



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců Mgr. Jany Brothánkové a JUDr. Marie Žiškové v právní věci žalobce: **Rovina a. s.**, se sídlem Kroměřížská 134, Hulín, zastoupeného Mgr. Pavlem Piňosem, advokátem se sídlem Čechova 2, Přerov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 21. 3. 2012, č. j. 151/12-1506-708999, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 1. 8. 2013 č. j. 31 Af 50/2012 - 60,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Povoláním vkladu vlastnického práva na základě kupní smlouvy ze dne 10. 10. 2008 žalobce/stěžovatel/ nabyt vlastnické právo k nemovitostem v ní vymezeným, zapsaným na LV. č. 1066 pro katastrální území a obec Ludeč, u Katastrálního úřadu pro Jihomoravský kraj, Katastrální pracoviště Vyškov. Přiznání k dani z převodu těchto nemovitostí bylo podáno Finančnímu úřadu ve Vyškově (dále jen „správce daně“) dne 2. 2. 2009 prodávajícím, společností RG Invest s. r. o. (dále jen „dlužník“). Správce daně vydal platební výměr vůči dlužníkovi 10. 9. 2010 čj. 61447/10/341960702581 na daň z převodu nemovitostí ve výši 870.000,-Kč; dlužník vyměřenou daňovou povinnost včas řádně

nesplnil, a proto byla provedena exekuce příkázáním pohledávky z účtu dlužníka dne 6. 10. 2010 a dne 26. 7. 2011, nedoplatek na dani byl však uhrazen pouze částečně.

[2] Správce daně vydal dne 4. 8. 2011 výzvu k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem, č. j. 102109/11/341960702581, která byla žalobci odeslána do datové schránky a žalobce ji převzal přihlášením dne 8. 8. 2011. Na tuto výzvu žalobce nereagoval, nedoplatek neuhradil.

[3] Správce daně následně vydal 2. 11. 2011 vůči žalobci jako ručiteli exekuční příkaz č. j. 120083/11/341940708677 na příkázání pohledávky z účtu žalobce až do výše vykonatelného nedoplatku ve výši 624.154,89 Kč k zajištění neuhrazené daně z převodu nemovitostí s odůvodněním, že žalobce jakožto ručitel nezaplatil ke dni 31. 10. 2011 správci daně daňový nedoplatek, přičemž k tomu byl vyzván výzvou ze dne 4. 8. 2011, č. j. 102109/11/341960702581. Exekuční příkaz byl doručen žalobci 3. 11. 2011.

[4] Dne 7. 11. 2011 podal žalobce proti zmíněnému exekučnímu příkazu odvolání a navrhl jeho okamžité zrušení pro nezákonnost. K odkazu na výzvu ze dne 4. 8. 2011, č. j. 102109/11/341960702581 namítl, že mu rozhodně nebyla řádně doručena, neboť měla být doručena jeho zástupci. Pro účely zastupování před všemi českými správci daně má totiž uzavřenou smlouvu se společností Punktum, spol. s r. o., IČ: 253 80 966, se sídlem Otická 758/19, Opava – Předměstí, plná moc byla včas a řádně podána Finančnímu úřadu v Kroměříži, který byl povinen toto podání postoupit v případě, že není věcně příslušný k vedení řízení o výše zmíněné exekuci. Žalobce považoval za absurdní, aby jako poplatník obíhal všechny finanční, celní a jiné úřady a dával jim na vědomí, že je zastoupen i pro případy budoucího případně zahájeného řízení. Požádal správce daně, aby nadále jednal s tímto jeho zástupcem. S podacím razítkem správce daně z téhož dne je ve spise založena i kopie plné moci ze dne 5. 11. 2009, na níž je i podací razítko Finančního úřadu v Kroměříži s datem 6. 11. 2009.

[5] Dne 11. 1. 2012 nahlédl do spisu jednatel společnosti Punktum, spol. s r. o., a rozšířil odvolání o další body. Uvedl, že nebyly splněny podmínky uvedené v ustanovení § 171 odst. 3 daňového řádu, přičemž podrobnosti uvede poté, co mu budou poskytnuty určité písemnosti ze spisu a umožněno nahlédnout do registračního spisu, což mu při nahlížení umožněno nebylo. Dále uplatnil námitky proti rozsahu nahlížení do spisu, a to proto, že ve vyhledávací části spisu jsou zařazeny dokumenty, které tam být nemají (označil např. výzvu Komerční bance a odpověď na ni, jako důkaz o tom, jak a zda správce daně vymáhal daň po dlužníkovi samotném). Dovolával se s odkazem na předně uvedené ustanovení svého práva namítat nesplnění podmínek v něm uvedených. Požádal proto o doručení všech kopií ze spisu, i těch, do kterých mu nebylo umožněno nahlížet.

