



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK**JMÉNEM REPUBLIKY**

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Marie Kocourkové a soudkyň JUDr. Magdaleny Ježkové a Mgr. Heleny Konečné ve věci žalobkyně obchodní společnosti **RADAX, s.r.o.**, se sídlem Semily, Mikoláše Alše 620, zast. Mgr. Davidem Hejzlarem, advokátem v Liberci, 1. máje 97, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 31, jako nástupci Finančního ředitelství v Ústí nad Labem, o žalobě proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 12. listopadu 2012, č.j.11967/12-1500-505332, č.j.11861/12-1500-505332 a č.j.11965/12-1500-505332, t a k t o :

- I. **Rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 12. listopadu 2012, č.j. 11967/12-1500-505332, č.j. 11861/12-1500-505332 a č.j. 11965/12-1500-505332, se z r u š u j í a věci se v r a c í Odvolacímu finančnímu ředitelství k dalšímu řízení.**
- II. **Odvolací finanční ředitelství je povinno zaplatit žalobkyni náklady řízení ve výši 11.228 Kč do deseti dnů od právní moci tohoto rozhodnutí.**
- III. **Žalobkyni se vrací zaplacený soudní poplatek ve výši 6.000 Kč.**

O d ů v o d n ě n í :

Krajský soud v úvodu tohoto rozhodnutí připomíná, že zákonem č. 456/2011 Sb., účinným ke dni 1.1.2013, došlo ke zrušení finančních ředitelství (ust. § 19 odst. 1 této právní úpravy). Na jejich místo nastoupilo Odvolací finanční ředitelství (ust.

§ 69 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů – dále jen „s.ř.s.“).

Shora citovanými rozhodnutími ze dne 12. listopadu 2012, č.j.11967/12-1500-505332, č.j.11861/12-1500-505332 a č.j.11965/12-1500-505332, Finanční ředitelství v Ústí nad Labem (dále jen „žalovaný“) zamítlo odvolání žalobkyně do rozhodnutí Finančního úřadu v Semilech (dále jen „správce daně“) – exekučních příkazů ze dne 27.4.2012, č.j. 36513/12/258920506874, č.j. 36589/12/258920506874 a č.j. 36599/12/258920506874. V jejich odůvodnění se v úvodu zabýval námitkou žalobkyně poukazující na chybný postup při doručení platebních výměrů, které byly jako exekuční titul uvedeny v předmětných exekučních příkazech. Citoval plnou moc ze dne 20.5.2011, kterou žalobkyně udělila společnosti KODAP, s.r.o., a konstatoval, že formulace textu „... podle Hlavy VI Dílu 2...ve vztahu k daňové povinnosti daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2007 a dále daně z přidané hodnoty za zdaňovací období III. – XII. měsíc roku 2007...“ a skutečnost, že byla udělena v průběhu daňové kontroly za uvedená zdaňovací období, nevzbuzovalo u správce daně žádné pochybnosti ohledně jejího vymezení. Dále rozebral toto vymezení ve vztahu k zákonu č. 280/2009 Sb., daňovému řádu v platném znění (dále jen „daňový řád“) a uvedl, proč toto určení může být spojeno jenom v části třetí daňového řádu.

Správce daně dle žalovaného nedovozoval doručení dodatečných platebních výměrů z odkazu na hlavu VI, díl 2 daňového řádu, ale ze znění textu „...jakož i k dílčím daňovým řízením navazujícím na výsledky těchto postupů nebo s těmito výsledky bezprostředně souvisejícím.“ Dílčí daňová řízení jsou upravená v § 134 odst. 3 daňového řádu, a rozumí se jimi řízení

- a) nalézací - 1. Vyměřovací, 2. doměřovací, 3. o řádném opravném prostředku do rozhodnutí vydaných podle bodu 1 a 2,
- b) při placení daně – 1. o posečkání daně, 2. o zajištění daně, 3. exekuční, 4. řádném opravném prostředku proti rozhodnutím dle bodu 1 až 3
- c) o mimořádných opravných a dozorčích prostředcích proti jednotlivým rozhodnutím vydaným v rámci daňového řízení.

Ze systémového zařazení daňové kontroly v dílu 2, hlavě VI části druhé dle žalovaného vyplývá, že daňová kontrola je postupem při správě daní, kterým správce daně prověřuje tvrzení daňových subjektů a jiné skutečnosti mající vliv na stanovení daňové povinnosti. Obecně proto lze říci, že daňová kontrola je uceleným, zákonem upraveným postupem, jehož výsledkem není vydání rozhodnutí.

V posuzovaném případě bylo, jak dále žalovaný uvedl, zahájením daňové kontroly zahájeno taktéž daňové řízení a ve smyslu ust. § 264 odst. 1 daňového řádu již nebylo třeba po účinnosti daňového řádu opět řízení zahajovat. Z textace plné moci je nepochybné, že plná moc se vztahuje k úkonům při postupech při správě daní podle hlavy VI, dílu 2 daňového řádu, ve vztahu k daňové povinnosti

daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2007 a dále daně z přidané hodnoty za zdaňovací období III. – XII. měsíc roku 2007, jakož i k dílčím daňovým řízením navazujícím na výsledky těchto postupů nebo s těmito výsledky bezprostředně souvisejícím, v posuzovaném případě s řízením vyměřovacím. Potvrzením správnosti postupu správce daně při hodnocení předložené plné moci je dle žalovaného skutečnost, že doručovaný exekuční příkaz byl akceptovaný i žalobkyní, což lze dovodit z jejich následných kroků.

Dále žalovaný ve svém rozhodnutí reagoval na námitku žalobkyně označující za krajně nestandardní a procesně nepřiměřené, že správce daně zahájil exekuci pouhé dva týdny po splatnosti předmětných platebních výměrů, aniž o existenci daňových nedoplateků žalobkyni uvědomil a vyzval ji k jejich úhradě dle § 153 odst. 3 daňového řádu. Žalovaný zdůraznil, že citované ustanovení hovoří o možnosti vyrozumět daňový subjekt o nedoplatku, je ale na správci daně jak situaci dlužníka vyhodnotit. Pokud v případě žalobkyně dospěl k závěru, že s ohledem na odůvodněnou obavu o úhradu daňové povinnosti lze nejefektivněji postupovat daňovou exekucí, postupoval v souladu se základními zásadami správy daní. Při postupu správce daně žalovaný neshledal ani porušení ust. § 5 daňového řádu Princip šetření práv osob a s tím související zásada přiměřenosti nemůže jít proti základnímu cíli správy daní uvedenému v § 1 odst. 2 daňového řádu. Možnost zajistit splatný nedoplatek zřízením zástavního práva žalovaný odmítl s poukazem na nemovitý majetek žalobkyně a výši doměřené daně.

Ve včas podané žalobě žalobkyně ke všem žalobou napadeným rozhodnutím shodně uvedla, že dne 27. 2. 2012 doručil správce daně zástupci žalobkyně datovou schránkou dodatečné platební výměry, kterými jí doměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2007 a daň z přidané hodnoty za zdaňovací období březen až prosinec 2007. Podle dohody mezi žalobkyní a jejím zástupcem neměl ji v řízení o opravných prostředcích již zastupovat. Zástupce navíc vycházel z toho, že mu byly platební výměry zaslány omylem a proto je žalobkyni zaslal dne 2.3.2012 běžnou (nedoporučenou) poštou na adresu jejího sídla, žalobkyni však nebyly doručeny. Proto nevstoupila ani do žádného dalšího kontaktu se zástupcem, nadále vyčkávala na vydání a doručení dodatečných výměrů na základě předchozí daňové kontroly, se záměrem podat proti těmto výměrům odvolání. Zástupce dle žalobkyně přitom postupoval v souladu s jejími pokyny, když předtím zjistil a žalobkyni informoval o tom, že plná moc (ze dne 20. května 2011), na základě které za žalobkyni v předchozím období prováděl právní úkony, trpí zásadními vadami způsobujícími její neurčitost.

Dále žalobkyně namítala, že ačkoli v minulých letech nevykazovala poruchy v platební disciplíně a disponovala nezatíženým nemovitým majetkem, způsobilým daňový nedoplatek dostatečně zajistit, správce daně ji nevyzval k úhradě platebních výměrů, které považoval za doručené a vykonatelné, a dne 2. května 2012 se dostavil do prostor žalobkyně k provedení exekuce. Jednateli žalobkyně osobně doručil exekuční příkazy. Na jejich základě zabavil nemovitost (skladovou halu), nákladní vozidlo a další manipulační techniku a zakázal tento majetek užívat a

nakládání s ním. Dále zabavil zásoby zboží, které později dalším rozhodnutím z exekuce vyloučil. Tímto postupem správce daně v podstatě znemožnil žalobkyni další podnikatelskou činnost.

