



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v rozšířeném senátě složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy a soudců JUDr. Michala Mazance, JUDr. Jakuba Camrdy, JUDr. Miluše Doškové, JUDr. Karla Šimky, JUDr. Petra Průchy a JUDr. Marie Turkové v právní věci žalobkyně: **CZT a.s. (dříve CZ TABÁK, a.s.)**, se sídlem Bratřanců Veverkových 396, Pardubice, zastoupené JUDr. Jiřím Vaníčkem, advokátem se sídlem Šaldova 34, Praha 8, proti žalovanému: **Celní ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem Bohuslava Martinů 1672/8a, Hradec Králové, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 11. 2006, č. j. 16780-03/06-0601-21, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti usnesení Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 31. 10. 2007, č. j. 30 Ca 114/2006 - 24,

t a k t o :

Usnesení Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 31. 10. 2007, č. j. 30 Ca 114/2006 - 24, **se ruší** a věc **se vrací** krajskému soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Vymezení věci

1. Celní úřad vydal dne 18. října 2006, č. j. 7572/06-0663-024, zajišťovací příkaz podle § 71 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“ či „d. ř.“), na zajištění daňové povinnosti žalobce a uložil žalobci povinnost zajistit nejpozději do tří dnů od doručení zajišťovacího příkazu ve prospěch celního úřadu spotřební daň složením jistoty ve výši 66 530 493 Kč. Zajišťovaná částka byla stanovena podle § 10 odst. 1 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních (dále jen „zákon o spotřebních daních“), jako součin příslušné sazby spotřební daně z tabákových výrobků – tabáku ke kouření a hmotnosti tabáku, u něhož vznikla povinnost přiznat a zaplatit daň podle § 9 odst. 1 zákona o spotřebních daních na základě uvedení tabákových výrobků do volného oběhu. Vydání zajišťovacího příkazu celní úřad odůvodnil tak, že ačkoli žalobce označil předmětné zboží, tedy tabákové výrobky pod obchodním názvem Gulivers – extra, Gulivers – standard, při jejich uvedení do volného

daňového oběhu jako tabákové výrobky ve smyslu § 101 odst. 3 písm. c) zákona o spotřebních daních (tj. jako doutníky a cigarillos), celní úřad na základě odborných laboratorních posudků dospěl k závěru, že se jedná o zboží ve smyslu § 101 odst. 3 písm. c) bod 1. zákona o spotřebních daních, tedy o řezaný tabák způsobilý ke kouření bez dalšího průmyslového zpracování.

2. Proti rozhodnutí celního úřadu podal žalobce odvolání, v němž zejména namítal, že v souvislosti s jím provozovaným daňovým skladem a přepravou vybraných výrobků má ve smyslu § 21 odst. 8 písm. b) a c) zákona o spotřebních daních zajištěnu spotřební daň celkem ve výši 11 000 000 Kč, což by mělo být pro zajištění předmětné daně dostačující, a že zajišťovacím příkazem byla zajištěna daň i na dosud nevyrobené tabákové výrobky a dle jeho údajů byla celním úřadem stanovena částka o 33 459 654 Kč vyšší. Poukázal na možné likvidační důsledky zajišťovacího příkazu a na to, že se v této souvislosti obává odejmutí povolení k provozování daňového skladu se všemi daňovými důsledky.

3. Žalovaný změnil rozhodnutí správního orgánu I. stupně tak, že snížil výši částky, která má být zajištěna z 66 530 493 Kč na 34 846 457 Kč, ve zbývající části ponechal zajišťovací příkaz platným.

4. Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Hradci Králové, který žalobu podle § 68 písm. e) a § 70 písm. b) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“) odmítl s poukazem na nepřipustnost žaloby, neboť žalobce se domáhá přezkoumání rozhodnutí, které je jakožto rozhodnutí předběžné povahy vyloučeno z přezkoumání ve správním soudnictví.