[6] Odvolání proti exekučnímu příkazu bylo zástupcem žalobce následně doplněno podáním ze dne 20. 1. 2012, současně tímto podal i odvolání proti výzvě ze dne 4. 8. 2011, č. j. 102109/11/341960702581. Toto podání bylo doručeno správci daně 23. 1. 2012, zástupce žalobce v něm poukázal na to, že požadované písemnosti dosud neobdržel. Dále namítl, že správní orgán měl nepochybně doručovat zástupci žalobce s odkazem na ust. § 264 odst. 2, § 41 odst. 1 a § 92 odst. 5 písm. a) daňového řádu, odmítl aplikaci ust. § 27 odst. 2 téhož zákona a s argumentací obdobnou jako následně v žalobě a kasační stížnosti

dovozoval, že správce daně neprokázal řádné doručení výzvy, nebyla proto ani možná žádná exekuce. Nad to pak, že splnění podmínek § 171 odst. 3 daňového řádu není prokázáno, neboť obeslání jedné banky není postačujícím dokladem o vymáhání proti dlužníku, a že má za to, že uplynula prekluzivní lhůta k uplatnění daně vůči ručiteli. Správce daně v mezidobí vyhověl stížnosti proti nahlížení do spisu a kopie listin požadovaných, včetně listin, do nichž nebylo umožněno nahlédnout spolu s vyřízením stížnosti ze dne 18. 1. 2012 č. j. 3061/12/341940710001, zaslal zástupci žalobce (zásilka byla uložena 19. 1. 2012, adresát si ji vyzvedl 26. 1. 2012).

[7] Správce daně nejprve rozhodnutím ze dne 8. 2. 2012, č. j. 13461/12/341960702581 odvolání proti výzvě ze dne 4. 8. 2011 zamítl a odvolací řízení zastavil podle ustanovení § 113 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění účinném ke dni rozhodování správního orgánu (dále jen „daňový řád“) s odůvodněním, že výzva k zaplacení nedoplatku ručitelem byla doručena dne 8. 8. 2011, ale odvolání bylo učiněno až podáním ze dne 20. 1. 2012, které správce poplatku obdržel až dne 23. 1. 2012 (kdy bylo podáno poštovní přepravě). Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce dne 17. 2. 2012 odvolání, které žalovaný rozhodnutím ze dne 8. 6. 2012, č. j. 6828/12-1400-707633 zamítl a napadené rozhodnutí správce daně potvrdil (*toto rozhodnutí žalovaného napadl žalobce u Krajského soudu v Brně správní žalobou vedenou pod 31 Af 91/2012*). Odvoláním podaným 17. 2. 2012 žalobce navrhl, aby byl zrušen současně i exekuční příkaz, neboť také nebyl nedoručen zástupci žalobce, a to ze stejných důvodů jako výzva.

[8] Dne 27. 3. 2012 byla daňová exekuce příkázáním pohledávky z účtu žalobce zastavena v částce 19.776,60Kč, neboť v této výši byla pohledávka uhrazena daňovou exekucí proti původnímu dlužníku.

[9] Odvolání žalobce ze dne 7. 11. 2011 proti exekučnímu příkazu Finanční ředitelství v Brně zamítlo rozhodnutím ze dne 21. 3. 2012 č. j. 151/12-1506-708999 a exekuční příkaz ze dne 2. 11. 2011 potvrdilo. Žalobce toto rozhodnutí napadl správní žalobou.

[10] Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 1. 8. 2013 č. j. 31Af 50/2012-60 žalobu zamítl; tento rozsudek žalobce (dále též „stěžovatel“) napadá kasační stížností.

