

Spis 2 Afs 43/2008 byl spojen se spisem číslo 2 Afs 21/2008 a pod touto spisovou značkou bylo rozhodnuto takto:



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Vojtěcha Šimíčka a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobce: **OBOLUS společnost s ručením omezeným**, se sídlem Žižkova 270, Písek, zastoupeného Mgr. Pavlem Jakimem, advokátem se sídlem Velké náměstí 119, Písek, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Českých Budějovicích**, se sídlem Mánesova 3a, České Budějovice proti rozhodnutím žalovaného ze dne 21. 5. 2007, č. j. 1595/07-1500 a ze dne 4. 6. 2007, č. j. 1594/07-1500, v řízení o kasačních stížnostech žalobce proti rozsudkům Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 21. 11. 2007, č. j. 10 Ca 132/2007 - 32 a ze dne 19. 12. 2007, č. j. 10 Ca 152/2007 - 22,

t a k t o :

- I.** Věci vedené u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 2 Afs 21/2008 a sp. zn. 2 Afs 43/2008 **se spojují** ke společnému projednání. Nadále budou vedeny pod sp. zn. 2 Afs 21/2008.
- II.** Kasační stížnosti **se zamítají**.
- III.** Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasačních stížnostech.

O d ů v o d n ě n í :

Kasačními stížnostmi podanými v zákonné lhůtě se žalobce jako stěžovatel domáhá zrušení shora uvedených rozsudků Krajského soudu v Českých Budějovicích, kterými byly zamítnuty jeho žaloby proti rozhodnutím žalovaného ze dne 21. 5. 2007, č. j. 1595/07-1500 a ze dne 4. 6. 2007, č. j. 1594/07-1500. Těmito rozhodnutími žalovaný zamítl stěžovatelova odvolání proti rozhodnutím Finančního úřadu v Písku ze dne 29. 11. 2006,

č. j. 96551/06/097910/1810, a č. j. 98262/06/097910/1810, kterými byla podle § 49 odst. 2 písm. b) zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků ve znění pozdějších předpisů (dále též „daňový řád“) jako opožděně podaná zamítnuta stěžovatelova odvolání proti platebním výměrům na daňové penále na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období od 1. 10. 2004 do 31. 12. 2004 a od 1. 1. 2005 do 31. 3. 2005 vydaným Finančním úřadem v Písku dne 14. 10. 2005 pod č. 244/2005 (č. j. 83222/05/097910/1810) a č. 245/2005 (č. j. 83224/05/097910/1810) na částky 153 Kč a 116 Kč.

Stěžovatel v kasačních stížnostech uvádí, že správní orgán pochybil, pokud vyslychal svědka a stěžovateli neumožnil účast na tomto úkonu. Stěžovatel se domnívá, že I. P. je třeba považovat za svědkyni vyslechnutou v jeho daňovém řízení, neboť jí byly kladeny otázky týkající se stěžovatele. Nepovažuje přitom za podstatné, že jako třetí osoba je v protokolu ze dne 8. 8. 2006 označena Česká pošta, s. p., (dále též „pošta“) provozovna Písek. Stěžovatel rovněž poukazuje na nepřesný popis jednání, který protokol obsahuje, neboť v něm nejsou zachyceny žádné otázky správce daně. Z kontextu protokolu pak plyne, že svědkyně na otázky odpovídala. Dále stěžovatel nesouhlasí s tím, že jím podaná odvolání byla opožděná, neboť nebyly naplněny podmínky pro užití § 17 odst. 5 daňového řádu. V daném případě totiž nedošlo k tomu, že by si stěžovatel zásilku na poště nevyzvedl, nýbrž k tomu, že mu ji pošta odmítla vydat. Stěžovatel nesouhlasí s tím, že podzákonná norma (poštovní vyhláška) ukládá osobám povinnosti nad rámec zákona. Z žádného jiného předpisu totiž nelze dovodit, že používá-li určitá osoba razítko, je tak povinna činit vůči poště vždy. Stěžovatel považuje za nezákonné podmiňování doručení každé písemnosti vyplněním „hodnověrného písemného prohlášení“ a jeho orazítkování. Doručují-li soudy nebo správní orgány přímo, není takové prohlášení vůbec třeba. Jednatel stěžovatele opakovaně prokázal své oprávnění za stěžovatele jednat a přestože tato skutečnost byla pracovníci pošty známa, písemnosti mu nevydala a vracela je nejprve s poznámkou „nevyzvednuto v úložní době“ a po stěžovatelově nesouhlasu s tímto oznámením, že adresát „odmítl součinnost“. V takovém případě pošta vrací zásilku neprodleně poté, co jednatel stěžovatele o její vydání požádá a nemá s sebou razítko. Krajský soud navíc důvodnost této námitky vůbec nezkoumal.

Stěžovatel také považuje soudní rozhodnutí za nepřezkoumatelná proto, že krajský soud v jejich odůvodnění uvedl, že jednatel stěžovatele „bez racionálního zdůvodnění“ odmítl poštou požadovaný postup akceptovat. Tento závěr je nejen nepravdivý, ale také nedostatečně odůvodněný. V řízení vedeném u krajského soudu pod sp. zn. 10 Ca 152/2007 pak soud zasílal stěžovateli usnesení vyzývající k doplnění kasační stížnosti, avšak při jeho vyzvednutí na poště došlo ke shodné situaci, jako v řízení daňovém. Jednateli stěžovatele, který neměl razítko, nebyla písemnost vydána a byla neprodleně vrácena zpět odesílateli. Uložení zásilky se tak počítalo jen na několik hodin. Vydání písemnosti bylo podle stěžovatele odepřeno z důvodů, které žádný zákon nezná a je tedy nezákonné. Dále stěžovatel nesouhlasí s tvrzením krajského soudu, že „prvotní rozhodnutí“ bylo řádně doručeno již tím, že bylo předáno daňovému poradci stěžovatele. Daňový poradce měl totiž v daném případě udělenou plnou moc omezenou a muselo tedy být doručováno i stěžovateli (§ 17 odst. 7 daňového řádu). Tuto skutečnost ostatně nikdy nerozporoval ani žádný ze správců daně. Stěžovatel závěrem poukazuje na to, že nebyly důvody pro rozdělení jeho žaloby a vyloučení jednotlivých rozhodnutí žalovaného k samostatnému projednání, neboť obě napadená rozhodnutí byla identická. Navrhuje proto, aby zdejší soud rozsudky krajského soudu zrušil.

