



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Ladislava Hejtmánka a soudkyň JUDr. Naděždy Treschlové a JUDr. Hany Kadaňové v právní věci žalobce: **PetroJet, s.r.o.**, se sídlem Chotěšovská 680/1, Praha 9, IČ: 271 83 220, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 14. 2. 2014, č.j. 3946/14/5000-14503-703460, č.j. 3944/14/5000-14503-703460, č.j. 3942/14/5000-14503-703460, č.j. 3899/14/5000-14503-703460, č.j. 3945/14/5000-14503-703460 a č.j. 3943/14/5000-14503-703460,

t a k t o :

I. Žaloba se zamítá.

II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se žalobou podanou u Městského soudu v Praze domáhal přezkoumání a zrušení výše uvedených šesti rozhodnutí žalovaného (dále jen „napadená rozhodnutí“), kterými byly změněny exekuční příkazy vydané Specializovaným finančním úřadem (dále jen „správce daně“) dne 18. 6. 2013 pod č.j. 210713/13/4000-27901-109550, č.j. 208567/13/4000-27901-109550, č.j. 210449/13/4000-27901-109550, č.j. 208546/13/4000-27901-109550, č.j. 210707/13/4000-27901-109550 a č.j. 208234/13/4000-27901-109550 tak, že exekuční příkaz na přikázání jiné peněžité pohledávky u Policie České republiky byl nahrazen exekučním příkazem na poškození jiného majetkového práva – práva na vydání peněžních prostředků zajištěných podle ustanovení § 79a odst. 1 zákona č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád), ve znění pozdějších předpisů.

V podané žalobě v bodu II. žalobce shrnul průběh daňového řízení, když uvedl, že exekucním titulem je ve všech případech rozhodnutí správce daně – zajišťovací příkaz podle ustanovení § 167 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Dále konstatoval, že již v odvoláních namítal, že závěry správce daně ve zprávě o kontrole (ze které vychází zajišťovací příkazy, a tedy i exekuční příkazy) nejsou správné. Z odůvodnění zajišťovacích příkazů vyplývá, že správce daně měl určité pochybnosti o správnosti závěrů a předpokladů uvedených ve zprávě o kontrole. To se ostatně potvrdilo, když správce daně v rámci doměřovacího řízení zcela změnil koncepci. Daň sice dodatečně doměřil, nicméně nikoli ve výši a postupem dle zprávy o kontrole. K názoru žalovaného, že předmětem přezkumu nemohou být otázky týkající se řízení předcházejících či samostatných dílčích řízení, žalobce uvedl, že součástí odůvodnění zajišťovacího příkazu musí být zcela konkrétní identifikace důvodů, pro které je zajišťovací příkaz vydán. Součástí odůvodnění musí být i sdělení důvodů, proč je zajištěna právě taková výše částky. Rozhodnutí o zajištění musí být řádně odůvodněno v tom smyslu, že zde musí být odůvodněna jak výše daně, tak nutnost jejího zajištění. Pakliže žalobce v rámci odvolání proti zajišťovacím příkazům uplatňoval námitky směřující proti zprávě o kontrole, která byla jediným odůvodněním zajištěné částky, pak takové námitky byly nepochybně relevantní. Žalovaný se k nim však nijak konkrétně nevyjádřil, resp. se jimi odmítl zabývat s poukazem na předběžnou povahu zajišťovacího příkazu.

Žalobce dále v tomto žalobním bodu konstatoval, že správce daně se v odůvodnění zajišťovacích příkazů zmiňuje pouze o částce přesahující 3 miliardy Kč, avšak zajišťuje daň v částkách cca 100 milionů Kč. Nijak však neodůvodňuje, jak k takovému snížení došlo. Mezi tím, než bylo rozhodnuto o zajišťovacích příkazech, byly vydány exekuční příkazy. Žalobce proto podal odvolání i proti exekucním příkazům s tím, že uplatnil obdobné argumenty, a namítal, že zajišťovací příkaz je v rozporu se zákonem. Žalobce byl přesvědčen, že vzhledem ke shora uvedeným vadám a absenci řádného odůvodnění zajišťovacího příkazu nebylo možné daňovou exekuci nařídit, neboť zajišťovací příkazy nebylo možné pokládat za exekuční titul. Žalobce nesouhlasil se žalovaným v tom, že jeho námitky je možné zkoumat až v rámci případného návrhu na zastavení daňového řízení. Žalobce konstatoval, že podle ustanovení § 70 odst. 2 daňového řádu se podání posuzuje podle skutečného obsahu. Pakliže se uvedené námitky žalovanému jevily jako návrh na zastavení (exekuce), měl o tomto návrhu rozhodnout. Rovněž v odvoláních brojlil proti tomu, že poddlužníkem má být Policie České republiky, když dle jeho názoru nelze tento subjekt považovat za jeho dlužníka, a to proto, že usnesením policejního orgánu podle ustanovení § 79a trestního řádu byly peněžní prostředky na předmětných účtech zajištěny, nedostaly se však do dispozice orgánů činných v trestním řízení. Namítl, že žalovaný se s touto námitkou nijak nevypořádal. Dále namítl, že žalovaný porušil zásadu dvojinstančnosti řízení tím, že v rámci změny výroku předmětných exekučních příkazů doplnil další účet žalobce, na kterém byly zajištěny peněžní prostředky v rámci prováděného trestního řízení, čímž bylo žalobci znemožněno brojit proti postižení tohoto majetku řádnými opravnými prostředky.