Proti exekučním příkazům žalobkyně podala dne 7.5.2012 odvolání, které dále doplnila podáním datovaným dnem 10.5.2012. O odvolání rozhodl žalovaný teprve 12.11.2012, ačkoli si byl vědom skutečnosti, že probíhající exekuce znehodnocuje a blokuje majetek žalobkyně.

Žalobkyně dále uvedla, že má za to, že žalovaný postupoval a rozhodoval v rozporu s právními předpisy, napadenými rozhodnutími byla dotčena na svých zákonných právech a namítala, že žalovaný vyhodnotil odvolací důvody nedostatečně, neúplně, nesprávně a rozhodl v rozporu s ustanoveními § 114 a násl. zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“). Porušil základní zásady správy daní a zásady dobré správy, když při výkonu rozhodnutí postupoval nepřiměřeně, resp. když potvrdil nepřiměřený postup správce daně. Správce daně provedl exekuci bez předchozí výzvy k úhradě daňové povinnosti, ačkoli žalobkyně v minulosti plnila svoje platební povinnosti řádně, a proto nebyl dán žádný objektivní důvod k takto restriktivnímu přístupu. Exekucí postihl majetek žalobkyně v rozsahu nepřiměřeném doměřenému daňovému nedoplatku a zvolil způsob vymáhání, který ve smyslu § 175 daňového řádu vede k tomu, že výše nákladů spojených s vymáháním bude ve zjevném nepoměru k výši nedoplatku. Tento postup znemožnil žalobkyni sjednat splátky, poskytnout nemovitost jako zástavu a pokračovat v realizaci svého podnikatelského záměru.

Žalovaný, jak žalobkyně upozornila, v odůvodnění napadených rozhodnutí uvádí, že správce daně jednal v mezích svých kompetencí, neboť daňový subjekt o nedoplatku vyrozumět *může* a pokud vyhodnotil finanční situaci dlužníka tak, že je efektivnější provést exekuci, postupoval správně. Nikterak však nevysvětluje, jak správce daně k takovému závěru dospěl, jakou správní úvahu použil. Jde o zdůvodnění nepodložené, a proto nepřezkoumatelné. Tento závěr žalovaného je navíc ve zjevném rozporu rovněž i s faktickým stavem, protože žalobkyně, jak tvrdila, disponovala dostatečným nemovitým majetkem, který by jí umožnil získat prostředky jeho částečným zpeněžením nebo získáním úvěrového financování, a se základními zásadami správy daní, zejm. § 5 odst. 3 a § 7 odst. 1 a 2 daňového řádu, jmenovitě především se zásadou proporcionality.

Žalobkyně dále odkázala na judikaturu správních soudů a Ústavního soudu (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 5. 2006, čj. 1 Afs 85/2005 – 45, a ze dne 22. 4. 2011, 2 Afs 88 /2010), která opakovaně a dlouhodobě poukazuje na to, že pokud veřejnoprávní předpis poskytuje správnímu orgánu dispozitivní formulací „*může*“ určitou kompetenci, nelze to vykládat tak, že předpis vytváří prostor pro úřední libovůli. Naopak, jestliže správce daně zjistí, že jsou pro vstřícnější postup splněny podmínky, použít jej musí.

