepochybné, že tu nebyl nikdo, kdo by mohl dokument z datové schránky právnické osoby ‚vyzvednout‘.*“

[58] Nejvyšší správní soud z uvedeného právního názoru proto vycházel i v této věci a dospěl k závěru, že v konkrétních podmínkách právě projednávaného případu z něj vyplývá zejména nutnost zkoumání, *zda a jakým způsobem stěžovatel reflektoval obsah písemných sdělení* žalobkyně, zejména ze dnů 10. 5. 2016 a 27. 6. 2016. Pokud totiž žalobkyně stěžovateli v době před zamýšleným doručováním do datové schránky sdělila některé objektivní okolnosti (fakt absence statutárního orgánu), které by společně s dalšími okolnostmi mohly vést k prokázání, že takový stav sama nezavinila, bylo jeho povinností poskytnout žalobkyni k tomu dostatečný prostor.

[59] V tomto ohledu je třeba korigovat dílčí závěr krajského soudu v bodě 27 odůvodnění napadeného rozsudku takto: Neměla-li žalobkyně v době doručování oznámení o výslechu svědkyně statutární orgán a nebyla-li pověřena jiná osoba přístupem do její datové schránky, představuje oznámení takových skutečností žalovanému prokuristkou žalobkyně, která je podle § 24 odst. 3 poslední věta daňového řádu oprávněna jednat jménem žalobkyně, předpoklad pro to, aby při dodržení zásad dobré správy (zejména součinnosti podle § 6 odst. 2 a 3 daňového řádu), tj. poté, co měla žalobkyně možnost prokázat, že tuto situaci nezavinila, mohl být aplikován § 39 odst. 2 daňového řádu, umožňující doručování jiným způsobem než elektronicky.

[60] Od výše uvedené obecné roviny právní úpravy doručování podle § 42 daňového řádu je tedy třeba odlišit konkrétní okolnosti právě projednávané věci. Žalobkyně se během dalšího řízení o odvolání proti platebnímu výměru dne 10. 5. 2016 na stěžovateli domáhala, aby nedoručoval do datové schránky, kterou měla žalobkyně zřízenu. Jako důvod prokuristka uvedla, že žalobkyně nemá statutárního zástupce a že pozice prokuristky neumožňuje přístup do datových schránek žalované. Dále prokuristka explicitně požádala stěžovatele, aby nadále doručoval výhradně do její datové schránky. Toto jednání prokuristky přitom bylo jednáním, které zjevně směřovalo k *prokázání*, že nejsou naplněny předpoklady pro doručování do datové schránky žalobkyně.

[61] Ze správního spisu však není zřejmé, že by stěžovatel na tuto procesní aktivitu prokuristky jednající za žalobkyni reagoval jakýmkoli způsobem, který by prokuristce umožnil alespoň seznat, zda jí uváděné okolnosti považuje za okolnosti prokazující naplnění předpokladů pro odlišný způsob doručování ve smyslu § 39 odst. 2 daňového řádu, nebo zda tyto okolnosti považuje za irelevantní či jinak nedostatečné.

[62] K tomu je třeba zdůraznit, že prokuristka jednající za žalobkyni stěžovateli doručila celkem tři podání, jimiž ho zpravila o absenci oprávněné či pověřené osoby k přístupu do datové schránky žalobkyně a usilovala o změnu způsobu doručování s cílem seznámit se s obsahem doručovaných písemností. Navíc se prokuristka jednající za žalobkyni podáním ze dne 27. 6. 2016 snažila aktivně zjistit, zda již byly shromážděny podklady pro rozhodnutí a zda již byl zjištěn relevantní důkaz ohledně prokázání doručení platebního výměru jiným způsobem, a žádala o sdělení, jaké kroky stěžovatel ve věci učinil či ještě hodlá učinit. Stěžovatel tedy nemohl opodstatněně předpokládat, že by žalobkyně snad usilovala o ztížení, resp. znemožnění doručení, jakkoli se mu vyhýbala, nebo ho jinak mařila.

[63] Z obsahu správního spisu je naopak zřetelné, že stěžovatel již dne 1. 7. 2016 v dalším řízení o odvolání provedl důkaz výslechem svědkyně ohledně okolností a způsobu doručení poštovní zásilky obsahující platební výměr, které byly stěžejní pro napadené rozhodnutí a které se staly předmětem předcházejícího soudního přezkumu. Stěžovatel tedy byl prokazatelně obeznámen s důležitostí tohoto výslechu, resp. jeho možného výsledku, jakož i se skutečností, že o zamýšleném výslechu nebyla prokuristka nijak zpravena. Dále byl stěžovatel zjevně seznámen a srozuměn s tím, že vyrozumění o výslechu dodal dne 20. 6. 2016 jen do datové schránky žalobkyně, aniž tu byla osoba, která by je mohla z datové schránky vyzvednout.

