



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Naděždy Řehákové a soudců JUDr. Ivanky Havlíkové a Mgr. Martina Kříže v právní věci **žalobce: PetroJet, s. r. o.**, se sídlem Chotěšovská 680/1, Praha 9, IČ 271 83 220, zastoupeného Markem Hanákem, se sídlem Talichova 3734/18, Kroměříž, proti **žalovanému: Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutím žalovaného:

- 1) ze dne 3. 12. 2013, č. j. 30088/13/5000-14503-703460,
- 2) ze dne 3. 12. 2013, č. j. 30091/13/5000-14503-703460,
- 3) ze dne 3. 12. 2013, č. j. 30092/13/5000-14503-703460,
- 4) ze dne 3. 12. 2013, č. j. 30094/13/5000-14503-703460,
- 5) ze dne 3. 12. 2013, č. j. 30095/13/5000-14503-703460,
- 6) ze dne 3. 12. 2013, č. j. 30099/13/5000-14503-703460,
- 7) ze dne 3. 12. 2013, č. j. 30100/13/5000-14503-703460,
- 8) ze dne 3. 12. 2013, č. j. 30101/13/5000-14503-703460,
- 9) ze dne 3. 12. 2013, č. j. 30102/13/5000-14503-703460,
- 10) ze dne 3. 12. 2013, č. j. 30103/13/5000-14503-703460,

t a k t o :

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá nárok na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í

I. Předmět řízení a vymezení sporu

Žalobce se podanou žalobou domáhá přezkoumání a zrušení 10 rozhodnutí žalovaného uvedených v záhlaví tohoto rozsudku, jímž byla zamítnuta odvolání žalobce a bylo potvrzeno 10 rozhodnutí – exekučních příkazů, vydaných Specializovaným finančním úřadem (dále jen „správce daně“) dne 17. 6. 2013 podle § 178 odst. 1 a 5 písm. b) a § 190 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů, pod č.j. 205484/13/4000-27901-109550; č. j. 205519/13/4000-27901-109550; č. j. 205536/13/4000-

27901-109550; č. j. 205542/13/4000-27901-109550; č. j. 205559/13/4000-27901-109550; č. j. 205572/13/4000-27901-109550, č. j. 205581/13/4000-27901-109550; č. j. 205529/13/4000-27901-109550; č. j. 207389/13/4000-27901-109550; č. j. 208173/13/4000-27901-109550.

Exekuční příkazy byly vydány na přikázání pohledávky z účtu k vymození daňových nedoplatků žalobce. Tyto nedoplatky měly vzniknout na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období jednotlivých měsíců březen až listopad 2008 a leden 2009. Exekučními tituly byly dle § 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, která žalovaný zamítl v záhlaví označenými rozhodnutími (dále jen „napadená rozhodnutí“).

II. Rozhodnutí žalovaného (napadená rozhodnutí)

Žalovaný v odůvodnění napadených rozhodnutí uvedl, že exekuční řízení je dílčí řízení vedené při placení daní. V rámci souvisejícího 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 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 (dále jen „rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 7. 2013“) 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 dle § 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 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 § 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. Žalovaný tak dospěl k závěru, že exekuční příkazy byly vydány v souladu se zákonem a nejsou dány důvody pro jejich zrušení či změnu.

III. Žaloba

Žalobce v žalobě proti napadeným rozhodnutím 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 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 exekučním 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 dle § 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.

Žalobce 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 nezadával.

Žalobce 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 § 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 nevyplývá, 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 má za to, že ze strany společností K1 k žádnému daňovému úniku dojít nemohlo, neboť správce daně nesprávně vykládá § 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 § 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 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 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 uvádí, že napadená rozhodnutí byla vydána na základě nezákonných zajišťovacích příkazů, 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. Žalobce tedy navrhl, aby Městský soud v Praze napadená rozhodnutí zrušil.

IV. Vyjádření žalovaného a replika žalobce

Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvádí, že argumenty uvedené v žalobě jsou téměř totožné s námitkami uplatněnými žalobcem v odvolacím řízení. Žalovaný má za to, že se s těmito námitkami vypořádal již v rámci odvolacího řízení a plně odkázal na odůvodnění napadených rozhodnutí. K žalobcem namítaným vadám exekučních titulů žalovaný konstatuje, 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 dle § 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 § 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 § 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 němu mohl podat správní žalobu, což však neučinil.

Žalovaný uvádí, že se v napadených rozhodnutích vypořádal se všemi odvolacími námitkami, včetně námitek směřujících proti zákonnosti exekučních příkazů, které byly v rámci nařízených daňových exekucí podle § 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 vykonatelnost 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 § 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. Žalobní body uplatněné žalobcem v závěru žaloby nesouvisí s exekučními příkazy, ale vztahují se k dodatečným platebním výměrům, o kterých žalovaný ještě nerozhodl. Žalovaný tedy navrhl, aby Městský soud v Praze žalobu zamítl.

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. Žalobce nesouhlasil 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. Žalobce tak uvedl, že na podané žalobě trvá, neboť žalobní námitky nebyly vyvráceny ani vyjádřením žalovaného.

V. Posouzení věci Městským soudem v Praze

Městský soud v Praze přezkoumal napadená rozhodnutí, jakož i řízení, která předcházela jejich vydání, podle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Rozhodl přitom bez jednání, za podmínek daných § 51 odst. 1 s. ř. s. Soud dodává, že žalobce v žalobě napadená rozhodnutí označuje jako rozhodnutí „Specializovaného finančního úřadu“. Z identifikačních údajů napadených rozhodnutí (datum vydání, číslo jednací), z obsahu žaloby a z žalobcem předložených kopií napadených rozhodnutí je však patrné, že žalobce žalobu směřoval proti rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství.

Žaloba není důvodná.

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. § 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. § 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 § 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, která byla zamítnuta rozhodnutím žalovaného ze dne 12. 7. 2013 (žalobce jej nesprávně označuje za rozhodnutí ze dne 15. 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 soud nemůže souhlasit. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 9. 4. 2014, č. j. 6 As 38/2014 – 15 vyslovil, 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 § 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 v § 167 daňového řádu. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 25. 2. 2016, č. j. 9 Afs 52/2015 – 59, publ. 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 nedoplatků podle § 176 odst. 1 písm. a) daňového řádu, a to z toho důvodu, že výkaz nedoplatků je nikoli rozhodnutím, ale veřejnou listinou, resp. vnitřním dokladem správce daně, proti němuž nejsou přípustné opravné prostředky. Výkaz nedoplatků 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 rovněž zajišťovací příkazy (resp. rozhodnutí odvolacího orgánu o těchto zajišťovacích příkazech) napadnout správní žalobou, avšak této možnosti nevyužil (patrně z důvodu svého mylného názoru o „předběžné povaze“ zajišťovacích příkazů). Naproti tomu soud v řízení o

žalobě 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). Žalobce totiž měl a mohl uplatnit námitky proti zákonnosti zajišťovacích příkazů v rámci přezkumu dílčího řízení o zajištění daně. Soud a potažmo i žalovaný by ovšem byli povinni přihlédnout k případné nicotnosti zajišťovacích příkazů (na údajnou nicotnost zajišťovacích příkazů 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 postupně rozporoval závěr správce daně o vzájemné provázanosti žalobce a dalších subjektů zapojených do řetězce obchodů se znaky podvodného jednání; závěr správce daně, že došlo k úniku na dani z přidané hodnoty; závěr správce daně, 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 tyto námitky se týkají důvodnosti (tj. otázky zákonnosti, nikoliv nicotnosti) zajišťovacích příkazů a tím relevantně 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 představuje případ „pouhé“ nezákonnosti správního rozhodnutí [srov. § 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 rovněž 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. § 109 odst. 5 daňového řádu).

K námitce žalobce, že žalovaný měl podle § 70 odst. 2 daňového řádu posoudit odvolací námitky jako návrh na zastavení exekuce, soud uvádí, že povinnost správního orgánu hodnotit podání podle jeho obsahu neznamená, 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 nejjednoznačněji 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 zákona č. 500/2004 Sb., správní řád). Žalobce přitom dotčená podání jednoznačně nadepsal jako „Odvolání daňového subjektu proti exekučnímu příkazu“, v jejich závěru (petitu) se domáhá zrušení exekučních příkazů, přičemž v odůvodnění těchto podání explicitně vyjadřuje, že se jedná právě o „odvolání“. Dle názoru soudu žalovaný tedy nemohl postupovat jinak, než posuzovat dotčená podání jako odvolání podaná ve smyslu § 109 a násl. daňového řádu proti exekučním příkazům. V dané věci tedy nebyl dán důvod k tomu, aby žalovaný rozhodoval o podáních žalobce jako o návrzích na zastavení exekuce.

VI. Závěr

Z výše uvedených důvodů dospěl Městský soud v Praze k závěru, že napadená rozhodnutí byla vydána v souladu se zákonem, a proto žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.

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

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud. 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.

V Praze dne 19. prosince 2016

JUDr. Naděžda Řeháková, v. r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
Veronika Brunhoferová