Žalobce v bodu III. namítl, že z odůvodnění dodatečných platebních výměrů ani ze zprávy o kontrole není zřejmé, které společnosti označuje správce daně pod S1 a S2 a které subjekty byly zapojené do domnělého řetězce se znaky podvodného jednání. Odůvodnění platebních výměrů je neúplné a nedostačující. Žalobce uvedl, že obchodoval v daňovém skladu a postupoval pohledávky na vyskladnění společnosti, která neměla s provozovatelem daňového skladu uvařenou smlouvu. Takové postoupení jí fakturoval jako dodání zboží. Žalobce potvrdil postoupení pohledávky na vyskladnění společnosti, kterou správce daně označuje jako K1, neboť společnost, se kterou žalobce v daňovém skladu obchodoval,

nemohla dát pokyn k vyskladnění zboží. Žalobce rovněž obchodoval s pohonnými hmotami i ve volném daňovém oběhu. Řetězové obchody předpokládají prodej totožného zboží v řetězci. Takový předpoklad však nebyl v daňovém řízení prokázán. Nadto je třeba uvést, že vzhledem k systému skladování v daňovém skladu nelze konkrétní pohonné hmoty, se kterými žalobce obchodoval v daňovém skladu, identifikovat. Žalobce se subjektem K1 nijak v rámci obchodování se zbožím ve volném daňovém oběhu nekomunikoval a žádné příkazy mu nezařádal.

Žalobce dále odkázal na smlouvu o poskytování služeb při nakládání s minerálními oleji uzavřenou dne 31. 12. 2007 mezi ním a společností ČEPRO, a. s. Tato smlouva upravuje pouze poskytování služeb a v žádném případě neupravuje dodání zboží za úplatu. Pokud docházelo k dodání zboží uvnitř daňového skladu ve smyslu ustanovení § 13 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“), pak tyto transakce nemohly být realizovány na základě této smlouvy, neboť tento typ transakcí vyžaduje jiný typ smlouvy. Smlouva ze dne 31. 12. 2007 nehovoří o neplatnosti takového postoupení a ani ze zákonných předpisů nevyplyvá, že by skutečnost, že postupník či postupitel nemají uzavřenou smlouvu o poskytování služeb při nakládání s minerálními oleji, měla znamenat neplatnost takového postoupení. Obchodní transakce s pohonnými hmotami učiněné subjektem bez platné smlouvy s provozovatelem daňového skladu jsou tedy platné. Správce daně závěr o zapojení žalobce do řetězce dovozoval ze vzájemné provázanosti se společností K1 a dalšími společnostmi v řetězovém obchodu. To mělo být zřejmé ze závěrečné zprávy Policie České republiky, tak i z dokazování v rámci doměřovacího řízení. Žalobce však nesouhlasil s použitím závěrečné zprávy a části trestního spisu z přípravného řízení. Velké množství důkazů a důležitých skutečností vyplynulo najevo až v řízení před soudem. Trestní řízení bylo vedeno pouze za zdaňovací období duben 2009 až březen 2010, kdežto daňové řízení je vedeno za mnohem širší období a jsou zde dotčeny zcela jiné subjekty, než které měly být údajně zapojeny do daňového úniku. Závěry správce daně o vzájemné provázanosti žalobce a subjektu K1 či dalších, blíže nespecifikovaných společností, jsou nepodložené. Závěry policejního orgánu jsou postupně přezkoumávány soudy v trestním řízení, kdy je zřejmé, že nemohou ani v daňovém řízení obstát.

Žalobce v bodu IV. uvedl, že má za to, že ze strany společností K1 k žádnému daňovému úniku dojít nemohlo, neboť správce daně nesprávně vykládá ustanovení § 41 zákona o dani z přidané hodnoty. Žalobce byl přesvědčen o rozporu ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty ve znění účinném od 1. 4. 2009 do 31. 3. 2010 upravujícího problematiku základu a výpočtu daně z přidané hodnoty za zboží, které je v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, a komunitární právní úpravy. Komunitární právní úprava nepředpokládá, že by měly být ve vnitrostátní úpravě zakotveny případy „částečného osvobození od DPH“, tedy případy, kdy do základu daně nebude zahrnována spotřební daň. Osvobození od daně, a to ani částečné ve smyslu ustanovení § 41 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty, není v souladu s komunitárním právem. Z toho pro danou věc vyplývá, že jakékoli společnosti, které byla při obchodování v daňovém skladu vyúčtována provozovatelem daňového skladu spotřební daň, měla být tato daň účtována se zahrnutím spotřební daně do základu daně z přidané hodnoty. Tak se však nestalo a spotřební daň byla účtována zvlášť. Za uvedené situace by pak byla zdanitelná plnění daňově neutrální, kdy by subjektům, které v daňovém skladu obchodují, vznikl současně nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, která by zahrnovala spotřební daň. Nemohl by pak být naplněn předpoklad daňového úniku ze strany společností K1, kdy právě jim byla v převážné části obchodů účtována provozovatelem daňového skladu spotřební daň.

Žalobce v bodu V. nesouhlasil s názorem žalovaného, že objektivně měl a mohl vědět o vzniku daňového úniku a že se sám na jeho vzniku aktivně podílel. Správce daně odkazoval na judikaturu Soudního dvora Evropské unie, která se však týká tzv. kolotočových obchodů, tedy skutkově i právně odlišných věcí. Rovněž správcem daně citované rozhodnutí Nejvyššího správního soudu se týká skutkově naprosto odlišné věci. Pokud by se správce daně zabýval věcí důsledně, musel by zjistit, že subjekty, které uskutečňovaly zdanitelná plnění ve prospěch žalobce, daň z přidané hodnoty v plné výši odvedly. Nelze tak tvrdit, že by uskutečněné zdanitelné plnění bylo zasaženo podvodem na dani z přidané hodnoty. Obchodování žalobce tedy nenese znaky kolotočových podvodů a správce daně neprokázal, že by se žalobce takových podvodů účastnil, či o nich věděl.

Žalobce dále v bodech VI. a VII. konstatoval, že správce daně užil k důkazu zejména závěrečnou zprávu Policie ČR, trestní spis z přípravného řízení a zprávy společnosti ČEPRO a. s. Žalobce byl přesvědčen, že tyto důkazy byly užity nebo pořízeny nezákonným způsobem. Závěrečná zpráva Policie ČR představuje interní dokument, jedná se o hodnocení tzv. přípravného trestního řízení z pohledu policejního orgánu a nemůže být považována za důkaz použitelný v daňovém řízení. Žalobce zpochybnil možnost použití důkazů získaných v trestním řízení, obzvláště v situaci, kdy není pravomocně rozhodnuto o vině či nevině obžalovaných. Dle názoru žalobce by v daňovém řízení měly být použity pouze důkazy získané správcem daně. Pokud by správce daně postupoval nestranně a objektivně, musel by si opatřit kompletní trestní spis, který byl veden Krajským soudem v Ostravě v uvedené trestní věci. Správce daně se vůbec neseznámil s tím, že proti provedení domovních prohlídek byly vzneseny zásadní procesní námitky. Správce daně v podstatě pouze parafrázuje závěry policejního orgánu, aniž by sám zkoumal důkazní prostředky. Správce daně při uplatňování své „teorie“ nepostupoval systematicky. Nadto, pokud mají být podvodem zasažena plnění od určité společnosti, je s podivem, že jsou v některých případech uměle vydělena pouze určitá plnění, jindy jsou zase zahrnuta veškerá plnění. Správce daně však nijak nerozlišuje, zda se jedná o dodávky pohonných hmot či jiné dodávky, resp. zda se v případě benzínu a nafty jedná o dodávky, které mají souvislost se správcem daně tvrzenými kolotočovými podvody.

Žalobce v závěru žaloby v bodu VIII. uvedl, že napadená rozhodnutí byla vydána na základě nezákonného zajišťovacího příkazu, zejména je pak zřejmé, že lze předpokládat zrušení dodatečných platebních výměrů a zastavení řízení. Z tohoto pohledu není důvodná ani exekuce, kdy exekučními příkazy je zasahováno do práva žalobce vlastnit majetek. Nepochybně je namístě exekuční příkazy zrušit, popřípadě exekuční řízení zastavit.

Žalovaný ve svém písemném vyjádření k podané žalobě navrhl její zamítnutí.

Uvedl, že argumenty uvedené v žalobě jsou téměř totožné s námitkami uplatněnými žalobcem v odvolacím řízení. Žalovaný měl za to, že se s těmito námitkami vypořádal již v rámci odvolacího řízení, a proto plně odkázal na odůvodnění napadených rozhodnutí.

K žalobcem namítaným vadám exekučních titulů žalovaný konstatoval, že zajišťovací příkaz je zákonným nástrojem, na základě něhož může být správcem daně zajištěna úhrada dosud nesplatné nebo nestanovené daně. V řízení o odvolání proti zajišťovacím příkazům tudíž žalovaný zkoumal především oprávněnost postupu správce daně podle ustanovení § 167 daňového řádu. V tomto řízení je předmětem posouzení to, zda vydání zajišťovacích příkazů bylo důvodné či nikoli. Předmětné zajišťovací příkazy obsahovaly několik důvodů, které odůvodněnou obavu o řádné vybrání či vymožení daně prokazovaly, přičemž na jednotlivé

důvody nebylo možno nahlížet odděleně, ale bylo nutno je posuzovat jako celek a ve vzájemných souvislostech. Podkladem pro stanovení výše jistiny zajišťované daně byly výsledky daňové kontroly. Výši jednotlivých jistot správce daně určil v souladu s ustanovením § 167 odst. 4 daňového řádu podle vlastních pomůcek, které měl ke dni vydání zajišťovacích příkazů k dispozici. Využití pomůcek jako způsobu stanovení výše zajišťovaných částek a jejich použití pro vydání předmětných zajišťovacích příkazů bylo v souladu s ustanovením § 167 odst. 4 daňového řádu a rozsah užitých pomůcek vyplýval z odůvodnění zajišťovacích příkazů. Nutnou náležitostí odůvodnění zajišťovacího příkazu však není informace o tom, jaké pomůcky správce daně použil a jak postupoval při stanovení výše zajišťované částky. Rozhodnutí žalovaného o odvoláních proti zajišťovacím příkazům nabylo právní moci dne 15. 7. 2013 a žalobce proti nim mohl podat správní žalobu, což však neučinil.