Žalovaný ve svých vyjádřeních shledává kasační stížnosti nedůvodnými a navrhuje jejich zamítnutí. Předmětem místního šetření, o němž byl sepsán protokol, který stěžovatel zpochybňuje, bylo ověření způsobu doručování poštovních zásilek Finančního úřadu v Písku provozovnou pošty, zejména pak způsob prokazování podmínek pro vydávání písemností

právní osobě. Podle žalovaného právo klást svědkům otázky při místním šetření přiznává § 16 odst. 4 písm. d) daňového řádu daňovému subjektu (stěžovateli) tehdy, je-li u něj vedena daňová kontrola. Tak tomu ale v daném případě nebylo. Poukázal také na to, že vedoucí pošty v Písku nebyla svědkem, nýbrž třetí osobou, která má listiny potřebné v daňovém řízení podle § 7 odst. 2 písm. b) daňového řádu. Pokud jde o doručování, ani v tom neshledává žalovaný žádná pochybení. Platební výměr byl doručen zástupci stěžovatele Ing. Č. osobně a stěžovateli uplynutím úložní lhůty podle § 17 odst. 5 daňového řádu. Při doručování postupovala pošta podle zákona č. 29/2000 Sb. a poštovních podmínek schválených Českým telekomunikačním úřadem. Vyplněné prohlášení opatřené razítkem stěžovatele tak bylo nezbytné pro převzetí zásilky jeho jednatelem. Pokud jednatel tyto závazné poštovní podmínky nesplnil, nemohla mu být zásilka vydána a byla doručena uplynutím úložní doby. Závěrem se pak žalovaný vyslovil k tomu, že plnou moc udělenou stěžovatelem daňovému poradci považuje za plnou moc omezenou a proto bylo doručováno jak stěžovateli, tak jeho zástupci.

Vzhledem k tomu, že kasační stížnosti směřují proti rozhodnutím krajského soudu, která spolu úzce souvisejí, rozhodl Nejvyšší správní soud ve shodě s § 39 odst. 1 a § 120 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, (dále též „s. ř. s.“), o spojení těchto kasačních stížností ke společnému projednání. Obě soudní rozhodnutí se totiž týkají shodných účastníků a řeší právně i skutkově totožné otázky.

Zároveň považuje zdejší soud za vhodné vyslovit se ke stěžovatelově připomínce, vztahující se k postupu krajského soudu, který z jeho žaloby směřující proti dvěma rozhodnutím žalovaného (ze dne 21. 5. 2007 a dne 4. 6. 2007) vyloučil rozhodnutí ze dne 4. 6. 2007 k samostatnému projednání. Krajský soud k tomu v rozsudku ve věci sp. zn. 10 Ca 132/2007 uvedl, že k vyloučení došlo z důvodu vhodnosti, neboť žaloba směřovala proti rozhodnutím za zdaňovací období roku 2004 a 2005, a také s ohledem na srozumitelnost a přehlednost rozsudků. Měl za to, že je spíše v zájmu účastníků řízení individuální posouzení i s ohledem na oddělené podklady pro rozhodnutí ve vztahu k porušení právní povinnosti v odlišných zdaňovacích obdobích.

Nejvyšší správní soud se otázkou vylučování jednotlivých rozhodnutí k samostatnému projednání a rozhodnutí zabýval již v řadě svých rozhodnutí (viz např. rozhodnutí ze dne 27. 3. 2007, č. j. 2 Afs 102/2006 - 95, ze dne 13. 9. 2007, č. j. 2 Afs 214/2006 - 68, nebo ze dne 10. 4. 2008, č. j. 2 Afs 69/2007 - 52, všechna dostupná na www.nssoud.cz). Zde soud poukázal na to, že podle § 39 odst. 2 s. ř. s. může předseda senátu, směřuje-li jedna žaloba proti více rozhodnutím, usnesením každé takové rozhodnutí vyloučit k samostatnému projednání, není-li společné řízení možné nebo vhodné. Posouzení důvodnosti vyloučení věci tedy svěřuje zákon do pravomoci předsedy senátu. Na zřeteli musí přitom mít, v zájmu zachování zásad soudního řízení, rychlost a hospodárnost řízení a jeho efektivitu (§ 6 o. s. ř., § 64 s. ř. s.). Vyloučením věci k samostatnému projednání není popřeno právo na zákonného soudce, neboť o obou věcech nadále rozhodoval též soudce. Usnesení, kterým se o vyloučení věci rozhoduje, je usnesením, kterým se vede řízení a podle § 55 odst. 4 s. ř. s. nemusí obsahovat odůvodnění, pokud se jím nekončí řízení a nikomu se jím neukládá povinnost.

