



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Ladislava Hejtmánka a soudkyň JUDr. Naděždy Treschlové a JUDr. Hany Kadaňové ve věci žalobce: **Zrůstek a partneři v.o.s.**, se sídlem Arbesovo náměstí 257/7, Praha 7, IČ: 255 89 644, insolvenční správce společnosti ČKD PRAHA DIZ, a. s., se sídlem Kolbenova 942/38a, Praha 9, IČ: 005 65 997, zastoupen JUDR. Markem Bilejem, advokátem, se sídlem Na Strži 2102/61, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 5. 2017, č.j. 22476/17/5100-41453-711845,

takto:

I. Žaloba se **zamítá**.

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

- [1] Žalobce se žalobou podanou u Městského soudu v Praze domáhal přezkoumání a zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 5. 2017, č.j. 22476/17/5100-5100-41453-711845 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým byla zamítnuta odvolání žalobce proti rozhodnutím Specializovaného finančního úřadu ze dnů 18. 10. 2016, 24. 10. 2016 a 15. 12. 2016, jimiž bylo rozhodnuto o změně exekučního titulu podle ustanovení § 169 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „rozhodnutí o změně exekučního titulu“ a „daňový řád“), a tato rozhodnutí byla potvrzena. Rozhodnutími o změně exekučního titulu nahradil správce daně zajišťovací příkazy jako exekuční tituly ve vztahu k dotčeným zdaňovacím obdobím (daň z příjmu právnických osob – 2011, 2012 a 2013, daň z přidané hodnoty – 01-12/2011, 01-12/2012, 01-10/2013, 12/2013, 01-08/2014) za exekuční tituly dle ustanovení § 168 odst. 4 daňového řádu (dodatečné platební výměry).
- [2] Žalobce v podané žalobě namítal věcnou nesprávnost, nepřezkoumatelnost a nezákonnost vydaných rozhodnutí. Uvedl, že podstatná vada, která zatížila neplatností všechny

následné úkony správce daně, dle žalobce spočívá v samotném způsobu doručení zajišťovacích příkazů, které by měly být dle prvostupňových rozhodnutí nahrazeny exekucními tituly. Ústní jednání, v rámci něhož mělo dojít k doručení zajišťovacích příkazů, se konalo dne 12. 5. 2016 od 7:10 hod. do 7:30 hod. v sídle a zároveň bydlišti JUDr. P. K., zástupce žalobce, kdy v průběhu jeho provádění sice došlo k formálnímu přerušení provádění 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, zástupce žalobce nejen objektivně nebyl schopen vyhodnotit a reagovat na úkony správce daně, ale ani o těchto úkonech kvalifikovaně informovat žalobce jako svého klienta.