5. Žalobce (stěžovatel) podal proti usnesení krajského soudu včasnou kasační stížnost, v níž namítl nezákonnost odmítnutí jeho žaloby [§ 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s.]. Uvedl, že zajišťovací příkaz významným způsobem zasahuje do jeho majetkové sféry a mohl by vést k exekuci jeho majetku. Zajišťovací příkaz stěžovateli zejména znemožňuje disponovat s jeho majetkem, výrazným způsobem ohrožuje jeho podnikatelskou a jinou hospodářskou činnost a mohl by mít dokonce pro stěžovatele i likvidační důsledky. Podle stěžovatele se tak uvedené rozhodnutí dotýká jeho základních práv a svobod zakotvených v Listině základních práv a svobod, a mělo by tak být podrobeno soudnímu přezkumu. Zmiňuje i nález Ústavního soudu ze 17. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 393/2000, podle něhož není možné ustanovení vylučující soudní přezkoumání správních rozhodnutí vykládat extenzivně a v pochybnostech je nutno postupovat ve prospěch zachování práva na přístup k soudu. Stěžovatel dále argumentuje tím, že jelikož je zajišťovací příkaz vydáván správcem daně na základě správního uvážení, musí právní řád zúžit prostor pro libovůli správce daně. Stěžovatel také upozorňuje na skutečnost, že proti zajišťovacímu příkazu je přípustné odvolání, o němž však nerozhoduje nezávislý orgán a jeho rozhodnutí není možné dále nechat přezkoumat.

6. Žalovaný se ve svém vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se závěry krajského soudu. Odkázal také na judikaturu Evropského soudu pro lidská práva, která přiznává výlučnost ochrany veřejného zájmu při vybírání daní a možnost přezkoumání postupů fiskálních orgánů podle čl. 6 odst. 1 Úmluvy o ochraně základních lidských práv a svobod relativizuje. Žalovaný zmínil zejm. rozsudek z 12. 7. 2001 ve věci *Ferrazzini proti Itálii*, z něhož vyplývá, že obecnými lidskoprávními konstrukcemi nelze zmařit základní smysl a účel správy daní a potažmo daňového řízení, kterým je správný a včasný výběr daní, k čemuž právě mají sloužit předběžné úkony, v případě ohrožení výběru daně pak zvláště institut jejího zajištění. Žalovaný navrhl kasační stížnost zamítnout.

II.

Důvody předložení věci rozšířenému senátu

7. Poté, co devátý senát Nejvyššího správního soudu dospěl k závěru, že kasační stížnost je ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná a jsou v ní podle jejího obsahu namítány důvody odpovídající ustanovení § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s., konstatoval, že stěžejní je pro danou věc posouzení otázky, zda zajišťovací příkaz vydaný podle § 71 d. ř. podléhá přezkumu ve správním soudnictví, nebo zda se na něj vztahuje kompetenční vyluka ve smyslu § 70 písm. b) ve spojení s § 68 písm. e) s. ř. s.

8. Devátý senát při předběžném posouzení věci dospěl k opačnému názoru, než jaký byl vyjádřen v rozsudku Nejvyššího správního soudu z 28. 2. 2007, č. j. 8 Afs 37/2005 - 126 (všechna zde citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na <http://www.nssoud.cz>), podle něž je zajišťovací příkaz vydaný podle § 71 d. ř. rozhodnutím předběžné povahy a je tedy z věcného hlediska soudem nepřezkoumatelný.

9. Podle devátého senátu naopak zajišťovací příkaz není rozhodnutím předběžné povahy ve smyslu § 70 písm. b) s. ř. s. K takovému závěru je podle devátého senátu třeba dospět po aplikaci testu stanoveného v rozsudku Nejvyššího správního soudu z 29. 3. 2006, č. j. 2 Afs 183/2005 - 64, č. 886/2006 Sb. NSS, na posuzovanou věc, neboť z řady skutečností vyplývá, že zajišťovací příkaz podle § 71 d. ř. nesplňuje ani materiální, ani procesní znak rozhodnutí předběžné povahy, jak byly tyto znaky vymezeny v citovaném rozsudku. Stručně lze shrnout, že podle devátého senátu o nenaplnění materiálního znaku předběžnosti svědčí, že d. ř. výslovně neřeší otázku délky doby platnosti zajišťovacího příkazu, tento závěr pak potvrzuje i judikatura správních soudů. Doba účinnosti zajišťovacího příkazu může dosáhnout až tří let a daňový subjekt je povinen strpět účinky zajišťovacího příkazu až do ukončení řízení o vyměření daně. Účinky takového rozhodnutí jsou však okamžité a mohou významným způsobem zasáhnout do právní sféry daňového subjektu. Nelze hovořit ani o naplnění procesního znaku, neboť ne ve všech případech se adresáti rozhodnutí mohou vůči němu domoci účinné obrany. Jednak d. ř. výslovně a jednoznačně neupravuje postup správce daně po vydání zajišťovacího příkazu, jednak následné rozhodnutí o daňové povinnosti nemusí odstranit veškeré pro daňový subjekt negativní důsledky zajišťovacího příkazu, pakliže je vůbec vydáno, neboť mohou nastat i případy, v nichž rozhodnutí o daňové povinnosti nebude vydáno vůbec.

10. K předkládací zprávě se stěžovatel vyjádřil tak, že souhlasí s názorem devátého senátu, že zajišťovací příkaz nemusí být vydán v již zahájeném daňovém řízení, uvádí konkrétní skutečnosti, jež dle jeho názoru mají doložit vážnost zásahu do jeho práv způsobeného vydání předmětného zajišťovacího příkazu (předkládá např. tabulku s objemem prodaného zboží) a odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu z 21. 5. 2008, který dle názoru stěžovatele podporuje závěr o nutnosti soudního přezkumu zajišťovacího příkazu.

11. Žalovaný pak uvádí, že předmětný zajišťovací příkaz byl spotřebován a jeho platnost zanikla k 22. 12. 2007 splatností dodatečně vyměřené daně z tabákových výrobků, která byla stanovena v částce vyšší, než jakou byla dříve v té době ještě nevyměřená daň zajištěna. Nesouhlasí se změnou dosavadní ustálené teorie a rozhodovací praxe správních orgánů i soudů. Podle jeho názoru je dostatečná ochrana daňového subjektu zajištěna dvouinstančností daňového řízení, ustanoveními upravujícími ochranu před nečinností (§ 34c d. ř.) a možností domoci se soudní ochrany ve smyslu § 4 odst. 1 písm. b) s. ř. s. Ani v projednávaném případě podle stěžovatele nedošlo k vydání zajišťovacího příkazu bez dalšího, nýbrž v přímé souvislosti se zahajovanou daňovou kontrolou, rovněž k odvolání stěžovatele došlo ke snížení zajišťované částky. Žalovaný navrhl setrvat na dosavadní správní a rozhodovací praxi.

III.

Posouzení věci rozšířeným senátem

12. Rozšířený senát se nejprve zabýval otázkou, zda je dána jeho pravomoc ve věci rozhodovat a dospěl ke kladnému závěru, neboť předkládající devátý senát dospěl k právnímu názoru, jenž je odlišný od právního názoru vyjádřeného v rozsudku ze dne 28. 2. 2007, č. j. 8 Afs 37/2005 - 126.

13. Při posuzování otázky, zda je zajišťovací příkaz vydaný správcem daně podle § 71 odst. 1 d. ř. rozhodnutím předběžné povahy, které by bylo ve smyslu § 70 písm. b) s. ř. s. vyloučeno ze soudního přezkumu, rozšířený senát úvodem připomíná, že k otázce, jaká jsou obecná kritéria pro uplatnění kompetenční výluky u rozhodnutí předběžné povahy stanovené v § 70 písm. b) s. ř. s. se několikrát Nejvyšší správní soud i Ústavní soud již vyjadřovaly.

14. V rozsudku z 29. 3. 2006, č. j. 2 Afs 183/2005 - 64, č. 886/2006 Sb. NSS, Nejvyšší správní soud vymezil rozhodnutí předběžné povahy prostřednictvím jednak znaku materiálního, stanovícího, že rozhodnutí předběžné povahy pouze předběžně či dočasně upravuje veřejnoprávní vztahy, jednak znaku procesního, požadujícího, aby každá osoba, jejíž subjektivní práva byla vydáním rozhodnutí dotčena, měla možnost bránit se proti tomuto rozhodnutí či jeho důsledkům v řízení, jež musí proběhnout. Obecné znaky rozhodnutí předběžné povahy přiblížil také rozšířený senát svým usnesením z 21. 10. 2008, č. j. 8 As 47/2005 - 86, č. 1764/2009 Sb. NSS, když uvedl, že taková rozhodnutí jsou charakterizována tím, že jsou dočasná a pozbývají účinnosti vydáním konečného rozhodnutí, které musí být podrobeno soudnímu přezkumu, jenž zahrnuje i přezkum rozhodnutí předběžného a předběžné a končené rozhodnutí musí mít obsahově stejný či alespoň částečně se překrývající předmět řízení.

15. Ústavní soud se k výluce ze soudního přezkumu vyjádřil tak, že ačkoli ta svou povahou není protiústavní, je při její aplikaci namísto maximální zdrženlivost. Zejména vymezil, že i vůči soudem nepřezkoumatelnému rozhodnutí se jeho adresát musí být schopen domoci soudní ochrany, a to i vůči jeho účinkům, a sice prostřednictvím přezkumu rozhodnutí, které je v daném řízení vydáváno jako rozhodnutí konečné. Taková soudní ochrana pak musí být včasná a účinná (srov. např. nálezy ze 17. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 393/2000; z 3. 11. 1999, sp. zn. Pl. ÚS 8/99, z 27. 5. 2003, sp. zn. I. ÚS 412/01 či z 3. 6. 2003, sp. zn. II. ÚS 419/01, všechny dostupné na <http://nalus.usoud.cz>).

16. Na tuto judikaturu pak navázal rozšířený senát svým nedávným rozsudkem z 27. 10. 2009, č. j. 2 Afs 186/2006 - 54, www.nssoud.cz, v němž stanovil obecný test, který by měl být vodítkem při posuzování, zda je to které správní rozhodnutí rozhodnutím předběžné povahy vyloučeným ze soudního přezkumu ve smyslu § 70 písm. b) s. ř. s. Takové rozhodnutí musí zejména splňovat tři podmínky: časovou, věcnou a osobní.

17. Časová podmínka stanoví, že rozhodnutí předběžné povahy předchází rozhodnutí konečnému, na jehož vydání má osoba dotčená předběžným rozhodnutím nárok, a dále, že konečné rozhodnutí musí podléhat soudnímu přezkumu. Rozhodnutí předběžné povahy pak musí být vydáno buďto v rámci již zahájeného řízení před správním orgánem nebo může být vydáno i mimo takové řízení, v tom případě musí být zákonem jednoznačně stanovena lhůta, v níž musí být zahájeno řízení a vydáno rozhodnutí konečné. Věcná podmínka ukládá, aby konečné rozhodnutí zároveň rozhodlo také o vztazích zatímne upravených rozhodnutím předběžným. Konečně osobní podmínka určuje, že adresátem konečného rozhodnutí musí být také osoba dotčená rozhodnutím předběžné povahy.

18. Rozšířený senát přistoupil k aplikaci uvedeného testu na posuzovaný případ a dospěl k závěru, že u zajišťovacího příkazu vydávaného podle § 71 d. ř. není splněna ani časová, ani věcná podmínka.

19. Zatímco časová podmínka stanoví, že vydání rozhodnutí předběžné povahy je následováno rozhodnutím konečným, na jehož vydání má předběžným rozhodnutím dotčená osoba právní nárok, a které podléhá soudnímu přezkumu, lze si představit situace, kdy po vydání zajišťovacího příkazu tato situace nenastane. Jak je uvedeno v § 71 odst. 1 d. ř. může správce daně v odůvodněných případech rozhodnout o zajištění jednak daně dosud nesplatné, jednak ale dokonce daně nestanovené. Z textu tohoto ustanovení je tak možné dovodit, že daňové řízení bude v některých případech zahajováno až po vydání zajišťovacího příkazu. Takové řízení pak ne vždy musí skončit vydáním soudně přezkoumatelného rozhodnutí o daňové povinnosti. Rozšířený senát souhlasí s devátým senátem, že tato situace může nastat, pokud kupříkladu nebudou splněny podmínky pro vyměření daně a řízení tak bude pravděpodobně skončeno pouze sdělením daňovému subjektu a poznamenáním této skutečnosti do spisu. Nelze však také zcela vyloučit, že po vydání zajišťovacího příkazu daňové řízení nebude zahájeno vůbec.

20. Rovněž platí, že v uvedeném případě může být zajišťovací příkaz vydáván mimo již zahájené řízení „hlavní“, jehož výsledkem by bylo vydání konečného rozhodnutí. V takové situaci, podle posledně citovaného rozsudku rozšířeného senátu, by měl zákon jednoznačně stanovit lhůtu, v níž musí být takové řízení, v tomto případě daňové řízení, zahájeno, a v níž musí být také vydáno konečné rozhodnutí. V posuzovaném případě však zákon žádnou takovou lhůtu nestanoví.

21. Stejně tak ze zákona ani přímo nevyplývá, jakou dobou je omezena platnost zajišťovacího příkazu. Výjimkou je pouze případ podle § 71 odst. 3 d. ř., kdy zajišťovací příkaz pozbývá platnosti, pokud odvolací orgán do třiceti dnů nerozhodne o odvolání proti jeho vydání. V rozsudku z 26. 4. 2006, č. j. 3 Afs 5/2004 - 63, č. 1471/2008 Sb. NSS, Nejvyšší správní soud judikoval, že zajišťovací příkaz také pozbývá platnosti okamžikem splatnosti daně, kterou má zajišťovat. Splatnost je pak stanovena u různých daní různým způsobem, jednorázově, v zálohách nebo ve splátkách. U spotřebních daní se jejich splatnost řídí § 18 zákona o spotřebních daních. V posuzované věci by se pak použil odst. 5, věta druhá, citovaného ustanovení, daň by tedy byla splatná a zajišťovací příkaz by pozbýl platnosti až po vydání rozhodnutí o vyměření daně.

22. Dále lze pouze dovozovat, že zajišťovací příkaz může jinak pozbýt platnosti uplynutím lhůty podle § 47 d. ř. určené ke stanovení daňové povinnosti. Tato poměrně dlouhá lhůta kontrastuje s velmi krátkou třídní lhůtou podle § 71 odst. 1 d. ř., v rámci níž má daňový subjekt povinnosti zajistit daň, způsobem a ve výši stanovené v zajišťovacím příkazu, ve prospěch správce daně. V případě, že tak daňový subjekt ve stanovené lhůtě neučiní, může správce daně přistoupit k jinému zajištění, častým způsobem pak jistě bude vedení daňové exekuce, k níž bylo přistoupeno i v posuzované věci (řízení vedené u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 9 Afs 65/2008).

23. Daný postup může přitom představovat velmi vážný zásah do práv a postavení daňového subjektu a může ohrozit jak jeho hospodářskou činnost, tak jeho samotnou existenci. Soud připomíná, že proti zajišťovacímu příkazu může daňový subjekt sice podat odvolání, nicméně to nemá odkladný účinek. Jiný způsob obrany proti zajišťovacímu příkazu by daňovému subjektu měl být umožněn prostřednictvím přezkumu konečného rozhodnutí vydaného v následném daňovém řízení. Některé důvody, proč i tato možnost nemusí vždy pro daňový subjekt představovat včasnou a účinnou obranu ve smyslu judikatury Ústavního soudu, byly již uvedeny výše (daňové řízení nemusí být vždy ukončeno vydáním soudně přezkoumatelného rozhodnutí,

existuje rovněž možnost, že daňové řízení nebude vůbec zahájeno), další důvody budou rozvedeny dále v souvislosti s uplatněním věcné podmínky.

24. Výše shrnuté skutečnosti rovněž naznačují, že ani podmínka věcná, stanovená v rozsudku rozšířeného senátu z 27. 10. 2009, č. j. 2 Afs 186/2006 - 54, není v případě zajišťovacího příkazu naplněna. Pro splnění této podmínky by bylo potřeba, aby v rámci konečného rozhodnutí bylo obsáhnuto i rozhodnutí předběžné. Tedy aby o vztazích upravovaných zajišťovacím příkazem bylo rozhodnuto konečným rozhodnutím, jímž je v daném případě (pokud bude vůbec vydáno) rozhodnutí o daňové povinnosti. Zákon však vzájemnou provázanost obou rozhodnutí omezuje pouze na to, že v důsledku splatnosti daně pozbývá zajišťovací příkaz platnosti. Také ze samotné podstaty obou rozhodnutí je zřejmé, že tato dvě rozhodnutí vzájemně nejsou provázána co do předmětu řízení natolik, že by se v rámci konečného rozhodnutí rozhodovalo také o vztazích zatímne upravených zajišťovacím příkazem, neboť konečným rozhodnutím o daňové povinnosti mohou zůstat nepovšimnuty i pro daňový subjekt velmi nepříznivé důsledky zajišťovacího příkazu. Není tak splněna jedna z podmínek předběžnosti rozhodnutí vymezená již v usnesení rozšířeného senátu z 21. 10. 2008, č. j. 8 As 47/2005 - 86, č. 1764/2009 Sb. NSS, vzpomenutého výše.

25. V uvedeném případě je tak v hrubém nepoměru postavení správce daně, jemuž zákon nestanovuje pevné mantinely pro následný postup po vydání zajišťovacího příkazu, s postavením daňového subjektu, jenž naopak je povinen daň zajistit částkou, stanovenou v rozhodnutí správce daně, který ve svém uvážení není nijak limitován. Proti rozhodnutí správce daně je sice přípustné odvolání, avšak bez toho, že by bylo nadáno odkladným účinkem. Pokud naopak daňový subjekt správcem daně uloženou povinnost ve velmi krátké třídní lhůtě nesplní, hrozí mu, že splnění povinnosti bude vymáháno dalšími způsoby, např. daňovou exekucí. Problematickou je také platnost zajišťovacího příkazu. Platnosti zajišťovací příkaz pozbývá buďto v ojedinělých případech nerozhodnutím správce daně o odvolání v zákonné třicetidenní lhůtě, splatností daně či uplynutím lhůty pro stanovení daňové povinnosti podle § 47 d. ř. Také možnost domáhat se nápravy důsledků způsobených nezákonným zajišťovacím příkazem, kdy např. bude jistina stanovena v nepřiměřené výši, v rámci vydání konečného rozhodnutí či v rámci jeho soudního přezkumu, nepředstavuje pro daňový subjekt efektivní způsob obrany. Konečné rozhodnutí nemusí být jednak vůbec vydáno, jednak v rámci tohoto rozhodnutí nemusí být vůbec rozhodováno o vztazích upravených zajišťovacím příkazem. Z uvedených důvodů proto nelze zajišťovací příkaz vydávaný podle § 71 odst. 1 d. ř. považovat za rozhodnutí předběžné povahy podle § 70 písm. b) s. ř. s. vyloučené ze soudního přezkumu.

26. Závěrem je možno poznamenat, že k danému názoru soud dospěl vědom si opačného závěru Ústavního soudu (srov. usnesení z 5. 4. 2006, sp. zn. I ÚS 374/05), jenž nepovažoval doposud za nutné korigovat dosavadní názor Nejvyššího správního soudu, že zajišťovací příkaz podle § 71 odst. 1 d. ř. je rozhodnutím předběžné povahy vyloučeným ze soudního přezkumu. V uvedeném usnesení totiž Ústavní soud přisvědčil argumentu Nejvyššího správního soudu, že právo na přístup k soudu je zajištěno prostřednictvím případného přezkumu rozhodnutí konečného. Výše však bylo v nyní posuzované věci rozebráno, že z tohoto pravidla existují výjimky v podobě různých procesních situací, o nichž se ani usnesení Ústavního soudu nezmiňuje, na základě nichž je třeba dovodit, že pro naplnění ochrany práv daňového subjektu ve smyslu čl. 36 odst. 2 Listiny základních práv a svobod je nezbytné umožnit soudní přezkum i přímo zajišťovacího příkazu podle § 71 odst. 1 d. ř.

27. Soud pouze dodává, že i z hlediska své podoby a obsahu je toto rozhodnutí způsobilé přezkumu, neboť jak vyplývá z § 71 odst. 1 d. ř., v tomto rozhodnutí je správce daně povinen rozvést důvody vydání zajišťovacího příkazu, tedy proč pokládá vybrání daně za ohrožené.

IV. Další postup ve věci

28. V řízení o kasační stížnosti proti usnesení o odmítnutí žaloby pro nepřípustnost Nejvyšší správní soud zkoumá pouze to, zda krajský soud správně posoudil (ne)splnění podmínek řízení (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 1. 2006, č. j. 2 As 45/2005 - 65). V řízení před rozšířeným senátem tedy byla řešená otázka zároveň spornou věcí, proto se rozšířený senát v souladu s § 71 odst. 2 písm. a) jednacího řádu Nejvyššího správního soudu neomezil na zodpovězení předložené sporné otázky, nýbrž rozhodl rozsudkem o kasační stížnosti samé.

29. Krajský soud v kasační stížnosti napadeném usnesení o odmítnutí žaloby stěžovatelky došel k závěru, že zajišťovací příkaz vydávaný podle § 71 d. ř. je rozhodnutím předběžné povahy vyloučeným ze soudního přezkumu dle § 70 písm. b) s. ř. s. S tímto právním názorem se rozšířený senát neztotožnil a dospěl k opačnému závěru než krajský soud. Kasační stížnost je tedy důvodná. Proto Nejvyšší správní soud napadené usnesení Krajského soudu v Hradci Králové zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 věta první před středníkem s. ř. s.).

30. V dalším řízení krajský soud rozhodne také o nákladech řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 věta první s. ř. s.).

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

V Brně dne 24. listopadu 2009

JUDr. Josef Baxa
předseda rozšířeného senátu