Lze souhlasit se stěžovatelem v tom, že společné řízení o obou žalobách by v daném případě bylo vhodnější, neboť se jednalo o rozhodnutí skutkově a právně více než obdobná, kde jedinou odlišností byla různá daňová období, za něž bylo penále vyměřeno. Vyloučení k samostatnému projednání však samo o sobě nijak neovlivnilo rozhodnutí krajského soudu ve věci samé a nezasáhlo do stěžovatelových práv. Nemohlo tedy být důvodem, pro který by Nejvyšší správní soud napadená rozhodnutí krajského soudu zrušil. Ostatně jak vyplývalo

z kasační stížnosti, stěžovatel si toho je vědom, neboť výslovně uvádí, že tuto připomínku nečiní jako „kasační námitku“.

Nejvyšší správní soud následně posoudil důvodnost kasačních stížností v mezích jejich rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.). Kasačními stížnostmi jsou uplatněny důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tedy „*nezákonnost rozhodnutí spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení*“; takovou otázkou je, zda pošta při doručování postupovala v souladu se zákonem a zda bylo odvolání stěžovatele proti platebním výměrům podáno opožděně. Dále pak stěžovatel uplatnil důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. („*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 vytkanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu měl zrušit; za takovou vadu řízení se považuje i nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu pro nesrozumitelnost*“), neboť má zato, že měl být přítomen výsledku vedoucí pošty a v neposlední řadě důvody podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. („*nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé*“), jelikož stěžovatel považuje rozhodnutí krajského soudu za nepřezkoumatelná.

Ze správního spisu k tomu vyplynulo, že Finanční úřad v Písku vydal dne 14. 10. 2005 platební výměry na daňové penále na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období od 1. 10. 2004 do 31. 12. 2004 a období od 1. 1. 2005 do 31. 3. 2005 pod č. 244/2005 (č. j. 83222/05/097910/1810) a č. 245/2005 (č. j. 83224/05/097910/1810) na částky 153 Kč a 116 Kč. Platební výměry byly doručeny stěžovateli daňovému poradci dne 20. 10. 2005. Zásilka určená stěžovateli byla dne 19. 10. 2005 uložena na poště a následně (7. 11. 2005) vrácena správci daně s poznámkou „nevyzvednuto“. Dne 21. 12. 2005 podal stěžovatel proti platebním výměrům odvolání, kde uvedl, že je podáno včas, neboť napadená rozhodnutí mu nebyla dosud doručena a nenastaly ani podmínky k užití fikce. Poukázal na to, že zásilka nebyla stěžovateli poštou vydána. K tomu navrhl výsledek vedoucí pošty Písek 1 paní P. a doložil opis stížnosti adresované zmíněné vedoucí pošty.

Ve spise je založen dále protokol o ústním jednání s třetí osobou Českou poštou, s. p. Písek, zastoupenou I. P., vedoucí pošty, sepsaný dne 8. 8. 2006. Předmětem jednání bylo doručování poštovních zásilek Finančního úřadu Písek určených stěžovateli. Vedoucí pošty předložila k nahlédnutí poštovní věstník Českého telekomunikačního úřadu částka 5 ze dne 2. 6. 2005, který obsahuje poštovní podmínky. Dále předložila formuláře „prohlášení o osobách oprávněných k převzetí poštovních zásilek a poštovních poukázek“ a „průkaz příjemce“. Tyto formuláře podle vyjádření vedoucí pošty slouží k prokazování některých podmínek pro vydání zásilek (čl. 21 odst. 3 poštovních podmínek). Rovněž bylo sděleno, že jednatel stěžovatele odmítal dokumenty vyplnit a podepsat. Vedoucí pošty byl předložen také dopis stěžovatele ze dne 17. 12. 2005, k němuž sdělila, že nebyl posouzen jako stížnost a nevyřizoval jej nadřízený orgán.

Stěžovatelova odvolání byla jako opožděně podaná zamítnuta rozhodnutími Finančního úřadu v Písku ze dne 29. 11. 2006, č. j. 96551/06/097910/1810, a č. j. 98262/06/097910/1810, a to podle § 49 odst. 2 písm. b) daňového řádu. V odůvodnění bylo poukázáno na to, že z protokolu o místním šetření ze dne 8. 8. 2006 správce daně zjistil, že stěžovatel odmítá plnit závazné podmínky vyplývající z článku 21 odst. 3 poštovních podmínek, v důsledku čehož zůstala písemnost nevyzvednuta. Daňová písemnost byla proto doručena podle § 17 odst. 5 daňového řádu. Proti těmto rozhodnutím podal stěžovatel dne 15. 12. 2006 společné odvolání,

kteře odůvodnil jeho zástupce dne 18. 12. 2006. Toto odvolání pak bylo zamítnuto rozhodnutími žalovaného ze dne 21. 5. 2007, č. j. 1595/07-1500 a dne 4. 6. 2007, č. j. 1594/07-1500. Stalo se tak s odůvodněním, že stěžovatel nebyl zkrácen na svém právu účastnit se výpovědi svědka, neboť v dané věci nebyl vyslýchán žádný svědek, pouze podala vysvětlení vedoucí pošty I. P., jako třetí osoba ve smyslu § 7 odst. 2 písm. b) daňového řádu. Odvolání pak bylo podáno po uplynutí zákonem stanovené lhůty, neboť platební výměry na daňové penále byly daňovému poradci Ing. K. Č. doručeny dne 20. 10. 2005 a stěžovateli pak uplynutím zákonné lhůty dne 3. 11. 2005. Lhůta pro podání odvolání uplynula marně 5. 12. 2005 a odvolání podané až 21. 12. 2005 bylo podáno opožděně.