V návaznosti na shora namítané nedostatky plné moci žalobkyně tvrdila, že exekuce byla provedena neoprávněně, neboť k datu jejího provedení neexistoval platný exekuční titul. Platební výměry, ze kterých správce daně odvozoval daňový nedoplatek, totiž nikdy nebyly řádně doručeny. Žalovaný tuto námitku neakceptoval a argumentuje tím, že plná moc u správce daně nevzbuzovala žádné pochybnosti, protože text plné moci považoval za dostatečně určitý a zástupce na jejím základě v průběhu daňové kontroly aktivně jednal. To však nemění nic na tom, že správce daně měl postupovat podle ustanovení § 28 daňového řádu, které správci daně nedává žádnou dispozici k tomu, aby nejasnosti plné moci dělil na podstatné a nepodstatné a překlentoval je výkladem nebo dokonce vlastní správní úvahou. Naopak obsahuje zcela jednoznačný pokyn, aby správce daně nedostatky nepřesné plné moci pomocí výzvy odstranil s následky posunutí účinnosti plné moci k datu odstranění vad. Z nepřesné plné moci správce daně dovodil, že úmyslem zmocnitele bylo poskytnout zmocněnci oprávnění k zastupování i v řízení vyměřovacím a v řízení o opravných prostředcích, ačkoli takový záměr žalobkyně nikdy neměla. Její vůlí bylo v květnu 2011 zmocnit zástupce pouze k úkonům v průběhu daňové kontroly a na řízení ní bezprostředně navazující, nikoli tedy k úkonům v řízení vyměřovacím a k řešení opravných prostředků.

Dále žalobkyně uvedla, že i když její zástupce na základě plné moci v průběhu daňové kontroly jednal, nemůže to nic změnit na tom, že správce daně nemohl mít jednoznačně vyjasněno, na jaké úkony se tato plná moc vztahovat má a na jaké nikoli. Správce daně měl přitom jasné signály, že se žalobkyně konáním svého jednatele počátkem roku 2012 osobně ujala procesní iniciativy, když nahlížela do spisu. Na to správce daně ostatně zřetelně reagoval, protože odpověď na žádost o nahlížení do spisu č.j. 7057/12/258930507004 doručoval jak zástupci, tak i žalobkyni, aniž by jí zde ukládal cokoli konat osobně. Pokud by správce daně tuto procesní aktivitu nereflektoval, musel by postupovat podle § 41 odst. 1 daňového řádu, podle kterého se písemnosti doručují pouze zástupci. Je tedy zarážející, že si ani v takové situaci správce daně rozsah plné moci nezkontroloval a nejpозději v této době před doručením platebních výměrů žalobkyni nevyzval, aby jej upravila a vady odstranila.

Žalobkyně poukázala na to, že žalovaný na jednu stranu konstatuje, že plnou moc správce daně chápal jednoznačně jako plnou moc k daňové kontrole i následným řízením, na druhou stranu však srozumitelně nevysvětlil, proč tedy v takovém případě nepřizval zástupce také k výkonu exekuce a nedoručil mu exekuční příkazy, když § 134 daňového řádu označuje za dílčí řízení rovnocenně jak řízení nalézací, tak i řízení exekuční a lze proto dovozovat, že obě tato dílčí řízení navazují na předchozí úkony.

Dle žalobkyně tedy nezbyvá než konstatovat, že správce daně sice dodatečně platební výměry doručil zástupci, ovšem bez účinků řádného doručení podle § 41 daňového řádu, neboť zástupce neměl zmocnění, ze kterého by bylo možné zřetelně seznat oprávnění k zastupování žalobkyně v doměřovacím řízení.

Vzhledem k tomu, že dodatečné platební výměry nebyly řádně doručeny, byla žalobkyně zkrácena na svém právu uplatnit proti těmto daňovým rozhodnutím opravný prostředek a nemohly posloužit ani jako exekuční titul ve smyslu § 176 odst. 1 písm. b) daňového řádu.

V závěru žalobkyně poukázala na některé nesrovnalosti v odůvodnění napadených rozhodnutí č.j. 11967/12-1500-505332 č.j. 11965/12-1500-505332 ze dne 12.11.2012.

Odvolací finanční ředitelství se k žalobě písemně vyjádřilo ve svém podání ze dne 28.2.2013. Uvedlo, že plná moc ze dne 20.5.2011 nevzbuzuje pro správu daní pochybnost. Správce daně nedoručoval platební výměry dle odkazu na díl druhý daňového řádu ale vycházel z textu ...“jakož i k dílčím daňovým řízením navazujícím na výsledky těchto postupů nebo s těmito výsledky bezprostředně souvisejícím“. Daňové řízení, v jehož průběhu probíhala daňová kontrola, bylo zahájeno protokolem o daňové kontrole a skončilo vydáním dodatečného platebního výměru. Předmětné dodatečné platební výměry jsou právě výsledkem doměřovacího řízení, jehož součástí byl i postup ve věci vedené daňové kontroly. V kontextu zcela logického závěru pak bylo správcem daně doručováno v souladu se zněním plné moci zástupci žalobkyně, nikoliv žalobkyni samotné.

