



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Martina Kříže a soudkyň Mgr. Věry Jachurové a Mgr. et Mgr. Lenky Bahýřové, Ph. D., v právní věci

žalobce: **XXX, v.o.s.**
se sídlem
insolvenční správce úpadce **XXX, a.s.**
se sídlem
zastoupený JUDr. Markem Bilejem, advokátem,
se sídlem Praha 4, Hvězdova 1716/2b

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
se sídlem Brno, Masarykova 427/31

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 11. 2016 č.j. 53131/16/5100-41453-711845

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Žalobou podanou u Městského soudu v Praze se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného označeného v záhlaví tohoto rozsudku (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým byla zamítnuta odvolání žalobce a potvrzena rozhodnutí Specializovaného finančního úřadu:
 - a) ze dne 12. 5. 2016 č.j. 126335/16/4000-50715-204971
 - b) ze dne 12. 5. 2016 č.j. 126336/16/4000-50715-204971

- c) ze dne 12. 5. 2016 č.j. 126337/16/4000-50715-204971
- d) ze dne 12. 5. 2016 č.j. 126338/16/4000-50715-204971
- e) ze dne 12. 5. 2016 č.j. 126404/16/4000-50715-204971
- f) ze dne 12. 5. 2016 č.j. 126406/16/4000-50715-204971
- g) ze dne 12. 5. 2016 č.j. 126408/16/4000-50715-204971
- h) ze dne 12. 5. 2016 č.j. 127026/16/4000-50715-204971
- i) ze dne 12. 5. 2016 č.j. 127098/16/4000-50715-204971
- j) ze dne 12. 5. 2016 č.j. 127483/16/4000-50715-204971
- k) ze dne 12. 5. 2016 č.j. 127484/16/4000-50715-204971
- l) ze dne 12. 5. 2016 č.j. 127485/16/4000-50715-204971
- m) ze dne 12. 5. 2016 č.j. 127585/16/4000-50715-204971
- n) ze dne 12. 5. 2016 č.j. 127586/16/4000-50715-204971
- o) ze dne 12. 5. 2016 č.j. 127587/16/4000-50715-204971
- p) ze dne 12. 5. 2016 č.j. 127588/16/4000-50715-204971
- q) ze dne 13. 5. 2016 č.j. 128216/16/4000-50715-204971
- r) ze dne 13. 5. 2016 č.j. 128301/16/4000-50715-204971
- s) ze dne 17. 5. 2016 č.j. 131013/16/4000-50715-204971
- t) ze dne 1. 6. 2016 č.j. 150007/16/4000-50715-204971

podle § 170 odst. 1 a § 168 odst. 6 daňového řádu ve spojení s § 1309 a násl. zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (dále jen „občanský zákoník“) o zřízení zástavního práva (dále jen „rozhodnutí o zřízení zástavního práva“).

2. Žalovaný v napadeném rozhodnutí konstatoval, že správce daně na základě zajišťovacích příkazů na daň z příjmů právnických osob vydaných za zdaňovací období roku 2011, 2012 a 2013 a daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden až prosinec 2011, leden až prosinec 2012, leden až říjen 2011, prosinec 2013 a leden až srpen 2014 (dále jen „zajišťovací příkazy“) zahájil exekuční řízení a rovněž vydal 35 rozhodnutí o zřízení zástavního práva. Žalobce podal odvolání proti několika z těchto rozhodnutí (viz bod 1 tohoto rozsudku).
3. Žalovaný dále uvedl, že oprávnění správce daně zřídit k zajištění daňové pohledávky a jejího příslušenství rozhodnutím zástavní právo vyplývá z § 170 daňového řádu ve spojení s § 1309 a násl. občanského zákoníku. Zástavní právo je obecným právním institutem sloužícím k zajištění pohledávky a jejího příslušenství tím, že v případě prodlení dlužníka (žalobce) s plněním jeho závazku se může zástavní věřitel (správce daně) domáhat uspokojení své pohledávky ze zástavy. Dle § 170 daňového řádu je jediným zákonným předpokladem pro zřízení zástavního práva existence daňové pohledávky.
4. Žalovaný zdůraznil, že pro vznik zástavního práva je rozhodující a právně relevantní existence pohledávky správce daně za žalobcem. Z ustanovení § 170 daňového řádu současně vyplývá, že zástavní právo má akcesorickou funkci, tj. jeho vznik, trvání a zánik je nerozlučně spojen s existencí zajišťované pohledávky, a dále má funkci subsidiární, tj. k jeho realizaci je možno přistoupit až tehdy, jestliže dluh nebyl žalobcem splněn řádně a včas.
5. Žalovaný též podotkl, že jediná odvolací námitka se týkala právního titulu pro vydání rozhodnutí o zřízení zástavního práva. Tato rozhodnutí byla vydána na základě