II. Shrnutí odůvodnění rozsudku krajského soudu

[11] Krajský soud v úvodu (body 26-30) odkázal na judikaturu vztahující se k daňové exekuci (nález Ústavního soudu ze dne 12. 10. 2000, sp. zn. III. ÚS 358/99, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2005, č. j. 2 Afs 81/2004-54, usnesení ze dne 24. 11. 2004, č. j. 1 Afs 47/2004 -75) a uzavřel, že námitky, které směřovaly do předchozích fází daňového řízení (např. námitka týkající se poučení ve výzvě k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem) žalovaný legitimně odmítl, přičemž dostatečně odůvodnil (na str. 3 žalobou napadeného rozhodnutí), proč se jimi nezabýval. V tomto ohledu soud neshledal rozhodnutí žalovaného za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů. I všechny ostatní námitky z jednotlivých doplnění odvolání byly podle soudu vypořádány. Žalovaný se zabýval podmínkami vydání exekučního příkazu stanovenými v ustanovení § 171 odst. 3 daňového řádu na str. 2 a 3 napadeného rozhodnutí. Popsal dosavadní průběh řízení a uvedl, že nedoplatek byl prvně vymáhán po daňovém dlužníkovi a teprve až poté po

ručiteli. Tím byla vypořádána námitka žalobcem označovaná jako věcná předčasnost vydání exekučního příkazu. Stejně tak se žalovaný ve svém rozhodnutí důsledně zabýval otázkami doručování zástupci a žalobci.

[12] Ke stěžejní žalobní námitce /bod 33 a násl. rozsudku/, která spočívala v tom, že správce daně neprokázal řádné doručení výzvy ze dne 4. 8. 2011, č. j. 102109/11/341960702581, krajský soud učinil závěr shodný jako ve svém rozsudku z téhož dne č.j. 31 Af 91/2012-39 (napadeném rovněž kasační stížností pod sp. zn. 1 Afs 88/2013). V odůvodnění /bod 41/nadto dodal, že i kdyby mělo být doručováno zástupci žalobce a správce daně doručoval přímo žalobci, pak by šlo sice o procesní vadu, nicméně takovou, která by nemohla bez dalšího mít vliv na zákonnost rozhodnutí.

III. Shrnutí argumentace obsažené v kasační stížnosti

[13] Stěžovatel předeslal, že s odkazy soudu pod body /26/ až /30/ obecně shrnující judikaturu k daňové exekuci lze souhlasit, vychází ovšem z předpokladu, že předchozí řízení bylo bezvadné a výzva k úhradě nedoplatku ručitelem byla řádně doručena. Stěžovatel tvrdí, že ani tato výzva ani samotná exekuční výzva řádně doručena nebyla a soud se v bodě /33/ dopustil předčasného hodnocení, že výzva byla doručena. V kasační stížnosti dále uplatnil shodné námitky proti závěru krajského soudu o řádném doručení výzvy ze dne 4. 8. 2011 k úhradě nedoplatku ručitelem jako v kasační stížnosti podané pod sp.zn. 1 Afs 88/2013. I v této kasační stížnosti tak trvá na tom, že správce daně neunesl důkazní břemeno ohledně oznamování vlastních písemností a že výzva nebyla řádně doručena, a že tudíž ani odvoláním podaným proti výzvě dne 23. 1. 2012 odvolací lhůtu nezmeškal (k uplynutí došlo až 23. 2. 2012).

[14] K vlastnímu předmětu tohoto řízení stěžovatel namítl, že je nesporné, že o napadeném exekučním příkazu se jeho zástupce dozvěděl až při osobním nahlížení dne 11. 1. 2012, tento den je nutno považovat za den doručení, ke kterému došlo náhradním způsobem dle § 51 odst. 3 daňového řádu, tedy obdobně jako u výzvy mu předcházející. Stěžovatel je přesvědčen, že odvolání proti exekučnímu příkazu bylo podáno řádně a včas. Zdůrazňuje, že jak Finanční úřad ve Vyškově, tak i Finanční ředitelství v Brně postupovaly na základě plné moci, kterou však krajský soud označil jako neúčinnou pro jednání před těmito úřady. Proto dovozuje, že pak nemohlo být ani stěžovateli napadené rozhodnutí doručeno (obdobně jako pod bodem VI., str. 4 kasační stížnosti). V konečném důsledku by tak byla vykonána exekuce na základě rozhodnutí nedoručených, která tak ani nebyla v právní moci.