[64] Podle v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 12. 2010, č. j. 1 As 90/2010 - 95 (zvýraznění doplněno) *„(...) orgány aplikující právo musí při své činnosti postupovat tak, aby interpretační a aplikační právní problémy řešily s maximální mírou racionality. Právní normativní systém totiž představuje toliko jeden ze způsobů řešení společenských konfliktů, který nelze od ostatních systémů zcela vydělit (a nebylo by to ostatně ani smysluplné) a proto také při myšlenkových postupech v oblasti práva nelze abstrahovat od obecně platných pravidel a představ. V daném případě, kdy se spornou jeví otázka výkladu institutu doručování správních rozhodnutí, z této vstupní obecné úvahy konkrétně plyne, že právní výklad prováděný k tomu specializovanými orgány nemá vést k praktickým důsledkům, jež se zásadně odlišují od běžného vnímání tohoto institutu ve společnosti. Jakkoliv totiž je institut*

*doručování v právním řádu značně významný, operuje i s některými abstraktními termíny (např. tzv. fikce doručení) a má celou řadu konkrétních právních dopadů, nelze zároveň přehlížet fakt, že svojí podstatou se jedná o komunikační prostředek, kdy doručení slouží k seznámení účastníků konkrétního řízení s určitými úkony, provedenými orgány veřejné moci. Jestliže tedy na straně jedné je nutno trvat na tom, aby bylo řádně doručováno, neboť v opačném případě účastníci řízení mohou být výrazně dotčeni na svých právech (včetně přístupu k soudu), na straně druhé nelze přijmout formalistický přístup těchto účastníků (obdobně srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 8. 2005, č. j. 2 Afs 2/2004 – 43, publikovaný pod č. 1115/2007 Sb. NSS, dostupný na www.nssoud.cz). V projednávané věci je proto nutné vnímat otázku doručování správních rozhodnutí v kontextu celého smyslu a souslednosti správního řízení.*"

[65] Právo účasti daňového subjektu při provádění výslechu svědka a právo vyjádřit ke všem prováděným důkazům, představuje jednu ze *záruk spravedlivého procesu*. Daňový subjekt má právo účastnit se výslechu svědka ve svém daňovém řízení. Toto právo náleží daňovému subjektu v kterékoliv fázi daňového řízení či postupu správce daně. Právu být přítomen výslechu svědka odpovídá povinnost správce daně včas daňový subjekt vyrozumět o datu a místu chystaného výslechu svědka, konkretizovat osobu svědka a předmět jeho výslechu a poučit daňový subjekt o jeho právu účastnit se výslechu a klást v jeho průběhu svědkům otázky (kromě výjimečných situací). Sdělení konkrétních údajů je důležité pro zvážení daňového subjektu, zda a případně kterých výslechů se zúčastní, a též pro dobrou a reálnou přípravu na výslech (srov. komentář k ustanovení § 96 odst. 5 daňového řádu in Baxa J. a kol.: *Daňový řád. Komentář. I. díl.* Praha: Wolters Kluwer, a. s., 2011).

[66] Reálné zajištění tohoto práva je povinností správce daně a jeho naplnění spočívá mj. ve včasném vyrozumění o výslechu, a to včetně konkretizace údajů o věci a osobě, která má být vyslechnuta. Takové využívání procesních postupů stěžovatelem při doručování, které je v běžně se vyskytujících případech legálním postupem naplňujícím smysl a účel zákona, se však ve specifických případech s tímto smyslem a účelem může zcela míjet. Bylo tedy úkolem stěžovatele, aby výše popsanému účelu § 96 odst. 5 daňového řádu dostál i v rámci zcela konkrétních podmínek dalšího vedení řízení o odvolání proti platebnímu výměru.

[67] V této věci hrálo klíčovou roli, že žalobkyně včas zpravila stěžovatele o objektivní okolnosti, že nemá statutárního zástupce ani jakoukoli jinou osobu oprávněnou k přístupu do své datové schránky – tedy takovou osobu, která by vůbec byla s to seznámit se s obsahem jakýchkoli písemností doručovaných do datové schránky žalobkyně. Stěžovateli doručené doplnění odvolání (dne 10. 5. 2016) tak obsahovalo okolnosti, které by ve spojení s prokázáním, že tento stav žalobkyně nezavinila, mohly vést k naplnění hypotézy § 39 odst. 2 daňového řádu, že „není možné doručit písemnost při ústním jednání nebo při jiném úkonu, nebo elektronicky."

[68] Jakákoli chybějící procesní reflexe stěžovatele, kterou by reagoval na (byť třeba v tu dobu neúplné a možná nepravdivé či jinak irelevantní) tvrzení ze strany žalobkyně směřující k tomu, že není možné doručovat písemnosti elektronicky dodáním do její datové schránky, tedy představuje jeho rezignaci na jakoukoli formu naplnění zásady

spolupráce s daňovým subjektem a rovněž zásady poučovací zakotvených v § 6 daňového řádu. Pokud by totiž stěžovatel náležitě dbal těchto zásad své činnosti, musel by nejprve (tj. před uskutečněným doručováním) postavit najisto, jakou roli hrají žalobkyní uváděné skutečnosti z hlediska hypotézy § 39 odst. 2 daňového řádu a o vyřešení této dílčí procesní otázky náležitě zpravit prokuristku ještě před realizací zamýšleného doručování do datové schránky žalobkyně, aby měla příležitost adekvátně reagovat. Ze správního spisu přitom není patrné, že by stěžovatel prokuristkou sdělované okolnosti, které by mohly být relevantní z hlediska nemožnosti doručování těchto písemností do její datové schránky ve smyslu stanoviska pléna Nejvyššího soudu ze dne 5. 1. 2017, sp. zn. Plsn 1/2015, jakkoli hodnotil v době doručování předmětných písemností žalobkyni.

[69] Obzvláště za situace, kdy zamýšlené dokazování výslechem svědka bylo pro posouzení merita věci klíčové a zjišťovalo ten aspekt stavu věci, který nebyl v předchozím řízení postaven najisto, bylo zásadní vadou v postupu stěžovatele, že procesní otázku možnosti či nemožnosti dalšího doručování do datové schránky žalobkyně nevyhodnotil ve vztahu k prokuristkou uváděným skutečnostem. Toto nevyhodnocení pak v podmínkách právě projednávané věci bezprostředně ovlivnilo, či přímo vyloučilo, naplnění záruk spravedlivého procesu při pozdějším dokazování výslechem svědka.

[70] K argumentaci stěžovatele, že prokuristka v žádosti uvedla nesprávný identifikátor datové schránky, do níž žádala doručovat, Nejvyšší správní soud poukazuje na její vypořádání v napadeném rozsudku, které považuje za správné a zcela souladné se zákonem, resp. s § 6 odst. 2 a 3 daňového řádu. Evidentní chyba v záhlaví a textu žádosti nijak nezasahovala jednoznačnost té části projevu vůle, v níž prokuristka žádala o doručování do své datové schránky. Její správné označení přitom nepochybně vyplývalo z připojené doručenky, jež je součástí daňového spisu.

[71] K těm částem kasační stížnosti, v nichž stěžovatel argumentuje vývojem ve vnitřním uspořádání žalobkyně, je třeba dodat, že by tento vývoj mohl být relevantní pouze ve vztahu k době přezkoumávaného doručování do její datové schránky, jak tvrdí žalobkyně ve svém vyjádření, a to navíc pouze v tom případě, pokud by stěžovatel vůbec přistoupil k jeho vyhodnocení v rámci (tu zcela absentující) včasné procesní reakce na výše uvedené opakované žádosti a přípisy prokuristky. Proto se těmito námitkami správní soudy nezabývaly.

[72] Nejvyšší správní soud proto shledal námitku stěžovatele ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. nedůvodnou.

## IV. Závěr a náklady řízení

[73] Nejvyšší správní soud dospěl ze shora uvedených důvodů k závěru, že kasační stížnost není důvodná, proto ji dle § 110 odst. 1 in fine s. ř. s. zamítl. Pro žalovaného zůstává nadále závazný právní názor krajského soudu vyjádřený v napadeném rozsudku, částečně modifikovaný výsledkem posouzení Nejvyšším správním soudem (viz zejména odst. [59]) tohoto rozsudku.

[74] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 a 2 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalobkyně vznik nákladů řízení o kasační stížnosti netvrdila a ani ze spisu Nejvyššího správního soudu neplyne, že by jí nějaké náklady vznikly, proto jí právo na jejich náhradu nemohlo být přiznáno.

**Poučení:** Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 28. srpna 2019

JUDr. Karel Šimka
předseda senátu