



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jakuba Camrdy a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobce: **PetroJet, s.r.o.**, se sídlem Chotěšovská 680/1, Praha 9, zast. JUDr. Tomášem Vymazalem, advokátem se sídlem Wellnerova 1322/3, Olomouc, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 21. 12. 2017, č. j. 6 Af 21/2014 - 66,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost se zamítá.**
- II. Žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.**

Odůvodnění:

I.
Vymezení věci

[1] Kasační stížností se žalobce domáhá zrušení shora označeného rozsudku Městského soudu v Praze, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutím ze dne 14. 2. 2014, č. j. 3899/14/5000-14503-703460, č. j. 3942/14/5000-14503-703460, č. j. 3943/14/5000-14503-703460, č. j. 3944/14/5000-14503-703460, č. j. 3945/14/5000-14503-703460 a č. j. 3946/14/5000-14503-703460, jimiž žalovaný na základě odvolání žalobce změnil exekuční příkazy Specializovaného finančního úřadu (dále jen „správce daně“) ze dne 18. 6. 2013, č. j. 208546/13/4000-27901-109550, č. j. 210449/13/4000-27901-109550, č. j. 208234/13/4000-27901-109550, č. j. 208567/13/4000-27901-109550, č. j. 210707/13/4000-27901-109550, č. j. 210713/13/4000-27901-109550, zejména tak, že namísto postižení jiné peněžité pohledávky u Policie České republiky postihl jiné majetkové právo žalobce jakožto dlužníka – právo na vydání peněžních prostředků zajištěných podle § 79a odst. 1 zákona č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „trestní řád“).

[2] Exekučními tituly byly v případě všech uvedených rozhodnutí správce daně zajišťovací příkazy téhož správce daně vydané dle § 167 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“).

[3] Žalovaný shledal odvolací námitky žalobce pro předmětné řízení z větší části irelevantními, neboť směřovaly proti samotným exekučním titulům (tj. zajišťovacím příkazům), žalobce je tedy měl uplatnit v odvoláních proti nim. Odvoláními napadená rozhodnutí byla vydána v exekučním řízení, které je jedním z dílčích řízení prováděných při placení daní. Předmětem přezkumu v řízení o odvolání tedy mohou být toliko otázky pravomoci a příslušnosti exekučního orgánu, formální a materiální vykonatelnosti exekučního titulu, běhu lhůty pro placení daně a vhodnosti a proporcionality zvoleného způsobu exekuce. Naopak nelze přezkoumávat otázky týkající se jiných řízení (např. nalézacího či zajišťovacího řízení). Další otázky se pak zkoumají v případném řízení o návrhu na zastavení exekuce. K námitce, podle níž správce daně v odvoláními napadených rozhodnutích nesprávně označil za poddlužníka Policii České republiky, která není dlužníkem žalobce, neboť usneseními dle § 79a trestního řádu byly předmětné peněžní prostředky toliko zajištěny, nedostaly se však do dispozice orgánů činných v trestním řízení, žalovaný uvedl, že správce daně nezohlednil předmět postiženého majetkového práva a charakter plnění, když vydal exekuční příkaz na přikázání jiné peněžité pohledávky namísto exekučního příkazu na postižení jiného majetkového práva dle § 178 odst. 1 a 5 daňového řádu ve spojení s § 192 a § 193 daňového řádu a s přiměřeným použitím § 191 daňového řádu. Dále žalovaný dospěl k závěru, že správce daně ve výrocích odvoláními napadených rozhodnutí neuvedl peněžní prostředky žalobce na bankovním účtu č. X vedeném u Komerční banky, a. s., zajištěné 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 tedy „konkretizoval“ jednotlivá usnesení Útvaru odhalování korupce a finanční kriminality, kterými došlo k zajištění peněžních prostředků žalobce, s tím, že ve výrocích napadených exekučních příkazů doplnil do výčtu bankovních účtů, na nichž byly zajištěny peněžní prostředky žalobce, již zmiňovaný účet č. X. Žalovaný tudíž v uvedeném rozsahu odvoláními napadená rozhodnutí v souladu s § 114 odst. 3 daňového řádu změnil.

[4] Proti rozhodnutí žalovaného brojil žalobce žalobou podanou u Městského soudu v Praze, který ji shora uvedeným rozsudkem zamítl.

[5] Městský soud zdůraznil, že předmětem řízení jsou exekuční příkazy, tedy toliko otázky vztahující se k exekučnímu řízení, nelze naopak přezkoumávat důvodnost samotných exekučních titulů, na jejichž základě byla exekuce nařízena. V nynějším řízení tedy soud přezkoumává zejména vhodnost a proporcionalitu způsobu a rozsahu provedení exekuce, vykonatelnost exekučního titulu a jeho právní účinnost vůči povinnému. Proti případné nezákonnosti zajišťovacích příkazů se žalobce mohl bránit odvoláním, což také učinil, eventuálně žalobou, této možnosti však nevyužil.

[6] Městský soud se následně zabýval otázkou nicotnosti zajišťovacích příkazů, na kterou žalobce poukázal až v replice k vyjádření žalovaného. K takové případné vadě totiž byl městský soud povinen přihlídnout z úřední povinnosti. Žalobce rozporoval závěr správce daně o vzájemné provázanosti žalobce a dalších subjektů zapojených do řetězce

pokračování

obchodů se znaky podvodného jednání, závěr správce daně o tom, že žalobce věděl, že došlo k úniku na dani z přidané hodnoty, a že se na úniku aktivně podílel, použití závěrečné zprávy Policie ČR a trestního spisu při dokazování a postup správce daně při popisu obchodů žalobce. Městský soud konstatoval, že uvedené námitky by nemohly vést k závěru o nicotnosti zajišťovacích příkazů, neboť se týkají jejich důvodnosti, tedy zákonnosti, nikoliv nicotnosti. Namítané nedostatky odůvodnění zajišťovacích příkazů by způsobovaly jejich nicotnost pouze v případě, že by dosáhly takové intenzity, že by vznikaly pochybnosti o samotném obsahu projevu vůle správce daně. Žalobce však namítá toliko nedostatečné odůvodnění výše zajištěné daně a postupu správce daně při použití pomůcek. Takové nedostatky by mohly vést pouze k závěru o nepřezkoumatelnosti zajišťovacích příkazů pro nedostatek důvodů. Městský soud tedy neshledal zajišťovací příkazy nicotnými.

[7] Pro posuzovanou věc nejsou podle městského soudu relevantní ani výhrady žalobce proti zprávě o daňové kontrole, následně vydaným dodatečným platebním výměrům či jiným úkonům správce daně. Zajišťovací příkazy byly v době vydání exekučních příkazů vykonatelné, skutečnost, že exekuční příkazy byly vydány před rozhodnutím o odvolání proti zajišťovacím příkazům, není rozhodná, neboť odvolání proti zajišťovacím příkazům nemá dle § 109 odst. 5 daňového řádu odkladný účinek.

[8] Městský soud se neztotožnil ani s žalobní námitkou, podle níž měl žalovaný posoudit odvolací námitky podle jejich obsahu jako návrh na zastavení exekuce. Povinnost hodnotit podání dle jeho obsahu neznamena, že by správní orgán měl oprávnění či dokonce povinnost podsouvat účastníkovi řízení tvrzení, námitky, návrhy nebo argumenty, které jeho podání vůbec neobsahuje. Je na účastníkovi, aby jednoznačně vyjádřil, čeho se podáním domáhá. Žalobce předmětná podání jednoznačně nadepsal jako „*Odvolání daňového subjektu proti exekučnímu příkazu*“, v petitu se domáhal zrušení exekučních příkazů a v odůvodnění explicitně vyjádřil, že se jedná o odvolání, nebyl tedy důvod, aby žalovaný posoudil předmětná podání jako návrhy na zastavení exekuce.

[9] K námitce nepřezkoumatelnosti žalobou napadených rozhodnutí spočívající v nevypořádání se s námitkou nesprávného uvedení poddlužníka na exekučních příkazech městský soud uvedl, že se žalovaný touto námitkou zabýval na str. 10 a 11 žalobou napadených rozhodnutí, kde shrnul důvody, které ho vedly ke změně způsobu provedení daňové exekuce, a podrobně popsal podstatu zvoleného způsobu exekuce. Městský soud se s uvedenými závěry žalovaného ztotožnil.

[10] Městský soud nepřisvědčil ani námitce porušení principu dvojinstančnosti daňového řízení spočívající v tom, že žalovaný doplnil výčet bankovních účtů, na nichž byly usnesením Útvaru odhalování korupce a finanční kriminality zajištěny peněžní prostředky žalobce, o účet č. X vedený u Komerční banky, a. s. Žalovaný podle městského soudu namítaným postupem nepostihl nově další majetek žalobce, pouze blíže specifikoval daňovou exekucí postižené jiné majetkové právo.

II.

Kasační stížnost žalobce, vyjádření žalovaného a replika žalobce

[11] Proti uvedenému rozsudku městského soudu podal žalobce (stěžovatel) kasační stížnost, v níž namítá důvody dle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

[12] Stěžovatel má za nepřezkoumatelný závěr městského soudu, podle něhož v žalobě vytýkané vady nemohly způsobit nicotnost zajišťovacích příkazů, nýbrž toliko jejich nepřezkoumatelnost.

[13] Dle stěžovatele se městský soud dostatečně nevypořádal ani s námitkou nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného spočívající v nedostatečném vypořádání odvolací námitky nesprávného uvedení poddlužníka na exekučních příkazech. Stěžovatel nepopírá možnost soudu odkázat na závěry žalovaného v případě, že jsou srozumitelné, přezkoumatelné a dostatečně se vypořádávají s odvolacími námitkami. To se však v předmětném případě nestalo a napadený rozsudek tak zůstává nepřezkoumatelným. Stěžovatel v žalobě namítal, že Policii České republiky nelze považovat za jeho dlužníka, neboť peněžní prostředky na účtech sice byly zajištěny, nedostaly se však do dispozice orgánů činných v trestním řízení, a ty je proto nemohou nikomu vyplácet. To by se stalo až v okamžiku jejich zabrání či propadnutí. Účty jsou navíc spravovány jiným orgánem činným v trestním řízení. Stěžovatel nesouhlasí se závěrem městského soudu, podle něhož byly uvedené námitky dostatečně vypořádány na str. 10 a 11 rozhodnutí žalovaného. Žalovaný dle stěžovatele neobjasnil, proč má být poddlužníkem právě Policie České republiky, a námitku tedy nevypořádal.

[14] Stěžovatel s odkazem na usnesení Nejvyššího soudu ze dne 5. 12. 2006, sp. zn. 30 Cdo 1526/2006, uvedl, že Policie České republiky nemůže být poddlužníkem, neboť nemá právní subjektivitu a není způsobilá být účastníkem řízení o případné poddlužnické žalobě. Exekuční příkazy tedy nemohou být vykonatelné, a jsou proto nicotné.

[15] Stěžovatel má za nesprávný závěr městského soudu, podle něhož žalovaný napadeným rozhodnutím neporušil zásadu dvojinstančnosti řízení, když do výčtu bankovních účtů doplnil účet č. X vedený u Komerční banky, a. s. Jednotlivé zajišťovací příkazy Policie České republiky jsou v exekučních příkazech i v rozhodnutích žalovaného specifikovány toliko datem. Až v odůvodnění rozhodnutí žalovaného je uvedeno jedno číslo jednací a orgán, který zajišťovací příkaz vydal právě vůči již zmiňovanému účtu č. X. Zajišťovacích příkazů dle § 79a odst. 1 trestního řádu přitom bylo dne 18. 10. 2010 vydáno mnoho již jen v trestním řízení vedeném vůči jednateři stěžovatele. Stěžovatel se tedy důvodně domníval, že uvedený účet nebyl do výčtu zařazen úmyslně, nikoliv pouze v důsledku pochybení správce daně, z pohledu stěžovatele tedy došlo k porušení zásady dvojinstančnosti daňového řízení.

[16] Stěžovatel rovněž namítal nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného pro jejich nesrozumitelnost spočívající v rozporu výroků rozhodnutí s jejich odůvodněními. Žalovaný v odůvodnění svých rozhodnutí uvedl, že zmiňovaný účet doplnil do výčtu bankovních účtů, na kterých byly zajištěny peněžní prostředky stěžovatele, tuto změnu však neprovedl.

pokračování

[17] Vzhledem k uvedenému stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek městského soudu a rozhodnutí žalovaného i exekuční příkazy prohlásil za nicotné, popřípadě, aby věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení.

[18] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na odůvodnění napadených rozhodnutí, své vyjádření k žalobě a na rozsudek městského soudu, s nímž se ztotožnil. K námitce nesprávného uvedení poddlužníka žalovaný připomněl, že se již ve svém rozhodnutí zabýval procesním postavením Policie České republiky jako poddlužníka v rámci nařízené daňové exekuce s tím, že změnil způsob jejího provedení. Žalovaný shrnul obecné principy daňové exekuce postizením jiných majetkových práv a uvedl, že Policie České republiky byla v předmětné věci správně označena jako poddlužník na základě usnesení, kterými zajistila peněžní prostředky stěžovatele. Žalovaný zopakoval, že v důsledku jím provedené změny výroků napadených exekučních příkazů nebyl postížen další majetek stěžovatele, ale pouze blíže specifikováno jeho exekucí postížené majetkové právo. Námitku nesrozumitelnosti napadených rozhodnutí má žalovaný za nedůvodnou, neboť účet, který správce daně opomněl uvést, identifikoval jak v odůvodnění svých rozhodnutí, tak v jejich výrocích.

[19] Stěžovatel na vyjádření žalovaného reagoval replikou, v níž uvedl, že skutečnost, že se žalovaný zabýval procesním postavením Policie České republiky jako poddlužníka, přičemž změnil způsob provedení exekuce, nic nemění na tom, že u policie nemá stěžovatel žádnou pohledávku a že policie je organizační složkou státu bez právní subjektivity. Dále stěžovatel připustil, že označení účtu č. X ve výroku žalobou napadených rozhodnutí přehlédl, a námitka založená na jeho absenci tedy není důvodná.

III.

Posouzení Nejvyšším správním soudem

[20] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána osobou oprávněnou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.), a je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Poté soud přistoupil k posouzení kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů, přičemž zkoumal, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[21] Stěžovatel v kasační stížnosti namítal mimo jiné nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku z důvodu nevypořádání, respektive nedostatečného vypořádání, některých žalobních námitek, tedy kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

[22] K požadavkům na přezkoumatelnost soudních i správních rozhodnutí se Nejvyšší správní soud vyjádřil ve své judikatuře již mnohokrát. Má-li být rozhodnutí přezkoumatelné, musí být z jeho odůvodnění zřejmé, jaký skutkový stav vzal posuzující orgán za rozhodný a jak uvažil o pro věc podstatných skutečnostech, resp. jakým způsobem postupoval při posuzování těchto skutečností. Povinností soudu je řádně se vypořádat se žalobní argumentací (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 6. 2005,

č. j. 2 Azs 391/2004 - 62, ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008 - 76, ze dne 21. 5. 2015, č. j. 7 Afs 69/2015 - 45, atp., všechna zde citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz). Současně je ovšem nutné zdůraznit, že nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů musí být vykládána ve svém skutečném smyslu, tj. jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí pro nemožnost zjistit v něm jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006 - 74, publ. pod č. 1566/2008 Sb. NSS). Není přípustné institut nepřezkoumatelnosti libovolně rozšiřovat a vztáhnout jej i na případy, kdy se správní orgán, resp. soud podstatou námitky účastníka řízení řádně zabývá a vysvětlí, proč nepovažuje argumentaci účastníka za správnou, byť výslovně v odůvodnění rozhodnutí nereaguje na všechny myslitelné aspekty vznesené námitky a dopustí se dílčího nedostatku odůvodnění. Zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost skutečně nelze rozhodnutí meritorně přezkoumat. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů tak má místo zejména tehdy, opomene-li správní orgán či soud na námitku účastníka zcela (tedy i implicitně) reagovat (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2013, č. j. 1 Afs 92/2012 - 45, či ze dne 29. 6. 2017, č. j. 2 As 337/2016 - 64). Přehlédnout pak nelze ani fakt, že správní orgány a soudy nemají povinnost vypořádat se s každým dílčím argumentem, pokud proti tvrzení účastníka řízení postaví právní názor, v jehož konkurenci námitky jako celek neobstojí. Takový postup shledal ústavně konformním i Ústavní soud v nálezu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08: „*Není porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná.*“ (srov. také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 3. 2015, č. j. 9 As 221/2014 - 43)

[23] Nejvyšší správní soud neshledal důvody pro vyslovení nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku městského soudu. Z výroků rozsudku lze jednoznačně zjistit, jak soud ve věci rozhodl, rozsudek obsahuje výrok, který není vnitřně rozporný, výrok a odůvodnění je možno od sebe rozlišit a z rozsudku je také zřejmé, kdo je účastníkem řízení a kdo byl rozhodnutím zavázán. Z napadeného rozsudku je rovněž zřejmé, z jakých důvodů městský soud dospěl k závěru o nedůvodnosti žalobní argumentace stěžovatele. Městský soud v přezkoumávaném rozsudku srozumitelně vyložil svůj náhled na věc a vypořádal všechny základní námitky stěžovatele.

[24] Závěr, podle něhož stěžovatelem vytýkané vady nemohly způsobit nicotnost exekučních titulů, nýbrž toliko jejich nepřezkoumatelnost, městský soud odůvodnil na str. 9 – 10 napadeného rozsudku, kde nejprve obecně vysvětlil, jaké vady mohou vést k závěru o nicotnosti rozhodnutí. Následně pak dospěl k závěru, že námitky, v nichž stěžovatel rozporoval závěr správce daně o vzájemné provázanosti stěžovatele a dalších subjektů zapojených do řetězce obchodů se znaky podvodného jednání, závěr správce daně, podle něhož došlo k úniku na dani z přidané hodnoty, přičemž o tomto úniku stěžovatel věděl a aktivně se podílel na jeho vzniku, postup správce daně při dokazování (použití závěrečné zprávy Policie ČR a trestního spisu) ani postup správce daně při popisu obchodů stěžovatele nemohly vést k závěru o nicotnosti zajišťovacích příkazů jakožto exekučních titulů, neboť se týkají toliko důvodnosti zajišťovacích příkazů. Dále městský soud

pokračování

konstatoval, že namítané nedostatky odůvodnění zajišťovacích příkazů spočívající v absenci „sdělení důvodů, proč je zajištěna právě taková výše“ daně, resp. odůvodnění postupu správce daně při použití pomůcek, by mohly vést pouze k závěru o nepřezkoumatelnosti zajišťovacích příkazů pro nedostatek důvodů, neboť by nemohly zpochybnit v nich jednoznačně vyjádřený projev vůle správce daně. Nelze tedy než uzavřít, že městský soud předmětný závěr odůvodnil řádně a přezkoumatelně, neboť z rozsudku je zřejmé, na základě jakých úvah k tomuto závěru dospěl. Proti věcné správnosti uvedeného závěru přitom stěžovatel neuplatnil žádnou konkrétní námitku.

[25] Pokud jde o námitku nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného pro jejich nesrozumitelnost spočívající v rozporu výroků rozhodnutí s jejich odůvodněními, sám stěžovatel ve své replice uznal, že tato námitka není důvodná, neboť účet č. X je ve výrocích žalobou napadených rozhodnutí ve výčtu postižených účtů uveden, přičemž stěžovatel jej pouze přehlédl. Nejvyšší správní soud se tedy uvedenou námitkou podrobněji nezabýval.

[26] Námitkou nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného spočívající v nedostatečném vypořádání odvolací námitky nesprávného uvedení poddlužníka v exekučních příkazech se městský soud zabýval na str. 10 napadeného rozsudku, kde uvedl, že žalovaný odvolací námitku vypořádal na str. 10 a 11 žalobou napadených rozhodnutí, kde shrnul důvody, které ho vedly ke změně způsobu provedení daňové exekuce, a dopodrobna popsal podstatu jím zvoleného způsobu provedení daňové exekuce. Odůvodnění napadeného rozsudku lze i v tomto směru považovat za přezkoumatelné, neboť městský soud zcela konkrétně označil, v jaké části rozhodnutí se žalovaný vypořádal s námitkou, jejíž nevypořádání stěžovatel v žalobě namítal. Z rozsudku je tedy zřejmé, proč městský soud námitku nepřezkoumatelnosti shledal nedůvodnou, přičemž s jeho závěrem se lze ztotožnit.

[27] Argumentuje-li stěžovatel tím, že žalovaný ve svém rozhodnutí nezmínil, proč má být poddlužníkem právě Policie České republiky, je třeba především upozornit na to, že stěžovatel v odvoláních namítal, že policie nemá být označena jako poddlužník, neboť není dlužníkem stěžovatele z toho důvodu, že usneseními policie vydanými dle § 79a trestního řádu byly jeho peněžní prostředky toliko zajištěny, nedostaly se však do dispozice orgánů činných v trestním řízení. Žalovaný na tuto námitku reagoval právě tím, že změnil způsob provedení daňové exekuce z přikázání jiné peněžité pohledávky na postižení jiného majetkového práva – práva na vydání peněžních prostředků stěžovatele zajištěných podle § 79a odst. 1 trestního řádu. Žalovaný ve svém rozhodnutí vysvětlil, že podstatou daňové exekuce postižením jiného majetkového práva je realizace postiženého majetkového práva a uhrazení pohledávky správce daně z provedené realizace. Z uvedeného je zřejmé, že žalovaný shledal předmětnou námitku stěžovatele důvodnou, přičemž pochybení správce daně napravil tím, že změnil způsob provedení exekuce tak, že nově postihl právo stěžovatele na vydání zajištěných peněžních prostředků v souladu s příslušnými ustanoveními trestního řádu, nikoliv peněžitou pohledávku stěžovatele za Policií České republiky.

[28] Je třeba zdůraznit, že stěžovatel v žalobě ani v kasační stížnosti nenamítal po věcné stránce nic proti změně způsobu provedení daňové exekuce, ani proti samotnému postižení

jiného majetkového práva. Stěžovatel v žalobě namítal pouze to, že jako poddlužník neměla být v exekučním příkazu označena Policie České republiky, neboť ta není dlužníkem stěžovatele, jelikož peněžní prostředky stěžovatele byly toliko zajištěny, nedostaly se však do dispozice orgánů činných v trestním řízení. Další námitku, podle níž v důsledku označení Policie České republiky jako poddlužníka jsou exekuční příkazy nicotné, neboť jsou od počátku neuskutečnitelné z toho důvodu, že Policie České republiky jakožto organizační složka státu nemá právní subjektivitu a není způsobilá být účastníkem řízení o případné poddlužnické žalobě, uvádí stěžovatel poprvé až v kasační stížnosti, městský soud ani žalovaný se tedy touto argumentací logicky nemohli zabývat.

[29] Přestože obecně platí, že v řízení o kasační stížnosti nejsou přípustné námitky, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl (§ 104 odst. 4 s. ř. s.), Nejvyšší správní soud se zabýval posouzením tvrzené nicotnosti exekučních příkazů, neboť k takové vadě by žalovaný (§ 105 odst. 1 daňového řádu), městský soud (§ 76 odst. 2 s. ř. s.) i Nejvyšší správní soud (§ 109 odst. 4 s. ř. s.) byli povinni přihlídnout z úřední povinnosti.

[30] Nicotnost rozhodnutí správce daně je definována v § 105 odst. 2 daňového řádu: *„Nicotné je rozhodnutí, pokud a) správce daně nebyl k jeho vydání vůbec věcně příslušný, b) trpí vadami, jež je činí zjevně vnitřně rozporným nebo právně či fakticky neuskutečnitelným, nebo c) je vydáno na základě jiného nicotného rozhodnutí vydaného správcem daně.“*

[31] Nicméně dávno před tím, než byl institut nicotnosti správního rozhodnutí takto daňovým řádem, resp. mimo oblast daní a poplatků správním řádem (srov. § 77 odst. 1 správního řádu, ve znění účinném od 1. 7. 2017) definován, s ním již pracovala soudní judikatura. Např. rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 13. 5. 2008, č. j. 8 Afs 78/2006 – 74, publ. pod č. 1629/2008 Sb. NSS, konstatoval:

„Podle rozšířeného senátu je nezbytné nejdříve vymezit nicotnost a její podstatu, neboť soudní řád správní, obdobně jako s účinností od 1. 1. 2006 nový správní řád (č. 500/2004 Sb.), výslovně pojem „nicotnost rozhodnutí“ používá, ale nepodává jeho legální definici a charakteristiku. Nicotnost [někdy též označována jako nulita, paakt, absolutní zmatečnost, pseudorozhodnutí, non negotium, zdánlivý akt, pa-akt, právní nullum, neexistence, naprostá (absolutní) neplatnost, či dokonce procesní potrat] představuje specifickou kategorii vad správních rozhodnutí. Tyto vady jsou však vzhledem ke své povaze vadami nejzávažnějšími, nejtěžšími a rovněž i nezhojitelnými. Rozhodnutí, které jimi trpí, je rozhodnutím nicotným. Nicotné rozhodnutí však není „běžným“ rozhodnutím nezákonným, nýbrž „rozhodnutím“, které pro jeho vady vůbec nelze za veřejněmocenské rozhodnutí správního orgánu považovat a které není s to vyvolat veřejnoprávní účinky. Zatímco v případě „běžných“ vad správních rozhodnutí se na tato, s ohledem na uplatnění zásady presumpce platnosti a správnosti správních aktů, hledí jako na rozhodnutí existující a způsobila vyvolávat příslušné právní důsledky, a působit tak na sféru práv a povinností jejich adresátů, v případě nicotných správních rozhodnutí se ani tato zásada neuplatní. Z povahy vad způsobujících nicotnost pak plynou i příslušné právní následky. S nejtěžšími vadami jsou tak nutně spojeny i ty nejtěžší následky. Proto není nikdo povinen nicotné správní rozhodnutí respektovat a řídit se jím. Hledí se na něj, jako by vůbec neexistovalo, pročť tedy jde o nezhojitelné právní nic. Nicotnost nelze zhojit ani uplynutím času. Definičně lze za nicotný správní akt považovat akt, který vykazuje tak závažné vady, že

pokračování

vůbec není schopen vyvolat žádné právní účinky. Logicky jde o právní nullum a platí zásada „quod nullum est, nullum proderit effectum“ (srov. Máša, M. K otázce tzv. nicotných správních aktů. *Správní právo*, 1972, č. 3, s. 139). V tomto ohledu se jedná o tradičně podávané charakteristické vlastnosti nicotnosti, které lze nalézt již v československé správněprávní literatuře (srov. např. Merkl, A. *Obecné právo správní. Díl druhý*. Praha - Brno: nakladatelství Orbis, akciová společnost, 1932, s. 24 a násl.; nebo Hoetzel, J. *Československé správní právo. Část všeobecná*. Praha: Melantrich a.s., 1934, s. 268 a násl.). Obdobné závěry jsou rovněž obsaženy jak v současné odborné literatuře zahraniční (srov. Starošciak, J. *Prawo Administracyjne*. Warszawa: Państwowe wydawnictwo naukowe, 1969, s. 245 a násl.; či Erbguth, W. *Allgemeines Verwaltungsrecht*. Baden-Baden: Nomos Verlagsgesellschaft, 2005, s. 134.), tak i domácí (např. Průcha, P. *Správní právo. Obecná část. 7. doplněné a aktualizované vydání*. Brno: Masarykova univerzita, 2007, s. 369; nebo Staša, J. in Hendrych, D. a kol. *Správní právo. Obecná část. 6. vydání*. Praha: C. H. Beck, 2006, s. 212 a násl.).

Na tyto teoretické závěry, v důsledku dlouhodobé absence výslovné pozitivněprávní úpravy nicotnosti, nejprve navázala správní judikatura, zejména Vrchního soudu v Praze [srov. rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 10. 3. 1995, sp. zn. 6 A 28/94, kde se uvádí, „že právní úprava... nevypočítává důvody nicotnosti aktu a ponechává právní teorii a soudní praxi, aby samy vymezily okruh případů, kdy vady aktu dosahují takové míry, že již o aktu vůbec nelze hovořit. Judikatura Vrchního soudu v Praze považuje za důvody nicotnosti aktu např. těžké vady působnosti a příslušnosti, zásadní nedostatky projevu vůle vykonavatele veřejné správy (absolutní nedostatek formy, neurčitost nebo nesmyslnost), požadavek plnění, které je trestné nebo absolutně nemožné, uložení povinnosti nebo založení práva něčemu, co v právním slova smyslu vůbec neexistuje apod. Stejný význam pak má i nedostatek podkladu k vydání aktu, např. uložení povinnosti podle již zrušeného právního předpisu“], a posléze i Nejvyššího správního soudu [srov. např. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 7. 2005, čj. 6 A 76/2001-96, publikovaný pod č. 793/2006 Sb. NSS, podle jehož právních závěrů „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 nepřislušnost 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 přiblíží z úřední povinnosti“].“

[32] V citovaném rozsudku se rozšířený senát Nejvyššího správního soudu věnoval právě situaci, kdy je právní povinnost uložena tzv. non-subjektu, přičemž konstatoval:

„Podle ustálené judikatury správních soudů a teorie správního práva je jedním z důvodů nicotnosti skutečnost, že rozhodnutí ukládá povinnost někomu, kdo nemá právní subjektivitu, kdo není způsobilým adresátem práv a povinností (srov. rozsudky Vrchního soudu v Praze ze dne 26. 4. 1993, čj. 6 A 14/93-26, podle kterého „skutečnost, že rozhodnutí správního orgánu uložilo povinnost někomu, kdo není osobou v právním slova smyslu a není způsobilý mít práva a povinnosti, má za následek nulitu správního aktu“; dále rozsudek ze dne 29. 10. 1993, sp. zn. 6 A 25/92, kde nicotným bylo shledáno rozhodnutí ukládající povinnost obchodnímu jménu, stejně jako v rozsudcích ze dne 16. 12. 1996, čj. 7 A 111/94-31; ze dne 21. 2. 1997, čj. 7 A 170/94-28; ze dne 21. 3. 1997, sp. zn. 7 A 155/94; a ze dne 19. 12. 1997, čj. 6 A 26/95-29). Nelze

proto uložit povinnost někomu, kdo k tomu není způsobilý, není osobou v právním smyslu, někomu, kdo neexistuje. Z hlediska právní úpravy obsažené v § 77 odst. 2 správního řádu, který je do určité míry odrazem tradičních důvodů nicotnosti, lze tuto vadu podřadit pod jiné vady, pro něž rozhodnutí nelze vůbec považovat za rozhodnutí správního orgánu. Uložení povinnosti non-subjektu, neboli absolutní omyl v osobě adresáta je tedy již tradičním důvodem nicotnosti. Představuje zásadní pochybení, pro které je nutno na taková rozhodnutí nahlížet jako na rozhodnutí nicotná. Dlužno však poukázat, že kupř. německá správní judikatura v současné době zastává právní názor (vyjádřený např. v rozsudku Spolkového finančního dvora ze dne ze dne 21. 5. 1995, sp. zn. IV R 47/90, nebo ze dne 28. 9. 1993, sp. zn. IX B 15/93), podle kterého zahrnutí zesnulé osoby coby adresáta rozhodnutí správce daně nepůsobí nicotnost tohoto rozhodnutí, pouze je s ohledem na tohoto adresáta bezúčinné. Vzdor tomu rozšířený senát Nejvyššího správního soudu neshledal důvod pro to, aby se odchýlil od stávajícího pojetí jednotlivých důvodů nicotnosti podávaných českou teorií a právní úpravou.“

[33] Z citovaného rozsudku je na jedné straně zřejmé, že rozhodnutí, které ukládá povinnost někomu, kdo nemá právní subjektivitu (resp. ve smyslu § 15 odst. 1 občanského zákoníku právní osobnost), např. jako v citované věci posuzované rozšířeným senátem zemřelému (zaniklému) daňovému subjektu, lze mít za nicotné. Na druhou stranu je však třeba brát v potaz, že nicotnost rozhodnutí mohou způsobit pouze nejzávažnější nezhojitelné vady rozhodnutí. Stěžovatel však namítá v podstatě pouze formálně nesprávné označení poddlužníka v napadených rozhodnutích, přičemž není pochyb o tom, že tímto poddlužníkem má být stát, tedy Česká republika, jehož jménem jedná jeho příslušná organizační složka (k tomu srov. § 3 až § 7 zákona č. 219/2000 Sb., o majetku České republiky a jejím vystupování v právních vztazích, ve znění účinném v době vydání žalobou napadených rozhodnutí). I kdyby tedy stěžovatelova argumentace byla důvodná, namítaná vada by s ohledem na svou závažnost nečinila napadená rozhodnutí nicotnými. Skutečnost, že dle judikatury soudů rozhodujících v občanském soudním řízení (viz například usnesení Nejvyššího soudu ze dne 23. 10. 2009, sp. zn. 21 Cdo 4184/2008), měl způsobilost být účastníkem řízení ve věcech týkajících se Policie České republiky stát (Česká republika), jehož jménem jedná příslušná organizační složka státu (přičemž policejní prezidium a útvary policie s celostátní působností se při nakládání s majetkem České republiky a v právních vztazích považují za součást organizační složky státu a účetní jednotky Ministerstva vnitra – viz § 7 zákona č. 273/2008 Sb., o Policii České republiky), ještě neznamená, že nepřesné označení tohoto subjektu v exekučním příkazu, na jehož základě by mohla být případně až následně podána poddlužnická žaloba, způsobuje nicotnost daného rozhodnutí. Z žalobou napadených rozhodnutí, jimiž byly změněny exekuční příkazy, je zřejmé, jaké právo jimi žalovaný postihl. Formální nedostatky v označení poddlužníka nezakládají pochybnosti o tom, vůči jakému subjektu bude správce daně případně uplatňovat poddlužnickou žalobu. Závěry o nicotnosti předmětných rozhodnutí by tedy v posuzovaném případě bylo nutno označit za formalistické.

[34] Rovněž závěr městského soudu, podle něhož žalovaný napadeným rozhodnutím neporušil zásadu dvojinstančnosti řízení, když do výčtu postižených účtů doplnil účet č. X vedený u Komerční banky, a. s., lze považovat za správný, byť jeho odůvodnění není zcela přesné.

pokračování

[35] Výroky exekučních příkazů jsou formulovány tak, že postižené pohledávky jsou identifikovány spisovou značkou trestního řízení (sp. zn. 4 VZV 3/2011), v němž byly vydány zajišťovací příkazy policie, a uvedením konkrétních bankovních účtů stěžovatele s tím, že je uvedeno, že peněžní prostředky na těchto účtech byly zajištěny příslušnými usneseními Útvaru pro odhalování korupce a finanční kriminality ze dne 15. 10. 2010 a ze dne 18. 10. 2010 dle § 79a odst. 1 trestního řádu do výše 873 738 212 Kč. Žalovaný v odvolacím řízení tyto výroky exekučních příkazů zpřesnil tak, že „*nařizuje daňovou exekuci postižením jiného majetkového práva – práva na vydání peněžních prostředků zajištěných dle ust. § 79a odst. 1 zákona č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (dále jen „trestní řád“), ve znění pozdějších předpisů společnosti PetroJet, s.r.o., se sídlem Strakonická 13/490, 159 00 Praha 5 – Lahovice, IČ: 27183220, na základě Usnesení Útvaru odhalování korupce a finanční kriminality služby kriminální policie a vyšetřování, expozitura Brno čj. OKFK-244-425/TČ-2009-200236 ze dne 15. 10. 2010 uložených na účtu vedeném u České národní banky (jehož majitelem je Celní úřad Praha D5); práva na vydání peněžních prostředků zajištěných dle ust. § 79a odst. 1, trestní řád, na základě Usnesení Útvaru odhalování korupce a finanční kriminality služby kriminální policie a vyšetřování, expozitura Brno čj. OKFK-244-449/TČ-2009-200236 ze dne 18. 10. 2010 uložených na účtech vedených u Komerční banky, a.s.; práva na vydání peněžních prostředků zajištěných dle ust. § 79a odst. 1, trestní řád, na základě Usnesení Útvaru odhalování korupce a finanční kriminality služby kriminální policie a vyšetřování, expozitura Brno čj. OKFK-244-450/TČ-2009-200236 ze dne 18. 10. 2010 uložených na účtech vedených u Československé obchodní banky, a.s.*“. Dále následuje v rámci uložení zákazu poddlužníkovi vrátit zajištěné finanční prostředky dlužníkovi (tj. stěžovateli) opět výčet jednotlivých bankovních účtů s tím, že je u každého z nich specifikováno, na základě jakého z uvedených usnesení policie byly finanční prostředky na tomto účtu zajištěny a že se tak stalo do výše 873 738 212 Kč. Na konec tohoto výčtu, v rámci prostředků zajištěných na účtech stěžovatele vedených u Komerční banky, a. s., na základě usnesení Útvaru odhalování korupce a finanční kriminality služby kriminální policie a vyšetřování ze dne 18. 10. 2010, č. j. OKFK-244-449/TČ-2009-200236, žalovaný doplnil rovněž v exekučních příkazech chybějící účet č. X.

[36] Byť je tedy pravdou, že jmenovaný účet byl doplněn až žalovaným na základě změny exekučních příkazů, je z předmětných exekučních příkazů zřejmé, že záměrem správce daně bylo od počátku postihnout veškeré peněžní prostředky stěžovatele, které byly zajištěny v jednoznačně specifikovaném trestním řízení, přičemž k neuvedení účtu č. X došlo skutečně pouze v důsledku faktického omylu správce daně.

[37] V tomto kontextu je třeba upozornit na specifickou povahu odvolacího řízení podle daňového řádu. Podle § 115 odst. 1 daňového řádu v rámci odvolacího řízení může odvolací orgán provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení, anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně, který napadené rozhodnutí vydal, se stanovením přiměřené lhůty. Podle § 116 odst. 1 daňového řádu odvolací orgán a) napadené rozhodnutí změní, b) napadené rozhodnutí zruší a zastaví řízení, nebo c) odvolání zamítne a napadené rozhodnutí potvrdí. Odvolací orgán tedy nemá možnost, jako je tomu ve správním řízení vedeném podle správního řádu, odvoláním napadené rozhodnutí zrušit a věc vrátit správci daně prvního stupně k novému projednání a rozhodnutí. K nápravě vad a nesprávností odvoláním napadeného rozhodnutí či postupu správce daně prvního stupně slouží právě odvolací řízení (k tomu srov. přiměřeně usnesení

rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75, publ. pod č. 1865/2009 Sb. NSS. Byť se rozšířený senát vyjadřoval k úpravě odvolacího řízení podle tehdejšího zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, jsou jeho závěry do určité míry přenositelné i na daňový řád, pouze s tím rozdílem, že podle daňového řádu již platební výměr ani dodatečný platební výměr nejsou, pokud byly napadeny odvoláním, vykonatelné. V nyní posuzované věci však byla podána odvolání proti exekučním příkazům, na něž plně dopadal rovněž § 109 odst. 5 daňového řádu, podle něhož odvolání nemá odkladný účinek, pokud zákon nestanoví jinak).

[38] Přitom podle § 114 odst. 3 daňového řádu, vyjdou-li při přezkoumávání najevo nesprávnosti nebo nezákonnosti odvolatelem neuplatněné, které však mohou mít vliv na výrok rozhodnutí o odvolání, odvolací orgán je prověří. Podle § 114 odst. 2 věty druhé daňového řádu, odvolací orgán není návrhy odvolatele vázán, a to ani v případě, že v odvolání neuplatněné skutečnosti ovlivní rozhodnutí v neprospěch odvolatele. Jak již bylo řečeno, tato úprava odvolacího řízení se v plném rozsahu vztahovala i na řízení o odvolání proti exekučnímu příkazu, dokud se proti němu bylo možné odvolat (§ 178 odst. 4 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2013).

[39] Z uvedeného vyplývá, že doplněním čísla účtu, které správce daně opomněl v exekučních příkazech uvést, žalovaný neporušil zásadu dvojinstančnosti, která se v odvolacím řízení podle daňového řádu uplatní pouze v omezeném rozsahu, přičemž vzhledem ke specifické povaze tohoto řízení byl žalovaný povinen zjištěné pochybení správce daně sám napravit. K tomu, aby ani v rámci odvolacího daňového řízení nebyla vydávána pro daňový subjekt překvapivá rozhodnutí, slouží § 115 odst. 2 daňového řádu, podle něhož provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.

[40] V nyní posuzované věci ovšem odvolací orgán neprováděl dokazování, neboť usnesení Útvaru odhalování korupce a finanční kriminality služby kriminální policie a vyšetřování ze dne 18. 10. 2010, č. j. OKFK-244-449/TČ-2009-200236, z něhož žalovaný při odstranění omylu správce daně vycházel, bylo již součástí spisu vedeného správcem daně, a obsahovalo rovněž chybějící účet č. X. Žalovaný ve vztahu k tomuto doplnění výroku rozhodnutí prvního stupně nezaujal ani odlišný právní názor, pouze odstranil faktický omyl správce daně. Nejvyšší správní soud tedy dospěl k závěru, že žalovaný v tomto případě nemusel postupovat podle § 115 odst. 2 správního řádu a doplnění chybějícího účtu nemohlo být pro stěžovatele překvapivé.

IV.

Závěr a náklady řízení

[41] Nejvyšší správní soud tedy neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

pokračování

[42] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalovaný měl ve věci úspěch, náleželo by mu tedy vůči stěžovateli právo na náhradu nákladů, které v řízení důvodně vynaložil. Žalovanému však v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné administrativní činnosti nevznikly, proto mu soud náhradu nákladů nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 11. ledna 2021

JUDr. Jakub Camrda
předseda senátu