IV. Vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti

[15] Žalovaný (kterým se dle § 69 s. ř. s. místo Finančního ředitelství v Brně stalo Odvolací finanční ředitelství na základě ustanovení § 7 písm. a) zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů) se ztotožnil s právním posouzením věci, které učinil soud. S poukazem na datum podacího razítka/13. 9. 2013/ na jemu doručeném vyhotovení kasační stížnosti, upozornil na možnost jejího opožděného

podání. K věci samé odkázal na související řízení o odvolání žalobce proti výzvě k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem ze dne 4. 8. 2011, kdy odvolání proti uvedené výzvě bylo podáno až 23. 1. 2012, tedy s dvouměsíčním zpožděním oproti odvolání proti exekučnímu příkazu, které bylo podáno 7. 11. 2011; přitom jde o řízení samostatná a samostatně byl také žalobce s výsledkem tohoto řízení seznámen.

[16] Žalovaný dále obsáhle vyvrací námitky uplatněné již v žalobě a to stejně jako již ve vyjádření k žalobě. Vydání exekučního příkazu na prikázání pohledávky z účtu nebylo předčasné ani po procesní ani věcné stránce; odkazuje na lhůty k vydání rozhodnutí o odvolání uvedené v pokynu D-348 v uvedených řízeních, po věcné stránce na naplnění podmínek podle § 171 odst. 3 daňového řádu. Správce daně vydal 10. 9. 2010 platební výměr společnosti RG Invest s.r.o. (dlužníka), kterým daň z převodu nemovitostí vyměřil, vzhledem k neuhrazení uvedené částky byla provedena exekuce prikázáním pohledávky z účtu dlužníka 6. 12. 2010 a 26. 7. 2011, nedoplatek byl uhrazen pouze částečně, byla proto následně vydána výzva ručiteli (§171 odst. 1 daňového řádu, § 8 odst. 1 písm. a) zákona č. 357/1992 Sb.).

[17] K námitkám stran plné moci, doručování a přechodných ustanovení daňového řádu žalovaný odkazuje na § 27 odst. 2 daňového řádu. Zatímco ke vzniku vztahu zastoupení mezi zmocnitelem a zmocněncem dochází již okamžikem uzavření dohody o zastoupení, vůči správci daně je třeba vztah zastoupení nejprve uplatnit, seznámit jej se vznikem dohody o zastoupení a jejím obsahem a až poté je účinná. Správcem daně je nutno rozumět nejen věcně, ale i místně příslušného správce daně. Postoupení plné moci by připadalo v úvahu, pokud by byla uplatněna u správce daně místně nepřislušného pro provádění správy daní, jichž se týká, a účinná by byla u místně příslušného správce daně až od okamžiku jejího přijetí. Plyne z toho, že je nutno uplatnit plnou moc k zastupování ve věcech např. daně z nemovitosti vůči všem správcům daně, v jejichž území jsou nemovitosti vlastněné zmocnitelem. Stejný postup je i u daně z převodu nemovitostí. Správce daně tak nemohl výzvu doručovat zástupci žalobce, když plná moc byla uplatněna vůči místně příslušnému správci daně dle § 13 odst. 1 písm. b) daňového řádu.

[18] Při změně místní příslušnosti zůstávají účinky uplatnění plné moci zachovány i vůči nově místně příslušnému správci daně, plná moc je postoupena se spisem, stejně to platí i vůči správci daně dožádanému k provedení úkonů, dílčích řízení nebo jiných postupů místně příslušným správcem daně apod., kdy je správce povinen informovat o zmocnění toho, který má úkony provést. Účinky uplatněné plné moci speciálně pro správu daní upravuje § 27 odst. 3 daňového řádu, např. je účinná i vůči nadřízenému orgánu, pokud vede odvolací řízení ve věci, pro kterou byla plná moc uplatněna. V tomto směru musí zmocnitel uvažovat, zda souhlasí s tímto automatickým rozšířením uplatnění plné moci, nebo využije svého dispozičního práva.

[19] Proces doručování výzvy proběhl v daném případě zcela správně. K tvrzení, že správce daně věděl o existenci plné moci s odkazem na protokol ze dne 24. 6. 2010, žalovaný uvedl, že dne 17. 3. 2010 podal u správce daně stěžovatel sám daňové přiznání k dani z nemovitosti za zdaňovací období roku 2009, kde vyplnil všechny informace, potvrdil pravdivost a úplnost údajů, aniž by zde současně uvedl, že má zástupce. Lze se domnívat, že se v této věci nenechal zastupovat. Žalovaný dále vyvrací tvrzení stěžovatele

dovozovaná s odkazem na tento protokol (dožádání bylo prováděno pro Finanční úřad Brno III, nikoli Finanční úřad ve Vyškově) a navíc dodává, že protokol byl předložen až k odvolání. Obdobně jako ve vyjádření k žalobě žalovaný vyvrací námitky stran aplikace § 92 odst. 5 písm. a), § 101 odst. 6, §41 odst. 2 daňového řádu a § 22 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků.