Dále uvedl, že se v napadených rozhodnutích vypořádal se všemi odvolacími námitkami, včetně námitek směřujících proti zákonnosti zajišťovacích příkazů, které byly v rámci nařízených daňových exekucí podle ustanovení § 176 odst. 1 písm. c) daňového řádu exekučními tituly. Předmětem přezkumu prováděného žalovaným v postavení odvolacího orgánu v exekučním řízení byla otázka pravomoci a příslušnosti exekučního orgánu (správce daně), formální a materiální vykonatelnosti exekučního titulu, běhu lhůty pro placení daně a vhodnosti a proporcionality zvoleného způsobu exekuce. Předmětem přezkumu nemohly být otázky týkající se předcházejících řízení, tj. nalézacího řízení nebo řízení o zajištění daně. Skutečnosti uvedené v ustanovení § 181 odst. 2 daňového řádu se přezkoumávají až v rámci zastavení daňové exekuce. Vzhledem k tomu nemohly být žalobcovy námitky směřující proti zajišťovacím příkazům relevantními námitkami proti exekučním příkazům. Tyto námitky byly řešeny v rámci odvolacího řízení proti zajišťovacím příkazům.

Žalobcem zmiňovaná rozhodnutí o změně exekučního titulu nemají dle názoru žalovaného vliv na posouzení zákonnosti napadených rozhodnutí, resp. exekučních příkazů. Proti těmto rozhodnutím vydaným podle ustanovení § 169 daňového řádu mohl žalobce brojít odvoláním, což však neučinil.

K námitce nepřezkoumatelnosti spočívající v nevypořádání se s námitkou nesprávného uvedení poddlužníka v exekučních příkazech žalovaný uvedl, že se v napadených rozhodnutích zabýval procesním postavením Policie ČR jako poddlužníka v rámci nařízených daňových exekucí s tím, že změnil způsob provedení daňové exekuce z daňové exekuce příkázáním jiné peněžité pohledávky podle ustanovení § 178 odst. 5 písm. c) a § 191 odst. 1 daňového řádu na daňovou exekuci postižením jiných majetkových práv podle ustanovení § 178 odst. 5 písm. d), § 192 a 193 s přiměřeným použitím ustanovení § 191 daňového řádu. Exekuční postižení peněžních prostředků žalobce zajištěných v rámci prováděného trestního řízení je možné jedině exekucí postihující jiné majetkové právo dlužníka, kterým bylo v případě žalobce právo na vydání peněžních prostředků zajištěných žalobci v rámci trestního řízení. Soudní judikatura již dříve vyjádřila názor, že na peněžní prostředky odňaté povinnému v trestním řízení a uložené na depozitním účtu lze nařídít výkon rozhodnutí pouze postižením jiného majetkového práva. Dále k námitce porušení dvojinstančnosti řízení žalovaný uvedl, že změnou výroku předmětných exekučních příkazů neporušil tuto zásadu daňového řízení a nově nepostihl další majetek žalobce, když jen blíže specifikoval exekuci postižené jiné majetkové právo žalobce.

Žalobní body uplatněné žalobcem v závěru žaloby pak dle mínění žalovaného nesouvisí s exekučními příkazy, ale vztahují se k dodatečným platebním výměrům, o kterých žalovaný ještě nerozhodl.

K vyjádření žalovaného podal žalobce repliku, v níž konstatoval, že odůvodnění zajišťovacích příkazů jako exekučních titulů nebylo dostačující. Pokud správce daně postupoval na základě pomůcek, měl takovou skutečnost uvést už do výroku zajišťovacích příkazů, což se však nestalo. Uvedl, že nesouhlasí s názorem žalovaného, že nutnou náležitostí odůvodnění zajišťovacího příkazu není informace o tom, jaké pomůcky správce daně použil a jak postupoval při stanovení výše zajišťované částky. Je-li výše zajištěné částky součástí výroku rozhodnutí, musí být v odůvodnění řádně uvedeno, na jakých skutečnostech a důkazech, resp. pomůckách se tato výše zakládá. Dle žalobce tedy nemůže být exekuční titul vykonatelný, neboť zajišťovací příkazy jsou z důvodu v žalobě popsanych vad nicotné.

Z obsahu spisového materiálu předloženého žalovaným správním orgánem vyplynuly následující, pro rozhodnutí ve věci samé, podstatné skutečnosti:

Předmětné exekuční příkazy byly vydány na příkázání jiné peněžité pohledávky k vymození daňových nedoplatků žalobce. Exekučními tituly byly dle ustanovení § 176 odst. 1 písm. c) daňového řádu vykonatelné zajišťovací příkazy vydané správcem daně dne 10. 5. 2013 (dále jen „zajišťovací příkazy“). Proti exekučním příkazům podal žalobce odvolání.