K dalším námitkám ohledně postupu při samotném výkonu rozhodnutí pak Odvolací finanční ředitelství uvedlo, že dodatečné platební výměry byly zástupci žalobkyně doručeny dne 28.2.2012, žalobkyně daň neuhradila, nepožádala o splátky ani posečkání. Nesouhlasilo ani s argumentací žalobkyně, která tvrdila, že disponovala s nezatíženým nemovitým majetkem způsobilým daňový nedoplatek zajistit. Konstatovalo, že jeho hodnotu žalobkyně vyčíslila částkou 744.000 Kč, zjištěný nedoplatek činil 1.933.503 Kč. Vzhledem k tomu, že v době probíhající kontroly převedla žalobkyně dva osobní automobily z majetku společnosti do osobního vlastnictví jediného jednatele, měl správce daně obavy z převodu dalšího majetku a tím znemožnění uhrazení daně. Tomu svědčil i celý průběh daňové kontroly, která trvala, pro jednání žalobkyně a jejího zástupce, dva roky.

Odvolací finanční ředitelství zaujalo stanovisko i k citovaným rozsudkům Nejvyššího správního soudu a uvedlo, že rozsudek ze dne 24.5.2006, č.j. 1 Afs 85/2005-45 řeší problematiku prominutí daňového nedoplatku a rozsudek ze dne 22.4.2011, č.j. 2 Afs 88/2010-70, se zabýval povolením splátek. V posuzovaném případě je dle Odvolacího finančního ředitelství zřejmé, jaké důvody vedly správce daně k tomu, že tento nástroj (§ 153/3) nevyužil.

Žalobkyní vytýkané vady dodatečných platebních výměrů pak hodnotilo pouze jako chyby v psaní, které nemají vliv na věcnou správnost napadených rozhodnutí.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu žalobních námitek v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen “s.ř.s.”). Učinil tak bez nařízení jednání dle § 51 odst. 1

s.ř.s., když souhlas žalobkyně i žalovaného s takovým postupem byl dán za dodržení podmínek stanovených ve větě druhé zmíněného zákonného ustanovení. O věci usoudil následovně.

Především se zaměřil na posouzení plné moci ze dne 20.5.2011, udělené jednatelem žalobkyně společnosti KOPAD, s.r.o., a předložené správci daně dne 24.5.2011. V ní se uvádí, že „*Zástupce je zmocněn ke všem úkonům při postupech při správě daní podle Hlavy VI Dílu 2 zákona č. 280/2011 Sb., daňový řád, ve vztahu k daňové povinnosti daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2007 a dále daně z přidané hodnoty za zdaňovací období III.-XII. měsíc roku 2007, jakož i k dílčím daňovým řízením navazujícím na výsledky těchto postupů nebo s těmito výsledky bezprostředně souvisejícím. Pro účely výkonu tohoto zastoupení je zástupce oprávněn nahlížet do spisů finančních orgánů a seznamovat se s evidencí daní v rozsahu veškerých oprávnění daňového subjektu.*“ Dále pak bylo uvedeno, že plná moc se uděluje výhradně pro uvedené účely na dobu určitou do 31.12.2014.

Mezi účastníky je sporné, zda tato plná moc se vztahovala i na řízení vyměřovací a konkrétně pak zda správce daně doručil dodatečné platební výměry účinně, když je zaslal jen zástupci žalobkyně. Krajský soud se při výkladu této plné moci zcela ztotožnil s postupem správce daně a závěry žalovaného, jak je podrobně popsal v odůvodnění napadených rozhodnutí. Jak je v nich uvedeno, daňová kontrola byla u žalobkyně zahájena dne 31.12.2010. Tento den bylo zahájeno ve smyslu ust. § 21 odst. 1 tehdy platného procesního předpisu, zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků v platném znění, daňové řízení. Citované ustanovení stanovilo, že „*Řízení je zahájeno dnem, kdy podání daňového subjektu nebo jiné osoby zúčastněné na řízení došlo příslušnému správci daně nebo dnem, kdy byl daňový subjekt nebo jiná osoba zúčastněná na řízení vyrozuměn o prvním úkonu, který vůči němu v daňovém řízení správce daně nebo jiné osoby, o nichž to zákon stanoví, učinili.*“

Žalovanému je třeba přisvědčit v tom, že takto zahájené daňové řízení nebylo třeba po nabytí účinnosti daňového řádu znovu zahajovat, neboť ust. § 264 odst. 1 daňového řádu jednoznačně stanovil, že „*Řízení nebo postupy, které byly zahájeny podle dosavadních právních předpisů, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona dokončí a práva a povinnosti z nich plynoucí se posoudí podle ustanovení tohoto zákona, která upravují řízení nebo postupy, které jsou jim svou povahou a účelem nejbližší.*“ Jak vyplývá z obsahu správního spisu, bylo zástupci žalobkyně dne 6.12.2012 doručeno oznámení o zahájení doměřovacího řízení a dne 28.2.2012 doručeny dodatečné platební výměry, vydané dne 27.2.2012.

Sporná plná moc v úvodu zmocňuje zástupce ke všem úkonům při postupech při správě daní podle hlavy VI dílu 2 daňového řádu, která v ust. § 78 až 90 upravuje postupy při správě daní a zahrnuje činnost vyhledávací a daňovou kontrolu. Až do ukončení daňové kontroly zástupce žalobkyně se zúčastňoval jednání, vyjádřil se i k výsledku daňové kontroly a dne 6.2.2012 převzal stanovisko správce daně k tomuto

podanému vyjádření. Jeho součástí bylo i sdělení o zahájení vyměřovacího řízení. Pokud žalobkyně tvrdila, že se počátkem roku 2012 konáním svého jednatele osobně ujala procesní iniciativy tím, že nahlížel do správního spisu, krajský soud nemůže tuto námitku nijak zohlednit. Především skutečnost, že se jednatel žalobkyně rozhodl do spisu nahlédnout rozhodně nemůže nijak ovlivnit závěry o rozsahu udělené plné moci, pouze svědčí o zájmu žalobkyně, případně osobně jejího jednatele seznámit se s obsahem správního spisu.

Plnou mocí ze dne 20.5.2011 žalobkyně kromě zmocnění ke všem úkonům při postupech při správě daní podle hlavy VI dílu 2 daňového řádu zmocnila svého zástupce i k dílčím daňovým řízením navazujícím na výsledky těchto postupů nebo s těmito výsledky bezprostředně souvisejícím. Ve shodě se žalovaným je krajský soud názoru, že mezi dílčí daňová řízení, navazující na daňovou kontrolu, je ve smyslu ust. § 134 odst. 3 i řízení nalézací, do něhož patří řízení vyměřovací, doměřovací a řízení o řádném opravném prostředku. Na podrobné zdůvodnění napadených rozhodnutí, jak jsou podána na str. 4 v odst. 2 až 4 rozhodnutí č.j.11967/12-1500-505332 a č.j.11965/12-1500-505332 a na str. 4 odst. 3 až 5 rozhodnutí č.j.11861/12-1500-505332. Krajský soud proto uzavřel, že správce daně postupoval v souladu s obsahem plné moci ze dne 20.5.2011 a daňového řádu, pokud dodatečné platební výměry na z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2007 a daň z přidané hodnoty za zdaňovací období březen až prosinec roku 2007 doručil zástupci žalobkyně.

V druhé uplatněné žalobní námitce žalobkyně tvrdila, že žalovaný porušil ust. § 114 a násl. daňového řádu, když se nevypořádal s její námitkou poukazující na porušení základní zásady správy daní a zásady dobré správy, když při výkonu rozhodnutí postupoval nepřiměřeně, resp. když potvrdil nepřiměřený postup správce daně. Správce daně provedl exekuci bez předchozí výzvy k úhradě daňové povinnosti, ačkoli žalobkyně v minulosti plnila svoje platební povinnosti řádně. Proto nebyl dán žádný objektivní důvod k takto restriktivnímu přístupu.

K tomu je třeba uvést, že dle podkladů založených ve správním spise nabyly dodatečné platební výměry právní moci dne 30.3.2012, daň byla ve smyslu ust. § 143 odst. 5 a § 251 odst. 3 daňového řádu splatná v náhradní lhůtě 15 dnů ode dne nabytí právní moci platebního výměru, tedy ve všech případech do 14.4.2012. Správce daně již dne 27.4.2012 jako první úkon po právní moci dodatečných platebních výměrů vydal exekuční příkazy. Žalobkyni je doručil dne 2.5.2012 a tentýž den provedl ve skladu žalobkyně v Turnově, Fučíkova ul. soupis věcí patřících žalobkyni.

Podle ust. § 153 odst. 1 daňového řádu je nedoplatek částka daně, která není uhrazena, a uplynul již den splatnosti této daně; nedoplatek je rovněž neuhrazené příslušenství daně, u kterého již uplynul den splatnosti, popřípadě též neuhrazená částka zajištěné daně. Podle jeho odst. 3 správce daně může daňový subjekt

vhodným způsobem vyrozumět o výši jeho nedoplatků a upozornit jej na následky spojené s jejich neuhrazením.

Z důvodové zprávy k ustanovení 153 odst. 3 (poslanecký pozměňovací návrh) je uvedeno, že „vzhledem k použité formulaci „může vyrozumět“ lze usuzovat, že se jedná o fakultativní (nikoli obligatorní) nástroj, který správce daně může použít na základě svého uvážení. To ovšem neznamená, že vyrozumění či nevyrozumění bude zdrojem libovůle ze strany správce daně. Ten musí vycházet ze základních zásad správy daní - zejména zásady procesní rovnosti (§ 6 odst. 1), vstřícnosti (§ 6 odst. 4), spolupráce (§ 6 odst. 2) a legitimního očekávání (§ 8 odst. 2). Neměl by činit nedůvodných rozdílů mezi jednotlivými daňovými subjekty, což znamená, že v obdobných případech by měl postupovat stejně. Lze očekávat, že neformálního vyrozumění bude správce daně využívat v nejširší možné míře, což ostatně odpovídá i účelu daného instrumentu, kterým je zajištění informovanosti daňového subjektu a jakési „poslední varování“ před tím, než dojde k vymáhání dlužné částky (nedoplatku). Dlužníkovi by měla být dána možnost, aby v momentě, kdy se blíží okamžik zahájení vymáhání (zejména daňovou exekucí, soudem či soudním exekutorem), byl s tímto rizikem srozuměn, aby využil poslední možnosti uhradit nedoplatek dobrovolně, a předešel tak doprovodným exekučním nákladům (srov. § 182 až 184) a negativním dopadům exekuce. To je ostatně v zájmu obou stran a odpovídá to zásadě hospodárnosti a procesní ekonomie“.

Důvodová zpráva zároveň připouští, že ne vždy je povinností správce daně informovat o daňovém nedoplatku dlužníka ve smyslu ust. § 153 odst. 3 daňového řádu. Uvádí se v ní, že „situace, kdy k vyrozumění nedojde, může být s přihlédnutím k povaze instrumentu a základním zásadám správy daní ospravedlněna pouze neodkladností situace (nutnost zahájit exekuční kroky co nejdříve), nesoučinností ze strany daňového subjektu (v případě, že je nekontaktní, reaguje neadekvátním způsobem apod.) nebo skutečností, že je z okolností případu zřejmé, že je daňový subjekt s danou situací srozuměn, a vyrozumění by bylo tedy nadbytečné (např. poté, co daňový subjekt požádal o potvrzení o stavu osobních daňových účtů, ze kterého je patrné, že má vymahatelné nedoplatky, apod.). Vyrozumění bude zřejmě nadbytečné i v případě, kdy se jedná o „notorického“ dlužníka, jehož nedoplatky v průběhu času neustále přibývají. Nebude proto nutné jej upozorňovat zvláště o každém navýšení“.

Stejný výklad citovaného ustanovení zaujali i autoři komentáře k daňovému řádu (viz Komentář autorů Josef Baxa, Ondřej Dráb, Lenka Kaniová a spol., vydaný v roce 2011 Wolters Kluwer - ASPI).