V. Replika stěžovatele

[20] Stěžovatel kromě odmítnutí námítky opožděnosti kasační stížnosti zopakoval své tvrzení, že se k postupu při vyměření a vymáhání daně vůči dlužníkovi, nemůže kvalifikovaně vyjádřit, neboť mu v řízení správcem daně nebyly předloženy dokumenty o bezúspěšném vymáhání vůči dlužníkovi u Finančního úřadu v Kroměříži, ani část spisu týkající se registrace dlužníka a že vznesl pochybnosti o řádném doručování dlužníkovi samotnému a zákonnosti vyměřovacího a vymáhacího řízení. Správcem daně dovozované skutečnosti jsou nepřezkoumatelné. Protože žalobce jako ručitel byl místně příslušný k jinému správci daně než dlužník, došlo tím ke změně místní příslušnosti *ex lege*. Nemohl tak vykázt plnou moc před zahájením vykonávacího řízení. Poukaz žalovaného na skutečnost, že stěžovatel 17. 3. 2010 podal u správce daně přiznání k dani z nemovitostí, aniž v něm uvedl zástupce, považuje za účelový. Stěžovatel tvrdí, že „*Ze samotného podpisu osoby podávající daňové přiznání na příslušném tiskopise neznámá, že bezvýhradně souhlasí a osvědčuje veškeré skutečnosti na tomto tiskopise uvedené*“. Texty formulářů nezakládají jejich signatáři nová práva a povinnosti, které nejsou stanoveny zákony (rozsudek NSS č.j. 1 Aps 10/2012-20 z 9. 1. 2013 a nálezy Ústavního soudu sp.zn. IV.ÚS 996/13 z 5. 11. 2013). Nevyplnění údaje o zastoupení nemůže být považováno za odvolání plné moci. Pochybnost o tom, zda je žalobce zastoupen měl správce daně odstranit dotazem či výzvou vůči žalobci.

[21] K obsáhlému vysvětlení žalovaného, jakými námitkami lze obecně brojit proti vydanému exekučnímu příkazu, a k tomu, že žalobce v odvolání ze dne 2. 11. 2011 neuplatnil žádnou z uvedených námitek, stěžovatel uvedl, že tyto námitky je připraven uplatnit, jakmile bude existovat řádně doručený exekuční příkaz. Protože po celou dobu zpochybňuje platnost vydaného exekučního příkazu z důvodu absence jeho řádného doručení, je polemika s případnými odvolacími námitkami nadbytečná. Nad rámec napadá závěr rozsudku vyslovený v bodu /41/: „*K tomu soud navíc dodává, že i pokud by mělo být doručováno zástupci a správce daně doručoval přímo žalobci, pak by sice šlo o procesní vadu, nicméně takovou, která by nemohla mít bez dalšího vliv na zákonnost rozhodnutí*“. Žalobce je přesvědčen o opaku, rozhodnutí v takovém případě nemůže nabýt právní moci.

[22] K tvrzené zásadě součinnosti, předpokladu, že subjekt poskytne správci daně tuto součinnost tím, že sdělí, že je zastoupen, žalobce oponuje tím, že právě ze strany správce daně byla tato zásada správcem daně porušena: Dovojuje, že by pak musel jako daňový subjekt *pro futuro* na každý jednotlivý finanční úřad vykázt plnou moc pro případ, že by mu vznikla daňová povinnost z titulu ručení (např. u daně z přidané hodnoty).

VI. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[23] Nejvyšší správní soud shledal, že jsou splněny podmínky řízení. Kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána osobou oprávněnou a včas, neboť rozsudek krajského

soudu byl zástupci žalobce doručen 29. 8. 2013, kasační stížnost byla podána elektronicky již 12. 9. 2013 a téhož dne podána současně i poštovní přepravě v listinné podobě, tato pak došla 13. 9. 2013 soudu.

[24] Důvodnost kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v mezích rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal, zda napadený rozsudek krajského soudu netrpí vadami, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.) Podle § 109 odst. 4 s. ř. s. je totiž *Nejvyšší správní soud vázán důvody kasační stížnosti; to neplatí, bylo-li řízení před soudem zmatečné [§ 103 odst. 1 písm. c)] nebo bylo zatíženo vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, anebo je-li napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné [§ 103 odst. 1 písm. d)], jakož i v případech, kdy je rozhodnutí správního orgánu nicotné*. Tyto vady soud neshledal.

[25] Kasační stížnost není důvodná.

[26] Stěžovatel kasační stížnost opírá o důvody § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní.

[27] Nejvyšší správní soud předesílá, že kasační stížnost v této věci téměř plně přejímá důvody kasační stížnosti podané pod sp. zn. 1 Afs 88/2013 proti rozsudku krajského soudu sp.zn. 31 Af 91/2012. Stěžovatel tak tvrdí, že odvolání proti výzvě ze dne 4. 8. 2011 podal včas, protože nebyla řádně doručena i jeho zástupci, který se o existenci výzvy dozvěděl až při nahlédnutí do správních spisů dne 11. 1. 2012, přičemž týž den se zástupce dozvěděl i o exekučním příkazu, který byl rovněž doručován pouze stěžovateli. Z těchto důvodů proto stěžovatel (str. 8 kasační stížnosti, 3. odstavec shora) namítá, že rovněž odvolání proti exekučnímu příkazu bylo podáno řádně a včas.

[28] V projednávaném případě však odvolání žalobce proti exekučnímu příkazu ze dne 7. 11. 2011, doplněné následně při nahlížení do spisu jeho zástupcem dne 11. 1. 2012 a dále podáním ze dne 20. 1. 2012 a ze dne 17. 2. 2012, nebylo žalovaným zamítnuto pro opožděnost, ale bylo projednáno jako včasné, žalovaný podle § 116 odst. 1 písm. c) daňového řádu odvolání zamítl a napadený exekuční příkaz potvrdil.

[29] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu pro nedostatek důvodů (§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.). Podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu je rozhodnutí krajského soudu nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů mimo jiné tehdy „[n]ení-li z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené“, a to zejména tehdy „jde-li o právní argumentaci, na níž je postaven základ žaloby. Soud, který se vypořádává s takovou argumentací, ji nemůže jen pro nesprávnost odmítnout, ale musí také uvést, v čem konkrétně její nesprávnost spočívá“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 – 44, publikovaný pod č. 689/2005 Sb. NSS; všechna citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu dostupná na www.nssoud.cz). Nedostatkem důvodů přitom „nelze rozumět dílčí nedostatky odůvodnění soudního rozhodnutí, ale pouze nedostatek důvodů skutkových. Skutkovými důvody, pro jejichž nedostatek je možno rozhodnutí soudu zrušit pro nepřezkoumatelnost, budou takové vady

skutkových zjištění, která utvářejí rozhodovací důvody, typicky tedy tam, kde soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem anebo tam, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy v řízení byly provedeny“ (srov. rozsudek ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75, publikovaný pod č. 133/2004 Sb. NSS). Nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu pro nedostatek důvodů bude dána rovněž tehdy, „*opomene-li krajský soud v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu přezkoumat jednu ze žalobních námitek*“ (rozsudek ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004-73, publikovaný pod č. 787/2006 Sb. NSS).

[30] Stěžejní pro posouzení důvodnosti stěžovatelem podané žaloby ke krajskému soudu bylo, zda se žalovaný v rozhodnutí řádně vypořádal s odvolacími důvody uplatněnými žalobcem proti vydanému exekučnímu příkazu. Vzhledem k tomu, že žalobce svoji obranu proti exekučnímu příkazu v odvolání a jeho doplnění postavil zejména na argumentaci, že výzva k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem nebyla řádně doručena, protože byla doručena pouze jemu a nikoli jeho zástupci, a z týchž důvodů napadal i vydání exekučního příkazu, žalovaný se v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí (str. 2-3) vypořádal nejprve s touto obranou žalobce. Dále zdůraznil, s odkazy na § 178 odst. 1 daňového řádu a § 134 odst. 3 písm. b) bod 3 daňového řádu, že vydáním exekučního příkazu bylo zahájeno exekuční řízení, které je součástí řízení při placení daní, a odvolání tak mělo být spojeno s otázkami nařízení daňové exekuce (formální a materiální vykonatelnost exekučního titulu, běhu lhůt pro placení daně apod.). Námitky stěžovatele dále v odvolání uvedené shledal námitkami hmotně právními, které měly být uplatněny v odvolání proti výzvě k zaplacení nedoplatku ručitelem (na níž ručitel včas nereagoval) a nikoli v odvolání proti exekučnímu příkazu. Proto bylo odvolání zamítnuto.

[31] V žalobě podané krajskému soudu žalobce nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného pro nedostatek důvodů spatřoval v nedostatečném vypořádání odvolacích důvodů, včetně důvodů uvedených v doplnění odvolání stran doručení výzvy k zaplacení nedoplatku ručitelem, z toho odvozované právní otázky účinnosti plné moci vůči Finančnímu úřadu ve Vyškově a předčasnosti vydání exekučního příkazu (bod III. žaloby). V bodu IV. žalobce tvrdil, že se žalovaný úmyslně odmítl zabývat věcnými námitkami, neboť uvedl, že měly být uplatněny v odvolání proti výzvě. Podle žalobce tak tomu být nemohlo v dané věci, protože tato nebyla řádně doručena, a zákon nic takového nezakazuje. Dále žalobce namítl nedostatečné poučení obsažené ve výzvě a v navazujícím textu obsáhle argumentoval ve vztahu k doručování výzvy Finančním úřadem ve Vyškově. Krajský soud shrnul žalobní námitky v bodech /9/ až /16/ odůvodnění rozsudku.

[32] Rozsudek krajského soudu není nepřezkoumatelný. V odůvodnění rozsudku (body /29/ až /32/) soud, stejně jako předtím žalovaný, uvedl, že námitkami proti exekučnímu příkazu nelze účinně brojit proti samotnému daňovému nedoplatku, stanovenému jiným správním rozhodnutím, které je samostatně přezkoumatelné a odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu, z níž vychází. Učinil závěr, že odvolací námitky směřující do předchozích fází daňového řízení žalovaný legitimně odmítl (bod /31/). Obdobně (bod /32/) za vypořádané shledal ostatní námitky z jednotlivých doplnění odvolání, neboť žalovaný se zabýval podmínkami vydání exekučního příkazu stanovenými v § 171 odst. 3 daňového řádu.

[33] Krajský soud shodně se závěry vyslovenými Nejvyšším správním soudem v rozsudku č.j. 2 Afs 81/2004-54, přezkoumatelným způsobem vyložil, že soudní přezkum v těchto případech nemůže zpochybňovat souslednost a logickou provázanost jednotlivých fází daňového řízení, a že námitkami proti exekučnímu příkazu proto nelze účinně brojit proti samotnému daňovému nedoplatku, stanovenému samostatným správním rozhodnutím, a rovněž, že následný soudní přezkum může být 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 proto 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. Stejně tak odkázal na usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2004, č.j. 1 Afs 47/2004-75, podle něhož *„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., navíc za podmínky, že stížnost tvrdí například, že exekuční titul neexistuje, zvolený způsob exekuce není zákonem připuštěn, že cena postižené věci je v nepoměru k výši pohledávky atp. Soud se ve fázi exekučního řízení nemůže zabývat skutečnostmi, které nastaly před vydáním vykonatelného výkazu nedoplatků, tedy v řízení vyměřovacím.“*

[34] Stěžovatel v kasační stížnosti vyslovil, že se závěry krajského soudu až po bod /30/ lze obecně souhlasit, platí to podle stěžovatele však jen v případě řádného doručení výzvy k úhradě nedoplatku ručitelem. Výslovně kasační důvody tak směřují proti odůvodnění rozsudku krajského soudu v bodech /33/ a následujících, tj. proti závěrům o řádném doručení výzvy, nikoli proti závěrům předně uvedeným.

[35] Závěr krajského soudu, že doručení výzvy jen žalobci bylo řádným doručením, protože plná moc ze dne 5. 11. 2009 udělená žalobcem zástupci, uplatněná u Finančního úřadu v Kroměříži 6. 11. 2009, nebyla k datu vydání výzvy 4. 8. 2011 účinná vůči správci daně z převodu nemovitosti, tj. Finančnímu úřadu ve Vyškově, protože nebyla vůči němu uplatněna, ani nebyl důvod k jejímu postoupení, Nejvyšší správní soud shledal jednoznačným, přezkoumatelným a věcně správným již v rozsudku č.j. 1 Afs 88/2013-66, jímž soud vypořádal všechny námitky stěžovatelem opakovaně nyní uplatněné i v této věci. Závěr o řádném doručení výzvy ze dne 4. 8. 2011 pak platí i pro řádné doručení exekučního příkazu ze dne 2. 11. 2011, doručeném stěžovateli 3. 11. 2011, neboť plná moc byla uplatněna vůči správci daně, Finančnímu úřadu ve Vyškově, až dne 7. 11. 2011 v odvolání stěžovatele proti exekučnímu příkazu, v němž výslovně požádal, aby správce daně nadále jednal s jím označeným zástupcem. Takto také následně správce daně a žalovaný (při aplikaci ust. § 27 odst. 3 daňového řádu) postupovaly.