Žalobou napadenými rozhodnutími byly exekuční příkazy změněny tak, že byl změněn způsob provedení exekuce z příkázání jiné peněžité pohledávky na postižení jiného majetkového práva.

V odůvodnění napadených rozhodnutí žalovaný uvedl, že exekuční řízení je dílčí řízení vedené při placení daní. V rámci odvolacího řízení je pak možné posuzovat pouze skutečnosti, které se tohoto dílčího řízení týkají. Konkrétně je předmětem přezkumu odvolacího orgánu v exekučním řízení otázka pravomoci a příslušnosti exekučního orgánu, formální a materiální vykonatelnosti exekučního titulu (tj. zda splňuje zákonem stanovené formální náležitosti pro výkon rozhodnutí a zda určitě a srozumitelně stanoví obsah a rozsah vymáhaných práv a povinností), běhu lhůty pro placení daně a vhodnosti a proporcionality zvoleného způsobu exekuce. Předmětem přezkumu však nemohou být otázky týkající se řízení předcházejících (např. řízení nalézacího) či samostatných dílčích řízení (např. řízení o zajištění daně). Všechny ostatní otázky se pak zkoumají až v rámci případného návrhu na zastavení exekučního řízení. Námitky žalobce směřující proti vydání zajišťovacího příkazu tedy nejsou v tomto řízení relevantními odvolacími námitkami. Tyto námitky mohl žalobce uplatnit v rámci odvolání proti zajišťovacím příkazům.

Žalovaný dále v odůvodnění pro úplnost uvedl, že žalobce podal proti zajišťovacím příkazům odvolání, která žalovaný rozhodnutím ze dne 12. 7. 2013, č.j. 18560/13/5000-14503-706611 zamítl. Podmínkou pro vydání zajišťovacího příkazu jsou důvodné obavy správce daně, že úhrada daně bude v budoucnu buď zcela anebo částečně nedobytná, anebo výběr daně bude spojen se značnými obtížemi. U zajišťovacího příkazu nejde o meritorní rozhodnutí o dani, ale pouze o předběžné rozhodnutí a dočasný prostředek k dosažení cíle správy daní. Žalovaný ověřil, že exekuční příkazy vydal správce daně na základě existujících exekučních titulů podle ustanovení § 176 odst. 1 písm. c) daňového řádu, a to vykonatelných zajišťovacích příkazů. Veškeré předpoklady pro zahájení daňové exekuce vymáhaných nedoplatků byly splněny. Žalovaný neshledal důvodnými ani hmotněprávní námitky žalobce, neboť exekuční příkazy nevychází z výsledků daňové kontroly, ale z jiných exekučních titulů. Majetek žalobce je postižen, neboť žalobce nesplnil povinnosti vycházející ze zajišťovacích

příkazů. Přesné stanovení výše daně ani konkrétní důvody pro její stanovení nejsou relevantní, tak jako nebyly relevantní při vydání zajišťovacích příkazů. Správce daně stanovuje výši zajišťované dosud nestanovené částky podle vlastních pomůcek v souladu s ustanovením § 167 odst. 4 daňového řádu. Předmětná dosud nestanovená daň z přidané hodnoty tak bude správcem daně stanovena až vydáním dodatečného platebního výměru, přičemž zákon nevylučuje, aby později stanovená daň byla odlišná od zajišťované částky. Následně bude mít žalobce možnost podat odvolání proti hmotněprávní stránce věci. Žalovaný nepřisvědčil námitkám žalobce, že odůvodnění zajišťovacích a exekučních příkazů jsou téměř totožná, resp. že je žalobci přičítána veškerá daň z přidané hodnoty z celé hodnoty spotřební daně, a tyto námitky označil za irelevantní.

Dále k odvolací námitce, že Policie České republiky není způsobilá být poddlužníkem, uvedl, že shledal, že správce daně v daném případě nebral zřetel na předmět postiženého majetkového práva a charakter plnění, když vydal exekuční příkaz na příkázání jiné peněžité pohledávky, namísto exekučního příkazu na postižení jiného majetkového práva. Z toho důvodu žalovaný změnil výrok exekučních příkazů. Rovněž žalovaný zjistil, že správce daně do výroku exekučního příkazu neuvedl zajištěné peněžní prostředky žalobce na bankovním účtu č. X, vedeném u Komerční banky, a.s., zajištěných do výše 873.738.212 Kč usnesením Útvaru odhalování korupce a finanční kriminality, služby kriminální policie a vyšetřování, expozitura Brno ze dne 18. 10. 2010, č.j. OKFK-244-449/TČ-2009-200236. Žalovaný následně dále rozebral podstatu daňové exekuce postižením jiných majetkových práv.

Podle ustanovení § 51 odst. 1 s. ř. s. může soud rozhodnout o věci samé bez jednání, jestliže to účastníci shodně navrhli nebo s tím souhlasí. Má se za to, že souhlas je udělen také tehdy, nevyjádří-li účastník do dvou týdnů od doručení výzvy předsedy senátu svůj nesouhlas s takovým projednáním věci; o tom musí být ve výzvě poučen.

Žalobce s projednáním věci bez jednání souhlasil, žalovaný se ve stanovené lhůtě nevyjádřil. Soud tedy postupoval podle ustanovení § 51 odst. 1 s. ř. s. a rozhodl o věci samé bez jednání.

Městský soud v Praze na základě žaloby, v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 2 s. ř. s.), přezkoumal napadená rozhodnutí, včetně řízení, která jejich vydání předcházela. Při přezkoumání rozhodnutí soud vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že žaloba nebyla podána důvodně.

Městský soud v Praze vzal v úvahu skutečnost, že tentýž žalobce podal u soudu další žaloby, jež se týkají věcí skutkově i právně prakticky totožných. Městský soud shledal, že o žalobách v takových obdobných věcech rozhodl soud rozsudky ze dne 19. 12. 2016, č.j. 9 Af 4/2014, a ze dne 25. 10. 2017, č.j. 9 Af 10/2014. V obou případech byly žaloby zamítnuty. Po posouzení věci dospěl městský soud k závěru, že není důvod k tomu, aby se od závěrů vyslovených v označených rozsudcích odchýlil, a proto tyto závěry v plné míře převzal a aplikoval je i na věc nyní rozhodovanou.

Vzhledem k poměrně široce koncipované žalobní argumentaci považuje soud předně za nutné zdůraznit, že předmětem přezkumu žalovaného (stejně jako předmětem soudního přezkumu) jsou exekuční příkazy. Daňový proces se rozpadá do několika etap, resp. dílčích řízení (srov. ustanovení § 134 odst. 3 daňového řádu). Vymáhací (exekuční) řízení je od předchozích dílčích řízení procesně odděleno, což je odůvodněno mimo jiné tím, že k exekuci lze přistoupit pouze tehdy, pokud jsou rozhodnutí vydaná v předcházejících dílčích řízeních

vykonatelná (srov. ustanovení § 176 odst. 1 písm. b) a c) daňového řádu). Přezkum rozhodnutí o nařízení exekuce se zaměřuje na okruh otázek spojených zásadně s touto fází řízení a naopak neslouží k přezkumu rozhodnutí, na základě nichž byla exekuce nařízena (exekučních titulů), neboť tohoto přezkumu je třeba se domáhat v předcházejících (dílčích) řízeních. Soudní přezkum exekučního řízení je tedy 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 excesy z řádné a na principu proporcionality založené daňové exekuce (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 11. 2013, č.j. 2 Afs 76/2013 – 23 a v něm citovanou judikaturu).

V dané věci byly exekučním titulem pro vydání exekučních příkazů v souladu s ustanovením § 176 odst. 1 písm. c) daňového řádu vykonatelné zajišťovací příkazy. Žalobci přitom nebyla upřena možnost obrany proti těmto zajišťovacím příkazům. Sám žalobce v žalobě uvádí, že proti zajišťovacím příkazům podal odvolání, ta však byla zamítnuta rozhodnutím žalovaného ze dne 12. 7. 2013. Žalobce dodal, že proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 7. 2013 nepodával žalobu, neboť zajišťovací příkaz lze považovat za rozhodnutí předběžné povahy. S tímto názorem však nelze souhlasit. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 9. 4. 2014, č.j. 6 As 38/2014 – 15 dovodil, že zajišťovací příkaz umožňuje zajistit úhradu na dosud nestanovenou daň, je-li důvodná obava z její nedobytnosti, a dále též na daň již sice stanovenou, ale dosud nesplatnou. Správce daně se při posuzování nutnosti vydání zajišťovacího příkazu pohybuje v rovině hypotetického předpokladu (odůvodněné obavy), součástí odůvodnění zajišťovacího příkazu však musí být zcela konkrétní identifikace důvodů, pro které je zajišťovací příkaz vydán. Zajišťovací příkaz je institutem, který používala i předchozí právní úprava. Ve vztahu k ní rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 24. 11. 2009, č.j. 9 Afs 13/2008 - 90, publ. pod č. 2001/2010 Sb. NSS, dospěl k závěru, že zajišťovací příkaz nelze považovat za rozhodnutí předběžné povahy podle ustanovení § 70 písm. b) s. ř. s. vyloučené ze soudního přezkumu. Zajišťovací příkaz takovým rozhodnutím není, protože konečné rozhodnutí nemusí být jednak vůbec vydáno, jednak v rámci tohoto rozhodnutí nemusí být vůbec rozhodováno o vztazích upravených zajišťovacím příkazem. Daňovému subjektu nadto hrozí, že splnění povinnosti bude vymáháno dalšími způsoby, pokud uloženou povinnost nesplní. Tyto závěry se plně uplatní i ohledně úpravy zajišťovacího příkazu obsažené v ustanovení § 167 daňového řádu. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 25. 2. 2016, č.j. 9 Afs 52/2015 – 59, publikovaném pod č. 3455/2016 Sb. NSS, naznačil, za jakých podmínek je možné v odvolání proti exekučním příkazům namítat věcnou nesprávnost exekučního titulu. Lze tak učinit v případě, kdy je exekučním titulem výkaz nedoplatek podle ustanovení § 176 odst. 1 písm. a) daňového řádu, a to z toho důvodu, že výkaz nedoplatek je nikoli rozhodnutím, ale veřejnou listinou, resp. vnitřním dokladem správce daně, proti němuž nejsou přípustné opravné prostředky. Výkaz nedoplatek se dlužníkovi vůbec nedoručuje a dlužník se s ním seznámí teprve prostřednictvím doručovaného exekučního příkazu. Z tohoto hlediska lze považovat výjimečné prolomení vázanosti exekučního orgánu exekučním titulem za správné.

V dané věci však tyto obecné předpoklady pro prolomení vázanosti správce daně exekučním titulem naplněny nebyly. Žalobce měl možnost bránit se proti zajišťovacím příkazům podáním řádného opravného prostředku (odvolání), čehož také využil. Žalobce mohl zajišťovací příkazy (resp. rozhodnutí odvolacího orgánu o těchto zajišťovacích příkazech) rovněž napadnout správní žalobou, této možnosti však nevyužil (patrně z důvodu svého mylného názoru o „předběžné povaze“ zajišťovacích příkazů). Naproti tomu soud

v řízení o žalobě směřující proti exekučním příkazům (resp. proti rozhodnutí odvolacího orgánu o exekučních příkazech), které byly vydány na základě zajišťovacích příkazů, nezkoumá zákonnost těchto zajišťovacích příkazů (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2014, č.j. 6 As 16/2014 – 35). Jinak řečeno, veškeré námitky, v nichž žalobce poukazuje na údajnou nezákonnost zajišťovacích příkazů, jsou pro rozhodnutí soudu v této věci nepodstatné. Tyto námitky žalobce mohl a měl uplatnit v rámci přezkumu dílčího řízení o zajištění daně, resp. v žalobě namířené proti rozhodnutí odvolacího orgánu o zajišťovacích příkazech.

Soud a potažmo i žalovaný by ovšem byli povinni přihlédnout k případné nicotnosti zajišťovacích příkazů, na kterou poukázal žalobce v replice k vyjádření žalovaného. Nicotnost totiž představuje specifickou kategorii vad správních rozhodnutí, jež jsou vzhledem ke své povaze vadami nejzávažnějšími, nejtěžšími a rovněž i nezhojitelnými. Nicotný je správní akt, který trpí natolik intenzivními vadami, že jej vůbec za rozhodnutí ani považovat nelze. Takovými vadami jsou např. absolutní nedostatek pravomoci, absolutní nepříslušnost rozhodujícího správního orgánu, zásadní nedostatky projevu vůle vykonavatele veřejné správy (absolutní nedostatek formy, neurčitost, nesmyslnost), požadavek plnění, které je trestné nebo absolutně nemožné, uložení povinnosti nebo založení práva něčemu, co v právním smyslu vůbec neexistuje, či nedostatek právního podkladu k vydání rozhodnutí. K nicotnosti soud přihlíží z úřední povinnosti (srov. např. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 7. 2005, č.j. 6 A 76/2001 - 96, publ. pod č. 793/2006 Sb. NSS). Nicotné rozhodnutí není „běžným“ nezákonným rozhodnutím, nýbrž „rozhodnutím“, které pro jeho vady vůbec nelze za rozhodnutí správního orgánu o veřejných subjektivních právech považovat, a které není s to vyvolat veřejnoprávní účinky.

Soud ovšem v dané věci dospěl k závěru, že žalobcem namítané vady nemohly způsobit nicotnost zajišťovacích příkazů. To platí zejména o námitkách uvedených části III. až VII. žaloby, v nichž žalobce rozporoval závěr správce daně o vzájemné provázanosti žalobce a dalších subjektů zapojených do řetězce obchodů se znaky podvodného jednání, dále závěr správce daně, že došlo k úniku na dani z přidané hodnoty a že o tomto úniku žalobce věděl a aktivně se podílel na jeho vzniku, postup správce daně při dokazování (použití závěrečné zprávy Policie ČR a trestního spisu) a konečně postup správce daně při popisu obchodů žalobce. Uvedené námitky nemohou vést k závěru o nicotnosti zajišťovacích příkazů jakožto exekučních titulů a nemohou ani nijak jinak vést ke zpochybnění exekučních příkazů, neboť se týkají důvodnosti (tj. zákonnosti, nikoliv nicotnosti) zajišťovacích příkazů a nesouvisejí se způsobem a rozsahem samotné exekuce. Žalobce dále namítl i nedostatečné odůvodnění zajišťovacích příkazů (část II. žaloby a replika k vyjádření žalovaného). Nedostatky odůvodnění zajišťovacích příkazů by způsobily nicotnost zajišťovacích příkazů pouze v případě, pokud by dosáhly takové intenzity, že by vznikly pochybnosti o samotném obsahu projevu vůle správce daně. V dané věci však žalobce namítá nedostatky zajišťovacích příkazů ve „sdělení důvodů, proč je zajištěna právě taková výše“ daně, resp. v odůvodnění postupu správce daně při použití pomůcek. Tyto nedostatky by i v případě, že by byly žalobcem vytýkány důvodně, mohly vést pouze k závěru o nepřezkoumatelnosti zajišťovacích příkazů pro nedostatek důvodů, což je případ „pouhé“ nezákonnosti správního rozhodnutí (srov. ustanovení § 76 odst. 1 písm. a) a § 76 odst. 2 s.ř.s.). Ani případný nedostatek odůvodnění, že správce daně postupoval podle pomůcek do výroku zajišťovacích příkazů, by nemohl zpochybnit v nich jednoznačně vyjádřený projev vůle správce daně.