Ze spisu je také zřejmé, že stěžovatel v několika písemnostech nesouhlasil s postupem pošty při vyzvednutí doporučené zásilky určené do vlastních rukou právnické osobě. Nesouhlasil s tím, že zásilka nebyla vydána jeho jednateli, který odmítal vyplnit interní tiskopis. K tomu mu bylo poštou sděleno, že tento postup je v souladu se zákonem č. 29/2000 Sb. a vyhláškou č. 225/2000 Sb. Součástí spisu je i plná moc, kterou stěžovatel udělil dne 16. 3. 2005 daňovému poradci Ing. K. Č. k zastupování před správcem daně, a to ke všem úkonům, vyjma těch, které se týkají daně darovací a daně z převodu nemovitostí. Daňový poradce rovněž nebyl oprávněn samostatně podat návrh na delegaci (změnu) místní příslušnosti, podepsat zprávu o daňové kontrole, sjednat základ daně a daň, vzít zpět odvolání proti vyměřené nebo dodatečně vyměřené dani, vzdát se práva na odvolání, jakož i podat odvolání proti výzvě k úhradě daňového nedoplatku v náhradní lhůtě.

Nejprve se Nejvyšší správní soud zabýval tím, zda by skutečně postačilo doručení platebních výměrů pouze daňovému poradci, který stěžovatele v daném řízení zastupoval na základě plné moci ze dne 16. 3. 2005, jak uvádí v napadených rozsudcích krajský soud (str. 10, resp. 9 rozsudků). K tomu je podstatné posoudit charakter předmětné plné moci, tj. zda se jedná o plnou moc omezenou nebo neomezenou, neboť podle § 17 odst. 7 daňového řádu: *„Má-li příjemce zástupce s neomezenou plnou mocí pro celé daňové řízení, doručuje se písemnost pouze tomuto zástupci. Pokud má zástupce příjemce plnou moc omezenou na určité úkony, doručuje se písemnost vztahující se k takovým úkonům příjemci i jeho zástupci. Má-li příjemce osobně v daňovém řízení něco vykonat, doručuje se písemnost jemu i jeho zástupci“*.

Jednalo-li by se tak o plnou moc neomezenou pro celé daňové řízení, skutečně by nebylo třeba, aby byly písemnosti doručovány i stěžovateli, nýbrž by k doručení postačilo, pokud by byly řádně doručeny stěžovateli zástupci. Co rozumí daňový řád neomezenou plnou mocí, uvádí ve svém § 10 odst. 3 (*„Zástupce jedná v rozsahu plné moci udělené písemně nebo ústně do protokolu. Není-li rozsah zmocnění vymezen nebo není-li vymezen přesně, je tato plná moc pro daňové řízení neomezená.“*).

K rozdělení plných mocí na omezené a neomezené se vyslovil již i rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 12. 6. 2007, č. j. 1 Afs 39/2006 - 79, publikovaném ve Sb. NSS pod č. 1353/2007. Zde poukázal na to, že plná moc v daňovém řízení *„může být v zásadě dvojího charakteru: buď je omezená, tedy taková, kdy je přesně určen její rozsah, nebo neomezená, zjednodušeně řečeno ve všech ostatních případech. Pro posouzení omezenosti plné moci je (...) v první řadě určující skutečnost, zda je nějakým způsobem vymezen její rozsah“*. Rozšířený senát dále mj. uvedl, že omezená plná moc musí obsahovat všechny přesně specifikované úkony, které je zmocněnec oprávněn vykonávat a tomuto požadavku rozhodně neodpovídá, *„jsou-li vymezeny jen ve velmi obecné rovině a navíc prostřednictvím demonstrativního výčtu“*.

V dané věci je pak zřejmé, že plná moc byla udělena ke všem úkonům, vyjma těch, které se týkají daně darovací a daně z převodu nemovitostí. Určité úkony však byly zástupci zapovězeny i v případě ostatních daní (např. podat návrh na změnu místní příslušnosti, podepsat zprávu o daňové kontrole, sjednat základ daně a daň, vzít zpět odvolání proti vyměřené

nebo dodatečně vyměřené daně). Zástupce tak byl zmocněn ke všem úkonům v daňovém řízení vyjma úkonů konkrétně vyjmenovaných. Takovou plnou moc pak nelze považovat za neomezenou, neboť v ní je přesně vymezen rozsah zmocnění. Není přitom rozhodné, zda je plná moc omezena pozitivně (tzn. jsou v ní vymezeny úkony, k nimž je zástupce oprávněn) nebo negativně, kdy plná moc zmocňuje zástupce ke všem úkonům, vyjma přesně uvedených (jak tomu bylo v daném případě). Vždy je totiž zástupce oprávněn pouze k určitým úkonům plnou mocí vymezeným a nemůže v daňovém řízení zastupovat daňový subjekt neomezeně.

Plná moc, kterou stěžovatel zmocnil daňového poradce ke svému zastupování, tak byla plnou mocí omezenou a bylo třeba, aby v souladu s § 17 odst. 7 daňového řádu byly platební výměry doručovány jak zástupci, tak i stěžovateli. Závěr krajského soudu o tom, že platební výměry byly doručeny jejich převzetím zástupcem stěžovatele tak nebyl shledán zákonným. Krajský soud však v daném řízení zkoumal i to, zda bylo řádně doručováno také stěžovateli a při posuzování včasnosti jeho odvolání proti předmětným platebním výměrům pak lhůtu k podání tohoto odvolání počítal právě podle zásilky doručované stěžovateli. Vzhledem k tomu neměl popsany nesprávný závěr krajského soudu žádný vliv na výrok jeho rozhodnutí.

Dále Nejvyšší správní soud posuzoval stěžovatelovu námitku, že mu pošta doručovala v rozporu se zákonem a proto je třeba jeho odvolání považovat za včasné. V dané věci není sporu o tom, že platební výměry byly doručovány jak stěžovateli, tak jeho zástupci. Zatímco zástupce je dne 20. 10. 2005 převzal, stěžovatel nebyl zastižen a zásilka byla 19. 10. 2005 uložena na poště. Když se na poštu dostavil jednatel stěžovatele k vyzvednutí zásilky, odmítl vyplnit formulář pošty „prohlášení o osobách oprávněných k převzetí poštovních zásilek a poštovních poukázek“ a zásilka mu proto nebyla vydána. Stěžovatel se domnívá, že tento požadavek pošty jde nad rámec zákona.