[36] Na posouzení důvodnosti ani této kasační stížnosti nemá vliv stěžovatelem opakovaně vytýkaný nedostatek, že správní spis předložený soudu se týká výhradně ručení, že registrační části správního spisu nebyly soudu předloženy a že ani nebylo umožněno stěžovateli do nich nahlédnout s odkazem na to, že spis byl odeslán na jiný úřad. Jak již Nejvyšší správní soud v rozsudku č.j. 1 Afs 88/2013 uvedl, stěžovatel již při nahlížení do spisu 11. 1. 2012 dle seznamu na str. 2 protokolu byl seznámen mj. se

soupisem písemností z vymáhacího spisu dlužníka a dalšími podklady uvedenými zde (celkem deset položek). Jeho stížnosti proti rozsahu nahlížení do spisu bylo vyhověno a současně s vyřízením stížnosti ze dne 18. 1. 2012 mu byly zaslány kopie listin označené v příloze tohoto podání pod body 1-17 (výkaz nedoplatků, exekuční příkazy, výzvy a odpovědi bank mj. i z vymáhacího řízení vůči dlužníkovi atd.). Byl rovněž poučen, že může požádat o prošetření způsobu vyřízení stížnosti nadřízený orgán dle § 261 odst. 6 daňového řádu; toto vyřízení stížnosti a přílohy převzal dle doručenký 26. 1. 2012. V navazujícím odvolání ze dne 17. 2. 2012, stejně tak jako v žalobě stěžovatel již jen obecně tvrdil, že „nedostal všechny listiny, o které žádal“, napadal „chaos“ ve vedení registračních částí spisu, vše však směřoval k prokázání, že jím udělená plná moc mohla být ve spisech vedených správcem daně založena dříve, aby podepřel své tvrzení, že výzva nebyla doručena řádně.

[37] Napadá-li stěžovatel nesprávnost závěru krajského soudu, že „*i pokud by mělo být doručováno zástupci a správce daně doručoval přímo žalobci, pak by sice šlo o procesní vadu, nicméně takovou, která by nemohla mít bez dalšího vliv na zákonnost rozhodnutí*“, byla tato výhrada uplatněna až v podané replice. Krajský soud v meritu věci zaujal správný závěr, uvedená věta vyslovená nad rámec nemůže tento závěr zvrátit.

[38] K argumentaci stěžovatele v replice soud dodává, že pakliže žalovaný v průběhu řízení poukazoval na to, že daňové přiznání k dani z nemovitosti správcem daně podal stěžovatel 17. 3. 2010 sám, pak tak činil proto, aby vyvrátil jeho tvrzení, že správce daně před vydáním výzvy i exekučního příkazu věděl, že má žalobce zástupce. Odkazy v replice na judikaturu soudů (rozsudek č.j. 1 Aps 10/2012 20 a usnesení IV. ÚS 996/13) jdou tak mimo rámec sporné otázky uplatnění plné moci, zcela nepřípadně je z nich dovozován závěr, který z nich vůbec neplyne. Soudy dovodily toliko, že povinnost podat daňové přiznání řádně a včas vyplývá ze zákona a texty formulářů nezakládají nad rámec zákona nová práva a povinnosti a nejsou proto zásahem do práv dle § 82 a násl. s. ř. s. Nevyplnění údaje o zastoupení na formuláři podávaného daňového přiznání sice nemůže být považováno za odvolání plné moci, takový závěr v průběhu řízení však žádný správní orgán ani soud z uvedeného přiznání nedovozoval.

VI. Závěr a náklady řízení

[39] Nejvyšší správní soud shledal námitky uplatněné stěžovatelem nedůvodnými; jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí kasační soud přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.), zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

[40] O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměl úspěch, žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladu řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

P o u č e n í: Proti tomuto rozhodnutí **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 19. února 2014

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu