



ČESKÁ REPUBLIKA

R O Z S U D E K

J M É N E M R E P U B L I K Y

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců Mgr. Evy Šonkové a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobkyně: **ČKD PRAHA DIZ, a. s.**, se sídlem Kolbenova 942/38a, Praha 9, za niž jedná insolvenční správce Advokátní kancelář Zrůstek, Lůdl a partneři v. o. s., se sídlem Doudlebská 1699/5, Praha 4, proti žalovanému: **Specializovaný finanční úřad**, se sídlem nábreží Kapitána Jaroše 1000/7, Praha 7, týkající se žaloby na ochranu před nezákonným zásahem, o kasační stížnosti žalobkyně proti usnesení Městského soudu v Praze ze dne 21. 7. 2016, č. j. 9 A 120/2016 – 58,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalovaný vydal dne 12. 5. 2016 podle § 167 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, 3 zajišťovací příkazy za účelem zajištění úhrady na dosud nestanovenou daň z příjmů právnických osob žalobkyně, které byly vykonatelné okamžikem jejich oznámení podle odst. 3 poslední věty téhož ustanovení. Dne 12. 5. 2016

vydal ještě dalších 43 zajišťovacích příkazů k zajištění úhrady dosud nestanovené daně z přidané hodnoty a podle § 103 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, stanovil, že jsou účinné a vykonatelné okamžikem jejich vydání. Na základě těchto zajišťovacích příkazů žalovaný vydal téměř čtyři sta exekučních příkazů, proti kterým se žalobkyně bránila mnoha návrhy na zastavení daňové exekuce. Tyto návrhy žalovaný zamítl.

[2] Žalobkyně proti jednání žalovaného brojila žalobou na ochranu před nezákonným zásahem podle § 82 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), a navrhla, aby soud vyslovil, že postupy žalovaného na základě zajišťovacích příkazů vydaných dne 12. 5. 2016, avšak dosud nedoručených žalobkyni, jsou nezákonné. Požadovala také, aby soud žalovanému zakázal v těchto nezákonných postupech nadále pokračovat. Svou žalobu odůvodnila zejména tím, že zajišťovací příkazy jí ani jejímu zástupci nebyly doručeny, a tudíž jsou probíhající exekuční řízení nezákonná, neboť podmínkou a právním titulem každého exekučního příkazu (i navazujících exekučních postupů) je pouze vykonatelný zajišťovací příkaz, za předpokladu, že byl řádně doručen.

[3] Městský soud v Praze (dále jen „městský soud“) žalobu v záhlaví uvedeným usnesením (dále jen „napadené usnesení“) odmítl podle § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Shledal totiž, že je nepřijatelná podle § 85 s. ř. s., jelikož se žalobkyně mohla ochrany domáhat jinými právními prostředky. Městský soud s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu konstatoval, že zajišťovací příkaz, exekuční příkaz i rozhodnutí, jímž byl zamítnut návrh na zastavení exekuce, jsou rozhodnutími ve smyslu § 65 s. ř. s., která podléhají přezkumu ve správním soudnictví. Žalobkyni tak nic nebránilo v tom, aby se ochrany svých práv domáhala žalobou proti rozhodnutí správního orgánu podle § 65 a násl. s. ř. s., a tím čelila probíhajícím exekučním řízením.

II. Obsah kasační stížnosti

[4] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) brojí proti napadenému usnesení kasační stížností podanou z důvodu dle § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s., a tedy namítá nezákonnost rozhodnutí o odmítnutí návrhu.

[5] Stěžovatelka předně připomíná, že v žalobě dostatečně kvalifikovaně prokázala, že jí žádné zajišťovací příkazy dne 12. 5. 2016 ani později nebyly doručeny, a tudíž pro exekuční postupy žalovaného neexistovaly žádné exekuční tituly. Stěžovatelka má za to, že využila veškerých dostupných prostředků, které jí daňový řád poskytoval, neboť proti nedoručení zajišťovacích příkazů podala stížnost podle § 261 odst. 1 daňového řádu a nezákonnost samotných exekučních postupů namítla ve svých návrzích na zastavení exekuce. Její stížnost však žalovaný neshledal důvodnou a návrhy na zastavení exekuce souhrnně vyřídil několika rozhodnutími tak, že je zamítl. Stěžovatelka rozporuje názor žalovaného, že jí zajišťovací příkazy byly doručeny jakousi fikcí dne 12. 5. 2016, a trvá na tom, že jí doručeny nebyly.

pokračování

[6] Stěžovatelka souhlasí s názorem městského soudu, že zajišťovací příkaz je rozhodnutím podle § 65 s. ř. s., a tedy podléhá soudnímu přezkumu. Zdůrazňuje však, že jí zajišťovací příkazy nebyly doručeny, a tak je sporné, zda vůbec mají základní vlastnost rozhodnutí, a to právní moc a vykonatelnost. Nebyly-li zajišťovací příkazy stěžovatelce doručeny, nemohly nabýt právní moci a nebylo je možno vykonat, a tudíž jimi nelze odůvodnit navazující postupy žalovaného. Zajišťovací příkazy přitom ze stejného důvodu nebylo možno napadnout žalobou proti rozhodnutí. Nadto by stěžovatelka podáním žaloby proti zajišťovacím příkazům aprobovala nezákonnost předešlých postupů žalovaného. Zároveň je nelogické napadat žalobou rozhodnutí, která stěžovatelce nebyla doručena a která ani nemá ve své dispozici. Odmítnutím žaloby proto městský soud porušil právo stěžovatelky na spravedlivý proces.

[7] Ve vztahu k exekučním příkazům stěžovatelka podotýká, že jejich nezákonnost napadla v návrzích na zastavení exekuce, které žalovaný souhrnně třemi rozhodnutími zamítl, přičemž v těchto rozhodnutích stěžovatelku nesprávně poučil s odkazem na § 181 odst. 4 daňového řádu o nemožnosti uplatnit opravné prostředky. Proto byl postup městského soudu, který žalobu odmítl i v té části, ve které směřovala proti exekučním příkazům, nesprávný a v rozporu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu č. j. 3 Afs 99/2014 – 43. Z odkazovaného rozsudku plyne, že pokud správní orgán účastníka nesprávně poučil o nemožnosti podat odvolání a účastník se v důsledku toho domáhal ochrany svých práv přímo žalobou, má krajský soud žalobu posoudit jako odvolání, odmítnout ji a postoupit ji k vyřízení opravného prostředku příslušnému správnímu orgánu. Městský soud měl přihlédnout k rozhodnutím o zamítnutí návrhů na zastavení exekuce a vadnému poučení, žalobu odmítnout a postoupit ji Odvolacímu finančnímu ředitelství jako příslušnému správnímu orgánu. Neučinil-li tak, fatálně zasáhl do stěžovatelčina práva na spravedlivý proces.

III. Obsah vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti

[8] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti zdůrazňuje, že stěžovatelka žalobou nenapadala doručení zajišťovacích příkazů, nýbrž nezákonnost navazujících daňových exekucí. Právě v nich stěžovatelka spatřovala nezákonný zásah žalovaného. Žaloba tak nutně musela být shledána nepřípustnou, neboť proti exekučním příkazům mohla stěžovatelka brojit žalobou podle § 65 a násl. s. ř. s., nikoliv zásahovou žalobou podle § 82 a násl. s. ř. s., která je subsidiárním žalobním typem. Pokud by stěžovatelka mínila žalobou napadnout rozhodnutí, jimiž byly zamítnuty návrhy na zastavení exekuce, což ovšem neučinila, měla rovněž využít žalobu proti rozhodnutí dle § 65 a násl. s. ř. s. Chtěla-li se stěžovatelka bránit proti jednotlivým zajišťovacím příkazům, mohla tak učinit odvoláním, a to i přesto, že zajišťovací příkazy odmítla převzít, neboť jí nic nebránilo, aby se s nimi seznámila později (nahlédnutím do spisu nebo žádostí o jejich opětovné zaslání). Proti rozhodnutí o odvolání by taktéž mohla brojit žalobou dle § 65 a násl. s. ř. s.

[9] Kasační stížnost má tedy žalovaný za nedůvodnou a domnívá se, že stěžovatelka měla využít jiných prostředků obrany než žalobu na ochranu proti nezákonnému zásahu. To, že stěžovatelka - navíc od začátku zastoupena advokátem - zvolila nesprávný žalobní

typ, přitom musí jít k její tíži. Ke stěžovatelčině výtce, že městský soud měl žalobu odmítnout a věc postoupit Odvolacímu finančnímu ředitelství, žalovaný uvádí, že stěžovatelka žalobou nenapadala žádná rozhodnutí. Nadto jsou poučení v rozhodnutích, jimiž žalovaný zamítl návrhy na zastavení exekuce, správná, jelikož se proti nim podle § 181 odst. 4 daňového řádu, ve znění po novele provedené zákonem č. 458/2011 Sb., odvolat nelze. To ostatně Nejvyšší správní soud výslovně konstatoval v rozsudku sp. zn. 3 Afs 99/2014, který stěžovatelka ve své kasační stížnosti citovala. Žalovaný proto navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

IV. Posouzení kasační stížnosti Nejvyšším správním soudem

[10] Poté, co Nejvyšší správní soud shledal, že kasační stížnost je přípustná, zabýval se vlivem zahájení insolvenčního řízení a následného prohlášení úpadku stěžovatelky na probíhající soudní řízení, neboť vyhláškou ze dne 2. 6. 2016, č. j. MSPH 99 INS 13278/2016-A-2, oznámil Městský soud v Praze jako soud insolvenční zahájení insolvenčního řízení ve věci stěžovatelky. Usnesením ze dne 9. 9. 2016, č. j. MSPH 99 INS 13278/2016-A-77, byl zjištěn úpadek stěžovatelky a současně ustanoven insolvenční správce.

[11] Nejvyšší správní soud nejprve seznal, že řízení o kasační stížnosti není *ex lege* přerušeno podle § 140a zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon), ve znění pozdějších předpisů, neboť nejde o řízení, v němž se bezprostředně rozhoduje o právech nebo pohledávkách týkajících se majetkové podstaty, které mají být v insolvenčním řízení uplatněny přihláškou, nebo na které se v insolvenčním řízení pohlíží jako na přihlášené, anebo o pohledávkách, které se v insolvenčním řízení neuspokojují. Ustanovení § 140a insolvenčního řízení totiž dopadá pouze na řízení nalézací (viz např. rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 23. 1. 2015, sp. zn. 62 Co 24/2015, dostupný z ASPI). Tím toto řízení není.

[12] Ve vydání rozsudku by nicméně Nejvyššímu správnímu soudu hypoteticky mohlo bránit ustanovení § 140b insolvenčního zákona, které stanoví, že v soudních řízeních, na něž nedopadá § 140a téhož zákona, nelze po dobu, po kterou trvají účinky rozhodnutí o úpadku, rozhodnout o pohledávkách a jiných právech týkajících se majetkové podstaty, které mají být v insolvenčním řízení uplatněny přihláškou, nebo na které se v insolvenčním řízení pohlíží jako na přihlášené, anebo o pohledávkách, které se v insolvenčním řízení neuspokojují. Za účelem zjištění, zda se na posuzovanou věc vztahuje zákaz plynoucí z § 140b insolvenčního zákona, tak bylo třeba nejprve posoudit povahu tohoto sporu a jeho možné výsledky. V případě, že by některý z jeho výroků (byť by šlo o výrok o nákladech řízení) založil novou pohledávku za stěžovatelkou nebo ovlivnil práva týkající se majetkové podstaty stěžovatelky (např. právo žalovaného na zajištění), nemohl by rozsudek v této věci nyní vydat. Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud seznal, že je namíste kasační stížnost zamítnout a žalovanému nepřiznat náhradu nákladů řízení, nic mu ve vydání tohoto rozsudku nebrání.

pokračování

[13] Před uvedením vlastních rozhodovacích důvodů Nejvyšší správní soud navíc podotýká, že v tomto řízení respektoval usnesení insolvenčního soudu ze dne 21. 10. 2016, č. j. MSPH 99 INS 13278/2016-B-20, o předběžném opatření, jímž bylo stěžovatelce ve výroku 2. písm. a) zakázáno zahájit, vést či ukončit soudní, správní (včetně daňových) a jiných sporů či řízení, uplatnit změny či zpětvzetí žalob a jiných obdobných procesních návrhů, uzavření a změny rozhodčích doložek, uzavření smírů a jiných procesních úkonů, pokud se tyto spory či řízení týkají majetkové podstaty (důraz přidán). Podle výroku 2. písm. c) předmětného usnesení přešlo oprávnění jednat v tomto rozsahu na insolvenčního správce. S ohledem na to, že citovaný výrok je formulován širším způsobem než ustanovení § 140a nebo § 140b insolvenčního zákona (která dopadají na řízení *o pohledávkách nebo jiných právech týkajících se majetkové podstaty*), naznal zdejší soud, že zákaz stanovený v usnesení o předběžném řízení na toto řízení dopadá. Třebaže konečné rozhodnutí Nejvyššího správního soudu nezaloží nové pohledávky ani neovlivní již existující práva týkající se majetkové podstaty stěžovatelky, v obecné rovině se toto řízení o kasační stížnosti majetkové podstaty stěžovatelky týká, neboť v něm má být posouzeno, zda je přípustná zásahová žaloba stěžovatelky směřující proti exekučním postupům správce daně, tj. postupům, které správce daně činil za účelem vymožení zajištění úhrady toho času nestanovené daně.

[14] S ohledem na to, co bylo uvedeno výše, Nejvyšší správní soud informoval insolvenčního správce stěžovatelky o probíhajícím řízení a dal mu možnost uplatnit své stanovisko k vyjádření žalovaného, případně učinit jiný procesní úkon. Insolvenční správce na výzvu ve stanovené desetidenní lhůtě ani později do dne vydání tohoto rozsudku nereagoval, a tak Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích důvodů uplatněných stěžovatelkou. Zkoumal přitom, zda napadené usnesení netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), přičemž žádnou takovou neshledal.

A/ Přípustnost zásahové žaloby

[15] Na úvod vlastního posouzení důvodnosti kasační stížnosti je vhodné vymezit specifika tzv. zásahové žaloby jakožto žalobního typu, který stěžovatelka k ochraně svých práv zvolila. Ta představuje pomyslnou souhrnnou či „zbytkovou“ kategorii, v jejímž rámci lze zvažovat poskytnutí soudní ochrany, jestliže není možné využít jiných žalobních typů podle § 65 a násl. s. ř. s. (žaloba proti rozhodnutí správního orgánu), § 79 a násl. s. ř. s. (žaloba na ochranu proti nečinnosti správního orgánu), ale i § 101a a násl. s. ř. s. (návrh na zrušení opatření obecné povahy). Žaloba na ochranu před nezákonným zásahem je tedy konstruována jako subsidiární prostředek ochrany. „*Zákon tak jednoznačně upřednostňuje jiné formy ochrany před protiprávním konáním správních orgánů a tato soudní ochrana se uplatní jen tam, kde jiná ochrana není*“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2005, č. j. 1 Afs 16/2004 - 90, publ. pod č. 1541/2008 Sb. NSS). Vzájemnému vztahu žaloby proti rozhodnutí správního orgánu a zásahové žaloby se Nejvyšší správní soud věnoval například v rozsudku ze dne 4. 8. 2005, č. j. 2 Aps 3/2004 - 42, publ. pod č. 720/2005 Sb. NSS, kdy uvedl, že „*procesní institut žaloby proti nezákonnému zásahu, pokynu nebo donucení správního orgánu nemůže být vykládán jako jakási náhražka žaloby proti rozhodnutí správního orgánu a není proto ani v procesní dispozici účastníka řízení volit,*

ktorej z týchto žalob bude pro sebe považovať za výhodnejší a ktoré řízení tedy bude iniciovať. Určujúcim kritériom pro podání této žaloby totiž není jakási procesní taktika žalobce, nýbrž povaha napadeného úkonu. Přitom platí, že žaloba proti rozhodnutí správního orgánu má před žalobou proti nezákonnému zásahu přednost v tom smyslu, že lze-li se ochrany nebo nápravy domáhat jinými právními prostředky, je tak účastník řízení povinen učinit a teprve po vyčerpání těchto prostředků si zároveň otevírá procesní prostor pro případné podání žaloby proti rozhodnutí správního orgánu. Přímo žalovat nezákonný zásah je proto možno jen tehdy, pakliže ochrana jinými právními prostředky není možná. Vztah obou zmíněných žalobních typů tak lze označit za primát žaloby proti rozhodnutí, kdy sekundární možnost podání úspěšné žaloby proti nezákonnému zásahu nastupuje teprve tehdy, pokud žaloba proti rozhodnutí nepřipadá v úvahu, a to ani po 'zprocesnění' zásahu jinými právními prostředky ve smyslu ustanovení § 85 s. ř. s.“ (důraz přidán).

[16] Z obsahu stěžovatelčiny žaloby (i kasační stížnosti) je nepochybné, že nezákonný zásah spatřovala v konání žalovaného, který proti ní vedl několik daňových exekucí bez toho, aby zde byly řádné exekuční tituly. Vytýkala přitom žalovanému, že jí měl nejprve zákonným způsobem doručit zajišťovací příkazy a až poté zahájit daňové exekuce. Svou žalobou stěžovatelka požadovala, aby bylo vysloveno, že postupy činěné na základě zajišťovacích příkazů jsou nezákonné a aby bylo žalovanému zakázáno v nich pokračovat. Je tak třeba zdůraznit, že stěžovatelka brojila proti tomu, že proti ní byla nezákonně zahájena exekuční řízení a ta stále probíhají.

[17] Daňová exekuce se nařizuje vydáním exekučního příkazu (§ 178 odst. 1 daňového řádu). Exekuční příkazy, které žalovaný vydal na základě zajišťovacích příkazů, stěžovatelce doručeny byly (stěžovatelka to výslovně zmiňuje ve své kasační stížnosti a uvádí i dataci doručení). Proti exekučnímu příkazu sice stěžovatelka nemohla uplatnit žádný opravný prostředek, neboť tuto možnost zapovídá § 178 odst. 4 daňového řádu, mohla však proti němu podat námitku podle § 159 daňového řádu a nezávisle na tom, zda námitka byla podána, také - a to především - žalobu podle § 65 a násl. s. ř. s. (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 11. 2015, č. j. 7 Afs 131/2015 – 32, publ. pod č. 3381/2016 Sb. NSS, a z něj vycházející rozsudky zdejšího soudu ze dne 18. 1. 2016, č. j. 5 Afs 106/2015 – 26, a ze dne 27. 1. 2016, č. j. 6 Afs 115/2015 – 25). Žalobními námitkami by pak mohla zpochybňovat nejen vhodnost a proporcionalitu způsobu a rozsahu provedení exekuce, ale také existenci exekučního titulu, jeho vykonatelnost či účinnost (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2004, č. j. 1 Afs 47/2004 – 75, ze dne 26. 10. 2005, č. j. 2 Afs 81/2004 – 54, publ. pod č. 791/2006 Sb. NSS, nebo ze dne 5. 11. 2013, č. j. 2 Afs 76/2013 – 23). Žaloba podle § 65 a násl. s. ř. s. mířená proti exekučním příkazům tedy byla tím prostředkem obrany, který stěžovatelka měla a mohla uplatnit, chtěla-li účinně vznést právě ty výtky proti postupům žalovaného, jež uvedla ve své zásahové žalobě.

[18] Správná byla i úvaha městského soudu, že stěžovatelka mohla žalobou podle § 65 a násl. s. ř. s. napadnout také rozhodnutí žalovaného, jimiž byly zamítnuty její návrhy na zastavení daňových exekucí. V takové žalobě by mohla (přípustně) namítat, že žalovaný neměl její návrhy zamítnout, nýbrž jim vyhovět a daňové exekuce zastavit z důvodu podle § 181 odst. 2 písm. a) daňového řádu, tj. nesplnění zákonných podmínek pro jejich

pokračování

nařízení, a tento svůj názor opírat o absenci řádných exekučních titulů (jak uváděla shodně v návrzích na zastavení daňové exekuce i ve své zásahové žalobě).

[19] S ohledem na shora uvedené je třeba konstatovat, že postup městského soudu, který stěžovatelčinu žalobu odmítl jako nepřipustnou, byl zcela správný. Stěžovatelka totiž měla k dispozici jiné právní prostředky, kterými se mohla domáhat ochrany (ve smyslu § 85 s. ř. s.). Odmítnutím žaloby přitom nedošlo k odepření spravedlnosti či porušení práva na spravedlivý proces, neboť v souladu se zásadou *vigilantibus iura scripta sunt* lze po stěžovatelce (navíc již během správního řízení zastoupené advokátem) spravedlivě požadovat, aby zvolila vhodný procesní postup pro to, aby se domohla věcného přezkumu svých námitek.

[20] Ani argumentace stěžovatelky, že ji žalovaný v rozhodnutích o zamítnutí návrhů na zastavení daňové exekuce nesprávně poučil, že proti těmto rozhodnutím není odvolání přípustné, a tak měl městský soud žalobu odmítnout a současně ji postoupit Odvolacímu finančnímu ředitelství jako správnímu orgánu příslušnému k rozhodnutí o odvolání, není důvodná.

[21] Podle § 181 odst. 4 daňového řádu „[p]roti rozhodnutím podle odstavce 3 nelze uplatnit opravné prostředky“. Zatímco § 181 daňového řádu ve svém třetím odstavci s účinností do 31. 12. 2013 rozhodnutí o zamítnutí návrhu na zastavení daňové exekuce nezmiňoval, a proto Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 9. 2. 2012, č. j. 1 Afs 14/2012 – 24, publ. pod č. 2627/2012 Sb. NSS, judikoval, že proti rozhodnutí o zamítnutí návrhu na zastavení daňové exekuce je odvolání přípustné, za právního stavu účinného od 1. 1. 2014 tomu tak již není, neboť zákonodárce rozšířil okruh rozhodnutí, proti nimž nelze uplatňovat opravné prostředky, nově i o tento typ rozhodnutí (viz také účastníky zmiňovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 9. 2014, č. j. 3 Afs 99/2014 – 43). Poučení v rozhodnutích žalovaného o zamítnutí návrhů na zastavení daňové exekuce ze dne 7. 1. 2016 o nemožnosti uplatnit proti nim odvolání je tudíž správné. Městský soud neměl důvod žalobu (jež ostatně ani nesměřovala přímo proti těmto rozhodnutím) postoupit.

[22] Pokud jde o zajišťovací příkazy, městský soud k nim v souladu s rozsudkem rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2009, č. j. 9 Afs 13/2008 – 90, publ. pod č. 2001/2010 Sb. NSS, uvedl, že jde o rozhodnutí ve smyslu § 65 s. ř. s., a tak i proti nim lze po vyčerpání řádných opravných prostředků brojit žalobou. Stěžovatelka tvrdí, že jí zajišťovací příkazy nebyly doručeny a neměla dosud možnost se s nimi seznámit. Nápravy se mohla domoci, pokud by usilovala o to, aby jí zajišťovací příkazy byly doručeny (domnívala-li se, že se tak nestalo a že tvrzení žalovaného o fikci doručení je mylné), nejprve podnětem na ochranu proti nečinnosti podle § 38 daňového řádu a následně zásahovou žalobou. Nedoručení rozhodnutí totiž má pro účastníky řízení zásadní důsledky a nejde jen o pouhý procesní úkon technicky zajišťující průběh řízení, a tedy proti němu lze brojit žalobou na ochranu proti nezákonnému zásahu, který tkví v neučinění úkonu doručení (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2015, č. j. 2 As 190/2014 – 52, publ. pod č. 3289/2015 Sb. NSS). Pokud by se stěžovatelka touto cestou domohla doručení zajišťovacích příkazů, mohla by proti nim

podat odvolání. Z tvrzení stěžovatelky či žalovaného ani ze správního spisu však neplyne, že by stěžovatelka podnět dle § 38 daňového řádu podala, a ani předmětem zásahové žaloby v této věci neučinila to, zda byl postup žalovaného, který jí řádně nedoručil zajišťovací příkazy (resp. který jí doručoval zajišťovací příkazy při ústním jednání v sídle jejího zástupce a následně poštovní zásilkou), nezákonný, a nepožadovala, aby městský soud uložil žalovanému povinnost zajišťovací příkazy doručit. Městský soud tudíž její žalobu nemohl podle obsahu posoudit jako zásahovou žalobu proti nedoručení zajišťovacích příkazů.

B/ Obiter dictum

[23] Nad rámec nutného odůvodnění Nejvyšší správní soud podotýká, že exekučním titulem je dle § 176 odst. 1 písm. c) daňového řádu vykonatelný zajišťovací příkaz. Jde-li o zajišťovací příkaz k zajištění úhrady na nesplatnou nebo dosud nestanovenou daň z přidané hodnoty, může správce daně, hrozí-li nebezpečí z prodlení, rozhodnout, že zajišťovací příkaz bude účinný a vykonatelný již okamžikem jeho vydání (§ 103 zákona o dani z přidané hodnoty). Pak lze zahájit daňovou exekuci bez ohledu na to, kdy zajišťovací příkaz nabyl právní moci. Ve věci stěžovatelky existuje 43 zajišťovacích příkazů, u nichž žalovaný stanovil, že jsou vykonatelné již okamžikem jejich vydání. Proto i v případě, že by stěžovatelka včas podala žalobu proti exekučním příkazům nebo rozhodnutím o zamítnutí návrhů na zastavení exekuce, nemohla by být se svou argumentací opírající se o neexistenci řádně doručených, a tedy pravomocných exekučních titulů úspěšná. Okamžik doručení zajišťovacích příkazů totiž není v této věci ve vztahu k možnosti zahájit daňovou exekuci a pokračovat v ní podstatný. Ke zpochybnění existence zajišťovacích příkazů k zajištění dosud nestanovené daně z přidané hodnoty jakožto exekučních titulů by naproti tomu mohlo dojít tehdy, tvrdila-li by stěžovatelka, že předmětné zajišťovací příkazy nebyly ve smyslu § 103 zákona o dani z přidané hodnoty vydány (a tedy nemohou být účinné ani vykonatelné). Vzhledem k tomu, že „vydání rozhodnutí“ upravuje § 101 odst. 2 daňového řádu tak, že jde o okamžik, „*kdy byl učiněn úkon k jeho doručení*“, musela by stěžovatelka tvrdit a prokázat, že žalovaný žádný relevantní úkon k doručení zajišťovacích příkazů neučinil.

[24] Zbývající tři zajišťovací příkazy mají sloužit k zajištění úhrady na dosud nestanovenou daň z příjmů právnických osob a jejich vykonatelnost stanovil žalovaný podle § 167 odst. 3 daňového řádu tak, že rozhodným okamžikem je „*oznámení daňovému subjektu*“. Podle § 101 odst. 6 daňového řádu se oznámením rozhodnutí rozumí doručení rozhodnutí nebo jiný zaprotokolovaný způsob seznámení příjemce s obsahem rozhodnutí. Aby byla stěžovatelka úspěšná se svým tvrzením, že předmětné zajišťovací příkazy nejsou zákonným podkladem pro nařízení daňové exekuce, musela by tedy prokázat nejen to, že jí nebyly doručeny (ani fikcí doručení), ale taktéž to, že se s jejich obsahem ona nebo její zástupce zaprotokolovaným způsobem neseznámili.

V. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

pokračování

[25] Nejvyšší správní soud dospěl ze shora uvedených důvodů k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji dle § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl.

[26] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Úspěšný žalovaný vznik nákladů řízení o kasační stížnosti netvrdil a ani ze spisu Nejvyššího správního soudu neplyne, že by mu nějaké náklady nad rámec jeho běžné činnosti vznikly, proto mu právo na jejich náhradu nemohlo být přiznáno.

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

V Brně dne 14. prosince 2016

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu