



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Aleše Roztočila a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobce: **Zrůstek a partneři v.o.s.**, se sídlem Arbesovo náměstí 257/7, Smíchov, Praha 5, insolvenční správce úpadce **ČKD PRAHA DIZ, a.s.**, v konkursu, IČ: 00565997, se sídlem Kolbenova 942/38a, Praha 9, zast. JUDr. Markem Bilejem, advokátem, se sídlem Na Strži 2102/61a, Praha 4, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 11. 2016, č. j. 53131/16/5100-41453-711845, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 27. 6. 2019, č. j. 6 Af 4/2017 - 55,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Přehled dosavadního řízení

[1] Žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím zamítl odvolání žalobce a potvrdil 20 rozhodnutí Specializovaného finančního úřadu (správce daně) z 12., 13. a 17. 5. 2016 a z 1. 6. 2016 o zřízení zástavního práva.

[2] Žalobce podal proti rozhodnutí žalovaného žalobu, v níž namítal, že správce daně zatížil svůj postup podstatnou vadou, která zatížila neplatností všechny jeho následné úkony. Tato vada spočívá ve způsobu doručení zajišťovacích příkazů. Zajišťovací příkazy totiž měly být doručeny v rámci ústního jednání konaného dne 12. 5. 2016 od 7:10 do 7:30 hod. v sídle a zároveň bydlišti zástupce žalobce, kdy v průběhu jeho provádění sice došlo k formálnímu přerušení prováděné domovní prohlídky, ale s ohledem na skutečnost, že v průběhu jejího provedení byla zástupci žalobce odebrána nejen veškerá výpočetní technika, ale zároveň veškerá listinná dokumentace týkající se žalobce, nebyl zástupce žalobce schopen objektivně vyhodnotit a reagovat na úkony správce daně a kvalifikovaně o nich informovat žalobce jako svého klienta. Žalobce

v této souvislosti poukázal na zásadu zdrženlivosti a přiměřenosti postupu správce daně v rámci daňového řízení zakotvenou v § 5 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, a upozornil na cíl správy daní, kterým je dle § 1 odst. 2 téhož zákona správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady. V posuzované věci však správce daně v souvislosti s doručením zajišťovacích příkazů, na které navazují výše uvedená rozhodnutí správce daně, uvedené zásady ignoroval.

[3] Pokud by správce daně dbal na práva a právem chráněné zájmy žalobce jako daňového subjektu, pak by se musel za daných skutkových okolností obrátit přímo na žalobce, zda za této situace i nadále trvá na osobě svého zástupce, či doručit zajišťovací příkazy elektronicky, a to jak zástupci žalobce, tak i samotnému žalobci, neboť na straně správce daně musely existovat důvodné pochybnosti, že zástupce žalobce bude plnit svou roli, a nedojde tak ke zmaření skutečného smyslu daňové správy. Ačkoliv § 41 odst. 1 daňového řádu stanoví, že písemnosti se doručují pouze zmocněnému zástupci, s ohledem na základní zásady daňového řízení i smysl správy daní musí být písemnosti v takovém případě doručovány také přímo zastoupenému subjektu.

[4] Správce daně postupoval v rozporu s uvedenými zásadami, neboť mu muselo být zjevné, že se zajišťovací příkazy ani další doručované úkony za daných okolností nemohou dostat do sféry vlivu žalobce. Došlo-li ze strany správce daně v souvislosti s vydáním zajišťovacích příkazů k porušení zákona, není možné, aby došlo postupem dle § 168 odst. 6 daňového řádu k zajištění nezákonně uložené povinnosti zřízením zástavního práva na majetek dlužníka, a tak legalizovat úkony správce daně. Zajišťovací příkazy s ohledem na nezákonný postup správce daně při jejich doručování nikdy nebyly vydány ve smyslu § 101 odst. 2 daňového řádu, resp. ve vztahu k žalobci nemohly nabýt účinnosti ve smyslu § 101 odst. 5 a 6 téhož zákona. Nebyla tak splněna již první ze dvou podmínek pro zřízení zástavního práva podle § 168 odst. 6 daňového řádu.

[5] Žalobce rovněž namítl, že až na dvě výjimky byla rozhodnutí správce daně vydána týž den, resp. následující den, kdy byly vydány zajišťovací příkazy, a správce daně tak vůbec nečekal na dobrovolné splnění povinností uložených žalobci zajišťovacími příkazy a bez dalšího přistoupil k jejich zajištění zřízením zástavního práva podle § 168 odst. 6 daňového řádu.

[6] Městský soud v Praze nadepsaným rozsudkem žalobu zamítl. Konstatoval, že ústní jednání umožňuje spolehlivý a podle okolností i promptní způsob doručení písemnosti, neboť k němu dochází za fyzické přítomnosti obou stran, a lze se tak vyhnout závadám v doručení plynoucím z technického či lidského selhání. Okolnost, že správce daně v posuzované věci přistoupil k doručení zajišťovacích příkazů v rámci ústního jednání, které se uskutečnilo v sídle (bydlišti) zástupce žalobce, a to v době přerušení domovní prohlídky prováděné zde orgány činnými v trestním řízení, nečiní postup správce daně nelegitimním. Ve smyslu § 43 odst. 1 daňového řádu lze písemnost doručit kdekoli, kde bude adresát zastižen. Správce daně v souladu s § 60 až 62 daňového řádu sepsal o průběhu ústního jednání protokol. Z tohoto protokolu, jehož obsah žalobce nezpochybnil, vyplývá, že zástupce žalobce byl informován o přerušení domovní prohlídky za účelem doručení písemností a vyzván k převzetí mj. předmětných zajišťovacích příkazů. Argumentace žalobce, že *v průběhu provádění domovní prohlídky byla zástupci žalobce odebrána nejen veškerá výpočetní technika, ale zároveň veškerá listinná dokumentace týkající se žalobce, a zástupce žalobce proto nebyl objektivně schopen vyhodnotit a reagovat na úkony správce daně*, je ryze účelová a fakticky bezpředmětná. Převzetí doručovaných písemností nevyžaduje provedení fyzicky či intelektuálně náročného úkonu adresátem. Zcela postačí fyzické uchopení těchto písemností (či jiný projev vůle vyjadřující srozumění s převzetím písemností) a stvrzení jejich převzetí podpisem na příslušné listině. Z protokolu o ústním jednání je rovněž zřejmé, že zástupci žalobce

pokračování

byl poskytnut časový prostor pro kontrolu protokolu, jehož obsahem byl výčet doručovaných písemností, s jeho přílohou tvořenou doručovanými písemnostmi.

[7] Jakkoli lze žalobci v obecné rovině přisvědčit, že provedení domovní prohlídky může být pro dotčenou osobu stresující, a může tak do jisté míry negativně ovlivnit její koncentraci či reakce v té či oné situaci, vzhledem k prostému aktu doručení písemností postupoval správce daně zcela v souladu se zásadou přiměřenosti. Zástupce žalobce v průběhu ústního jednání neuvedl žádný konkrétní důvod, který mu měl ztěžovat převzetí doručovaných písemností a omezil se na konstatování, že se správcem daně nejedná, neboť je u něho prováděna domovní prohlídka. Správce daně tudíž ani nebyl konfrontován s konkrétními dopady domovní prohlídky, které měly ovlivnit schopnost zástupce žalobce adekvátně reagovat na postup správce daně při doručování předmětných zajišťovacích příkazů. Námitka, že správce daně si musel být vědom toho, že zástupce žalobce nebyl schopen plnit svou úlohu, tak nemůže obstát. Tvrzení, že zástupce žalobce ani sám žalobce by se nemohli seznámit s obsahem doručovaných listin, neboť by došlo k jejich zabavení, je pouhou spekulací bez reálné opory ve skutkovém stavu.

[8] Správce daně postupoval při doručování zajišťovacích příkazů v souladu s § 41 odst. 1 daňového řádu. V průběhu řízení, resp. ústního jednání, nevyšly najevo žádné konkrétní pochybnosti o (ne)existenci zastoupení či objektivní překážce, která by zástupci žalobce nedovolila plnit zejména informační povinnosti ve vztahu k zastupované osobě. Zajišťovací příkazy byly vykonatelné okamžikem jejich oznámení daňovému subjektu ve smyslu § 167 odst. 3 věta druhá daňového řádu, resp. okamžikem jejich vydání, byla-li zajištěna DPH (s výjimkou tří zajišťovacích příkazů se všechny ostatní týkaly DPH) ve smyslu § 103 zákona o DPH. Žalobci jednak neběžela žádná (pariční) lhůta ke splnění povinnosti uložené zajišťovacími příkazy, jednak by předchozí vědomost žalobce o postupu správce daně podle § 167 odst. 3 daňového řádu mohla zmařit dosažení sledovaného účelu.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[9] Proti tomuto rozsudku městského soudu podal žalobce (dále též „stěžovatel“) kasační stížnost. Namítal, že městský soud nezohlednil všechny skutkové okolnosti, čímž učinil své rozhodnutí nepřezkoumatelným. Městský soud zvolil formalistický výklad nerespektující skutkové okolnosti daného případu, cíl správy daní a zásadu zdrženlivosti a přiměřenosti. Zajišťovací příkazy, jimiž uloženu povinnost neměl stěžovatel splnit, a výzvy, na které stěžovatel neměl reagovat, totiž nebyly při přihlednutí k nastalým skutkovým okolnostem doručeny (ani vydány) v souladu se zákonem. Správce daně přistoupil k doručování předmětných listin v době, kdy byla v sídle zmocněnce policií prováděna domovní prohlídka. Za této situace si správce daně měl být vědom, že zmocněnec nebude schopen doručované listiny řádně vyhodnotit a informovat o nich stěžovatele. Zástupce stěžovatele se nadto ústního jednání nezúčastnil dobrovolně, nýbrž byl fakticky předveden policií a několikrát uvedl, že s úředními osobami správce daně z důvodu probíhající domovní prohlídky nejedná. Na tom nic nemění fakt, že se seznámil s povahou některých doručovaných listin (bez jejich znalosti by nebyl schopen vyhodnotit předmět jednání). Soud navíc přehlédl fakt, že domovní prohlídka byla přerušena na 20 minut, během kterých se měl zástupce stěžovatele seznámit s listinami značného rozsahu.

[10] Správce daně si musel být vědom, že z důvodu prováděné domovní prohlídky nebude mít zástupce stěžovatele dostatek časového prostoru na řádné převzetí a seznámení se s doručovanými listinami, neboť muselo být zjevné, že policie prováděnou domovní prohlídku nepřerušila na tak dlouhou dobu, aby zástupce stěžovatele mohl alespoň zběžně projít 2 502 stran předávaných listin. Stěžovatel dodal, že i kdyby zástupce stěžovatele vyhověl nátlaku správce daně

a převzal listiny, nebyl by následně o těchto schopen informovat stěžovatele, neboť v dalším průběhu domovní prohlídky byly veškeré materiály týkající se stěžovatele zmocněnci policií zabaveny. Podle stěžovatele neobstojí ani závěr městského soudu, že doručovanými písemnostmi nebylo uloženo stěžovateli, aby něco osobně vykonal. Platební povinnost uloženou zajišťovacími příkazy totiž mohl splnit pouze stěžovatel, a nikoliv jeho zástupce. Správce daně měl za nastalé situace doručit předmětné dokumenty elektronicky, a to jak stěžovateli, tak jeho zástupci (pro takový výklad ostatně hovoří i odborná literatura). Případně se měl obrátit na stěžovatele s tím, zda trvá na osobě svého zástupce. Správce daně nadto mohl stěžovateli listiny doručit při provádění exekučních úkonů navazujících na ústní jednání.

[11] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti ze dne 3. 9. 2019 a jeho doplnění ze dne 17. 9. 2019 uvedl, že správce daně při doručování předmětných listin nepochybil. Z protokolu zachycujícího ústní jednání ze dne 12. 5. 2016 plyne, že zástupce stěžovatele listiny prvně převzal. Až následně převzetí odmítl. Domovní prohlídka, která byla navíc po dobu ústního jednání přerušena, není překážkou v zastupování. Podle žalovaného měl zástupce stěžovatele možnost se při ústním jednání s písemnostmi seznámit. Nedošlo ani k porušení základních zásad správy daní. Žalovaný poukázal na rozsudek NSS č. j. 7 Afs 17/2019 - 52, v němž zdejší soud posuzoval postup při doručování písemností, jenž je zpochybňován i v této věci, a potvrdil zákonnost doručení písemností.

III. Posouzení kasační stížnosti

[12] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatel je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupen advokátem. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[13] Kasační stížnost není důvodná.

[14] Z provedené rekapitulace je zřejmé, že v posuzované věci se jedná především o posouzení, zda doručení zajišťovacích příkazů během ústního jednání uskutečněného v průběhu domovní prohlídky prováděné policií má vliv na zákonnost rozhodnutí správce daně o zřízení zástavního práva, resp. na zákonnost rozhodnutí žalovaného. Nejvyšší správní soud při posouzení věci vycházel ze závěrů uvedených v rozsudku zdejšího soudu ze dne 15. 8. 2019, č. j. 7 Afs 17/2019 - 52, v němž se již otázkou zákonnosti doručení listin správcem daně v průběhu předmětného ústního jednání zástupci stěžovatele zabýval.

[15] Nejvyšší správní soud se nicméně nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku městského soudu, kterou stěžovatel spatřoval v tom, že městský soud v souvislosti s řešením klíčové právní otázky nezohlednil všechny skutkové okolnosti. Pokud by tato námitka byla důvodná, již tato okolnost samotná by musela vést ke zrušení kasační stížnosti napadeného rozsudku městského soudu.

[16] Za nepřezkoumatelná pro nedostatek důvodů jsou považována zejména taková rozhodnutí, u nichž není z odůvodnění zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při hodnocení skutkových i právních otázek a jakým způsobem se vyrovnal s argumenty účastníků řízení (srov. např. rozsudek NSS ze dne 29. července 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52). Soudy však nemají povinnost reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvrátit. Jejich úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. rozsudek NSS ze dne 3. 4. 2014,

pokračování

č. j. 7 As 126/2013 - 19). Podstatné je, aby se správní soud ve svém rozhodnutí vypořádal se všemi stěžejními námitkami účastníka řízení, což může v některých případech konzumovat i vypořádání některých dílčích a souvisejících námitek (rozsudek NSS ze dne 24. 4. 2014, č. j. 7 Afs 85/2013 - 33).

[17] Nejvyšší správní soud konstatuje, že v tomto ohledu nelze považovat napadený rozsudek městského soudu za nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů. Z odůvodnění rozsudku městského soudu je zřejmé, že vystihl podstatu věci a při jejím posouzení vycházel z relevantních skutečností. Městský soud se vypořádal se všemi žalobními námitkami, jednotlivě je posoudil a v dostatečném rozsahu, přehledně, logicky a srozumitelně zdůvodnil své závěry. Z formulace stěžovatelových kasačních námitek je ostatně zřejmé, že skutečným obsahem kasační stížnosti je nesouhlas se způsobem vypořádání jeho žalobních námitek. Skutečnost, že stěžovatel se závěry městského soudu nesouhlasí, však nepředstavuje důvod pro zrušení napadeného rozsudku pro jeho údajnou nepřezkoumatelnost (viz rozsudky NSS ze dne 12. 11. 2013, č. j. 2 As 47/2013 - 30, a ze dne 29. 4. 2010, č. j. 8 As 11/2010 - 163). Námitka nepřezkoumatelnosti kasační stížností napadeného rozsudku tedy není důvodná.

[18] Podle § 39 odst. 1 daňového řádu *[s]právce daně doručuje písemnost a) při ústním jednání nebo při jiném úkonu, nebo b) elektronicky.*

[19] Podle § 51 odst. 5 daňového řádu, *[j]e-li doručováno při ústním jednání, nebo při jiném úkonu učiněném v rámci správy daní, prokazuje se doručení písemnosti do vlastních rukou podpisu úřední osoby a adresáta v protokolu. Účinky doručení nastanou, i když adresát podpis protokolu odepřel. Odepření podpisu a důvody tohoto odepření se zaznamenají v protokolu.*

[20] Judikatura zdejšího soudu při výkladu norem týkajících se doručování vychází z doktríny tzv. materiálního doručení založené na zkoumání základního smyslu doručování, kterým je, aby se účastníci řízení seznámili s písemnostmi správního orgánu a aby měli možnost uplatnit svá práva a oprávněné zájmy (viz např. rozsudky ze dne 29. 6. 2011, č. j. 8 As 31/2011 - 88, ze dne 25. 8. 2011, č. j. 7 As 53/2011 - 77, ze dne 30. 11. 2016, č. j. 3 As 26/2016 - 45, či ze dne 16. 12. 2010, č. j. 1 As 90/2010 - 95).

[21] Jak správní orgány, tak městský soud dospěly k závěru, že předmětné písemnosti byly zmocněnci při ústním jednání dne 12. 5. 2016 doručeny v souladu s citovanou právní úpravou. Stěžovatel v obecné rovině aplikaci uvedených ustanovení (resp. možnost doručování během ústního jednání) ani nezpochybňuje. Je však přesvědčen, že skutková situace nastalá dne 12. 5. 2016 byla natolik specifická, že k doručení písemností nemohlo dojít [byl porušen materiální princip doručování, neboť zástupce stěžovatele (dále též „zmocněnec“), neměl možnost se s listinami adekvátně seznámit a o těchto informovat stěžovatele].

[22] Z protokolu o ústním jednání ze dne 12. 5. 2016, č. j. 126328/16/4000-50715-204971, vyplývá, že dne 12. 5. 2016 se úřední osoby správce daně dostavily do místa podnikání a bydliště zmocněnce, a to za účelem ústního jednání, při kterém měly v úmyslu doručit zmocněnci v protokolu vyjmenované písemnosti, mj. zajišťovací příkazy, na základě nichž správce daně vydal výše již uvedená rozhodnutí. V daném místě v té době policie prováděla domovní prohlídku. V 7 hod. 8 min. úřední osoby správce daně vstoupily se souhlasem policie do místa podnikání zmocněnce. V 7 hod. 10 min. přivedli policisté zmocněnce a předložili úředním osobám správce daně jeho občanský průkaz. Úřední osoba správce daně zmocněnci sdělila, že účelem jejich příchodu je provedení ústního jednání, během kterého by mělo dojít zejména k doručení písemností týkajících se stěžovatele. Na dotaz, zda je zmocněnec ochoten písemnosti převzít, zmocněnec sdělil, že chce vědět, jaké listiny má převzít. Úřední osoba mu sdělila,

že se jedná o zajišťovací příkazy na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2011, 2012 a 2013, zajišťovací příkazy na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 2011, 2012, 2013 a leden až srpen 2014, exekuční příkazy na prodej movitých věcí, rozhodnutí o zřízení zástavních práv a dvě výzvy k prokázání skutečností. Úřední osoba dále uvedla, že tyto písemnosti jsou přílohou protokolu, ze kterého zmocněnci přečte jejich čísla jednací a následně mu je předá. Zmocněnec výslovně sdělil, že si písemnosti postupně vezme (netřeba vše číst) a podle protokolu si zkontroluje, zda mu byly předány veškeré písemnosti. Předání písemností probíhalo v tomto sledu: zajišťovací příkazy na daň z příjmů byly předány v 7 hod. 15 min., zajišťovací příkazy na daň z přidané hodnoty byly předány v 7 hod. 16 min., exekuční příkazy na prodej movitých věcí byly předány v 7 hod. 21 min., rozhodnutí o zřízení zástavních práv byla předána v 7 hod. 22 min. a výzvy k prokázání skutečností byly předány v 7 hod. 25 min. Zmocněnec si zkontroloval čísla jednací předaných listin s čísly jednacími uvedenými v protokolu a zeptal se, jak se správce daně vypořádá s tím, že mu má být doručováno prostřednictvím datové schránky. Úřední osoba sdělila, že zmocněnci je doručováno v souladu s § 39 daňového řádu při ústním jednání. Zmocněnec následně prolistoval jednu z předaných výzev a zeptal se, kde je v ní stanoveno, v jaké lhůtě je potřeba splnit výzvou stanovené povinnosti. Úřední osoba sdělila, že lhůta pro splnění je 15 dní, což je uvedeno na první straně výzvy. Po kontrole písemností v 7 hod. 28 min. zmocněnec sdělil, že se správcem daně nejedná z důvodu provádění domovní prohlídky a že odmítá písemnosti převzít. Úřední osoba mu sdělila, že domovní prohlídka byla po dobu ústního jednání přerušena. Zmocněnec s tímto nesouhlasil a opětovně uvedl, že se správcem daně nejedná. Úřední osoba mu sdělila, že v tomto smyslu se může vyjádřit do protokolu, do kterého bude důvod odepření převzetí zaznamenán. Zmocněnec opakovaně uvedl, že se správcem daně nejedná, protože je u něho prováděna domovní prohlídka. Na odpověď úřední osoby, že do protokolu bude tedy zaznamenáno, že zmocněnec odmítl písemnosti převzít, zmocněnec odpověděl: „*napište si tam, co chcete*“ a zopakoval, že se správcem daně nejedná. Po následujícím poučení ze strany úřední osoby, že odepření převzetí nemá za následek nedoručení písemností, zmocněnec sdělil: „*to je Babišův výklad daňového řádu a Váš*“ a jednání opustil.

[23] Nejvyšší správní soud na základě popsaného skutkového stavu vyplývajícího z citovaného protokolu č. j. 126328/16/4000-50715-204971 (jehož obsahovou správnost stěžovatel konkrétně nezpochybňuje) souhlasí s městským soudem a správními orgány, že písemnosti, které jsou předmětem nynějšího řízení (tj. zajišťovací příkazy na daň z přidané), byly za popsané skutkové situace doručeny v souladu s právní úpravou daňového řádu (i v souladu s cílem správy daní a základními zásadami správy daní).

[24] Jakkoli lze souhlasit se stěžovatelem, že situace při ústním jednání dne 12. 5. 2016 byla do jisté míry specifická (ústní jednání se konalo po dobu přerušené domovní prohlídky prováděné policií), nejednalo se o situaci, ve které by nebylo možno provést ústní jednání za účelem doručení předmětných písemností. Jak již totiž uvedly správní orgány i městský soud, po dobu ústního jednání byla probíhající domovní prohlídka přerušena (o čemž byl zmocněnec informován). Ačkoliv byl zmocněnec na jednání přiveden policisty provádějícími domovní prohlídku, ústního jednání se zpočátku dobrovolně účastnil; sdělil, že si písemnosti postupně převezme a bude kontrolovat jejich čísla jednací. Jednotlivé písemnosti mu pak byly úředními osobami postupně fakticky předány (viz výše uvedenou časovou posloupnost předávání jednotlivých listin). Zmocněnec některé listiny procházel a dotazoval se úředních osob na jejich obsah (viz jeho dotaz na lhůtu ke splnění povinnosti uložené výzvou k prokazování). Přijmout přitom nelze tvrzení stěžovatele, že zmocněnec si listiny převzal pouze za účelem seznámení se s jejich povahou. O povaze listin měl zmocněnec povědomí již při samotném zahájení ústního jednání, neboť úřední osoba správce daně zmocněnci sdělila, jaké konkrétní listiny mu budou doručovány (viz výše citovaný protokol č. j. 126328/16/4000-50715-204971). Skutečnost,

pokračování

že zmocněnec následně začal tvrdit, že se správcem daně odmítá jednat a písemnosti odmítá převzít, nemůže na doručení písemností nic změnit. Nelze totiž přijmout výklad, podle kterého by bylo možné následně, tj. po seznámení se s obsahem listiny, odmítnout její doručení. Takto právní úprava koncipována není. Uvedený postup nadto odporuje výše popsanému základnímu účelu doručování. Správce daně se dostavil do místa podnikání zmocněnce za účelem tomuto fyzicky doručované písemnosti předat během ústního jednání. Zmocněnec byl správcem daně v sídle svého podnikání zastižen a doručované listiny si fyzicky převzal. Materiální stránka doručování tudíž byla naplněna, neboť správce daně zmocněnci umožnil se s doručovanými listinami fakticky seznámit. Nadto, bylo-li by možné po seznámení se s obsahem (resp. povahou) doručované písemnosti odmítnout její doručení, bylo by možné se účelově vyhýbat doručení listin.

[25] Nejvyšší správní soud nesdílí ani názor stěžovatele, že při doručování listin došlo k popření základního účelu doručování, když zmocněnec nebyl za nastalých skutkových okolností schopen doručované listiny řádně vyhodnotit a informovat o nich stěžovatele. Pro nyní zkoumanou věc je rozhodné doručování zajišťovacích příkazů. Zmocněnec ani stěžovatel na ně nemuseli reagovat bezprostředně (tj. v době probíhající domovní prohlídky), nýbrž měli dostatek času tak učinit později (tj. v době po skončení domovní prohlídky). Zmocněnec měl dostatečný časový prostor k tomu, aby informoval stěžovatele o jeho povinnosti uhradit jistotu stanovenou zajišťovacími příkazy. Dostatečný časový prostor pak zmocněnec měl i pro případné podání odvolání proti zajišťovacím příkazům, které se podle § 109 odst. 4 daňového řádu podává do 30 dnů ode dne doručení rozhodnutí. Nutno dodat, že odkazované zajišťovací příkazy byly (z důvodu nebezpečí z prodlení) účinné a vykonatelné již jejich vydáním, tj. již učiněním úkonu k jejich doručení, nikoliv až doručením (viz § 101 odst. 2 daňového řádu § 103 zákona o DPH). Tato skutečnost zásadním způsobem omezovala možnosti bezprostřední reakce zmocněnce a stěžovatele na tyto zajišťovací příkazy. Na druhou stranu však ani probíhající domovní prohlídka (ani odnětí komunikačních prostředků a advokátních spisů) nebyla způsobilá zabránit zmocněnci v tom, aby stěžovatele zrychleně informoval o vydání zajišťovacích příkazů a souvisejících skutečnostech (zejména o bezprostřední možnosti provedení exekuce). Pokud stěžovatel v této souvislosti upozorňuje na to, že zmocněnci bylo umožněno se seznámit s písemnostmi pouze na krátkou dobu, nutno jej odkázat na fakt, že to byl sám zmocněnec, kdo nejprve uvedl, že není třeba předmětné písemnosti číst, a kdo následně svým jednáním zapříčinil ukončení ústního jednání (odmítl s úředními osobami správce daně dále komunikovat a z jednání odešel). V návaznosti na výše uvedené Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani argumentaci stěžovatele, v níž poukázal na velký rozsah předávaných listin a nemožnost se s nimi s ohledem na nedostatečný časový prostor seznámit.

[26] Zdejší soud pak nemohl přijmout ani tvrzení stěžovatele, že i kdyby zmocněnec vyhověl správci daně a převzal listiny, nebyl by následně o těchto schopen informovat stěžovatele, neboť v dalším průběhu domovní prohlídky byly veškeré materiály týkající se stěžovatele zmocněnci policií zabaveny. Uvedené tvrzení má hypotetickou a spekulativní povahu. Nadto, i případné zabavení listin by nevyloučilo možnost na tyto reagovat. Zmocněnci by v takové situaci nic nebránilo požádat správce daně o jejich opakované zaslání na vědomí. Stejně tak by zmocněnec měl právo nahlédnout do daňového spisu stěžovatele, ve kterém jsou veškeré rozhodné listiny založeny, a z tohoto spisu si učinit opisy. Nutno dodat, že správce daně se (veden snahou vyjít zmocněnci vstříc) pokusil zmocněnci veškeré písemnosti doručené při ústním jednání dne 12. 5. 2016 následně zaslat i prostřednictvím provozovatele poštovních služeb. Zmocněnec však odmítl zásilku převzít s odkazem na to, že písemnosti mu mají být zasílány do datové schránky (a i přesto stěžovatel nyní namítá faktickou nemožnost zmocněnce se s písemnostmi seznámit).

[27] Nejvyšší správní soud v souladu s městským soudem neshledal postup správce daně ani rozporným s cílem správy daní a se zásadou zdrženlivosti a přiměřenosti. Podle § 1 odst. 2 daňového řádu je správa daně postupem majícím za cíl správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady. Podle § 5 odst. 3 daňového řádu správce daně šetří práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů a třetích osob v souladu s právními předpisy a používá při vyžadování plnění jejich povinností jen takové prostředky, které je nejméně zatěžují a ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní. Nejvyšší správní soud na rozdíl od stěžovatele postup úředních osob správce daně hodnotí jako plně respektující uvedená východiska. Namísto zaslání písemností (značného rozsahu, jak ostatně připomíná i stěžovatel) bez dalšího do datové schránky zmocněnce zvolil správce daně doručení při ústním jednání, během kterého byl zmocněnec o vydání předmětných písemností správcem daně informován a měl možnost se s nimi seznámit. Dodát lze, že odkazované zajišťovací příkazy byly z důvodu nebezpečí z prodlení účinné a vykonatelné již jejich vydáním (viz výše). Správce daně tudíž mohl tyto zaslat do datové schránky zmocněnce (u kterého probíhala domovní prohlídka), současně se pokusit vyrozumět zmocněnce o vydání příkazů a následně mohl ihned přistoupit k exekuci (viz § 103 zákona o DPH). Takto nicméně nepostupoval, namísto toho úřední osoby správce daně zmocněnce o vydání předmětných zajišťovacích příkazů informovaly osobně a tyto se pokusily mu před provedením exekuce fakticky doručit.

[28] Stěžovatel dále namítal, že správce daně měl za nastalé situace doručit předmětné dokumenty elektronicky, a to jak stěžovateli (platební povinnost uloženou zajišťovacími příkazy mohl totiž splnit pouze stěžovatel), tak jeho zmocněnci, jak potvrzuje i odborná literatura (komentář k daňovému řádu); případně se měl obrátit na stěžovatele s tím, zda trvá na osobě svého zmocněnce. Správce daně nadto mohl stěžovateli listiny doručit při provádění exekučních úkonů navazujících na ústní jednání.

[29] Ani na základě této argumentace neshledal Nejvyšší správní soud důvod ke zrušení rozsudku městského soudu. Z výše citovaného § 39 odst. 1 daňového řádu plyne, že doručování při ústním jednání a doručování elektronicky (datovou schránkou) lze považovat za rovnocenné způsoby doručování. Pokud se tedy správce daně rozhodl písemnosti doručovat při ústním jednání, nemusel tyto doručovat elektronicky. Volbu doručování při ústním jednání ostatně zdejší soud považuje za vhodnější nastalé situaci (viz výše).

[30] Podle § 41 odst. 1 a 2 daňového řádu: *(1) Má-li osoba, které je písemnost doručována, zástupce, doručují se písemnosti pouze tomuto zástupci, a to v rozsahu jeho oprávnění ke zastupování. (2) Má-li osoba, jejíž poměry jsou doručovanou písemností dotčeny, vykonat něco osobně, doručuje se písemnost jí i jejímu zástupci. Dnem doručení rozhodným pro počátek běhu lhůty je při souběžném doručování této osobě i jejímu zástupci den doručení písemnosti, který nastane později.*

[31] Správce daně postupoval v souladu s daňovým řádem, když dokumenty doručoval pouze zmocněnci stěžovatele. Přisvědčit přitom nelze ani tvrzení, že platební povinnost uloženou zajišťovacími příkazy mohl splnit pouze stěžovatel, a nikoliv jeho zmocněnec. Zdejší soud v rozsudku ze dne 13. 12. 2006, č. j. 2 Afs 209/2005 - 65, vyslovil, že je-li doručován platební výměr, resp. dodatečný platební výměr, nejedná se o situaci, kdy má příjemce rozhodnutí něco vykonat nezastupitelným způsobem. Uvedený závěr je zcela jistě nutno vztáhnout i na platební povinnost plynoucí ze zajišťovacího příkazu. Přisvědčit pak nelze ani tomu, že správce daně se měl obrátit na stěžovatele s tím, zda trvá na osobě svého zmocněnce. V situaci, kdy zmocnění trvá, není správce daně oprávněn zpochybňovat jeho platnost a dotazovat se zmocněnce, zda jeho projev vůle nadále trvá. Nadto, jak již bylo výše uvedeno, zmocněnec byl schopen na jemu předané listiny adekvátně reagovat. Konečně pak nutno uvést, že stěžovatelem odkazovaná

pokračování

odborná literatura (komentář k daňovému řádu) se týká jiných skutečností (nejasného vymezení zmocnění a nesprávného doručení zastoupenému namísto zástupci).

[32] Nejvyšší správní soud tudíž ve shodě s městským soudem uzavírá, že za nastalého skutkového stavu byly jak zajišťovací příkazy, tak i výzvy zmocněnci stěžovatele řádně doručeny dne 12. 5. 2016. Nelze proto souhlasit s námitkou stěžovatele, že v důsledku nezákonného postupu při doručování zajišťovacích příkazů nebyly splněny podmínky pro vydání rozhodnutí o zřízení zástavního práva uvedené v § 168 odst. 6 daňového řádu.

IV. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[33] Nejvyšší správní soud shledal nedůvodnými všechny stěžovatelem uplatněné námitky, kasační stížnost je proto nedůvodná. Nejvyšší správní soud tedy dle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. kasační stížnost zamítl.

[34] Zároveň Nejvyšší správní soud rozhodl o nákladech řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl v řízení úspěch, a právo na náhradu nákladů řízení proto nemá. Procesně úspěšnému žalovanému pak nevznikly v řízení náklady přesahující rámec nákladů jeho běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 18. prosince 2019

Mgr. Aleš Roztočil
předseda senátu