



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Moniky Javorové a soudců JUDr. Miroslavy Honusové a JUDr. Martina Láníčka ve věci

žalobkyně: **UNIMEX - INVEST, s. r. o.**
sídlem Svojsíkova 1596/2, Poruba, 708 00 Ostrava

proti
žalovanému: **Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj**
sídlem Na Jízdárně 3162/3, 709 00 Ostrava

o žalobě proti exekučním příkazům žalovaného ze dne 3. 7. 2017, č. j. 2594126/17/3203-00540-805180 na příkázání pohledávky z účtu a ze dne 3. 7. 2017, č. j. 2594395/17/3203-00540-805180 na prodej nemovitých věcí

takto:

- I. Exekuční příkaz Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj ze dne 3. 7. 2017, č. j. 2594126/17/3203-00540-805180, se **zrušuje** a věc se **vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Exekuční příkaz Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj ze dne 3. 7. 2017, č. j. 2594395/17/3203-00540-805180, se **zrušuje** a věc se **vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

Shodu s prvopisem potvrzuje

III. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku 6 000 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

1. Žalobkyně se žalobou doručenou do datové schránky Krajského soudu v Ostravě (dále jen „krajský soud“) dne 17. 7. 2017 domáhala zrušení dvou exekučních příkazů žalovaného ze dne 3. 7. 2017, z nichž jedním žalovaný nařizoval daňovou exekuci vůči žalobkyni příkázáním pohledávky z jejího účtu a druhý prodejem nemovitých věcí. Oba exekuční příkazy byly vydány k vymození evidovaných daňových nedoplatků žalobkyně v celkové výši 3 053 656 Kč spolu s úroky z prodlení dospělými ke dni 29. 6. 2017 ve výši 2 136 121,59 Kč, celkem tedy pro částku 5 189 777,59 Kč a dále k vymození exekučních nákladů ve výši 101 760 Kč.
2. Žalobkyně namítla, že za příslušná zdaňovací období tvrdila jinou výši daně, než je po ní vymáhána, proto měla být o této jiné výši zpravena rozhodnutím. Žalobkyně namítala, že žádné rozhodnutí, které by jí oznamovalo výši daně a její splatnost, neobdržela, daňové pohledávky, které jsou exekučně vymáhány, podle žalobkyně nebyly pravomocně stanoveny, proto ani dosud nemohla uplynout lhůta k jejich plnění a nejsou tudíž ani vykonatelné. Současně žalobkyně namítla prekluzi vymáhaných pohledávek. Žalobkyně dále poukázala na to, že v době od 28. 5. 2010 do 3. 5. 2013 neměla zapsaného jednatele v obchodním rejstříku a domáhala se po žalovaném doručení všech rozhodnutí, která jí měla být v této době doručována, ale ke dni podání žaloby příslušná rozhodnutí neobdržela.
3. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby jako nedůvodné. Ve svém vyjádření provedl rekapitulaci daňových řízení, která předcházela přezkoumávané daňové exekuci s tím, že exekuce je vedena jednak pro dlužnou daň z příjmů právnických osob za rok 2006 včetně penále a příslušenství, dále pro dlužné penále na dani z příjmů právnických osob za rok 2005 a dlužnou daň z příjmů právnických osob za rok 2010 včetně penále a příslušenství. K dlužné dani z příjmů právnických osob za rok 2006 žalovaný uvedl, že správce daně vydal dne 22. 4. 2010 na základě provedené daňové kontroly dodatečný platební výměr č. j. 77937/09/390912805098, proti kterému se žalobkyně odvolala. Žalovaný v rámci tzv. autoremedury podanému odvolání částečně vyhověl a rozhodnutím ze dne 31. 5. 2010, č. j. 90106/10/390911806486 upravil výši dodatečně vyměřené částky z částky 3 428 160 Kč na částku 2 817 840 Kč a stejně tak snížil výši penále z částky 685 632 Kč na částku 563 568 Kč. Také proti tomuto rozhodnutí se žalobkyně opětovně odvolala, její odvolání však podle žalovaného pozbylo účinnosti s ohledem na absenci podpisu osoby oprávněné za ni jednat a daň z právnických osob za zdaňovací období roku 2006 byla pravomocně stanovena ke dni 3. 7. 2010. K vyměřenému penále na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2005 žalovaný uvedl, že vydal dne 16. 6. 2010 platební výměr č. j. 93052/10/390911806486, který nabyl téhož dne právní moci a odpovídající daňová povinnost se stala splatnou ke dni 1. 7. 2010. K poslední exekuoované daňové povinnosti týkající se daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2010 žalovaný uvedl, že vydal dne 17. 5. 2013 na základě provedené daňové kontroly dodatečný platební výměr č. j. 1730128/13/3203-24801-809450, proti kterému se

žalobkyně odvolala a Odvolací finanční ředitelství rozhodnutím č. j. 6583/14/5000-14201-711429 ze dne 14. 3. 2014 její odvolání zamítlo a rozhodnutí žalovaného potvrdilo. Dlužná daň z příjmů právnických osob za rok 2010 tak byla pravomocně stanovena ke dni 17. 3. 2014 a stala se splatnou ke dni 1. 4. 2014. Veškerá uvedená rozhodnutí byla podle žalovaného žalobkyni řádně doručena, což je ostatně plně zřejmé už z toho, že proti nim aktivně brojila rozličnými opravnými prostředky. Žalovaný dále uvedl, že v průběhu vymáhání jednotlivých daňových povinností provedl celou řadu úkonů, které podle příslušných ustanovení zákona číslo 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), popř. dříve platného zákona číslo 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, přerušovaly běh prekluzivní (resp. promlčecí) lhůty pro stanovení daně. V této souvislosti poukázal především na rozhodnutí o zřízení zástavního práva č. j. 189634/11/390940805180 ze dne 25. 7. 2011, proti kterému se žalobkyně odvolala, avšak její odvolání bylo zamítnuto rozhodnutím Finančního ředitelství v Ostravě č. j. 7757/11-1500-801323 ze dne 12. 1. 2012. V tomto ohledu se stalo pravomocným a žalovaný má za to, že zcela nepochybně založilo účinky předvídané v ustanovení § 160 odst. 6 daňového řádu. Ve vztahu k nedoplatkům zajištěným tímto zástavním právem tedy došlo k prodloužení prekluzivní lhůty pro placení daně, a to na 30 let ode dne zápisu zástavního práva v katastru nemovitostí. Z daňových povinností, které jsou vymáhány v přezkoumávané daňové exekuci, se zástavní právo vztahuje na dlužnou daň za rok 2006 a penále na dani z příjmů právnických osob za rok 2005. Argumentace ohledně uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně je proto podle žalovaného ve vztahu k projednávané věci nepřipadná. Za bezpředmětné považuje žalovaný také námitky ohledně neúčinnosti doručování rozhodnutí v době, kdy jednatel žalobkyně nebyl zapsán v obchodním rejstříku (tj. od 28. 5. 2010 do 3. 5. 2013). V dané době měla žalobkyně zpřístupněnu datovou schránku a doručované písemnosti byly v této datové schránce prokazatelně přebírány. Po určitou část daného období byla žalobkyně rovněž postupně zastupována zmocněnci a žalovaný z důvodu právní jistoty doručoval jak do datové schránky žalobkyně, tak těmto osobám. Žalovaný poukázal na sjednocující stanovisko Pléna Nejvyššího soudu ČR ze dne 5. 1. 2017 ohledně doručování do datových schránek, konkrétně na bod, ve kterém se uvádí, že „Písemné vyhotovení rozhodnutí či jiného úkonu anebo jiná písemnost, které byly dodány do datové schránky adresáta, jsou doručeny okamžikem, kdy se do datové schránky přihlásí osoba, která má s ohledem na rozsah svého oprávnění přístup k dodanému dokumentu.“ Podle žalovaného proto ve všech případech, kdy rozhodnutí doručoval do datové schránky žalobkyně, došlo k jejich doručení tím, že se do datové schránky přihlásila oprávněná osoba, přičemž je podle žalovaného irrelevantní, která konkrétní osoba toto oprávnění měla.

4. Žalobkyně v replice datované 6. 10. 2017 vytkl žalovanému, že jí neustanovil zástupce v době, kdy neměla statutární orgán.
5. Krajský soud vyzval žalovaného k předložení správního spisu a také spisů týkajících se daňových řízení zakončených rozhodnutími, které tvoří exekuční titul. Žalovaný přes opakované výzvy doručil krajskému soudu elektronicky vždy jen jednotlivé listiny, a to navíc způsobem, ze kterého nelze dovodit, zda ohledně jednotlivých daňových řízení byl vůbec spis veden, zda se jednalo o jeden spis či více spisů, a už vůbec není možné prověřit jejich kompletnost (výjimkou je spis týkající se odvolacího řízení proti dodatečnému platebnímu výměru ze dne 17. 5. 2013, č. j. 1730128/13/3203-248/01-809450). Přestože nepředložení spisů ve věci může být samo o sobě důvodem zrušení napadeného

rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost, krajský soud k tomuto kroku nepřistoupil, protože jednotlivé listiny předložené žalovaným jsou ve spojení s vyjádřením žalovaného dostačující pro věcné posouzení nároku žalobkyně.

6. Z exekučního příkazu ze dne 3. 7. 2017, č. j. 2594126/17/3203-00540-805180 krajský soud zjistil, že jej vydal žalovaný a rozhodl v něm o nařízení daňové exekuce vůči žalobkyni příkázáním pohledávky z jejího účtu k vymožení daňových nedoplatků ve výši 3 053 656 Kč a úroku z prodlení ke dni 29. 6. 2017 ve výši 2 136 121,59 Kč (celkem 5 189 777,59 Kč). Podle výroku tohoto exekučního příkazu sestávají daňové nedoplatky, pro které byla exekuce nařízena, z neuhrazených daňových povinností podle vykonatelného výkazu nedoplatků č. j. 2594396/17/3203-00540-807081, mezi které patří daň z příjmu právnických osob ve výši 2 314 725 Kč a úroky z prodlení ve výši 2 136 121,59 Kč, obojí dle rozhodnutí č. j. 73937/09/390912805098 ze dne 22. 4. 2009, daň z příjmu právnických osob ve výši 556 046 Kč dle rozhodnutí ze dne 22. 4. 2009, č. j. 73937/09/390912805098, daň z příjmů právnických osob ve výši 36 413 Kč dle rozhodnutí ze dne 8. 6. 2010, č. j. 93052/10/390911806486 a daň z příjmů právnických osob ve výši 44 712 Kč dle rozhodnutí ze dne 17. 5. 2013, č. j. 1730128/13/3203-24801-809450. Spolu s daňovými nedoplatky byla exekuce nařízena také pro exekuční náklady ve výši 101 760 Kč. Z druhého exekučního příkazu ze dne 3. 7. 2017, č. j. 2594395/17/3203-00540-805180 krajský soud zjistil, že žalovaný nařídil exekuci pro totožné pohledávky také prodejem nemovitých věcí ve vlastnictví žalobkyně v katastrálním území Kutná Hora.
7. Z výkazu nedoplatků ze dne 3. 7. 2017, č. j. 2594127/17/3203-00540-805180 krajský soud zjistil, že jej sestavil žalovaný z evidovaných splatných daní ke dni 29. 6. 2017 v částce 5 088 017,59 Kč. Dlužné daně, ze kterých byl sestaven uvedených výkaz nedoplatků s těmi, které byly uvedeny v exekučních příkazech (viz odst. 5 tohoto rozsudku). Z dodatečného platebního výměru na daň z příjmů právnických osob za rok 2006 (zdaňovací období od 1. 1. 2006 do 31. 12. 2006) ze dne 22. 4. 2009, č. j. 73937/09/390912805098 krajský soud zjistil, že jej vydal tehdejší Finanční úřad Ostrava III a dodatečně v něm vyměřil žalobkyni daň z příjmů právnických osob ve výši 3 428 160 Kč a současně penále ve výši 685 632 Kč. V dodatečném platebním výměru je stanovena splatnost dodatečně vyměřené povinnosti ve výši 3 428 160 Kč do 30 dnů ode dne doručení dodatečného platebního výměru. Podle doručenký byl tento platební výměr doručován žalobkyni poštou prostřednictvím zmocněnce pro doručování P. N., který zásilku osobně převzal dne 13. 5. 2009. Rozhodnutím ze dne 31. 5. 2010, č. j. 90106/10/390911806486 Finanční úřad Ostrava III v rámci autoremedury částečně vyhověl odvolání žalobkyně a změnil odvoláním napadený dodatečný platební výměr ze dne 22. 4. 2009 tak, že snížil výši dodatečně vyměřené daně z 3 428 160 Kč na 2 817 840 Kč a penále z 685 632 Kč na 563 568 Kč. Současně uložil žalobkyni povinnost zaplatit dodatečně vyměřenou daň včetně příslušenství v celkové výši 3 381 408 Kč do 30 dnů ode dne doručení rozhodnutí. V doručence datové zprávy se uvádí, že rozhodnutí o odvolání ze dne 1. 6. 2010 bylo doručováno žalobkyni do její datové schránky a bylo doručeno dne 1. 6. 2010 tím, že se do datové schránky přihlásila oprávněná osoba nebo aplikace. Proti rozhodnutí bylo podáno nepodepsané odvolání dne 29. 6. 2010.
Z platebního výměru na daňové penále ze dne 16. 6. 2010, č. j. 93052/10/390911806486 krajský soud zjistil, že jej vydal tehdejší Finanční úřad Ostrava III a předsal v něm žalobkyni penále ve výši 179 617 Kč za prodlení s placením jejích daňových povinností, konkrétně daně z příjmů právnických osob za období od 1. 1. 2005 do 31. 12. 2005 s tím,

že rozdíl proti původně vypočtenému a předepsanému penále ve výši 2 304 Kč činil 177 313 Kč. Podle údajů na doručence datové zprávy byl tento platební výměr doručován žalobkyni do její datové schránky s příznakem do vlastních rukou a byl doručen dne 16. 6. 2010 přihlášením oprávněné osoby nebo aplikace.

8. Z dodatečného platebního výměru na daňovou ztrátu z příjmů právnických osob za rok 2010 (zdaňovací období od 1. 1. 2010 do 31. 12. 2010) ze dne 17. 5. 2013, č. j. 1730128/13/3203-24801-809450 krajský soud zjistil, že jej vydal žalovaný a vyměřil v něm žalobkyni mimo jiné penále z doměřené daňové ztráty ve výši 44 712 Kč se splatností 15 dnů od právní moci dodatečného platebního výměru. Podle údajů na doručence datové zprávy byl tento dodatečný platební výměr ze dne 17. 5. 2013 doručován žalobkyni do její datové schránky a byl doručen dne 20. 5. 2013 tím, že se do datové schránky přihlásila oprávněná osoba podle § 8 odst. 1 až 4 zákona číslo 300/2008 Sb. Rozhodnutím ze dne 14. 3. 2014, č. j. 6583/14/5000-14201-711429 odvolací finanční ředitelství zamítlo odvolání žalobkyně ze dne 5. 6. 2013 a napadené rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 5. 2013 potvrdilo. V doručence datové zprávy se uvádí, že rozhodnutí o odvolání ze dne 14. 3. 2014 bylo doručováno žalobkyni do její datové schránky s příznakem do vlastních rukou a bylo doručeno dne 17. 3. 2014.

Mezi listinami doručenými správcem daně krajskému soudu v průběhu tohoto řízení se nachází také písemná plná moc datovaná 6. 2. 2008 doručená dle prezenčního razítka Finančnímu úřadu Ostrava III dne 9. 12. 2010, kterou jménem žalobkyně zmocnil její tehdejší jednatel P.N. zmocněnce Ing. P. Z.

, aby společnost zastupoval ve všech záležitostech týkajících se fungování a podnikání společnosti a písemného styku za společnost, především (mimo jiné) k zastupování společnosti v jednání s finančními úřady.

9. Krajský soud se nejprve zabýval splněním procesních podmínek řízení, a to v první řadě přípustností žaloby. Předmětem tohoto soudního přezkumu je žaloba proti exekučnímu příkazu, kterým se podle § 178 odst. 1 daňového řádu nařizuje exekuce a zahajuje exekuční řízení. Podle § 178 odst. 4 daňového řádu se exekuční příkaz doručuje dlužníkovi a dalším příjemcům tohoto rozhodnutí a nelze proti němu uplatnit opravné prostředky. Současně však lze podle § 159 daňového řádu podat proti exekučnímu příkazu námitky. Nabízí se proto otázka, zda je daňový subjekt před podáním správní žaloby proti exekučnímu příkazu povinen vyčerpat námitky nebo zda je daňový subjekt oprávněn zpochybnit zákonnost exekučního příkazu cestou žaloby směřující přímo proti exekučnímu příkazu vydanému podle daňového řádu. Podle aktuální rozhodovací praxe správních soudů lze podat žalobu přímo proti exekučnímu příkazu, jak to učinila žalobkyně. Jak konstatoval Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 26. 11. 2015, čj. 7 Afs 131/2015-32, daňový řád z roku 2009 v § 108 odst. 1 námitku jako řádný opravný prostředek neuvádí, proto je žaloba ve správním soudnictví proti exekučnímu příkazu správce daně vydanému podle § 178 odst. 1 daňového řádu ve smyslu § 5 s. ř. s. přípustná, i když daňový subjekt námitku proti exekučnímu příkazu správce daně před podáním správní žaloby neuplatnil. Krajskému soudu je sice z úřední činnosti známo, že rozšířenému senátu Nejvyššího správního soudu byla usnesením ze dne 21. 12. 2017, č. j. 1 Afs 271/2016 – 44 postoupena k posouzení otázka, zda je daňový subjekt oprávněn

zpochybnit zákonnost exekučního příkazu cestou žaloby směřující přímo proti exekučnímu příkazu vydanému podle daňového řádu, nebo musí nejprve vyčerpat prostředek ochrany v podobě námitky podle § 159 daňového řádu a je oprávněn brojit žalobou až proti následnému rozhodnutí, ale neshledal důvod, aby toto řízení přerušil až do rozhodnutí rozšířeného senátu. I kdyby totiž rozšířený senát zodpověděl položenou otázku odlišně od dosavadní rozhodovací praxe, jednalo by se o judikatorní odklon, který by nemohl jít k tíži žalobkyně.

10. Dále se krajský soud zabýval tím, do jaké míry lze v řízení o žalobě proti exekučnímu příkazu přezkoumávat předchozí nalézací řízení. Exekuční příkaz lze vydat pouze na základě vykonatelného exekučního titulu. Podle § 176 odst. 1 písm. a) daňového řádu může být exekučním titulem výkaz nedoplatků sestavený z údajů evidence daní. Exekuční titul musí být označen ve výroku exekučního příkazu [§ 178 odst. 2 písm. d) daňového řádu]. V žalobou napadených exekučních příkazech je jako exekuční titul označen výkaz nedoplatků sestavený ke dni 29. 6. 2017. Podstatou výkazu nedoplatků podle daňového řádu je soupis neuhrazených nedoplatků daňového subjektu, který se sestavuje z evidence daní. Nejedná se o rozhodnutí, ale spíše o vnitřní doklad správce daně, který se neoznamuje dlužníkovi, není třeba jej odůvodňovat a nelze proti němu ani podat opravný prostředek (na rozdíl např. od výkazu nedoplatků v oblasti zdravotního pojištění, či sociálního zabezpečení). Platí přitom, že výkaz nedoplatků je vykonatelný, pokud jsou vykonatelné všechny položky v něm uvedené, to znamená, pokud jsou vykonatelná všechna rozhodnutí, která byla podkladem pro zanesení příslušných částek do evidence daní (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 3. 2018, čj. 6 Afs 399/2017-26).
11. Podle výkazu nedoplatků a exekučních příkazů, jsou v přezkoumávané daňové exekuci vymáhány pohledávky, o kterých bylo rozhodováno jak v době před 31. 12. 2010, tak po 1. 1. 2011. Otázku vykonatelnosti relevantních platebních výměrů je proto třeba zkoumat jak podle zákona o správě daní a poplatků, platného a účinného do 31. 12. 2010 (pro platební výměry vydané do 31. 12. 2010 – srov. § 264 odst. 1 a 2 daňového řádu), tak podle daňového řádu (pro platební výměry vydané po 1. 1. 2011).
12. Podle § 32 odst. 13 zákona o správě daní a poplatků je rozhodnutí vykonatelné, jestliže proti němu nelze podat řádný opravný prostředek, a nebo jestliže jeho podání nemá odkladný účinek a uplynula-li zároveň lhůta plnění. Podle § 48 odst. 12 zákona o správě daní a poplatků nemá odvolání odkladný účinek, nestanoví-li tento nebo zvláštní zákon jinak. Lhůta k plnění pro dodatečně doměřené daně vyplývá z § 46 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků a činí 30 dnů ode dne doručení platebního výměru.
13. Podle § 103 daňového řádu rozhodnutí, které je účinné a proti kterému se nelze odvolat, je v právní moci (odst. 1) a rozhodnutí, které je účinné, je vykonatelné, jestliže se proti němu nelze odvolat, nebo jestliže odvolání nemá odkladný účinek, a uplynula-li lhůta k plnění, pokud byla stanovena (odst. 2). Jak vyplývá z § 101 odst. 5 daňového řádu, rozhodnutí je vůči příjemci účinné, jakmile mu bylo oznámeno.
14. Z porovnání obou zákonných úprav je přes poněkud odlišné formulace zřejmé, že podle obou předpisů patří mezi podmínky vykonatelnosti daňových rozhodnutí jejich účinné oznámení (doručení) příjemci (zde žalobkyni), a právě doručení všech rozhodnutí, kterými jí měla být stanovena daň, žalobkyně zpochybnila. V rozsudku ze dne

12. 3. 2015, č. j. 9 As 231/2014 – 33 Nejvyšší správní soud konstatoval povinnost zabývat se pro účely exekučního řízení okolnostmi významnými pro závěr, že je podkladové rozhodnutí vykonatelné, včetně námitky, že v nalézacím řízení nebyl řádně doručen exekuční titul. Z uvedeného pro poměry projednávané věci krajský soud dovodil, že s ohledem na žalobní námitku, podle které žalobkyni nebylo doručeno žádné rozhodnutí, které by jí stanovilo daň, je třeba se zabývat doručením všech daňových rozhodnutí (platebních výměrů), ze kterých byl sestaven výkaz nedoplatků, který je v dané věci exekučním titulem, a to i s přihlédnutím k namítané absenci statutárního orgánu žalobkyně po určité období. Žalobkyně totiž v době od 28. 5. 2010 do 3. 5. 2013 neměla v obchodním rejstříku zapsaný žádný statutární orgán (jedinému jednateli P. N. měla ke dni 25. 4. 2008 zaniknout funkce a opětovně byl jako jednatel žalobkyně zapsán až dne 3. 5. 2013, a to s datem vzniku funkce 8. 1. 2001). Uvedené skutečnosti vyplývají z úplného výpisu z obchodního rejstříku a jsou rovněž krajskému soudu známy z jeho úřední činnosti, protože otázky související se zánikem funkce jednatele žalobkyně, jeho výmazem z obchodního rejstříku a opětovným zpětným zápisem byly předmětem sporu v řadě soudních řízení včetně řízení před správními soudy.

15. Z obsahu spisu se podává, že daňová rozhodnutí (platební výměry), ze kterých byl sestaven exekuční titul (výkaz nedoplatků) byly vydávány ve dnech 22. 4. 2009, 8. 6. 2010 (správně 16. 6. 2010) a 17. 5. 2013. Z obsahu spisu dále vyplývá, že dodatečný platební výměr č. j. 73937/09/390912805098 ze dne 22. 4. 2009 byl doručován poštou do vlastních rukou tehdejšímu jedinému jednateři žalobkyně P. N. coby zmocněnci žalobkyně, který jej osobně převzal dne 13. 5. 2009. Současně však ze spisu vyplývá, že k odvolání žalobkyně byl uvedený platební výměr změněn (výše doměřené daně snížena) autoremedurním rozhodnutím žalovaného ze dne 31. 5. 2010, č. j. 90106/10/390911806486, které bylo doručováno do datové schránky žalobkyně a podle doručky datové zprávy je evidováno jako doručené dne 1. 6. 2010 (tj. v době, kdy společnost žalobkyně již neměla v obchodním rejstříku zapsaný žádný statutární orgán). Dalším vymáhaným rozhodnutím je podle výkazu nedoplatků platební výměr č. j. 93052/10/390911806486 ze dne 8. 6. 2010 (správně 16. 6. 2010), který byl doručován žalobkyni do její datové schránky a podle doručky datové zprávy měl být doručen dne 16. 6. 2010 (tj. rovněž v době, kdy společnost žalobkyně neměla v obchodním rejstříku zapsaný žádný statutární orgán). Konečně poslední dodatečný platební výměr č. j. 1730128/13/3203-24801-809450 ze dne 17. 5. 2013 byl doručen do datové schránky žalobkyně dne 20. 5. 2013 (t. j. již v době, kdy byl jednatel žalobkyně P. N. opětovně zapsán v obchodním rejstříku), ta se proti němu odvolala a odvolací finanční ředitelství rozhodnutím ze dne 14. 3. 2017, č. j. 6583/14/5000-14201-711429 odvolání žalobkyně zamítlo a napadený dodatečný platební výměr ze dne 14. 3. 2014 potvrdilo. Také toto odvolací rozhodnutí bylo žalobkyni doručováno do její datové schránky a podle doručky datové zprávy bylo doručeno dne 17. 3. 2014.

16. Pro právní posouzení věci považuje krajský soud za stěžejní vyhodnocení otázky, zda rozhodnutí doručovaná žalobkyni v době, kdy neměla v obchodním rejstříku zapsaný žádný statutární orgán a z obsahu spisu nevyplývá žádná jiná osoba, která by byla v té době za žalobkyni oprávněna ve smyslu § 9 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků jednat, mohla být žalobkyni účinně doručena. Krajskému soudu není známo, že by podobná otázka již byla na úrovni správních soudů řešena, je však již judikována v terénu občanského soudního řízení sporného, konkrétně v usnesení Nejvyššího soudu ze dne

8. srpna 2012, sp. zn. 21 Cdo 2190/2011, ve kterém dovolací soud konstatoval a odůvodnil právní závěr, že pokud právnická osoba nemůže před soudem vystupovat jako účastník řízení proto, že tu není osoba oprávněná za ni jednat nebo že je sporné, kdo je osobou oprávněnou za ni jednat, tak taková právnická osoba nemůže za řízení činit procesní úkony a nemohou jí být (účinně) doručovány písemnosti, neboť tu není nikdo, kdo by mohl za právnickou osobu provádět procesní úkony. Přestože byl uvedený právní názor vysloven v poměrech civilního sporného řízení, je podle přesvědčení krajského soudu použitelný také na řízení podle daňového řádu (zákona o správě daní a poplatků), když podle přesvědčení krajského soudu není žádný rozumný důvod rozlišovat pro účely obou řízení mezi právními následky chybějícího statutárního orgánu. Stejně tak podle přesvědčení krajského soudu na věci nic nemění, že žalobkyni bylo možné v té době doručovat do datové schránky, a dokonce že se do ní přihlašovaly osoby s právem přístupu k doručovanému dokumentu. Podle přesvědčení krajského soudu je třeba rozlišovat mezi osobou s právem přístupu k dokumentům v datové schránce a osobou, která je oprávněna v daňovém řízení za právnickou osobu jednat. Opačný přístup by v končeném důsledku mohl vést k tomu, že rozhodnutí by sice bylo považováno za doručené účastníkovi (právníké osobě), ale nebude zde nikdo, kdo by byl oprávněn za takového účastníka na doručené rozhodnutí adekvátně procesně reagovat, např. podat případný opravný prostředek, případně jej zastupovat v řízení o něm (což se ostatně pravděpodobně stalo v případě odvolání žalobkyně proti rozhodnutí ze dne 31. 5. 2010 – k tomu viz níže). Jinak řečeno, pokud správce daně zjistil, že v průběhu daňového řízení nemá žalobkyně v obchodním rejstříku zapsaný žádný statutární orgán a žádná jiná osoba neprokázala, že by byla oprávněná za žalobkyni ve smyslu § 9 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků jednat, bylo povinností správce daně ustanovit žalobkyni podle § 10 odst. 2 tohoto zákona zástupce. Jak konstatoval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 19. 6. 2006, sp. zn. 5 Afs 86/2005, k použití institutu ustanovení zástupce právnické osobě podle § 10 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků přistoupí správce daně nikoli svévolně, bude-li to považovat za vhodné, ale vždy, když dojde k situaci v tomto ustanovení presumované, tj. pokud vzniknou pochybnosti o tom, kdo je oprávněn za právnickou osobu jednat. Správce daně zde nemá prostor pro volnou úvahu, co se týče volby dalšího procesního postupu, ale pouze co se týče volby osoby, kterou zástupcem ustanoví. Krajský soud proto uzavírá, že pokud správce daně takto nepostupoval a rozhodnutí doručoval žalobkyni v době, kdy zde nebyla osoba oprávněná za ni jednat, nelze jeho rozhodnutí považovat za řádně doručená a tudíž vykonatelná, protože nemohou být způsobilým exekučním titulem. Krajský soud si uvědomuje, že uvedené závěry by měly dopadat také na předchozí období od 26. 4. 2008, kdy již byla jednatelem žalobkyně ukončena funkce, ale tato skutečnost dosud nebyla zapsána do obchodního rejstříku. Výmaz jednatele žalobkyně z obchodního rejstříku má totiž účinky toliko deklaratorní a jednatel, u kterého došlo k ukončení výkonu funkce jednatele, nesmí za právnickou osobu vystupovat v řízení bez ohledu na to, že (zatím) nedošlo k zápisu změny do obchodního rejstříku. Na druhou stranu však platí (a platil také v letech 2008 až 2010) princip materiální publicity zápisů do obchodního rejstříku, kdy třetí osoby, včetně daňových orgánů a soudů mohly vycházet z důvěry ve správnost zápisu v obchodním rejstříku. Krajský soud při posouzení této otázky přihlédl k závěrům Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 12. 11. 2015, č. j. 10 As 91/2015 – 43, který při posuzování prakticky totožné otázky (navíc právě u žalobkyně) uvedl (bod 14 rozsudku), že *„je pravda, že jednatelem, který byl zapsán dne 8. 1. 2001, zanikla funkce ke dni 25. 4. 2008; o tom však bylo pravomocně rozhodnuto až dva roky poté a jednatel byl vymazán*

z rejstříku teprve ke dni 28. 5. 2010. Dne 3. 5. 2013 byl do rejstříku opět zapsán a podle tohoto zápisu mu funkce vznikla k 8. 1. 2001. Ať už bylo důvodem výmazu, k němuž došlo dne 28. 5. 2010 (se zpětnou účinností), cokoli, nemůže to nic změnit na skutečnosti, že v květnu 2008, kdy žalovaný doručoval stěžovatelce své rozhodnutí (a ještě dva roky poté), byl v obchodním rejstříku zapsán jako jednatel P. N. Napadené rozhodnutí bylo v souladu s § 21 odst. 1 správního řádu doručováno stěžovatelce na adresu jejího sídla; zásilku za ni převzal dne 28. 5. 2008 osobně P. N. žalovaný (správní orgán – poznámka krajského soudu) jednal v důvěře v zápis v obchodním rejstříku (viz § 29 odst. 1, 2 tehdy účinného zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku), neboť až do 28. 5. 2010 nemohl vědět, že jednatelem zanikla funkce. Ostatně to nevěděl ani sám jednatel, který i nadále uděloval plné moci stěžovatelka proto nemůže zpětně „zneplatnit“ doručení všech písemností, které převzala od 26. 4. 2008 do 27. 5. 2010 a které jí svým obsahem nevyhovují. Nepříléhavé jsou v této souvislosti odkazy na rozsudky o nutnosti ustanovit opatrovníka právnické osobě, za kterou nemůže jednat oprávněná osoba: opatrovník by připadal v úvahu až v období od 29. 5. 2010 do 2. 5. 2013“ (kráceno krajským soudem).

17. Na základě výše uvedených úvah a s přihlédnutím k závěrům vyšších soudů uvedených v citovaných rozhodnutích krajský soud uzavírá, že zatímco pro období od 26. 4. 2008 do 27. 5. 2010 nemá ukončení funkce jednatele žalobkyně samo o sobě vliv na účinnost doručení rozhodnutí doručovaných žalobkyni v té době a faktickou absenci statutárního orgánu bylo možné řešit pouze v řízeních o případných opravných prostředcích podle příslušných ustanovení zákona o správě daní a poplatků, případně daňového řádu, tak rozhodnutí doručená žalobkyni v době od 28. 5. 2010 do 3. 5. 2013 (v době, kdy již žádný jednatel žalobkyně v obchodním rejstříku zapsán nebyl) již za řádně doručená považovat nelze. Pro poměry projednávané věci z toho vyplývá, že za řádně nedoručený a tudíž nevykonatelný je třeba považovat v první řadě platební výměr č. j. 93052/10/390911806486 ze dne 16. 6. 2010, ale také autoremedurní rozhodnutí správce daně ze dne 31. 5. 2010. Žalovaný sice ve výkaze nedoplatek a exekučním příkaze uvádí původní dodatečný platební výměr ze dne 22. 4. 2009, č. j. 73937/09/390912805098, ten však byl k odvolání žalobkyně změněn právě rozhodnutím ze dne 31. 5. 2010, č. j. 90106/10/390911806486, které již ze shodných důvodů za řádně doručené považovat nelze. Právě v případě tohoto rozhodnutí je obzvlášť zvláštní postup správce daně, který toto rozhodnutí na jednu stranu považoval za řádně doručené žalobkyni, na druhé straně však její odvolání proti němu podle správce daně „pozbylo účinnosti s ohledem na absenci podpisu osoby oprávněné za ni jednat“. Protože odvolání nemělo podle relevantní právní úpravy (§ 48 odst. 12 zákona o správě daní a poplatků) odkladný účinek, nepřísluší se krajskému soudu v tomto řízení zabývat se dalším „osudem“ podaného odvolání žalobkyně, nicméně nedostatek doručení měnícího rozhodnutí je způsobilým důvodem ke zpochybnění jeho vykonatelnosti. Žalobkyně tak v řízení prokázala nedostatek formální vykonatelnosti přinejmenším dvou daňových rozhodnutí (ze tří), což má za následek nedostatek vykonatelnosti samotného výkazu nedoplatek coby exekučního titulu (jak již krajský soud konstatoval výše, výkaz nedoplatek je vykonatelný, pokud jsou vykonatelné všechny položky v něm uvedené). Námitka nedostatku vykonatelnosti exekučního titulu je způsobilým žalobním bodem v řízení proti vydaným exekučním příkazům, přičemž se jedná o takovou vadu exekučního řízení, která má za následek nezákonnost napadených exekučních příkazů. Proto krajský soud napadené exekuční příkazy pro vady řízení podle § 76 odst. 1 písm. c) ve spojení s § 78 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení jednání zrušil a věc vrátil

podle § 78 odst. 4 s. ř. s. žalovanému k dalšímu řízení, ve kterém je žalovaný vázán právním názorem krajského soudu vyjádřeným v tomto kasačním rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.). Protože s ohledem na výše uvedený závěr, kdy nedostatek vykonatelnosti jednoho rozhodnutí má za následek nedostatek vykonatelnosti celého výkazu nedoplateků, jsou ke zrušení celých exekučních příkazů dostačující nedostatek vykonatelnosti toliko u některých rozhodnutí, ze kterých byl exekuční titul sestaven, nezabýval se již krajský soud dalšími pochybnostmi, které vznikly v souvislosti s vykonatelností dalšího dodatečného platebního výměru č. j. 1730128/13/3203-24801-809450 ze dne 17. 5. 2013, a to i vzhledem k výše uvedeným výtkám proti způsobu předkládání správních spisů. To však nebrání žalovanému, aby se ve fázi před nařízením exekuce důkladně zabýval prověřením vykonatelnosti také u tohoto rozhodnutí a potvrzujícího odvolacího rozhodnutí. Mezi listinami, které žalovaný krajskému soudu na výzvu k předložení spisů doložil, je také plná moc pro Ing. Z., doručená správci daně 9. 12. 2010, která se podle obsahu jeví jako plná moc neomezená (podle obsahu spisu mu byla doručována přinejmenším rozhodnutí v řízení o zřízení zástavního práva), není však zřejmé, pro účely jakého řízení byla tato plná moc předložena a jaký byl její další osud. Podle § 17 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků platí, že má-li příjemce zástupce s neomezenou plnou mocí pro celé daňové řízení, doručují se písemnosti pouze tomuto zástupci, což je rovněž okolnost, kterou je třeba postavit před novým zahájením exekučního řízení najisto.

18. Žalobkyně byla v řízení procesně úspěšná a má proto podle § 60 odst. 1 s. ř. s. právo na náhradu nákladů řízení. Krajský soud uložil žalovanému povinnost nahradit žalobkyni zaplacený soudní poplatek ve výši 6 000 Kč. Jiné účelně vynaložené náklady žalobkyně se z obsahu spisu nepodávají.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **je možno** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu.

Nesplní-li povinný, co mu ukládá vykonatelné soudní rozhodnutí, může oprávněná podat návrh na výkon rozhodnutí (exekuci).

Ostrava 16. srpna 2018

JUDr. Monika Javorová
předsedkyně senátu