- [3] Žalobce na tomto místě poukázal na zásadu zdrženlivosti a přiměřenosti postupu správce daně v rámci daňového řízení zakotvenou v ustanovení § 5 odst. 3 daňového řádu s tím, že uvedená zásada je klíčová nejen sama o sobě, ale v kontextu samotného cíle správy daní, kterým je dle ustanovení § 1 odst. 2 daňového řádu správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady. Zdůraznil, že platná právní úprava klade důraz nikoli na hledisko fiskální, ale na hledisko materiální správnosti, tj. správné stanovení daně má přednost před výběrem příslušné daně do státního rozpočtu. Správce daně zjevně práva a právem chráněné zájmy žalobce, jakož i daňovým řádem a relevantní judikaturou vymezený cíl ignoroval, neboť musel vědět, že v okamžiku konání ústního jednání bude v sídle a bydlišti zástupce žalobce prováděna domovní prohlídka, když ze zpráv o daňové kontrole vypracovaných správcem daně vyplývá, že správce daně v průběhu celého daňového řízení s orgány činnými v trestním řízení velmi úzce spolupracoval. Jinak si nelze vysvětlit, že se správce daně dostavil k provedení ústního jednání za účelem doručení zajišťovacích příkazů a dalších úkonů pouze hodinu po příchodu Policie České republiky k provedení domovní prohlídky, a to navíc ve velmi neobvyklý čas mimo své vlastní úřední hodiny. Cílem ústního jednání tak dle názoru žalobce bylo za každou cenu doručit zajišťovací příkazy a další úkony správce daně žalobci prostřednictvím jeho zástupce, u něhož měl správce daně jistotu, že se v okamžiku provádění domovní prohlídky bude na daném místě nacházet, bez ohledu na to, zda bude zástupce žalobce následně schopen jakkoli na takovéto úkony relevantním způsobem reagovat, ale zejména bez ohledu na to, zda vůbec o takovýchto úkonech v rámci probíhajícího daňového řízení bude následně informován samotný žalobce. Správce daně si musel být vědom i účelu domovní prohlídky, kdy došlo k zabavení veškeré výpočetní techniky zástupce žalobce i veškeré listinné dokumentace týkající se žalobce. Ačkoli i přes neúspěšné doručení zajišťovacích příkazů odvozuje správce daně jejich doručení, a tedy platnost a účinnost, jakož i platnost a účinnost všech navazujících úkonů, od okamžiku konání ústního jednání, i kdyby k úspěšnému doručení všech listin předávaných správcem daně skutečně došlo, zástupce žalobce ani sám žalobce by se s nimi nemohl odpovídajícím způsobem seznámit a uplatnit s nimi související úkony, neboť by zjevně došlo k zabavení všech těchto listin v rámci probíhající domovní prohlídky.
- [4] I kdyby však k zabavení doručovaných listin nedošlo, je pochybné, zda by zástupce žalobce či jakýkoli jiný advokát byl v průběhu a po bezprostředním ukončení domovní prohlídky vůbec schopen vykonávat svou činnost a adekvátně reagovat na jakékoli úkony orgánu veřejné moci, neboť domovní prohlídka představuje pro jakýkoli subjekt absolutní zásah do práva na soukromí, a za daných okolností není objektivně možné se v takto stresové situaci soustředit na cokoli jiného. Tento závěr platí tím spíše, že domovní prohlídka, která byla pro účely konání ústního jednání formálně přerušena, pokračovala i

ve dnech následujících, a zástupce žalobce tedy objektivně nebyl schopen plnit svou úlohu, čehož si správce daně musel být vědom. Správce daně tedy takovýto zásah do práva na soukromí zástupce žalobce zjevně zneužil s cílem doručit zajišťovací příkazy a další úkony v rámci daňového řízení s cílem minimalizovat ze strany žalobce možnost uplatnění opravných prostředků a dalších úkonů, a zjednodušit si tak postup v rámci vedeného daňového řízení.

- [5] Žalobce namítl, že pokud by správce daně dbal na práva a právem chráněné zájmy nejen žalobce, ale i zástupce žalobce jako dotčené osoby, musel by se obrátit přímo na žalobce, zda za této situace i nadále trvá na osobě svého zástupce, či doručit jak zajišťovací příkazy, tak další dokumenty 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.
- [6] Žalobce rovněž namítl, že ačkoli ustanovení § 41 odst. 1 daňového řádu stanovuje, že se písemnosti doručují v rozsahu oprávnění k zastupování pouze zástupci, s ohledem na základní zásady daňového řízení i smysl správy daní musí být v obdobných případech možné, aby byly písemnosti i v takovém případě doručovány přímo i zastoupenému subjektu. Správce daně tedy při doručování zajišťovacích příkazů postupoval v přímém rozporu se zásadou zdrženlivosti a přiměřenosti vyjádřenou v ustanovení § 5 odst. 3 daňového řádu, neboť při zvoleném způsobu doručování muselo být správcem daně zjevné, že se zajišťovací příkazy ani další doručované úkony za daných skutkových okolností objektivně nemohou dostat do sféry vlivu žalobce. Tímto způsobem tak správce daně znemožnil, či přinejmenším velmi výrazně ztížil, aby mohl žalobce uplatnit nejen řádné opravné prostředky, ale učinit všechny relevantní úkony, čímž učinil jak zajišťovací příkazy, tak všechny na ně navazující úkony v rámci předmětného daňového řízení nezákonnými pro zjevný rozpor nejen se základními zásadami daňového řízení, ale i samotným smyslem daňové správy.
- [7] Došlo-li ze strany správce daně v souvislosti s vydáním zajišťovacích příkazů k porušení zákona, není možné, aby došlo postupem podle ustanovení § 168 odst. 4 daňového řádu ve spojení s ustanovením § 169 daňového řádu k zachování účinků a de facto k legalizaci úkonů správce daně v rámci daňového řízení, které se opírají o zajišťovací příkazy jakožto rozhodnutí, která s ohledem na nezákonný postup správce daně při jejich doručení nikdy nebyla vydána ve smyslu ustanovení § 101 odst. 2 daňového řádu, resp. ve vztahu k žalobci nemohla nabýt účinnosti ve smyslu ustanovení § 101 odst. 5 a 6 daňového řádu.
- [8] Uvedl, že tím, že žalovaný v souvislosti s vydáním napadeného rozhodnutí uvedené skutečnosti nezohlednil, se dopustil rovněž porušení zásady přiměřenosti a učinil napadené rozhodnutí nezákonné pro jeho nepřezkoumatelnost, neboť se nevypořádal se všemi skutečnostmi relevantními pro posouzení a vydání rozhodnutí v předmětné věci.
- [9] K odkazu žalovaného na to, že předmětnou věc již řešily správní soudy, žalobce podotkl, že uvedenými rozsudky (viz dále) byla žaloba z formálních důvodů odmítnuta a oba dotčené soudy se ve svých rozhodnutích nevyjadřovaly k meritu věci, ale pouze k přípustnosti žalobcem zvoleného žalobního titulu.
- [10] Žalobce též namítl, že žalovaný i správce daně se zároveň dopustili neoprávněného zásahu do práva na spravedlivý proces, neboť v důsledku nezákonných rozhodnutí bylo žalobci odepráno právo domáhat se stanoveným postupem svých práv u příslušného orgánu veřejné moci ve smyslu čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod.

- [11] Z uvedených důvodů žalobce, aby soud zrušil jednak žalobou napadené rozhodnutí, jednak všechna rozhodnutí prvostupňová o změně exekučního titulu.
- [12] Žalovaný v písemném vyjádření k podané žalobě navrhoval její odmítnutí podle ustanovení § 41 odst. 1 písm. d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“), z důvodu její nepřipustnosti podle ustanovení § 70 písm. a) a c) s.ř.s. Dle žalovaného totiž rozhodnutí dle ustanovení § 169 daňového řádu podléhá tzv. kompetenční výluce. Předmětným rozhodnutím dochází pouze k záměně exekučního titulu, k níž však nedochází z vůle správce daně, ale na základě objektivního kritéria, což vylučuje správní uvážení. Uvedl, že zasaženo do veřejných subjektivních práv daňových subjektů je již vydáním zajišťovacího příkazu. Z pohledu s.ř.s. je toto rozhodnutí pouze úkonem správního orgánu. K tomu žalovaný odkázal na rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 1. 2. 2013, č.j. 59 Af 31/2012-27, a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2008, č.j. 1 Afs 86/2008-42. Rovněž pak uvedl, že se jedná o rozhodnutí procesní, kterým je pouze upravováno vedení řízení v souvislosti s jeho aktuální fází. Žalovaný pro ilustraci odkázal na další judikaturu Nejvyššího správního soudu.
- [13] Pro případ, že by soud neshledal důvody pro odmítnutí žaloby, žalovaný navrhoval její zamítnutí, přičemž odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. K námitce nepřezkoumatelnosti dodal, že ve svém rozhodnutí uváděl, že podstatná část argumentů žalobce směřuje do zajišťovacích příkazů, které ovšem nemohou být předmětem odvolacího řízení v případě odvolání proti rozhodnutím o změně exekučních titulů.
- [14] Žalobce podal k vyjádření žalovaného repliku, ve které rozporoval argumenty žalovaného směřující k odmítnutí žaloby. Uvedl, že předmětné ustanovení § 169 daňového řádu nesmí být vykládáno izolovaně, ale v kontextu celého daňového řádu. Uvedl, že má-li na základě rozhodnutí o změně exekučního titulu dojít k zachování dosavadních úkonů správce daně a na základě těchto pokračováno v daňové exekuci, pak musí správce daně v této souvislosti zkoumat, zda tyto úkony byly učiněny v souladu s daňovým řádem a zda pro provedení těchto úkonů byly splněny zákonné podmínky (v daném případě zda vydání zajišťovacích příkazů bylo v souladu se zákonem). Konstatoval, že svou povahou nejsou prvostupňová rozhodnutí rozhodnutími, jimiž by se pouze upravovalo vedení řízení.
- [15] Při ústním jednání před soudem konaném dne 27. 8. 2020 žalobce uvedl, že správce daně postupoval v daném případě v rozporu se zákonem. Žalovaný při ústním jednání odkázal na písemné vyjádření k podané žalobě a na žalobou napadené rozhodnutí.
- [16] Z obsahu spisového materiálu předloženého žalovaným správním orgánem vyplynuly následující, pro rozhodnutí ve věci samé, podstatné skutečnosti:
- [17] Specializovaný finanční úřad vydal dne 12. 5. 2016 celkem 3 zajišťovací příkazy za účelem zajištění úhrady na dosud nestanovenou daň z příjmů právnických osob žalobce (za zdaňovací období 2011, 2012 a 2013). Téhož dne vydal správce daně 43 zajišťovacích příkazů k zajištění dosud nestanovené daně z přidané hodnoty (za zdaňovací období 01-12/2011, 01-12/2012, 01-10/2013, 12/2013, 01-08/2014). Na základě těchto zajišťovacích příkazů vydal správce daně celkem 378 exekučních příkazů (324 na přikázání pohledávky z účtu u 6 bankovních ústavů, 48 na přikázání jiné peněžité pohledávky a 6 na prodej movitých věcí). Dne 8. 9. 2016 vydal správce daně 3 dodatečné platební výměry na daň z příjmů právnických osob a 43 dodatečných platebních výměrů na daň z přidané hodnoty.

- [18] Ve dnech 18. 10. 2016, 24. 10. 2016 a 15. 12. 2016 vydal správce daně celkem 378 rozhodnutí o změně exekučního titulu, kterými změnil exekuční tituly, neboť zajišťovací příkazy pozbyly dnem stanovení daně účinnosti. Exekučním titulem se staly dodatečné platební výměry. Proti těmto rozhodnutím podal žalobce ve dnech 17. 11. 2016 a 4. 1. 2017 odvolání, ve kterých uplatnil obdobné námitky jako v podané žalobě.
- [19] Žalobou napadeným rozhodnutím ze dne 17. 5. 2017 byla odvolání zamítnuta a rozhodnutí o změně exekučního titulu byla potvrzena.
- [20] V odůvodnění tohoto rozhodnutí žalovaný uvedl, že změna exekučního titulu zajišťuje kontinuitu ve vymáhání zajištěné částky, jež nebyla dosud uhrazena. Dochází tak k plynulému přechodu ze zajišťovací (daňové) exekuce na pokračující uhrazovací (daňovou) exekuci. Účinky provedených exekučních úkonů zůstávají zachovány v rozsahu vymezené novým exekučním titulem, což odpovídá zásadě rychlosti, hospodárnosti a procesní ekonomie. Dále konstatoval, že veškeré odvolací námitky míří fakticky proti zajišťovacím příkazům. K tomu uvedl, že tím, že nastaly skutečnosti uvedené v ustanovení § 168 odst. 4 daňového řádu, správce daně musel vydat prvostupňová rozhodnutí, aby splnil svou zákonnou povinnost (ustanovení § 169 daňového řádu). Uvedl, že argumenty žalobce směřující do zajišťovacích příkazů nemohou být předmětem tohoto odvolacího řízení, neboť rozhodnutí o změně exekučního titulu pouze ve své podstatě oznamují skutečnost, jež nastala dle ustanovení § 168 odst. 4 daňového řádu. K námitkám nesprávného doručení zajišťovacích příkazů pak žalovaný dodal, že tato problematika byla již správce daně i žalovaný několikrát řešena, stejně tak ji řešily již i soudy (rozhodnutí Městského soudu v Praze ze dne 21. 7. 2016, č.j. 9 A 120/2016, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 12. 2016, č.j. 2 Afs 243/2016-34). V případě zajišťovacích příkazů tak byl potvrzen správný postup správce daně a tudíž nedošlo k nesprávnému doručení.
- [21] Samotný způsob doručení je uveden v příslušném protokolu o ústním jednání, z obsahu tohoto protokolu vyplývá, že v 7:10 hodin přivedli policisté, kteří prováděli domovní prohlídku, zplnomocněného zástupce JUDr. K., kdy byla příslušná domovní prohlídka přerušena, policisté úředním osobám správce daně předložili občanský průkaz zástupce. Úřední osoba sdělila zástupci účel jednání a zeptala se jej, zda je ochoten písemnosti převzít, zástupce konstatoval, že chce vědět, co má převzít, na což se mu dostalo odpovědi, zástupce na to sdělil, že si písemnosti postupně vezme a podle protokolu si zkontroluje, zda mu byly předány všechny písemnosti. Následovalo předání zajišťovacích příkazů na daň z příjmů právnických osob, zahájeno v 7:15 hodin, na daň z přidané hodnoty v 7:16 hodin, exekučních příkazů na prodej movitých věcí v 7:21 hodin, rozhodnutí o zřízení zástavních práv v 7:22 hodin, a výzev k dokazování v 7:22 hodin. Zástupce si u písemností zkontroloval čísla jednací s protokolem a zeptal se správce daně, jak se správce daně vypořádal s tím, že má být zástupci doručeno prostřednictvím datové schránky. Úřední osoba správce daně sdělila, že správce daně se vypořádal v souladu s ustanovením § 39 daňového řádu a že je zástupci doručováno při jednání. Zástupce následně prolistoval jednu z výzev k dokazování a zeptal se, kde je ve výzvě uvedeno, do kdy je třeba splnit povinnost, osoba správce daně ukázala, že ve výzvě je termín uveden na první straně a že se jedná o 15 dnů od doručení. Po kontrole písemností v 7:28 hodin zástupce sdělil, že z důvodu domovní prohlídky se správcem daně nejedná a že odmítá písemnosti převzít. Úřední osoba sdělila, že domovní prohlídka byla přerušena, s tím zástupce nesouhlasil a úřední osoba mu sdělila, že to může uvést do protokolu, kam bude důvod odepření

převzetí písemností zaznamenán. Na to zástupce opakoval, že se správcem daně nejedná a do protokolu se vyjadřovat nebude. Úřední osoba správce daně tak zástupci sdělila, že do protokolu zaznamená, že odmítl písemnosti převzít, zástupce odpověděl: „*napište tam, co chcete*“. Úřední osoba následně poučila zástupce o skutečnosti, že odepření převzetí nemá za následek nedoručení písemností a neposkytnutí součinnosti má za následek právní fikci doručení a písemnosti se považují za doručené. Zástupce reagoval slovy: „*to je B. výklad a Váš*“ a jednání opustil.

- [22] Městský soud v Praze na základě žaloby, v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 2 s. ř. s.), přezkoumal napadené rozhodnutí, včetně řízení, které jeho vydání předcházelo. Při přezkoumání rozhodnutí soud vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že žaloba nebyla podána důvodně.
- [23] Podle ustanovení § 168 odst. 4 daňového řádu: „*Dojde-li k pravomocnému stanovení daně, která nebyla v době vydání zajišťovacího příkazu stanovena, je tato daň splatná ke dni jejího pravomocného stanovení. Tímto dnem zaniká účinnost zajišťovacího příkazu a zajištěná částka se převede na úhradu této daně.*“
- [24] Podle ustanovení § 169 téhož zákona: „*Pokud nebyla při vymáhání zahájeném na základě zajišťovacího příkazu zajištěná částka uhrazena do doby zániku účinnosti zajišťovacího příkazu z důvodu toho, že zajištěná daň se stala splatnou podle § 168 odst. 4 nebo 5, rozhodne správce daně, že vykonatelné rozhodnutí o stanovení daně se stává exekučním titulem namísto zajišťovacího příkazu a současně uvede výši nedoplatku, pro jehož úhradu má být vymáhání nadále prováděno. Účinky provedených exekučních úkonů zůstávají zachovány v rozsahu vymezeném novým exekučním titulem.*“
- [25] Podle ustanovení § 1 odst. 2 téhož zákona: „*Správa daně je postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady.*“
- [26] Podle ustanovení § 5 odst. 3 téhož zákona: „*Správce daně šetří práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů a třetích osob (dále jen „osoba zúčastněná na správě daní“) 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.*“
- [27] Podle ustanovení § 39 odst. 1 téhož zákona: „*Správce daně doručuje písemnost (a) při ústním jednání nebo při jiném úkonu, nebo (b) elektronicky.*“
- [28] Podle ustanovení § 41 téhož zákona: „*(1) Má-li osoba, které je písemnost doručována, zástupce, doručují se písemnosti pouze tomuto zástupci, a to v rozsahu jeho oprávnění k 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.*“
- [29] Podle ustanovení § 47 odst. 3 téhož zákona: „*Odepřel-li adresát písemnost přijmout, považuje se tato písemnost za doručenou dnem, kdy bylo její přijetí odepřeno, a písemnost se vrátí správci daně; současně se adresát poučí o právních důsledcích odepření součinnosti.*“
- [30] Podle ustanovení § 51 odst. 5 téhož zákona: „*Je-li doručováno při ústním jednání, nebo při jiném úkonu učiněném v rámci správy daní, prokazuje se doručení písemnosti do vlastních rukou podpisy 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.“