V daném případě není pochyb ani o tom, že Česká pošta při doručování zásilky postupovala podle zákona č. 29/2000 Sb., o poštovních službách a změně některých zákonů (o poštovních službách), ve znění rozhodném v době doručování, a podle poštovních podmínek schválených Českým telekomunikačním úřadem podle § 23 odst. 6 zákona o poštovních službách rozhodnutím ze dne 16. 5. 2005, uveřejněných v Poštovním věstníku č. 5/2005 s účinností ode dne 1. 6. 2005. V čl. 21 odst. 3 citovaných poštovních podmínek nazvaném: „Prokazování některých podmínek pro dodání“ je totiž uvedeno, že „za osobu, která je oprávněna za adresáta, který je právníckou osobou, poštovní zásilku převzít (dále jen "oprávněná osoba"), se pro účely tohoto dílu považuje a) fyzická osoba, která vykonává činnost v prostorách označených názvem adresáta na pracovišti označeném za podatelnu a která má k dispozici razítko adresáta, b) fyzická osoba, která způsobem podle odstavce 1 prokáže, že je osobou, která byla za oprávněnou osobu označena v hodnověrném písemném prohlášení učiněném právníckou osobou nebo učiněném jejím jménem; prohlášení musí být opatřeno razítkem adresáta nebo doplněno poznámkou, že adresát razítko nepoužívá.“ Podle odst. 1 tohoto článku lze k prokazování jména a příjmení fyzické osoby, případně i jejího rodného čísla nebo data narození, použít pouze občanský průkaz nebo cestovní doklad vydaný v České republice (jde-li o českého občana), případně osobní doklad, který umožňuje pobyt v České republice (jde-li o cizince).

Domnívá-li se stěžovatel, že jsou povinnosti ukládané poštovními podmínkami nad rámec zákona, nelze s ním souhlasit, neboť je to právě zákon o poštovních službách, který na ně odkazuje. Ve svém § 4 odst. 1 uvádí, že „vyhlášením poštovních podmínek nabízí provozovatel každému uzavření poštovní smlouvy podle těchto poštovních podmínek (...)“ Podle § 6 odst. 1 a 2 citovaného zákona musí mít poštovní podmínky písemnou formu a musí obsahovat „a) požadavky, které má splnit odesílatel před uzavřením poštovní smlouvy, b) způsob, jakým se má postupovat při poštovním podání, c) práva a povinnosti, které se mají stát obsahem právního vztahu vzniklého z poštovní smlouvy“. Mezi tato práva a povinnosti pak vždy musí patřit mj. způsob dodání a postup provozovatele

v případě, že poštovní zásilku nebo poukázanou peněžní částku nebylo možno dodat (§ 6 odst. 4 tohoto zákona). Podle § 19 a násl. zákona o poštovních službách schvaluje poštovní podmínky v rámci udělení poštovní licence Český telekomunikační úřad (§ 22 odst. 1 citovaného zákona), který také vyslovuje souhlas se změnou poštovních podmínek (§ 23 odst. 6 zákona).

Z uvedeného je zřejmé, že zákon o poštovních službách, který upravuje poskytování a provozování poštovních služeb, jakož i práva a povinnosti, které při poskytování a provozování poštovních služeb vznikají, výslovně počítá s tím, že bližší podmínky při poskytování poštovních služeb, jakož i konkrétní postupy při doručování budou upravovat právě poštovní podmínky. Ke schválení jejich znění pak určuje Český telekomunikační úřad, jako příslušný úřad vykonávající státní správu v oblasti elektronických komunikací a poštovních služeb.

Nelze tak se stěžovatelem souhlasit v tom, že by požadavek pro vydání písemnosti adresované právnické osobě stanovený v čl. 21 poštovních podmínek (tj. vyplnit formulář a opatřit jej razítkem) byl v rozporu se zákonem. Zákon o poštovních službách tuto skutečnost neupravuje a naopak sám přímo odkazuje na poštovní podmínky, které mají konkrétně upravit způsob dodání zásilky (tedy včetně způsobu prokázání totožnosti osoby oprávněné zásilku převzít). Tuto skutečnost neřeší ani daňový řád, který ve svém § 17 odst. 9 uvádí, že písemnosti určené právnickým osobám se „*doručují pracovníkům oprávněným za tyto příjemce písemnosti přijímat. Není-li jich, doručuje se písemnost, která je určena do vlastních rukou, tomu, kdo je oprávněn za příjemce jednat, ostatní písemnosti kterémukoliv jejich pracovníku, který písemnost přijímá*“. Ani s tímto ustanovením tak není čl. 21 poštovních podmínek v nesouladu. Rozpor nelze shledat ani s § 20 odst. 1 občanského zákoníku, který stanoví, že právní úkony právnické osoby ve všech věcech činí její statutární orgán (v daném případě tedy jednatel stěžovatele), neboť je to právě on, kdo je oprávněn předmětný formulář vyplnit a podepsat. Ostatně ani sám stěžovatel neuvádí, se kterým zákonem, či ustanovením zákona o poštovních službách by měl být příslušný článek poštovních podmínek v rozporu.

Se stěžovatelem nelze souhlasit ani v tom, že by mu pošta odmítla zásilku vydat a neprodleně ji odeslala zpět odesílateli pouze proto, že jednatel stěžovatele neměl při sobě razítko. Jak vyplynulo ze stěžovatelových podání, jeho jednatel formulář řádně nevyplnil nikoli proto, že by u sebe razítko neměl (protože je např. zapomněl a nemohl tak výzvě pošty vyhovět - to by jistě pošta zásilku ponechala uloženou a jednatel by měl možnost zásilku vyzvednout později během úložní doby), nýbrž proto, že požadavek pošty na vyplnění formuláře považoval za nezákonný a formulář vyplnit odmítl. Namítá-li stěžovatel, že mu žádný zákon používání razítka neukládá, není třeba s ním polemizovat. Žádný obecně závazný právní předpis právnickým osobám opravdu obecně neukládá disponovat vlastním razítkem. Pokud by poštovní podmínky podmiňovaly vydání zásilek právnické osobě otiskem razítka vždy, byla by stěžovatelova výtka zcela oprávněná, neboť by skutečně ukládaly povinnost nad rámec zákona. Nepoužití razítka by tak nemohlo být důvodem pro nevydání zásilky (k tomu viz např. Ondruš, R., Správní řád, nový zákon s důvodovou zprávou a poznámkami, Linde 2005, str. 103). Tak tomu ale není. Poštovní podmínky totiž otisk razítka nevyžadují za všech okolností, neboť pokud adresát razítko nepoužívá, není poštou vyžadováno („*...prohlášení musí být opatřeno razítkem adresáta nebo doplněno poznámkou, že adresát razítko nepoužívá*“). Naopak používá-li je, je nanejvýš logické, aby tak činil i ve vztahu k poště. Ani tento požadavek tedy nelze považovat za nezákonný. Jen pro úplnost je vhodné poukázat na to, že jsou to zpravidla právě podzákonné předpisy, které zákony – samozřejmě v jejich mezích – konkretizují; tak tomu bylo i v daném případě. Nejvyšší správní soud tedy neshledal, že by poštovní podmínky, které pošta při doručování aplikovala, byly v rozporu se zákonem.

Pokud stěžovatel pro aplikaci § 17 odst. 5 daňového řádu spatřuje zásadní rozdíl mezi situacím, kdy si adresát zásilku na poště nevyzvedne, a tím, kdy pošta zásilku odmítne adresátovi vydat, neboť ten pro to nesplnil podmínky, tak ani s tím nelze souhlasit. Je samozřejmě pravdou, že obě popsané situace se od sebe liší, na druhou stranu ve vztahu k aplikaci § 17 odst. 5 daňového řádu („*Nebyl-li adresát písemnosti, která má být doručena do vlastních rukou, zastížen, ačkoliv se v místě doručení zdržuje, 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 patnácti dnů od uložení, považuje se poslední den této lhůty za den doručení, i když se příjemce o uložení nedozvěděl.*“), konkrétně k doručení písemnosti tzv. fikcí, nemá tato faktická odlišnost obou situací žádný vliv. Nastoupení fikce doručení podle poslední věty citovaného ustanovení je totiž podmíněno mj. nevyzvednutím písemnosti na poště jejím příjemcem ve stanovené lhůtě, přičemž není podstatné, zda si příjemce tuto písemnost nevyzvedl proto, že se na poštu nedostavil nebo proto, že nesplnil podmínky pro vydání písemnosti stanovené poštovními podmínkami.

V daném případě tedy byly platební výměry určené stěžovateli na poště uloženy dne 19. 10. 2005, stěžovateli byla tato skutečnost oznámena, avšak ve lhůtě 15 dní si zásilku nevyzvedl. Poslední den této lhůty (3. 11. 2005) je tak podle § 17 odst. 5 daňového řádu považován za den doručení platebních výměrů. Lhůta k podání odvolání proti nim je pak 30 dní (§ 48 odst. 5 daňového řádu) a marně uplynula 5. 12. 2005. Odvolání podané stěžovatelem, až dne 21. 12. 2005 je tak opožděné.

Uvádí-li stěžovatel, že pokud by mu správce daně doručoval přímo, nebyl by povinen si zásilky vyzvedávat na poště a nemusel by také vyplňovat poštovní formuláře, je možno s ním souhlasit. Na druhou stranu takové tvrzení nijak neovlivňuje výše uvedené závěry o správnosti doručení a opožděnosti podání odvolání. Doručování v daňovém řízení upravuje § 17 daňového řádu, podle jehož odst. 1 správce daně doručuje úřední písemnosti zpravidla poštou, může tak ale učinit i svými pracovníky. Z uvedeného je zřejmé, že je to především pošta, kterou má správce daně k doručování písemností využívat. Až na druhém místě to jsou pak jeho pracovníci, které k doručení písemnosti může použít. Zpravidla to bude tehdy, kdy by doručování poštou bylo zbytečně nákladné nebo zdlouhavé (např. může-li být doručena písemnost tzv. krátkou cestou, tedy přímo při jednání s daňovým subjektem). Rovněž z povahy věci vyplývá, že pošta je především určena k doručování písemností, zatímco pracovníci správce daně se mají převážně věnovat správě daní (§ 1 odst. 2 daňového řádu). Nelze tedy vytýkat správci daně, že k doručování použil poštu, jako instituci, která je k tomu primárně určena a kterou také daňový řád pro doručování písemností upřednostňuje. Tvrzený důvod kasační stížnosti podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. tedy nebyl shledán.

Dále se zdejší soud zabýval stěžovatelovým tvrzením, že se krajský soud vůbec nevypořádal rozdílem mezi situacím, kdy si adresát zásilku nevyzvedne a situacím, kdy pošta zásilku odmítne adresátovi vydat. Jak vyplynulo z napadeného rozsudku krajský soud skutečně tento problém výslovně neřešil, avšak je třeba poukázat na to, že stěžovatel v podané žalobě tuto otázku jako řádný žalobní bod neuplatnil. Pouze totiž nesouhlasil s tím, že pošta podmiňovala vydání zásilky vyplněním formuláře, což považoval za nezákonné. Krajský soud je pak v řízení o žalobě zásadně vázán uplatněnými žalobními body a v jejich mezích výroky napadených rozhodnutí přezkoumává (§ 71 odst. 1 písm. d), § 75 odst. 2 s. ř. s.]. Tak tomu bylo i v daném případě, kdy se soud v rozsudcích řádně vyslovil k popsanému žalobnímu bodu a dospěl k závěru, že pošta nepochybila a postup stanovený v poštovních podmínkách nezákonným neshledal.

Rovněž nedůvodná je stěžovatelova námitka, která považuje soudní rozhodnutí za nepřezkoumatelné proto, že krajský soud v odůvodnění rozsudku uvedl, že jednatel stěžovatele „bez racionálního zdůvodnění“ odmítl poštou požadovaný postup akceptovat. Stěžovatel tento závěr považuje za nedostatečně odůvodněný a nepravdivý. Předně je třeba poukázat na to, že nesprávnost, resp. nezákonnost tvrzení v rozsudku uvedených zásadně nemůže způsobovat jeho nepřezkoumatelnost a stejně tak skutečnost, že by mohlo být odůvodnění rozsudku obsáhlejší a v některých ohledech propracovanější (k tomu viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, zveřejněný ve Sb. NSS pod č. 133/2004). V dané věci navíc stěžovatel požadovaný postup pošty neakceptoval s odůvodněním, že poštovní podmínky, jako norma podzákonná, ukládají povinnosti nad rámec zákona. S touto námitkou se krajský soud řádně vypořádal. Uvedl-li pak v závěru odůvodnění, že stěžovatel postup pošty neakceptoval bez racionálního zdůvodnění (myšleno tím bez dalších důvodů, než tvrzené nezákonnosti), je třeba s ním souhlasit, neboť během řízení o žalobě stěžovatel vyjma namítané nezákonnosti poštovních podmínek, kterou se krajský soud řádně zabýval, a kterou neshledal, skutečně neuvedl žádné další důvody, jež ho vedly k odmítnutí poštou požadovaného postupu (tj. vyplnění příslušného formuláře). Důvod kasační stížnosti uvedený v § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. tak nebyl zjištěn.

Stěžovatel se rovněž domnívá, že správce daně pochybil, pokud mu neumožnil účast a klást otázky při výsledku vedoucí pošty I. P.. Krajský soud ani žalovaný pochybení správce daně neshledaly, neboť vedoucí pošty nebyla vyslýchána jako svědek, nýbrž jako třetí osoba, která má listiny potřebné v daňovém řízení ve smyslu § 7 odst. 2 písm. b) daňového řádu.

Podle § 7 odst. 1 daňového řádu se daňového řízení vedeného správcem daně zúčastňují, kromě pověřených pracovníků správce daně, daňové subjekty a třetí osoby. Třetími osobami se mj. rozumějí svědci a osoby přezvědné a osoby, které mají listiny a jiné věci potřebné v daňovém řízení [odst. 2 písm. a) a b) citovaného ustanovení]. V souladu s § 16 odst. 1 písm. e) daňového řádu má daňový subjekt, u něhož je prováděna daňová kontrola, právo klást svědkům a znalcům otázky při ústním jednání a místním šetření. Jak již ale zdůraznil Ústavní soud (viz např. náleze ze dne 29. 10. 2002, sp.zn. II.ÚS 232/2002) v rámci zachování „rovnosti zbraní“ v daňovém řízení, je třeba vycházet z principu, že pravidlo uvedené v § 16 odst. 4 písm. e) daňového řádu je „*třeba aplikovat vždy, je-li finančním orgánem ve vztahu k daňovému subjektu prováděno dokazování (§ 31 citovaného zákona)*“. Jak totiž uvedl Ústavní soud ve svém nálezu ze dne 13. 9. 2001, sp. zn. I. ÚS 159/99, daňový subjekt má právo zúčastnit se v rámci daňového řízení ústního jednání, byť již nešlo o daňovou kontrolu, což vyplývá z § 7 odst. 1 daňového řádu, podle něhož se daňového řízení vedeného správcem daně zúčastňují mimo jiné daňové subjekty (k tomu srov. i náleze Ústavního soudu ze dne 15. 1. 2002, sp. zn. I ÚS 54/01).

Kdo je to svědek daňový řád, na rozdíl např. od osoby přezvědné, nedefinuje. Právní teorie však nemá pochyb o tom, že svědkem je fyzická osoba, která vypovídá o důležitých konkrétních skutečnostech, které mají vztah k projednávané věci (k daňovému řízení), přičemž tyto skutečnosti svědek vnímal svými smysly nebo se o nich dozvěděl jiným způsobem.

V dané věci je nepochybné, že účelem místního šetření, které se konalo dne 8. 8. 2006, bylo zjištění způsobu doručování prostřednictvím pošty, provozovny Písek stěžovatelů a ve vztahu ke stěžovatelům tak bylo prováděno dokazování (§ 31 daňového řádu). Vedoucí této pošty I. P. předložila pracovníkům správce daně poštovní věstník Českého telekomunikačního úřadu č. 5 ze dne 2. 6. 2005, ve kterém jsou obsaženy poštovní podmínky, dále formulář „prohlášení o osobách oprávněných k převzetí poštovních zásilek a poštovních poukázek“ a „průkaz příjemce“. Také uvedla, že tyto formuláře slouží k prokazování splnění některých podmínek pro vydání písemností podle čl. 21 odst. 3 poštovních podmínek a odpovědná osoba

stěžovatele je odmítala vyplnit a podepsat. Závěrem se pak vyslovila ke stěžovatelově přípisu adresovanému poště a k jejímu vyřízení.

S ohledem na výše uvedené má Nejvyšší správní soud zato, že pokud vedoucí pošty správci daně předkládala poštovní podmínky a poštovní formuláře, jistě není pochyb o tom, že vystupovala v pozici třetí osoby, která má listiny potřebné v daňovém řízení [§ 7 odst. 2 písm. b) daňového řádu] a stěžovatel tak o místním šetření nemusel být uvědoměn. Shodně tomu bylo, když se vyslovovala obecně ke způsobu doručování právnickým osobám a k jejich povinnostem v souladu s poštovními podmínkami vyplnit poštovní formulář. V těchto případech jistě nevystupovala vedoucí pošty jako svědek, tedy jako osoba, která vypovídá o důležitých konkrétních skutečnostech, které mají vztah k projednávané věci a které vnímala vlastními smysly, nebo se je dozvěděla jinak (např. z doslechu). Jinak tomu ale bylo, pokud se vyjadřovala k samotnému doručování stěžovateli a k postupu jednání jeho jednatele v poštovní provozovně (tj. že odmítá vyplnit poštovní formulář). V takovém případě totiž vypovídala o konkrétních skutečnostech, které se vztahují k daňovému subjektu (stěžovateli) a kterých byla buď sama přímo účastna nebo o nichž se dozvěděla od jiných pracovníků pošty a vypovídala tak jako svědek. Je totiž třeba odlišit předložení listin používaných poštou a poskytnutí obecných informací, které se k listinám vztahují, od sdělení konkrétních informací o chování daňového subjektu, resp. jeho jednatele při vyzvedávání zásilek. Zatímco obecné informace o aplikaci poštovních listin nezávisí na schopnosti vnímání a hodnověrnosti osoby, která je sděluje, neboť jsou snadno a objektivně ověřitelné a daňový subjekt se k nim může vyjádřit v rámci seznámení se spisem, v případě výpovědi o skutečnosti, které byla vypovídající osoba svědkem, tomu tak není a je třeba daňovému subjektu umožnit bezprostřední kontakt s touto osobou. Správce daně tedy pochybil, pokud stěžovatele o tomto výslechu neuvědomil a neumožnil mu, aby kladl svědkovi otázky.

Jak uvedl Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 25. 7. 2006, č. j. 1 Afs 103/2005 – 46, *www.nssoud.cz*, „*Účelem výslechu svědka jako jednoho z důkazních prostředků daňového řízení, je přispět k ověření skutečností rozhodných pro správné stanovení daňové povinnosti. Má-li prováděný výslech jako důkaz v maximální míře splnit svůj účel, je nepochybné, že svou přítomností při výslechu a otázkami svědka kladenými může daňový subjekt výrazně ovlivnit kvalitu tohoto důkazu, zejména z hlediska úplnosti, objektivnosti i věrohodnosti informací o skutečnostech, o nichž svědek vypovídá. Je-li tedy v daňovém řízení v rámci dokazování prováděn výslech svědků a daňový subjekt nemá možnost být tomuto výslechu přítomen a klást při něm svědkům otázky, je taková svědecká výpověď důkazem pořizovaným v rozporu se zákonem, konkrétně s ustanovením § 2 odst. 9 a § 16 odst. 4 písm. e) daňového řádu*“. K části výpovědi vedoucí pošty, v níž vystupuje jako svědek (tj. kde se vyjadřuje k tomu, že jednatel stěžovatele odmítal formulář vyplnit a podepsat) tak nelze v daňovém řízení přihlížet, neboť se jedná o důkaz provedený v rozporu se zákonem.

V dané věci však tato skutečnost nemá žádný vliv na zákonnost závěru žalovaného ani krajského soudu. Zcela shodnou skutečnost jako sdělila vedoucí pošty při místním šetření a k níž není možno přihlížet, totiž uvedl opakovaně i stěžovatel, který v podstatě celé daňové i soudní řízení netvrdí nic jiného, než že poštou požadovaný formulář odmítl vyplnit, neboť tento požadavek považuje za nezákonný. O postupu stěžovatelova jednatele při vyzvedávání zásilek na poště tedy nebyly a nejsou pochybnosti.

Rovněž je možné stěžovateli přisvědčit v tom, že v protokolu nejsou zachyceny žádné otázky správce daně, přestože z něho plyne, že vedoucí pošty na určité otázky odpovídala. Z formulace textu protokolu jsou však položeny otázky jednoznačně patrné, a to ať už se jedná o vyjádření týkající se funkce předložených formulářů nebo toho, že odpovědná osoba stěžovatele odmítla tento formulář vyplnit (k němuž navíc nelze přihlížet). Je pravdou, že jsou-li

správce daně pokládány dotazy, je v zájmu přesného zachycení výsledku vhodnější v protokolu tyto otázky přímo zaznamenat, v daném případě jsou však z textu protokolu položené dotazy zřejmé a protokol i jinak zachycuje hodnověrně obsah úkonu. Nelze tedy ani tuto skutečnost považovat za důvod, pro který by mohly být napadené rozsudky zrušeny. Tvrzený důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. také neobstojí.

Vzhledem ke všemu uvedenému shledal Nejvyšší správní soud závěry obsažené v napadených rozsudcích krajského soudu zákonnými a uplatněné důvody kasačních stížností nezjistil; proto kasační stížnosti zamítl jako nedůvodné podle § 110 odst. 1 s. ř. s., poslední věty.

O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 (§ 120) s. ř. s., když stěžovatel ve věci úspěšný nebyl a žalovanému náklady řízení nevznikly.

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

V Brně dne 5. června 2008

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu