



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců JUDr. Faisala Husseiného, Ph.D., a Mgr. Petra Pospíšila v právní věci žalobce: **PRAGOKONZULTA, a.s.**, IČ: 05864577, se sídlem Revoluční 229, Valdické Předměstí, 506 01 Jičín, zastoupeného JUDr. Ing. Tomášem Matouškem, advokátem se sídlem Dukelská 15, 500 02 Hradec Králové, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Jihomoravský kraj**, se sídlem náměstí Svobody 4, 602 00 Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 9. 2015, č. j. 3545973/15/3001-80542-707691,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj ze dne 18.9.2015, č. j. 3545973/15/3001-80542-707691, **se ruší a věc se vrací** k dalšímu řízení žalovanému.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 19.456 Kč, a to k rukám jeho advokáta JUDr. Ing. Tomáše Matouška do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Výše označeným rozhodnutím žalovaný podle ust. § 181 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“) zamítl návrh žalobce ze dne 18. 8. 2015 doručený

správci daně dne 19. 8. 2015, zaevidovaný pod č. j. 3373971/15/3001-80542-707691, na zastavení daňové exekuce na příkázání pohledávky z účtu nařízené exekucním příkazem č. j. 3112507/15/3001-80541-711381 ze dne 24. 7. 2015.

[2] V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že dne 20. 8. 2014 byla vydána výzva k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem, ve které byl žalobce vyzván k zaplacení daňového nedoplatku na dani z převodu nemovitostí splatného dne 3. 4. 2012 ve výši 216.567 Kč z titulu ručení za daňovou pohledávku neuspokojenou ve lhůtě splatnosti daňovým dlužníkem Ing. Z. Č., RČ: X. Uvedl, že výzva byla doručována zmocněnkyni ručitele Ing. R. G., daňové poradkyni, na adresu určenou pro doručování prostřednictvím poskytovatele poštovních služeb. Vzhledem k tomu, že nedošlo k úhradě uvedeného nedoplatku ručitelem dobrovolně, ani po dodatečném vyrozumění ručitele o výši nedoplatků, správce daně zahájil exekuční řízení. K námitce, v níž žalobce zpochybňoval účinnost doručení výzvy na ručitele, žalovaný uvedl, že odmítá, že by v případě doručování výzvy došlo k pochybení, jelikož výzva byla zasílána s přílohou, která nemohla být odeslána elektronicky do datové schránky. Touto přílohou byla poštovní poukázka pro úhradu daňového nedoplatku, která ze své podstaty nemohla být doručována elektronicky, ale pouze fyzicky, buď osobně při ústním jednání, nebo prostřednictvím provozovatele poštovních služeb, úřední osoby nebo jiným orgánem. Z tohoto důvodu odeslal správce daně výzvu včetně příloh prostřednictvím poštovní zásilky a k doručení tak došlo v souladu s ust. § 39 daňového řádu, a to na základě tzv. fikce doručení dne 15. 9. 2014. K námitce, že správce daně nedoložil, že by v souladu s ust. § 171 odst. 3 daňového řádu upomínal poplatníka o zaplacení, a že by správce daně pohledávku řádně vymáhal, žalovaný uvedl, že tato námitka nemůže být předmětem řízení o zastavení daňové exekuce, ale měla být uplatněna v rámci řízení o odvolání proti výzvě k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem. K tomu uvedl, že ust. § 171 odst. 3 daňového řádu nestanoví povinnost správce daně přesně specifikovat úkony, které správce daně učinil vůči původnímu dlužníkovi, ale stanoví obecný předpoklad pro vydání výzvy dle ust. § 171 odst. 1 daňového řádu a ten správce daně považuje za splněný. Žalovaný neshledal žádný z žalobcem uvedených argumentů jako důvod pro zastavení daňové exekuce.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

[3] Žalobce v žalobě navrhl zrušení rozhodnutí žalovaného a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. Má za to, že se žalovaný řádně nevypořádal s důvody, které uvedl v návrhu na zastavení daňové exekuce.

[4] Předně namítal, že pro nařízení daňové exekuce nebyly splněny zákonné podmínky, jelikož žalobci nebyla řádně doručena výzva podle ust. § 171 odst. 1 daňového řádu. Namítal, že žalovaný měl výzvu v souladu s ust. § 39 daňového řádu primárně doručovat zástupkyni žalobce do datové schránky a rovněž měl doručovat přímo žalobci, neboť v daňovém řízení měl osobně něco vykonat – uhradit tvrzený nedoplatek. Při porušení pravidel doručování se uplatňuje materiální výklad, podle něhož je rozhodující, zda došlo k faktickému převzetí zásilky, v daném případě však k faktickému převzetí zásilky nedošlo. Porušení ust. § 39 daňového řádu má podle žalobce za následek nemožnost se dovolat fikce doručení dle ust. § 47 odst. 2 daňového řádu. Žalobce dospěl k závěru, že nedošlo k řádnému doručení výzvy dle ust. § 171 odst. 1 daňového řádu, v důsledku čehož žalobci nevznikla povinnost uhradit daňový nedoplatek.

[5] Žalobce odmítl důvody uvedené v napadeném rozhodnutí, pro které nebylo možné doručovat do datové schránky zástupkyně žalobce. Uvedl, že i exekuční příkaz byl doručován žalobci a zároveň jeho zástupkyni do datových schránek. Podle žalobce neexistoval žádný důvod, proč by žalobci s výzvou dle ust. § 171 odst. 1 daňového řádu měla být zasílána poštovní poukázka pro úhradu daňového nedoplatku, jelikož se jedná o atypický a nákladný způsob úhrady, daňovým řádem považovaný jako doplňkový vůči bezhotovostnímu platebnímu styku (srov. § 163). Žalobce zdůraznil, že stejně jako každá právnická osoba má bankovní účet (na důkaz toho předložil oznámení o změně registračních údajů ze dne 27. 2. 2013) a že lze těžko předpokládat, že by kdokoliv chtěl platit částku vyšší než 200.000 Kč v hotovosti na poště. Zasílání poštovní poukázky neodůvodňovaly ani specifické okolnosti případu, jelikož zástupkyně žalobce měla zřízenou datovou schránku od roku 2012 (jak vyplývá z její žádosti ze dne 30. 5. 2012 a z výpisu informací o daňové poradkyni ze dne 7. 10. 2015) a platební styk mezi žalobcem a správcem daně probíhá výhradně prostřednictvím bankovních převodů, žalovaný žalobci běžně zasílá platební výměry s uvedením bankovního spojení a variabilního symbolu. Podle žalobce rovněž nebylo doloženo, zda žalovaný žalobci vůbec poštovní poukázku zasílal, a zda nejde jen o účelové tvrzení. Žalobce má za to, že z důvodu absence řádného doručení se výzva nestala účinnou a nemohla tak nastat ani její právní moc a vykonatelnost. Ve smyslu ust. § 181 odst. 2 písm. a) daňového řádu ve vazbě na § 251 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád tak chybí základní podmínka pro daňovou exekuci - exekuční titul.

[6] K tomu žalobce doplnil, že výzvu již nelze doručit po uplynutí lhůty pro stanovení daně dle ust. § 148 daňového řádu, která běží vůči ručiteli samostatně, bez ohledu na úkony správce daně vůči poplatníkovi daně. Lhůta pro stanovení daně uplynula dne 31. 3. 2015, tj. 3 roky od konce lhůty pro podání daňového přiznání poplatníkem. Vzhledem k tomu, že před uplynutím lhůty pro stanovení daně žalovaný řádně žalobci nedoručil výzvu podle ust. § 171 odst. 1 daňového řádu, došlo k prekluzi práva stanovit žalobci daňovou povinnost a tuto nelze vymáhat daňovou exekucí.

[7] Žalobce dále namítal, že nedošlo ke splnění podmínek, jež by umožňovaly výzvu podle ust. § 171 odst. 1 daňového řádu vydat. Podle žalobce není doloženo, že by správce daně v souladu s ust. § 171 odst. 3 daňového řádu upomínal poplatníka Ing. Z. Č. o zaplacení a zejména že by svou daňovou pohledávku řádně vymáhal. Neobstojí argumentace žalovaného, že tato námitka měla být uplatněna v odvolání proti výzvě k zaplacení daňového nedoplatku, neboť tato výzva mu nebyla nikdy řádně doručena.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě, replika žalobce, vyjádření žalovaného k replice žalobce a další vyjádření žalobce

[8] Žalovaný ve vyjádření k žalobě předně uvedl, že dle jeho názoru napadené rozhodnutí je rozhodnutím procesní povahy a jako takové je vyloučeno ze soudního přezkumu ve smyslu ust. § 70 odst. písm. c) s. ř. s. Má za to, že napadeným rozhodnutím, kterým se nevyhovuje návrhu na zastavení daňové exekuce, nemohl být žalobce zkrácen na svých právech, neboť tímto rozhodnutím, které je svou povahou procesního charakteru, se nezakládají, nemění, neruší ani závazně neurčují jeho práva a povinnosti. Nadto uvedl, že žalobce měl možnost

brojit správní žalobou proti samotnému exekučnímu příkazu, toto však neučinil. Z uvedených důvodů má žalovaný za to, že podaná žaloba je nepřijatelná.

[9] Pro případ, že by soud dospěl k závěru, že žaloba je přípustná a lze ji projednat, uvedl, že výzva ručiteli byla doručována zmocněnkyni ručitele Ing. R. G., daňové poradkyni, v souladu s plnou mocí. Zástupkyni bylo doručováno prostřednictvím provozovatele poštovních služeb na adresu pro doručování uvedenou v plné moci – V. 460/3, B. Tímto způsobem bylo doručováno z důvodu povahy (analogové podoby) příloh (nejen poštovní poukázky). Uvedl, že do datové schránky lze doručovat jen, umožňuje-li to povaha doručovaných dokumentů. Poté, co se předmětná písemnost vrátila s poznámkou pošty „adresát nemá domovní schránku“, kontaktoval žalovaný telefonicky zmocněnkyni žalobce a informoval ji o vrácení písemnosti, tato správci daně sdělila, že věc bude řešit. K povinnosti správce daně doručovat výzvu rovněž přímo ručiteli žalovaný uvedl, že ust. § 41 odst. 2 daňového řádu nelze na doručování výzvy ručiteli aplikovat, neboť v daném případě nejde o případ, kdy by byla vyžadována osobní účast žalobce. Připustil, že následné doručování písemností jak zmocněnci, tak zmocniteli, bylo pochybením, toto však nemá vliv na doručení předmětné výzvy ručiteli.

[10] Žalovaný setrval na svém závěru, že výzva ručiteli byla řádně doručena, v důsledku čehož byla daňová exekuce nařízena v souladu se zákonem a návrhu na zastavení daňové exekuce nebylo možné vyhovět. Závěrem žalovaný dodal, že daňová exekuce, vůči jejímuž zahájení žalobce v podstatě brojí, již skončila uplynutím šestiměsíční zákonné lhůty (§ 190 odst. 2 daňového řádu).

[11] S ohledem na uvedené skutečnosti žalovaný navrhl, aby soud žalobu odmítl jako nepřijatelnou, případně aby ji zamítl v celém rozsahu jako nedůvodnou a žalobci nepřiznal právo na náhradu nákladů řízení.

[12] V reakci na vyjádření žalovaného byla soudu doručena replika žalobce, v níž tento především setrval na své žalobní argumentaci. Žalobce odmítl názor žalovaného, že na rozhodnutí o zamítnutí návrhu na zastavení daňové exekuce dopadá výluka dle ust. § 70 s. ř. s. Namítal, že napadeným rozhodnutím byl dotčen na svém vlastnickém právu, v rámci nezákonně provedené exekuce byla žalobci zabavena částka 113.156,72 Kč. Dle ust. § 181 odst. 4 daňového řádu nelze uplatnit opravné prostředky, rozhodnutí o zamítnutí návrhu na zastavení daňové exekuce lze nicméně napadnout žalobou. Na podporu svého tvrzení žalobce odkázal na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, konkrétně rozsudek ze dne 9. 2. 2012, č. j. 1 Afs 14/2012-24, publikovaný pod č. 2627/2012 Sb. NSS, rozsudek ze dne 30. 9. 2014, č. j. 3 Afs 99/2014-43, dostupný na www.nssoud.cz, rozsudek ze dne 14. 2. 2006, č. j. 1 Afs 40/2005-62, publikovaný pod č. 1477/2008 Sb. NSS, a dále na komentář k ust. § 181 odst. 4 daňového řádu dostupný v systému ASPI, a bod 11 stanoviska Nejvyššího soudu ČSR z 18. 2. 1981, Cpj 159/79, uveřejněné ve Sbírce soudních rozhodnutí a stanovisek 9-10/1981 pod č. 21. V reakci na tvrzení žalovaného ve vyjádření k žalobě, že prostřednictvím pošty bylo nutno doručovat z důvodu blíže neurčené analogové přílohy, žalobce namítal, že žalovaný by měl toto své tvrzení doložit důkazy. Uvedl, že většinu listin lze digitalizovat a nelze tvrdit, že by jejich povaha znemožňovala doručení do datové schránky. Žalobce se rovněž domnívá, že žalovaný poté, co se mu listiny doručované prostřednictvím pošty vrátily, měl povinnost doručit výzvu ručiteli způsobem odpovídajícím daňovému řádu. Žalobce má za to, že

skutečnost, že dne 10. 2. 2016 byla exekuce zastavena, nemá na řešenou věc dopad, neboť v důsledku napadeného rozhodnutí došlo k nezákonnému zabavení majetku žalobce.

[13] V reakci na repliku žalobce bylo soudu doručeno další vyjádření žalovaného, v němž tento opětovně odmítl tvrzení, že by došlo k pochybení při doručování výzvy ručiteli. Uvedl, že v daném případě zasílaná písemnost obsahovala přílohy v listinné podobě (nejen poštovní poukázku, ale také platební výměr ve vztahu k poplatníkovi s doložkou právní moci, jenž tvoří povinnou přílohu výzvy ručiteli), a z toho důvodu nebylo možno výzvu ručiteli zaslat do datové schránky zmocněnce žalobce, neboť to neumožňovala povaha dokumentu. Žalovaný uvedl, že se jedná o standardní postup, kdy současně s výzvou ručiteli je zasílán též platební výměr a poštovní poukázka. Tvrzenou skutečnost (o charakteru příloh výzvy) měl žalobce možnost si ověřit nahlédnutím do daňového spisu, což však neučinil. Nejedná se o žádné nové argumenty žalovaného. Na okraj žalovaný podotkl, že žalobce přistoupil k institutu zákonného ručení minimálně neodpovědně (nepřevzetí písemnosti v 10denní úložní době u provozovatele poštovních služeb a nereagování na telefonické upozornění žalovaného v této věci, jakož i nereagování na vyrozumění ručitele o výši nedoplatků a následcích spojených s jejich neuhrazením), tyto skutečnosti ovšem není možné klást k tíži žalovaného.

[14] V reakci na vyjádření žalovaného bylo soudu doručeno další vyjádření žalobce, v němž žalobce především odmítl názor, že by platební výměr byl dokumentem takové povahy, která by neumožňovala doručení do datové schránky, jelikož platební výměry jsou typickými dokumenty, které jsou do datové schránky doručovány. Ani doložka právní moci podle žalobce nebrání tomu, aby kopie rozhodnutí byla doručována do datové schránky. Žalobce poukázal na zásadu zákonnosti obsaženou v ust. § 5 odst. 1 daňového řádu. Na skutečnosti, že k doručení výzvy ručiteli nedošlo a že nebyly splněny podmínky pro uplatnění fikce doručení, podle žalobce nemohou nic změnit ani další kroky žalovaného, s nimiž daňový řád nespojuje uskutečnění doručení či zhojení chyb při doručování. Nařčení žalovaného, že by žalobce přistupoval k institutu zákonného ručení neodpovědně, považuje žalobce za pošlapání principů právního státu.

IV. Posouzení věci soudem

[15] Zdejší soud, v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále též „s. ř. s.“) bez nařízení jednání přezkoumal v mezích žalobních bodů napadené rozhodnutí žalovaného včetně řízení předcházejícího jeho vydání, a shledal, že **žaloba je důvodná**

[16] Dříve, než soud přistoupil k vypořádání jednotlivých žalobních námitek, zabýval se otázkou, zda je napadené rozhodnutí přezkoumatelné ve správním soudnictví nebo zda je ze soudního přezkumu vyloučeno.

[17] Podle ust. § 68 písm. e) s. ř. s. je žaloba nepřipustná také tehdy, domáhá-li se žalobce přezkoumání rozhodnutí, které je z přezkoumání podle tohoto nebo zvláštního zákona vyloučeno.

[18] Podle ust. § 70 písm. c) s. ř. s. jsou ze soudního přezkoumání vyloučeny úkony správního orgánu, jimiž se upravuje vedení řízení před správním orgánem.

[19] Na základě citovaných ustanovení jsou ze soudního přezkoumání vyloučeny úkony správního orgánu, které mohou být rozhodnutím podle ust. § 65 odst. 1 s. ř. s., nicméně se jimi pouze upravuje vedení řízení před správním orgánem. Jde o tzv. procesní rozhodnutí, jejichž dopad se týká procesní právní sféry. Jedná se o rozhodnutí vydávané v řízeních, která jsou ukončena vydáním finálního rozhodnutí ve věci samé, vůči němuž je zásadně přípustný soudní přezkum, a proto je soudní přezkoumání tohoto „podpůrného“ rozhodnutí ponecháno na řízení o přezkoumání rozhodnutí ve věci samé. Poskytnutí přímé soudní ochrany vůči rozhodnutím upravujícím vedení řízení před správním orgánem by bylo předčasné a mohlo by nepřiměřeným způsobem prodloužit délku řízení před správními orgány (srov. *Potěšil, L. In: Potěšil, L., Šimíček, V. a kol. Soudní řád správní. Komentář. Praha: Leges, 2014, s. 611*).

[20] Podle názoru žalovaného napadeným rozhodnutím, kterým nebylo vyhověno návrhu žalobce na zastavení daňové exekuce, nemohl být žalobce zkrácen na svých právech, neboť se jedná o rozhodnutí procesního charakteru, kterým se nezakládají, nemění, neruší ani závazně neurčují jeho práva a povinnosti; s touto úvahou se však zdejší soud neztotožnil. Na rozdíl od žalovaného má soud za to, že rozhodnutí o zamítnutí návrhu na zastavení daňové exekuce nenaplnuje znaky procesního rozhodnutí, jelikož po jeho vydání nenásleduje vydání jiného (finálního) rozhodnutí ve věci samé, v rámci jehož přezkumu by bylo možné přezkoumat i zákonnost tohoto rozhodnutí. Nelze souhlasit ani s názorem, že napadeným rozhodnutím nemohl být žalobce dotčen ve své právní sféře. Soud má naopak za to, že pokud by byl dán důvod pro zastavení daňové exekuce (v daném případě spočívající v nesplnění zákonných podmínek pro její nařízení z důvodu absence řádně doručeného a vykonatelného exekučního titulu) a k zastavení daňové exekuce by nedošlo, mohl by být navrhovatel nezákonně vedenou exekucí nepochybně zkrácen na svém vlastnickém právu. V žalobě proti rozhodnutí o zamítnutí návrhu na zastavení daňové exekuce pak lze účinně namítat, že žalovaný neměl zamítnout návrh žalobce na zastavení daňové exekuce, ale tomuto návrhu měl vyhovět z důvodu nesplnění zákonných podmínek pro její nařízení.

[21] Důvodem nepřípustnosti žaloby nemůže být v daném případě ani skutečnost, že žalobce měl možnost brojit žalobou proti exekučnímu příkazu, kterým byla daňová exekuce nařízena, této možnosti však nevyužil. Soud má za to, že námitky, že nebyly splněny podmínky pro nařízení exekuce spočívající v neexistenci vykonatelného exekučního titulu, lze uplatnit jak v žalobě proti exekučnímu příkazu, tak v žalobě proti rozhodnutí o zamítnutí návrhu na zastavení daňové exekuce. Nepodání žaloby proti exekučnímu příkazu však není důvodem nepřípustnosti žaloby proti rozhodnutí o zamítnutí návrhu na zastavení daňové exekuce.

[22] Závěr, že rozhodnutí o zamítnutí návrhu na zastavení daňové exekuce lze napadnout žalobou ve správním soudnictví, nelze podpořit žalobcem citovanou literaturou a judikaturou (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2012, č. j. 1 Afs 14/2012-24, ze dne 30. 9. 2014, č. j. 3 Afs 99/2014-43, ze dne 14. 2. 2006, č. j. 1 Afs 40/2005-62, komentář k ust. § 181 odst. 4 daňového řádu dostupný v systému ASPI, a bod 11 stanoviska Nejvyššího soudu ČR z 18. 2. 1981, Cpj 159/79). Jednak se zde vyslovené názory vztahují k přípustnosti odvolání proti rozhodnutí o zamítnutí návrhu na zastavení daňové exekuce a nikoli k otázce, zda rozhodnutí o zamítnutí návrhu na zastavení daňové exekuce představuje kompetenční výlukou podle ust. § 70 s. ř. s., jednak jsou aplikovatelné pouze na rozhodnutí vydaná do 31. 12. 2013, tedy do nabytí účinnosti zákona č. 458/2011 Sb., o změně zákonů související se zřízením jednoho inkasního místa a dalších změnách daňových a pojistných zákonů, novelizující ust. §

181 odst. 3 daňového řádu; v daném případě tedy z uvedených názorů vycházet nelze. K závěru, že rozhodnutí o zamítnutí návrhu na zastavení daňové exekuce podléhá soudnímu přezkumu, nicméně dospěl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 14. 12. 2016, č. j. 2 Afs 243/2016-34, dostupném na www.nssoud.cz. Pod bodem 18 rozsudku Nejvyšší správní soud uvedl, že „stěžovatelka mohla žalobou podle § 65 a násl. s. ř. s. napadnout také rozhodnutí žalovaného, jimiž byly zamítnuty její návrhy na zastavení daňových exekucí. V takové žalobě by mohla (přípustně) namítat, že žalovaný neměl její návrhy zamítnout, nýbrž jim vyhovět a daňové exekuce zastavit z důvodu podle § 181 odst. 2 písm. a) daňového řádu, tj. nesplnění zákonných podmínek pro jejich nařízení, a tento svůj názor opírat o absenci řádných exekučních titulů“.

[23] Z uvedených důvodů rozhodnutí o zamítnutí návrhu na zastavení daňové exekuce nelze podřadit pod kompetenční výluky podle ust. § 70 s. ř. s. a toto rozhodnutí podléhá přezkumu ve správním soudnictví.

[24] Podle ust. § 181 odst. 2 písm. a) daňového řádu správce daně na návrh příjemce exekučního příkazu nebo z moci úřední daňovou exekuci zcela nebo zčásti zastaví, pokud pro její nařízení nebyly splněny zákonné podmínky. Základním věcným předpokladem nařízení exekuce je existence exekučního titulu; mezi další předpoklady náleží jeho vykonatelnost, a to jak formální, kterou dokládá doložka vykonatelnosti, tak i materiální. Byla-li exekuce nařízena, přestože kupř. rozhodnutí, jež bylo exekučním titulem, bylo nicotné nebo nebylo formálně či materiálně vykonatelné, musí být taková exekuce zastavena.

[25] Taxativní výčet písemností, které je možné považovat pro účely exekuce za exekuční titul, je obsažen v ust. § 176 odst. 1 daňového řádu. Exekučním titulem může být a) výkaz nedoplatků sestavený z údajů evidence, b) vykonatelné rozhodnutí, kterým je stanoveno peněžité plnění, nebo c) vykonatelný zajišťovací příkaz. Mezi rozhodnutí ukládající dlužníku povinnost k peněžitému plnění budou typicky patřit platební výměry či dodatečné platební výměry, rozhodnutím ukládajícím povinnost k peněžitému plnění je však mimo jiné i výzva ručiteli dle ust. § 171 daňového řádu, ačkoli ji tak zákon neoznačuje. Kromě obsahu výzvy, který svědčí pro závěr, že jde o rozhodnutí, též z ust. § 109 odst. 2 daňového řádu vyplývá, že výzvy představují formu rozhodnutí dle daňového řádu.

[26] Vykonatelnost rozhodnutí upravuje obecně § 103 odst. 2 daňového řádu, dle něhož je rozhodnutí vykonatelné za kumulativního splnění těchto předpokladů – je účinné (rozhodnutí je účinné okamžikem jeho oznámení), nedá se proti němu odvolat nebo odvolání nemá odkladný účinek, a uplynula-li lhůta k plnění stanovená v rozhodnutí.

[27] Mezi žalobcem a žalovaným není sporu o tom, že dne 20. 8. 2014 byla vydána výzva k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem podle ust. § 171 daňového řádu, ve které byl žalobce (dříve Brněnská správcovská, a. s.) vyzván k zaplacení daňového nedoplatku na dani z převodu nemovitostí splatného dne 3. 4. 2012 ve výši 216.567 Kč z titulu ručení za daňovou pohledávku neuspokojenou ve lhůtě splatnosti daňovým dlužníkem Ing. Z. Č., RČ: X, a že tato výzva byla doručována zmocněnkyni žalobce Ing. R. G. prostřednictvím provozovatele poštovních služeb na adresu pro doručování (V. 460/3, B.). Spornou otázkou však zůstává, zda tímto postupem došlo k účinnému doručení předmětné výzvy. Žalobce namítal, že výzva ručiteli podle ust. § 171 daňového řádu mu nebyla řádně doručena, jelikož žalovaný ji měl

doručovat primárně do datové schránky zmocněnkyně žalobce a nebyl důvod k doručování prostřednictvím provozovatele poštovních služeb. Rovněž namítal, že výzva měla být doručována jak zmocněnkyni žalobce, tak samotnému žalobci. Žalovaný naproti tomu trval na tom, že při doručování výzvy postupoval v souladu s daňovým řádem, jelikož doručování do datové schránky neumožňovala povaha doručované písemnosti, a že k doručení výzvy došlo fikcí dne 15. 9. 2014.

[28] Předně se soud zabýval relevancí námitky, že nebyly splněny podmínky pro vydání výzvy podle ust. § 171 daňového řádu, jelikož nebylo doloženo, že by správce daně upomínal poplatníka o zaplacení a že by svou daňovou pohledávku řádně vymáhal. Jak uvedl v rozsudku ze dne 26. 10. 2005, č. j. 2 Afs 81/2004-54, publikovaném pod č. 791/2006 Sb. NSS, rozšířený senát Nejvyššího správního soudu, v exekučním řízení *„může být následný soudní přezkum zaměřen zejména na vhodnost a proporcionalitu způsobu a rozsahu provedení exekuce, na vykonatelnost exekučního titulu, na jeho právní účinnost vůči povinnému apod., nikoliv již na přezkum důvodnosti samotného exekučního titulu. Soudní přezkum v těchto případech lze označit za do určité míry omezený a koncentruje se na případné „vybočení“ z řádné a na principu proporcionality založené daňové exekuce.“* Shodně se k této otázce Nejvyšší správní soud vyjádřil již v usnesení ze dne 24. 11. 2004, č. j. 1 Afs 47/2004-75, dostupném na www.nssoud.cz: *„Je-li u správního soudu napadeno rozhodnutí vydané v další fázi řízení (v řízení exekučním), pak přirozeně soud může zkoumat jen samotnou existenci titulu a vhodnost zvoleného způsobu exekuce, poměr výše pohledávky k ceně exekucí postižené věci apod. [...]“*. Při přezkumu rozhodnutí vydaných v exekučním řízení se tedy soud může zabývat toliko vhodností a proporcionalitou způsobu a rozsahu provedení exekuce nebo otázkou existence či vykonatelnosti exekučního titulu, v této fázi však již nelze přezkoumávat důvodnost vydání samotného exekučního titulu (zde výzvy podle ust. § 171 daňového řádu). Jak tedy správně uvedl žalovaný v napadeném rozhodnutí, tato námitka nemůže být předmětem řízení o zastavení daňové exekuce, ale touto otázkou bylo možné se zabývat pouze v rámci řízení, v němž byla předmětná výzva k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem vydána.

[29] Pokud žalobce namítal, že žalovaný pochybil, pokud výzva ručiteli byla doručována pouze zmocněnkyni žalobce a nikoli samotnému žalobci, tuto námitku soud neshledal důvodnou. V § 41 odst. 2 sice daňový řád stanoví, že má-li osoba, jejíž poměry jsou doručovanou písemností dotčeny, vykonat něco osobně, doručuje se písemnost jí i jejímu zástupci, toto ustanovení však směřuje výhradně na případy, kdy je vyžadována osobní účast zastoupeného. V daném případě byla výzvou ručiteli žalobci ukládána povinnost k zaplacení peněžité částky, splnění této povinnosti však nebylo žádným způsobem vázáno na osobu samotného žalobce.

[30] Soud však žalobci přisvědčil v tom, že výzva ručiteli byla žalobci doručována v rozporu s ust. § 39 daňového řádu.

[31] Podle ust. § 39 odst. 1 daňového řádu správce daně doručuje písemnost a) při ústním jednání nebo při jiném úkonu, nebo b) elektronicky. Podle druhého odstavce téhož ustanovení není-li možné doručit písemnost podle odstavce 1, doručí ji správce daně prostřednictvím zásilky doručované a) provozovatelem poštovních služeb, b) úřední osobou pověřenou doručováním, nebo c) jiným orgánem, o němž to stanoví zákon.

[32] Podle ust. § 42 daňového řádu se osobě, která má zpřístupněnou datovou schránku, doručuje elektronicky podle jiného právního předpisu (v poznámce pod čarou je odkaz na zákon č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů, dále jen „zákon č. 300/2008 Sb.“).

[33] Z citovaných ustanovení vyplývá, že daňový řád za primární způsoby doručování považuje doručování osobně při ústním jednání, případně není-li možné doručení při jednání, pak elektronickou formou, a to prostřednictvím datové schránky podle zákona č. 300/2008 Sb. Důvodem k užití těchto způsobů doručování je zásada hospodárnosti a procesní ekonomie. Teprve jako sekundární způsob, v případě, že nelze použít žádný ze způsobů doručování podle prvního odstavce § 39, zákon umožňuje doručování prostřednictvím zásilky s využitím k tomu určených subjektů (nejčastěji prostřednictvím provozovatele poštovních služeb).

[34] V daném případě nepřipadalo v úvahu doručování při ústním jednání, správce daně byl tedy povinen doručovat výzvu ručiteli primárně prostřednictvím datové schránky podle zákona č. 300/2008 Sb. Správce daně předmětnou výzvu doručoval prostřednictvím provozovatele poštovních služeb a zákonnost svého postupu v napadeném rozhodnutí odůvodnil tím, že výzva nemohla být zaslána elektronicky do datové schránky, jelikož byla doručována s přílohou (poštovní poukázkou), která ze své podstaty vylučuje možnost doručování elektronicky. Tato argumentace žalovaného neobstojí.

[35] Podle ust. § 17 odst. 1 zákona č. 300/2008 Sb. má-li fyzická osoba, podnikající fyzická osoba nebo právnická osoba zpřístupněnu svou datovou schránku, orgán veřejné moci doručuje dokument této osobě prostřednictvím datové schránky, pokud se nedoručuje veřejnou vyhláškou nebo na místě, umožňuje-li to povaha dokumentu. Soud připouští, že v některých případech může být doručování dokumentů prostřednictvím datové schránky nevhodné nebo přímo nemožné s ohledem na povahu dokumentu (např. dokument není ve formátu podporovaném informačním systémem datových schránek, dokument je v listinné podobě a nelze jej konvertovat, jedná se o spustitelnou aplikaci, atp.), o žádný z těchto případů však v nyní projednávané věci nešlo.

[36] Soud se ztotožnil s názorem žalobce, že neexistoval žádný rozumný důvod, proč by společně s výzvou ručiteli měla být žalobci, resp. jeho zmocněnkyni zasílána poštovní poukázka na úhradu daňového nedoplatku. Povinnost zasílat k výzvě ručiteli jako přílohu poštovní poukázku nevyplývá z žádného právního předpisu a rovněž ze zákona nevyplývá, že hotovostní platba na poště by byla preferovaným způsobem úhrady peněžitých plateb, zvláště u částek přesahujících 200.000 Kč. Naopak lze konstatovat, že nejběžnějším způsobem úhrady plateb, zejména u právnických osob a takto vysokých částek, je bezhotovostní převod z účtu na účet. I pro případ, že by adresát chtěl uvedenou částku hradit v hotovosti na poště, nebylo třeba poštovní poukázku zasílat, jelikož všechny potřebné údaje k platbě byly obsaženy již v samotné výzvě a poštovní poukázku lze vyzvednout zdarma na každé poště.

[37] Lze připustit, že v případech, kdy je písemnost vyzývající adresáta k úhradě peněžitě částky doručována poštou, může správce daně k dané písemnosti přiložit rovněž poštovní poukázku. Přiložení poštovní poukázky z vůle správního orgánu však samo o sobě nelze považovat za důvod nemožnosti doručovat písemnost prostřednictvím datové schránky. Kdyby soud přistoupil na výklad žalovaného, bylo nutné doručovat poštou všechny platební

výměry či jiné dokumenty vyzývající k úhradě peněžitě částky, ke kterým se správce daně rozhodl ze své vůle přiložit poštovní poukázku, aniž by tento postup odůvodňovaly okolnosti případu. Tím by však byl zcela popřen princip priority elektronického způsobu doručování písemností.

[38] Jako důvod nemožnosti zaslat výzvu ručiteli do datové schránky zmocněnkyně žalobce neobstojí ani skutečnost, že společně s výzvou ručiteli byl doručován platební výměr s vyznačenou doložkou právní moci. Soud se neztotožnil s názorem žalovaného, že platební výměr s vyznačenou doložkou právní moci v listinné podobě nebylo možné zaslat do datové schránky, neboť to neumožňovala povaha dokumentu. I pokud by správce daně měl platební výměr s doložkou právní moci, jakožto nutnou přílohu k výzvě ručiteli podle ust. § 171 odst. 1 daňového řádu, k dispozici pouze v listinné podobě, tuto listinu bylo možné převést do elektronické podoby, k čemuž slouží tzv. konverze dokumentů vymezená v ust. § 20 zákona č. 300/2008 Sb. Konverze zahrnuje úplné převedení dokumentu v listinné podobě do dokumentu obsaženého v datové zprávě nebo úplné převedení dokumentu obsaženého v datové zprávě do dokumentu v listinné podobě. Jedná se tedy o převod z digitální do listinné formy a naopak, přičemž musí být dosaženo shody obsahu. Zákon přitom přiznává výstupu konverze stejné právní účinky jaké má ověřená kopie dokumentu.

[39] Zákon č. 300/2008 Sb. v § 24 odst. 4 vymezuje případy, kdy konverzi nelze provést (např. je-li dokument v jiné než listinné podobě, jde-li o dokument v listinné podobě, jehož jedinečnost nelze konverzí nahradit, zejména o občanský průkaz, cestovní doklad, zbrojní průkaz, řidičský průkaz, vojenskou knížku, služební průkaz, průkaz o povolení k pobytu cizince, rybářský lístek, lovecký lístek nebo jiný průkaz, vkladní knížku, šek, směnku nebo jiný cenný papír, los, sázenku, geometrický plán, rysy a technické kresby, jsou-li v dokumentu v listinné podobě změny, doplňky, vsuvky nebo škrty, které by mohly zeslabit jeho věrohodnost apod.), platební výměr s vyznačenou doložkou právní moci však pod žádný z těchto specifických případů podřadit nelze. Soud má naopak stejně jako žalobce za to, že rozhodnutí správního orgánu (byť s doložkou právní moci) je jedním z typických dokumentů, u nichž se konverze běžně provádí a které se běžně doručují do datové schránky. Správci daně tedy nic nebránilo převést platební výměr v listinné podobě do elektronické podoby a jako takový jej zaslat spolu s výzvou ručiteli do datové schránky zmocněnkyně žalobce. Naopak nelze argumentovat tím, že výzvu ručiteli nebylo doručit do datové schránky, jelikož to „neumožňovala povaha dokumentu“.

[40] Z uvedených důvodů dospěl soud k závěru, že výzva ručiteli nebyla žalobci doručována v souladu se zákonem. Ust. § 39 daňového řádu stanoví nejen možné způsoby doručování, ale také závazné pořadí, v jakém má správce daně k doručování přistupovat. V případě, že je možné adresátovi doručovat do datové schránky, nesmí správce daně doručovat písemnosti prostřednictvím doručujícího orgánu. Ten, kdo má zřízenou a zpřístupněnou datovou schránku, má naopak právo očekávat, že mu správce daně bude veškeré listiny, u nichž je to možné, doručovat v elektronické podobě do datové schránky. V projednávané věci správce daně doručoval výzvu ručiteli zmocněnkyni žalobce prostřednictvím provozovatele poštovních služeb, ačkoli tato zmocněnkyně měla zřízenou a zpřístupněnou datovou schránku (tato skutečnost nebyla v dané věci sporná a žalovaným zpochybněna) a ačkoli nebylo prokázáno, proč doručování do datové schránky nebylo možné. Lze tedy konstatovat, že

žalovaný nerespektoval zákonem stanovené závazné pořadí pro doručování písemností vyplývající z ust. § 39 daňového řádu a § 17 zákona č. 300/2008 Sb.

[41] Lze konstatovat, že porušení zákonem stanoveného pořadí způsobů doručování písemností automaticky neznamená, že by doručení prostřednictvím zásilky bylo neúčinné, či dokonce nezákonné. V případě porušení priority jednotlivých způsobů doručování je nutné uplatnit princip materiálního výkladu, podle něhož je vždy nutno zkoumat, zda došlo k faktickému doručení (převzetí zásilky), či nikoli. Pokud k tomuto převzetí došlo, nastaly materiální účinky doručení a adresát nemůže namítat neúčinnost doručení, když je jasně prokazatelné, že se s písemností seznámil. Pokud však k převzetí nedošlo (ani v úložní době) a ve standardním případě by měla být uplatněna právní fikce doručení, nebude toto možné, neboť správce daně porušením pravidla, podle něž má doručovat prioritně jiným způsobem, ztratil mandát uplatnit vůči adresátovi právní fikci doručení.

[42] V nyní projednávané věci se jednalo právě o případ, kdy k faktickému převzetí zásilky zmocněnkyní žalobce Ing. R. G. nedošlo, a měla být vůči ní, resp. vůči žalobci uplatněna fikce doručení ve smyslu ust. § 47 odst. 2 daňového řádu, toto však s ohledem na porušení stanoveného pořadí způsobů doručování není možné. Na závěru o tom, že k převzetí zásilky fakticky nedošlo, nemůže nic změnit ani následný telefonát správce daně Ing. R. G. nebo následně zaslané vyrozumění o výši nedoplatků a následcích spojených s jejich neuhrazením ze dne 1. 12. 2014. Žádná z těchto skutečností totiž neprokazuje, že by byl žalobce s obsahem výzvy ručiteli fakticky seznámen.

[43] Z uvedených důvodů dospěl soud k závěru, že výzva ručiteli podle ust. § 171 daňového řádu (exekuční titul) nebyla žalobci řádně doručena, nebyla tedy účinná, čímž nebyla splněna jedna ze zákonných podmínek pro nařízení daňové exekuce – existence vykonatelného exekučního titulu. Byla-li přesto daňová exekuce nařízena, bylo nutno ji podle ust. § 181 odst. 2 písm. a) daňového řádu zastavit.

[44] Na tomto závěru nemůže nic změnit ani skutečnost, že daňová exekuce, vůči jejímuž nařízení žalobce brojil, již skončila uplynutím šestiměsíční zákonné lhůty. Podle ust. § 75 odst. 1 s. ř. s. při přezkoumání rozhodnutí vychází soud ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Zastavení daňové exekuce, k němuž došlo dne 10. 2. 2016, tedy nemá na rozhodnutí soudu žádný vliv.

V. Závěr a náklady řízení

[45] Krajský soud v Brně z výše uvedených důvodů rozhodnutí žalovaného pro nezákonnost ruší a věc mu vrací k dalšímu řízení (§ 78 odst. 1 a 4 s. ř. s.); v dalším řízení je žalovaný vázán právním názorem soudu (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

[46] O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.

[47] Žalobce dosáhl v řízení o žalobě plného úspěchu, a proto má právo na náhradu nákladů

řízení vůči žalovanému. Odměna žalobcova advokáta a náhrada hotových výdajů byla stanovena podle § 35 odst. 2 s. ř. s. a vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů. V daném případě se jednalo o čtyři úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení, žaloba, 2 další podání ve věci samé) a čtyři režijní paušály, a to ve výši $4 \times 3\,100$ Kč a 4×300 Kč [§ 7 bod 5., § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a), d), § 13 odst. 3 advokátního tarifu], tedy celkem 13 600 Kč. Protože advokát žalobce je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšují se náklady řízení o částku 2 856 Kč, odpovídající dani (21 %), kterou je povinen z odměny za zastupování a z náhrad hotových výdajů odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (§ 57 odst. 2 s. ř. s.). Žalobci dále přísluší náhrada za zaplacený soudní poplatek za žalobu ve výši 3 000 Kč. Celkem tedy byla žalobci vůči žalovanému přiznána náhrada nákladů ve výši 19 456 Kč. K jejímu zaplacení soud určil přiměřenou lhůtu.

P o u ě n í : Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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.

V Brně dne 30. listopadu 2017

JUDr. Zuzana Bystřická, v.r.
předsedkyně senátu