- [31] Soud považuje za vhodné vyjádřit se k návrhu žalovaného na odmítnutí podané žalobě. Tento návrh soud neshledal důvodným, neboť dospěl k závěru, že žalobou napadené rozhodnutí je přezkoumatelné ve správním soudnictví. Nejvyšší správní soud totiž ve svém rozsudku ze dne 31. 10. 2018, č.j. 3 Afs 173/2017-37, ve kterém se zabýval právě tímto typem rozhodnutí, vyslovil následující právní větu: „*Rozhodnutí o změně exekučního titulu vydané podle § 169 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, není vyloučeno ze soudního přezkumu.*“ V podrobnostech soud na odůvodnění tohoto rozsudku plně odkazuje. Soud tak mohl přistoupit k věcnému posouzení podané žalobě.
- [32] Nejprve soud uvádí, že prakticky zcela stejné žalobní námitky, týkající se doručování zajišťovacích příkazů při domovní prohlídce, byly žalobcem uplatněny i v jiných žalobách, jimiž se již zdejší soud a následně Nejvyšší správní soud zabývaly. Soud proto v podrobnostech odkazuje na odůvodnění následujících rozsudků.
- [33] Ve věci vedené u zdejšího soudu pod sp.zn. 6Af 37/2017 bylo předmětem přezkumu rozhodnutí správce daně, kterým bylo rozhodnuto o tom, že žalobce je nespolehlivým plátcem podle ustanovení § 106a odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. Rozsudkem ze dne 13. 12. 2018, č.j. 6 Af 37/2017-56, městský soud žalobu zamítl. V bodech [17] až [21] tohoto rozsudku se soud vypořádal s žalobcovými námitkami ohledně doručování. Nejvyšší správní soud následně rozsudkem ze dne 15. 8. 2019, č.j. 7 Afs 17/2019-52, zamítl kasační stížnost žalobce. K námitkám žalobce se vyjádřil v bodech [19] až [32] svého rozsudku.
- [34] Ve věci vedené u Městského soudu v Praze pod sp.zn. 6Af 4/2017 pak byla předmětem přezkumu rozhodnutí správce daně o zřízení zástavního práva podle ustanovení § 170 odst. 1 a § 168 odst. 6 daňového řádu ve spojení s ustanovením § 1309 a násl. zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů. Zdejší soud žalobu rozsudkem ze dne 27. 6. 2019, č.j. 6Af 4/2017-55, zamítl, když neshledal žádné námitky týkající se doručování zajišťovacích příkazů důvodnými (viz body 34. až 36. tohoto rozsudku). Nejvyšší správní soud kasační stížnost žalobce proti tomuto rozsudku zamítl svým rozsudkem ze dne 18. 12. 2019, č.j. 4 Afs 322/2019-76. K rozhodným námitkám žalobce se tento soud vyjádřil v bodech [20] až [32] tohoto rozsudku.
- [35] Judikatura Nejvyššího správního 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).
- [36] Správní orgány dospěly k závěru, že předmětné písemnosti byly zmocněnci při ústním jednání dne 12. 5. 2016 doručeny v souladu s citovanou právní úpravou. Žalobce 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 zmocněnec neměl možnost se s listinami adekvátně seznámit a o těchto informovat žalobce].

[37] 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 ustanovením § 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 B. výklad daňového řádu a Váš*“ a jednání opustil.

[38] Soud na základě popsaného skutkového stavu vyplývajícího z citovaného protokolu č.j. 126328/16/4000-50715-204971 (jehož obsahovou správnost žalobce konkrétně nezpochybňuje) souhlasí se správními orgány, že písemnosti, které jsou předmětem nynějšího řízení (tj. zajišťovací příkazy), 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).

[39] Jakkoli lze souhlasit s žalobcem, 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, 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 žalobce, 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, 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 zastižena 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 vyhybat doručení listin.

[40] Soud nesdílí ani názor žalobce, 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 žalobce 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 žalobce 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 ustanovení § 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 ustanovení § 101 odst. 2 daňového řádu a ustanovení § 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 žalobce zrychleně informoval o vydání zajišťovacích příkazů a souvisejících skutečnostech (zejména o bezprostřední možnosti provedení exekuce). Pokud žalobce 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 soud nepřisvědčil ani argumentaci žalobce, v níž poukázal na velký rozsah předávaných listin a nemožnost se s nimi s ohledem na nedostatečný časový prostor seznámit.

- [41] Zdejší soud pak nemohl přijmout ani tvrzení žalobce, 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 nevykloučilo 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 žalobce, 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 žalobce nyní namítá faktickou nemožnost zmocněnce se s písemnostmi seznámit).
- [42] Soud rovněž neshledal postup správce daně ani rozporným s cílem správy daní a se zásadou zdrženlivosti a přiměřenosti. Podle ustanovení § 1 odst. 2 daňového řádu je správa daně postupem majícím za cíl správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady. Podle ustanovení § 5 odst. 3 daňového řádu pak 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. Zdejší soud na rozdíl od žalobce postup úředních osob správce daně hodnotí jako plně respektující uvedená východiska. Namísto zaslání písemností (značného rozsahu, jak ostatně připomíná i žalobce) 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. 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 ustanovení § 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.
- [43] Žalobce dále namítal, že správce daně měl za nastalé situace doručit předmětné dokumenty elektronicky, a to jak žalobci (platební povinnost uloženou zajišťovacími příkazy mohl totiž splnit pouze žalobce), tak jeho zmocněnci, jak potvrzuje i odborná literatura (komentář k daňovému řádu); případně se měl obrátit na žalobce s tím, zda trvá na osobě svého zmocněnce. Správce daně nadto mohl stěžovateli listiny doručit při provádění exekučních úkonů navazujících na ústní jednání.
- [44] Ani na základě této argumentace neshledal zdejší soud důvod ke zrušení napadeného rozhodnutí. Z výše citovaného ustanovení § 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 při nastalé situaci (viz výše).

- [45] Správce daně dle soudu postupoval v souladu s daňovým řádem, když dokumenty doručoval pouze zmocněnci žalobce. Přisvědčit přitom nelze ani tvrzení, že platební povinnost uloženou zajišťovacími příkazy mohl splnit pouze stěžovatel, a nikoliv jeho zmocněnec. Nejvyšší správní 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 žalobce s tím, zda trvá na osobě svého zmocněnce. V situaci, kdy zmocnění trvá, není správce daně oprávněn zpochybňovat jeho platnost a dotazovat se zmocnitele, 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 žalobcem odkazovaná odborná literatura (komentář k daňovému řádu) se týká jiných skutečností (nejasného vymezení zmocnění a nesprávného doručení zastoupenému namísto zástupci).
- [46] Výše uvedené je pak rovněž odpovědí na námitku žalobce ohledně porušení jeho práva na spravedlivý proces dle čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod. Do tohoto práva žalobce nebylo v řízení před správními orgány nijak zasaženo, nadto žalobce tohoto svého práva plně využil, když podal proti rozhodnutí správních orgánů správní žalobu, kterou se správní soud věcně zabýval.
- [47] Soud proto uzavírá, že za nastalého skutkového stavu věci byly jak zajišťovací příkazy, tak i výzvy zmocněnci žalobce řádně doručeny dne 12. 5. 2016. Nelze proto souhlasit s námitkou žalobce, že v důsledku nezákonného postupu při doručování zajišťovacích příkazů nebyly splněny podmínky pro vydání rozhodnutí o změně exekučního titulu podle ustanovení § 169 daňového řádu.
- [48] Ze všech výše uvedených důvodů soud neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle ustanovení § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
- [49] Výrok o nákladech řízení je odůvodněn ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť žalobce nebyl ve sporu úspěšný a žalovanému žádné náklady v řízení nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v

jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Praze dne 27. srpna 2020

JUDr. Ladislav Hejtmánek v. r.
předseda senátu