zajišťovacích příkazů. Žalobce napadl způsob doručení zajišťovacích příkazů, resp. jejich doručení popřel. K tomu uvedl žalovaný, že v dané věci proběhlo řízení o stížnosti, kterou správce daně vyřídil a vyrozuměl o tom žalobce. Správce daně zajišťovací příkazy v souladu s § 39 odst. 1 daňového řádu při ústním jednání doručil žalobci, resp. zástupci žalobce, o čemž byl sepsán protokol o ústním jednání ze dne 12. 5. 2016 č.j. 126328/16/4000-50715-204971. Žalobce (jeho právní zástupce) odmítl převzít písemnosti (zajišťovací příkazy), které mu byly v rámci ústního jednání doručeny. Odepřením doručovaných písemností nicméně nastaly účinky jejich doručení podle § 47 odst. 3 správního řádu, o čemž byl žalobce poučen pracovníkem správce daně. Závěrem žalovaný zmínil, že pokud bude zajištěná daňová pohledávka žalobce uhrazena, její neexistencí (zánikem) dojde ex lege rovněž k zániku zástavního práva, v důsledku čehož bude správce daně povinen postupovat tak, že zánik zástavního práva osvědčí v souladu s § 170 odst. 5 daňového řádu.

6. V žalobě proti napadenému rozhodnutí žalobce uvedl, že klíčovou podmínkou pro zřízení zástavního práva na základě § 168 odst. 6 daňového řádu by s ohledem na zásadu zákonnosti postupu správce daně vyjádřenou nejen v § 5 odst. 2 daňového řádu, ale i v rámci samotného ústavního pořádku v ustanovení čl. 2 odst. 2 zákona č. 2/1993 Sb., o vyhlášení Listiny základních práv a svobod, mělo být předchozí zákonné uložení povinnosti daňovému subjektu na základě zajišťovacího příkazu dle § 167 odst. 1 daňového řádu. Správce daně však zatížil svůj postup v rámci předmětného daňového řízení podstatnou vadou, a to de facto od samého počátku, protože při vydání zajišťovacích příkazů postupoval v rozporu s platnou právní úpravou a samotnými základními zásadami, na nichž je daňové řízení založeno.
7. Podstatná vada, která zatížila neplatností všechny následné úkony správce daně, dle žalobce spočívá v samotném způsobu doručení zajišťovacích příkazů, kterými byla žalobci uložena povinnost, jejíž splnění by mělo být na základě prvostupňových rozhodnutí zajištěno, a které byly podkladem pro jejich vydání. 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 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, zástupce žalobce nejen objektivně nebyl schopen vyhodnotit a reagovat na úkony správce daně, ale ani o těchto úkonech kvalifikovaně informovat žalobce jako svého klienta.
8. Žalobce na tomto místě poukázal na zásadu zdrženlivosti a přiměřenosti postupu správce daně v rámci daňového řízení zakotvenou v § 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 § 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.

9. 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.
10. 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.
11. 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.

12. Došlo-li ze strany správce daně v souvislosti s vydáním zajišťovacích příkazů k porušení zákona, není možné, aby došlo postupem podle § 168 odst. 6 daňového řádu k zajištění nezákonně uložené povinnosti zřízením zástavního práva, a tím tak 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 § 101 odst. 2 daňového řádu, resp. ve vztahu k žalobci nemohla nabýt účinnosti ve smyslu § 101 odst. 5 a 6 daňového řádu.
13. Žalobce namítl, že v kontextu dvou základních podmínek pro zřízení zástavního práva postupem podle § 168 odst. 6 daňového řádu není splněna první ze dvou podmínek pro zřízení zástavního práva, neboť v důsledku nezákonného postupu správce daně při doručování zajišťovacích příkazů tyto fakticky nikdy nebyly vydány, resp. ve vztahu k žalobci nenabýly účinnosti. Pokud jde o druhou podmínku pro zřízení zástavního práva, tj. nesplnění povinnosti uložené zajišťovacím příkazem ze strany daňového subjektu, žalobce namítl, že až na dvě výjimky byla rozhodnutí o zřízení zástavního práva vydána též den, resp. den následující, kdy byly vydány zajišťovací příkazy, a správce daně tedy vůbec nečekal na dobrovolné splnění povinností uložených žalobci zajišťovacími příkazy, resp. žalobci vůbec nedal prostor pro dobrovolné splnění povinností uložených zajišťovacími příkazy a bez dalšího přistoupil k jejich zajištění. Takový postup je ve zjevném rozporu se zásadou přiměřenosti zakotvenou v § 5 odst. 3 daňového řádu. 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.
14. 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 odepřeno právo domáhat se stanoveným postupem svých práv u příslušného orgánu veřejné moci ve smyslu § 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod.
15. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. Ve vyjádření k žalobě odkázal na skutečnosti uvedené v napadeném rozhodnutí a obsah správního spisu. Konstatoval, že zajišťovací příkazy byly správcem daně vydány v souladu s § 167 daňového řádu ve spojení s § 103 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“). Zajišťovací příkaz je účinný a vykonatelný okamžikem jeho vydání. Předpokladem vykonatelnosti a účinnosti zajišťovacích příkazů je jejich vydání. U rozhodnutí, která se doručují, je okamžikem jejich vydání učinění úkonu k doručení. Ze stejných důvodů (tj. nebezpečí z prodlení), pro které správce daně rozhodl o vykonatelnosti zajišťovacích příkazů dle § 167 odst. 3 věty druhé daňového řádu a § 103 zákona o DPH, zvolil správce daně při jejich doručení postup dle § 39 odst. 1 písm. a) daňového řádu, tj. doručení při ústním jednání, neboť tento zaručuje

jejich nejrychlejší doručení. Z důvodu značného objemu doručovaných písemností navíc bylo možné očekávat technické komplikace, pokud by tyto byly doručovány do datové schránky. Zástupce žalobce odmítl převzít písemnosti, které mu byly doručovány v rámci ústního jednání, nicméně odepřením doručovaných písemností nastaly účinky jejich doručení podle § 47 odst. 3 daňového řádu, o čemž byl žalobce zvlášť poučen pracovníkem správce daně.

16. K námitce, že správce daně nečekal na dobrovolné splnění povinností uložených žalobci zajišťovacími příkazy, žalovaný uvedl, že zajistit lze úhradu na dosud nestanovenou daň, je-li důvodná obava z její nedobytnosti, tzn. existují-li důvodné obavy správce daně, že úhrada daně bude v budoucnu buď zcela nebo částečně nedobytná, anebo výběr daně bude spojen se značnými obtížemi. Zdrojem důvodných obav správce daně může být např. aktuální ekonomická situace daňového subjektu spočívající např. ve stavu majetku a závazků indikující hrozbu insolvence apod. Pokud hrozí nebezpečí z prodlení, tzn. že existují důvody, pro které je zajišťovací příkaz vydáván, a tyto jsou zvlášť naléhavé z hlediska běhu času a obvyklých postupů, takže nebýt zrychleného konání správce daně při vydávání zajišťovacího příkazu, mohlo by být pro chování daňového subjektu dosažení účelu příkazu zcela zmařeno, může správce daně stanovit lhůtu pro zajištění částky daně kratší, resp. neposkytnout lhůtu žádnou tak, jak se stalo v tomto případě. Důvody obavy z prodlení uvedl správce daně v odůvodnění zajišťovacích příkazů vydaných podle § 167 daňového řádu.
17. Vzhledem k tomu, že zajišťovací příkazy byly vydány ve spojení s § 103 zákona o DPH, neboť hrozilo nebezpečí z prodlení, byly účinné a vykonatelné okamžikem jejich vydání. Správce daně proto postupoval plně v souladu s § 5 odst. 3 daňového řádu, když za účelem zajištění úhrady daně zvolil legitimní způsob zajištění zřízením zástavního práva. Žalobce nesplnil povinnost uloženou v zajišťovacích příkazech, a správce daně tak mohl podle § 168 odst. 6 daňového řádu rozhodnout o zřízení zástavního práva.
18. Z napadeného rozhodnutí je dle žalovaného více než patrné, jaké skutečnosti byly v řízení zjištěny a zohledněny. Správce daně dospěl zcela logickou a legitimní úvahou na základě komplexního posouzení situace žalobce k závěru, že budoucí úhrada daně je ohrožena, a proto přistoupil k zajištění tohoto nedoplatku formou zřízení zástavních práv. Je zcela nepochybné, že nedošlo k vydání nezákonného rozhodnutí, jak žalobce namítl.
19. V replice k vyjádření žalovaného žalobce znovu zdůraznil, že k vydání zajišťovacích příkazů v předmětném případě s ohledem na nezákonný postup správce daně při jejich doručování nedošlo a ani dojít nemohlo. Za učinění úkonu směřujícího k doručení zajišťovacích příkazů a jejich řádné vydání není možné považovat takové jednání, kdy ze strany správce daně, který je oprávněn postupovat výhradně secundum et intra legem, bylo postupováno v rozporu s právní úpravou obsaženou v daňovém řádu. Nebyla-li splněna první a klíčová podmínka pro zřízení zástavního práva, tj. vydání zajišťovacího příkazu, nemohlo dojít ani ke splnění druhé podmínky v podobě dobrovolného nesplnění povinnosti. Žalobce rovněž nemohl dobrovolně splnit povinnost uloženou mu zajišťovacími příkazy, neboť správce daně mu svým postupem v rámci daňového řízení nedal jakýkoli prostor, aby tuto povinnost splnil.

20. Městský soud v Praze přezkoumal napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které jeho vydání předcházelo, a to v mezích uplatněných žalobních bodů. V posuzované věci vyšel z následně uvedené právní úpravy:
21. Podle § 167 odst. 1 daňového řádu je-li důvodná obava, že daň, u které dosud neuplynul den splatnosti, nebo daň, která nebyla dosud stanovena, bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi, může správce daně vydat zajišťovací příkaz.
22. Podle § 167 odst. 3 daňového řádu není-li nebezpečí z prodlení, správce daně uloží daňovému subjektu, aby do 3 pracovních dnů tuto částku daně zajistil ve prospěch správce daně složením jistoty na jeho depozitní účet. Hrozí-li nebezpečí z prodlení, je zajišťovací příkaz vykonatelný okamžikem oznámení daňovému subjektu.
23. Podle § 168 odst. 6 daňového řádu pokud daňový subjekt nesplní povinnost uloženou v zajišťovacím příkazu, může správce daně rozhodnout o zřízení zástavního práva k zajištění částky stanovené tímto zajišťovacím příkazem. Toto zástavní právo trvá v rozsahu, který odpovídá výši zajištěné daně, která byla stanovena nebo která se stala splatnou, po zániku účinnosti zajišťovacího příkazu z důvodů uvedených v odstavcích 4 a 5.
24. Podle § 170 odst. 1 daňového řádu správce daně může zřídit rozhodnutím zástavní právo k majetku daňového subjektu k zajištění jím neuhrazené daně za podmínek stanovených občanským zákoníkem, pokud tento zákon nestanoví jinak.
25. Podle § 170 odst. 2 daňového řádu rozhodnutí o zřízení zástavního práva obsahuje ve výroku kromě náležitostí podle § 102 odst. 1 výši daně zajištěné zástavním právem a označení zástavy.
26. Podle § 170 odst. 5 daňového řádu zástavní právo zřízené rozhodnutím správce daně zaniká rovněž právní mocí rozhodnutí, kterým správce daně ruší zástavní právo. O zániku zástavního práva z důvodů stanovených občanským zákoníkem vyrozumí správce daně daňový subjekt a vlastníka zástavy.
27. Podle § 39 odst. 1 daňového řádu správce daně doručuje písemnost
- a) při ústním jednání nebo při jiném úkonu, nebo
 - b) elektronicky.
28. Podle § 41 odst. 1 daňového řádu má-li osoba, které je písemnost doručována, zástupce, doručují se písemnosti pouze tomuto zástupci, a to v rozsahu jeho oprávnění k zastupování.
29. Podle § 47 odst. 3 daňového řádu 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 § 1 odst. 2 daňového řádu správa daně je postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady.
31. Podle § 5 odst. 3 daňového řádu 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.
32. Podle § 103 zákona o DPH hrozí-li nebezpečí z prodlení, je zajišťovací příkaz účinný a vykonatelný okamžikem jeho vydání. Správce daně současně s vydáním zajišťovacího příkazu učiní pokus vyrozumět vhodným způsobem daňový subjekt o vydání zajišťovacího příkazu a sepíše o tom úřední záznam.
33. Žalobce uplatnil dvě základní žalobní námitky. V prvním žalobním bodě namítl, že zajišťovací příkazy, které byly podkladem pro zřízení zástavního práva, nebyly žalobci, resp. jeho právnímu zástupci doručeny, a tudíž ve vztahu k žalobci nenabývaly účinnosti, neboť fakticky nebyly nikdy vydány. Druhý žalobní bod žalobce opřel o argumentaci, že mu správce daně nedal prostor pro dobrovolné splnění povinností. Po posouzení věci dospěl soud k závěru, že přisvědčit nelze ani jedné z těchto námitek.
34. Daňový řád v ustanovení § 39 upravuje primární a sekundární způsoby doručení písemnosti, přičemž správce daně při doručování předmětných zajišťovacích příkazů postupoval podle odstavce 1, který zakotvuje jako prioritní možnost doručení při ústním jednání či jiném úkonu, nebo elektronicky. Volba příslušné formy doručení přitom bude záviset na obsahu a povaze doručované písemnosti, jakož i technických limitech spojených s doručením konkrétní písemnosti. Je zřejmé, že efektivní postup správce daně směřující mj. k zabezpečení úhrady daně (§ 1 odst. 2 daňového řádu) bude naplněn toliko za předpokladu včasného a řádného doručení rozhodnutí, kterým je daňovému subjektu uložena příslušná daňová povinnost. Ústní jednání, při němž je správcem daně doručována daňovému subjektu písemnost mající význam pro daňové řízení, 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.
35. Okolnost, že správce daně v posuzované věci přistoupil k doručení zajišťovacích příkazů v rámci ústního jednání, které se uskutečnilo na adrese sídla (bydliště) právního zástupce žalobce, a to v mezičase, kdy na této adrese orgány činné v trestním řízení prováděly domovní prohlídku, nečiní postup správce daně nelegitimním. Ve smyslu § 43 odst. 1 daňového řádu lze písemnost doručit v bytě, v místě podnikání, na pracovišti nebo kdekoli, kde bude adresát, tj. osoba, které je písemnost doručována, nebo její zástupce pro správu daní, zastižen. Správce daně v souladu s § 60 až 62 daňového řádu sepsal o průběhu ústního jednání protokol. Z tohoto protokolu, jehož obsah žalobce navíc ani 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. K tomu soud dodává, že z protokolu o ústním jednání je rovněž zřejmé, že zástupci žalobce byl poskytnut časový prostor pro kontrolu protokolu, jehož obsahem byl výčet doručovaných písemností, s jeho přílohou tvořenou doručovanými písemnostmi. 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 nikoli komplikovanému a ve své podstatě velmi prostému aktu doručení písemností postupoval správce daně zcela v souladu se zásadou přiměřenosti zakotvenou v § 5 odst. 3 daňového řádu. Není rovněž zřejmé, jakým konkrétním způsobem měl správce daně ignorovat cíl správy daní, podle kterého fiskální hledisko ustupuje hledisku správného stanovení daně, pokud pouze doručoval uvedená rozhodnutí. Nutno dodat, že zástupce žalobce v průběhu ústního jednání neuvedl žádný konkrétní důvod, který mu měl ztěžovat převzetí doručovaných písemností. V této souvislosti se zástupce žalobce omezil na konstatování, že se správcem daně nejedná, neboť je u něho prováděna domovní prohlídka. Správce daně tudíž ani nebyl konfrontován s konkretizovanými 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. Tvzení, 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. Taková situace nenastala a tvrzení žalobce je při nedostatku jiných relevantních tvrzení a důkazů jen účelově vytvořenou domněnkou.

36. Správce daně postupoval zcela v souladu s § 41 odst. 1 daňového řádu, pokud zajišťovací příkazy doručoval zástupci žalobce. 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 – žalobci. Soud znovu zdůrazňuje, že okolnosti, za kterých se konalo ústní jednání, nezaložily jakýkoli důvod pochybovat o osobě zástupce žalobce a v tomto kontextu o možném zmaření smyslu daňové správy.
37. Podmínku nesplnění povinnosti daňovým subjektem stanovenou v § 168 odst. 6 daňového řádu je nutno vykládat vždy v návaznosti na konkrétní rozhodnutí o zajištění úhrady na nesplatnou nebo dosud nestanovenou daň. V posuzovaném případě byly zajišťovací příkazy 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. Rozhodnutí je vydané okamžikem, kdy byl učiněn úkon k jeho doručení (§ 101 odst. 2 daňového řádu), oznámením rozhodnutí se rozumí doručení rozhodnutí nebo jiný zaprotokolovaný způsob seznámení příjemce s obsahem rozhodnutí (§ 101 odst. 6 daňového řádu). Z uvedeného plyne, že 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. K aplikaci, resp. ústavnosti § 103 zákona o DPH Nejvyšší správní soud

v rozhodnutí ze dne 21. 4. 2016 č.j. 4 Afs 6/2016-29 konstatoval, že: „(S)myslem a účelem § 103 zákona o dani z přidané hodnoty je napomoci výběru daně v případech, kdy brozí nebezpečí z prodlení, neboť zajišťovaná částka je na základě vydaného zajišťovacího příkazu splatná a vykonatelná právě již okamžikem vydání zajišťovacího příkazu a zajišťovací příkaz tak umožňuje správci daně rychlé a účinné zajištění finančních prostředků na účtu daňového subjektu, a brání tak možnému zmaření účelu zajišťovacího příkazu tím, že by např. daňový subjekt během stanovené lhůty provedl majetkové dispozice, které by následně znemožnily exekuci zajišťovacího příkazu. Zajišťovací příkaz podle § 103 zákona o dani z přidané hodnoty tak prakticky okamžitě zasáhne majetkovou sféru daňového subjektu (...)“. Nutno dodat, že žalobce zjevně neměl v úmyslu splnit povinnost uloženou mu zajišťovacími příkazy, pokud tato rozhodnutí odmítl prostřednictvím svého zástupce převzít.

38. Lze shrnout, že rozhodnutí o zřízení zástavního práva byla vydána v intencích zákonné úpravy zakotvené v § 168 odst. 6 a § 170 daňového řádu za použití § 1309 občanského zákoníku, neboť žalobci, resp. jeho zástupci byly řádně, v souladu s § 39 odst. 1 písm. a) a § 47 odst. 3 daňového řádu doručeny zajišťovací příkazy, které byly z důvodu nebezpečí z prodlení vykonatelné okamžikem oznámení žalobci, resp. okamžikem jejich vydání. Žalovaný ani správce daně se proto nedopustili neoprávněného zásahu do práva žalobce na spravedlivý proces garantovaného čl. 36 odst. 1 a 2 Listiny základních práv a svobod.
39. Soud tedy neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl. Za splnění podmínek zakotvených v § 51 odst. 1 s.ř.s. tak učinil bez nařízení ústního jednání.
40. Výrok o nákladech řízení má oporu v ustanovení § 60 odst. 1 s.ř.s., neboť žalobce nebyl ve věci úspěšný a žalovanému žádné účelně vynaložené 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 vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

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.

Praha 27. června 2019

Mgr. Martin Kříž v. r.

předseda senátu