Ze shora popsaného skutkového stavu je zřejmé, a žalovaný tato zjištění nezpochybňuje, že vzápětí poté, kdy platební výměry nabyly právní moci zahájil exekuci vydáním exekučních výměrů, aniž předem žalobkyni o daňovém nedoplatku a jeho výši vyrozuměl. Ta ve svém odvolání do platebních výměru na tento postup správce daně poukazovala, žalovaný v odůvodnění svých rozhodnutí se s touto

námítkou vypořádal pouze v obecné rovině poukazem na citaci ust. § 153 odst. 3 daňového řádu, který upozornění definoval jako možnost, nikoliv povinnost a uzavřel, že pokud správce daně dospěl na základě vyhodnocení finanční situace dlužníka k závěru, že neefektivněji lze, také s ohledem na jeho důvodnou obavu o úhradu neuhrazené daňové povinnosti, postupovat daňovou exekucí, pak postupoval v souladu se zákonem. Konkrétní důvody, které by takové obavy odůvodňovaly, však v odůvodnění napadených rozhodnutí neuvedl. Teprve ve vyjádření k žalobě Odvolací finanční ředitelství v reakci na námitku žalobkyně, že správce daně mohl svoji pohledávku zajistit zástavním právem na nemovitostech v jejím vlastnictví konstatovalo, že hodnotu tohoto majetku žalobkyně vyčíslila částkou 744.000 Kč, zjištěný nedoplatek však činil 1.933.503 Kč. Dále tvrdilo, že vzhledem k tomu, že v době probíhající kontroly převedla žalobkyně dva osobní automobily z majetku společnosti do osobního vlastnictví jediného jednatele, měl správce daně obavy z převodu dalšího majetku a tím znemožnění uhrazení daně. Tomu údajně svědčil i celý průběh daňové kontroly, která trvala, pro jednání žalobkyně a jejího zástupce, dva roky.

Krajský soud musí především zdůraznit, že nemůže zohlednit skutková tvrzení uplatněná až ve vyjádření k žalobě, o nichž ve správním spise nejsou založeny žádné důkazy a nelze je proto ověřit. Žalovaný měl důvody pro zahájení exekučního řízení bez předchozího upozornění dle § 153 odst. 3 daňového řádu rozvést k námitce žalobkyně v odůvodnění napadených v rozhodnutí, a pokud tak neučinil, jsou v tomto rozsahu nepřezkoumatelná pro nedostatek důvodů. Krajskému soud proto nezbylo než napadená rozhodnutí dle § 78 odst. 1 s.ř.s. zrušit a věc Odvolacímu finančnímu ředitelství vrátit k dalšímu řízení. V něm bude vázán právním názorem vysloveným krajským soudem v tomto rozsudku (§ 78 odst. 5 s.ř.s.).

Krajský soud usnesením ze dne 17.1.2013, č.j. 31 Af 4/2013-33 vyzval žalobkyni k zaplacení soudního poplatku ve výši 9.000 Kč za žalobu proti třem rozhodnutím žalovaného a ta ho uhradila. Později krajský soud zjistil, že žalobou napadená správní rozhodnutí jsou skutkově a právně zcela srovnatelná, týkají se týchž účastníků a jsou vydána též den a stejným správním orgánem. V souladu se závěry vyslovenými v rozsudku Nejvyššího správního soudu č.j. 1 Afs 113/2009-69 a Ústavního soudu I. ÚS 664/03 proto vrátil žalobkyni soudní poplatek zaplacený za žalobu proti dvěma rozhodnutím ve výši 6.000 Kč.

Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 s.ř.s. Žalobkyně byla ve věci úspěšná, krajský soud jí proto přiznal náhradu nákladů řízení spočívajících v náhradě zaplaceného soudního poplatku ve výši 3.000 Kč a náhradě nákladů právní služby poskytnuté advokátem za 2 úkony po 3.100 Kč včetně paušální náhrady hotových výdajů po 300 Kč (§ 7 bod 5, § 9 odst. 4 písm. d/ a § 13 odst. 3 vyhl. č. 177/1996 Sb.), navýšené o DPH v částce 1.428 Kč. Celkovou částku 11.228 Kč byl žalovaný zavázán zaplatit žalobkyni do deseti dnů od doručení tohoto rozsudku a učiní tak do rukou jejího zástupce (§ 64 s.ř.s., § 149 odst. 1 o.s.ř.).

Poučení:

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

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

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s.ř.s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V Hradci Králové dne 25. dubna 2014

Mgr. Marie Kocourková, v.r.
předsedkyně senátu