Soud tedy shrnuje, že neshledal nicotnost ani žádné jiné vady zajišťovacích příkazů, které by mohly mít vliv na zákonnost exekučního řízení. Zajišťovací příkazy obsahují

bezpochyby srozumitelný projev vůle správce daně (ostatně ani sám žalobce nezpochybnil, že by měl o obsahu povinností stanovených výroky zajišťovacích příkazů jakékoli povinnosti). Pro nyní posuzovanou věc nejsou relevantní ani výhrady žalobce proti zprávě o daňové kontrole, dodatečným platebním výměrům či jiným podobným úkonům správce daně, neboť tyto úkony se obdobně jako zajišťovací příkazy netýkají otázek rozhodných pro posuzování zákonnosti exekučního řízení. Zajišťovací příkazy byly v době vydání exekučních příkazů vykonatelné. Pokud žalobce (bez podrobnější argumentace) poukázal na to, že exekuční příkazy byly vydány dříve, než bylo rozhodnuto o odvolání proti zajišťovacím příkazům, pak tato okolnost nemá na vykonatelnost zajišťovacích příkazů vliv, neboť odvolání proti nim nemá odkladný účinek (srov. ustanovení § 109 odst. 5 daňového řádu).

K námitce žalobce, že žalovaný měl podle ustanovení § 70 odst. 2 daňového řádu posoudit odvolací námitky jako návrh na zastavení exekuce, soud uvádí, že povinnost správního orgánu hodnotit podání podle jeho obsahu neznámá, že by správní orgán měl oprávnění nebo dokonce povinnost bez dalšího podsouvat účastníkovi řízení tvrzení, námitky, návrhy nebo argumenty, které jeho podání vůbec neobsahuje. Správní orgán není oprávněn domýšlet, co účastník asi chtěl nebo mohl chtít učinit. Právě naopak, účastník je povinen ve svém podání co nejednoznačněji vyjádřit, čeho se domáhá (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 11. 2013, č.j. 4 As 141/2013 – 28 k obdobnému ustanovení § 37 odst. 1 správního řádu). Žalobce předmětná podání jednoznačně nadepsal jako „Odvolání daňového subjektu proti exekučnímu příkazu“, v jejich závěru (petitu) se domáhal zrušení exekučních příkazů, přičemž v odůvodnění těchto podání explicitně vyjadřuje, že se jedná právě o „odvolání“. Žalovaný tedy nemohl postupovat jinak, než posuzovat dotčená podání jako odvolání podaná ve smyslu ustanovení § 109 a násl. daňového řádu proti exekučním příkazům. V dané věci tedy nebyl dán důvod k tomu, aby žalovaný o těchto podáních žalobce rozhodoval jako o návrzích na zastavení exekuce.

K námitce nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí spočívající v nevypořádání se s námitkou nesprávného uvedení poddlužníka v exekučních příkazech, soud uvádí, že žalovaný se touto námitkou zabýval na stranách 10 a 11 napadených rozhodnutí, kde shrnul důvody, kterého ho vedly ke změně způsobu provedení daňové exekuce, jakož i dopodrobna popsal podstatu tohoto způsobu. Soud se na tomto místě s odůvodněním napadeného rozhodnutí ztotožňuje, pro stručnost a hospodárnost na něj plně odkazuje.

K námitce porušení principu dvojinstančnosti řízení soud uvádí, že žalovaný při přezkumu exekučních příkazů zjistil, že správce daně do výroku exekučního příkazu neuvedl zajištěné peněžní prostředky žalobce na bankovním účtu vedeném u Komerční banky, a.s., zajištěných do výše 873.738.212,- Kč usnesením Útvaru odhalování korupce a finanční kriminality, služby kriminální policie a vyšetřování, expozitura Brno ze dne 18. 10. 2010, č.j. OKFK-244-449/TČ-2009-200236. Žalovaný dle názoru soudu tím, že tento účet doplnil do výčtu bankovních účtů, na kterých byly výše uvedeným usnesením zajištěny peněžní prostředky žalobce, tento princip neporušil, když nově nepostihl další majetek žalobce, pouze jej blíže na základě usnesení Útvaru odhalování korupce a finanční kriminality, služby kriminální policie a vyšetřování, expozitura Brno ze dne 18. 10. 2010 specifikoval, resp. specifikoval daňovou exekuci postižené jiné majetkové právo žalobce.

Ze všech shora uvedených důvodů proto soud neshledal žaloby důvodnou a podle ustanovení § 78 odst. 7 s. ř. s. žalobu zamítl.

Výrok o nákladech řízení je odůvodněn ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť žalobce nebyl ve sporu úspěšný a žalovanému žádné náklady v řízení nevznikly.

P o u č e n í :

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 řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Praze dne 21. prosince 2017

JUDr. Ladislav Hejtmánek v. r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Z. L.