



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Daniely Zemanové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobkyně: **"DAS etwas ANDERE" "Das Beste" Privat s.r.o.**, se sídlem Lidická tř. 119/15, České Budějovice, zastoupené Mgr. Šárkou Petráňovou, advokátkou se sídlem Klidná 69, Rudolfov, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Českých Budějovicích**, se sídlem Mánesova 3a, České Budějovice, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 11. 2007, č. j. 6590/07-1500, o exekuci příkázáním pohledávky, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 18. 6. 2008, č. j. 10 Ca 19/2008 - 39,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 18. 6. 2008, č. j. 10 Ca 19/2008 - 39, **s e z r u š u j e** a věc **s e v r a c í** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) včas podanou kasační stížností napadá v záhlaví označený rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích (dále jen „krajský soud“), kterým byla zamítnuta její žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 11. 2007, č. j. 6590/07-1500. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání stěžovatelky proti rozhodnutí Finančního úřadu v Českých Budějovicích (dále jen „správce daně“), ze dne 17. 5. 2007, č. j. 157874/07/077940/5491, kterým správce daně podle § 73 odst. 6 písm. a) a § 73 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), vydal exekuční příkaz na příkázání pohledávky na peněžní prostředky dlužníka na účtech vedených u bank a spořitelních a úvěrních družstev, kterým přikázal Československé obchodní bance, aby z účtu stěžovatelky v částce 34 200 000 Kč nevyplácela peněžní prostředky, neprováděla na ně započtení a ani jinak s nimi nenakládala.

Stěžovatelka označila jako důvody kasační stížnosti skutečnosti uvedené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Namítá, že zajišťovací příkaz (jako podklad pro vydání exekučního příkazu) nebyl stěžovatelce řádně doručen, neboť jej jako písemnost určenou do vlastních rukou převzala dne 6. 4. 2007 G. H., zaměstnankyně společnosti HOFFNUNG s.r.o., se sídlem České Budějovice, B. Němcové 752/74, která není zaměstnancem ani jednatelkou stěžovatelky a není oprávněna jednat za stěžovatelku (resp. jejím jménem) ani na základě jiného pověření. Stěžovatelka se domnívá, že vadou své řízení zatížil také krajský soud, který neprovedl stěžovatelkou navržený důkaz výsledkem svědkyně G. H. a ani v odůvodnění napadeného rozhodnutí se s tímto důkazním návrhem nijak nevypořádal. Stěžovatelka dále uvádí, že zajišťovací příkaz pozbyl platnosti, neboť v odvolání proti němu absentuje jedna ze základních náležitostí dle § 48 odst. 4 písm. f) zákona o správě daní a poplatků, a to navrhovaná změna či zrušení napadeného rozhodnutí. Další stížní námitky směřují proti předpokladům vydání zajišťovacího příkazu, konkrétně existenci „odůvodněných obav“ a objasnění důvodů, pro které správce daně pokládal budoucí výběr daně za ohrožený. Stěžovatelka poukazuje na skutečnost, že veškeré podklady, které správce daně použil k dokazování existence odůvodněných obav, získal od policejního orgánu, avšak nijak neodůvodnil, které z těchto podkladů pokládal z hlediska existence odůvodněných obav za podstatné. Krajský soud se náležitě nevypořádal ani s námitkou týkající se výše dosud nestanovené daně z přidané hodnoty a daně z příjmů právnických osob, u nichž způsob a metodika výpočtu vedly k neoprávněnému navýšení doměrku obou daní. Ze všech výše uvedených důvodů proto stěžovatelka navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadené rozhodnutí krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný se ve svém vyjádření ke kasační stížnosti v plném rozsahu ztotožňuje se závěry učiněnými krajským soudem a navrhuje kasační stížnost jako nedůvodnou zamítnout.

Z obsahu předloženého soudního a správního spisu Nejvyšší správní soud zjistil následující skutečnosti rozhodné pro posouzení důvodnosti kasační stížnosti:

Správce daně vydal dne 5. 4. 2007 pod č. j. 99481/07/077910/5776 zajišťovací příkaz na dosud nestanovenou daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2002, 2003, 2004 a daň z přidané hodnoty za zdaňovací období od 1. 3. 2004 do 31. 12. 2004, kterým stěžovatelce přikázal, aby nejdéle do tří dnů od doručení tohoto příkazu zajistila ve prospěch správce daně daň složením jistoty v celkové výši 34 200 000 Kč. Zajišťovací příkaz byl doručen zástupci stěžovatelky, daňovému poradci J. B., dne 23. 4. 2007 a rovněž stěžovatelce, která jej dle připojené doručky převzala dne 6. 4. 2007 na adrese sídla zapsaného v obchodním rejstříku (B. Němcové 752, České Budějovice). Doručka je opatřena otiskem razítka stěžovatelky a parafou G. H. jako oprávněného příjemce.

Stěžovatelka s uvedeným zajišťovacím příkazem nesouhlasila a podala proti němu včasné odvolání, které žalovaný rozhodnutím ze dne 16. 5. 2007, č. j. 2902/07-1500, zamítl. Jako nedůvodné žalovaný posoudil veškeré námitky uplatněné stěžovatelkou v odvolání, tj. námitky stran výše a způsobu zajištění dosud nestanovené daně, námitky

týkající se důvodů, pro které správce daně pokládal vybrání daní za ohrožené, jakož i nesprávný postup při doručování zajišťovacího příkazu.

Žalobu proti rozhodnutí žalovaného o odvolání proti zajišťovacímu příkazu krajský soud usnesením ze dne 5. 10. 2007, č. j. 10 Ca 125/2007 - 33, odmítl s odůvodněním, že zajišťovací příkaz je rozhodnutím předběžné povahy, které je ze soudního přezkumu vyloučeno.

Vzhledem k tomu, že stěžovatelka ve stanovené třídenní lhůtě jistotu ve výši určené v zajišťovacím příkazu nesložila, správce daně vydal dne 17. 5. 2007 exekuční příkaz č. j. 157874/07/077940/5491, kterým Československé obchodní bance přikázal, aby od okamžiku doručení tohoto exekučního příkazu z bankovních účtů stěžovatelky až do výše částky 34 200 000 Kč nevyplácela peněžní prostředky, neprováděla na ně započtení a ani jinak s nimi nenakládala. Jako exekuční titul je v odůvodnění rozhodnutí označen shora uvedený zajišťovací příkaz.

Stěžovatelka podala proti exekučnímu příkazu včasné odvolání, v němž namítala, že exekuční příkaz byl vydán na základě nevykonatelného zajišťovacího příkazu. Dále upozornila na skutečnost, že zajišťovací příkaz pozbyl platnosti, neboť žalovaný rozhodoval o odvolání proti zajišťovacímu příkazu, aniž by stěžovatelku vyzval k odstranění vady v podobě chybějící základní náležitosti odvolání podle § 48 odst. 4 písm. f) zákona o správě daní a poplatků.

Žalovaný se s námitkami stěžovatelky neztotožnil a rozhodnutím ze dne 14. 11. 2007, č. j. 6590/07-1500, odvolání jako nedůvodné zamítl. V odůvodnění rozhodnutí konstatoval, že finanční orgány obou stupňů postupovaly v souladu se zákonem, pokud vydání výzvy k odstranění chybějící náležitosti odvolání proti zajišťovacímu příkazu shledaly nadbytečným a nepřiměřeně zatěžujícím jak správce daně, tak i daňový subjekt. Žalovaný uvedl, že odvolání stěžovatelky směřující proti zajišťovacímu příkazu nepochybně bylo projednání schopné, z argumentace v něm obsažené jednoznačně vyplýval nesouhlas stěžovatelky s jeho vydáním, a tedy bylo možno vyrozumět, že stěžovatelka požadovala jeho zrušení. K námitce nevykonatelnosti zajišťovacího příkazu žalovaný poukázal na dikci ustanovení § 32 odst. 13 zákona o správě daní a poplatků, podle kterého je rozhodnutí vykonatelné, nelze-li proti němu podat řádný opravný prostředek a nebo nemá-li jeho podání odkladný účinek a uplynula-li zároveň lhůta k plnění. Pokud stěžovatelka ve lhůtě uvedené v zajišťovacím příkazu stanovenou jistotu správci daně nesložila, stal se zajišťovací příkaz vykonatelným, a tedy exekučním titulem pro daňovou exekuci podle § 73 odst. 4 písm. b) zákona o správě daní a poplatků.

Stěžovatelka napadla rozhodnutí žalovaného žalobou u krajského soudu, v níž shodně jako v podaném odvolání namítala nezákonnost prováděné daňové exekuce a její rozpor s ustanovením § 73 odst. 4 písm. b) zákona o správě daní a poplatků. Uvedla, že správcem daně vydaný zajišťovací příkaz se nestal vykonatelným, neboť ač jako písemnost určená do vlastních rukou, nebyl stěžovatelce řádně doručen. Dále namítala, že zajišťovací příkaz pozbyl platnosti, neboť žalovaný rozhodl o proti němu směřujícím odvolání, ačkoli toto odvolání postrádalo základní náležitost v podobě navrhované změny

či zrušení napadeného rozhodnutí podle § 48 odst. 4 písm. f) citovaného zákona. Další žalobní námitka stěžovatelky se vztahovala k průkazu „odůvodněných obav“ na straně správce daně, že v budoucnu dojde k nemožnosti vybrat dosud nestanovenou daň, neboť vzhledem ke způsobu dokazování předepsanému v zákoně o správě daní a poplatků správce daně nebyl oprávněn bez dalšího použít podklady získané policejními orgány v rámci přípravného řízení. Obsahem posledního z žalobních bodů pak byly námitky směřující proti výši dosud nestanovené daně uvedené v zajišťovacím příkazu, kterou stěžovatelka považovala za nepřiměřeně vysokou. K žalobě stěžovatelka vedle úředních záznamů ze dne 28. 3. 2007 a ze dne 2. 4. 2007, o vyčíslení dosud nestanovené daně z příjmů a daně z přidané hodnoty, připojila také listiny, jimiž zpochybňovala nabytí vykonatelnosti zajišťovacího příkazu. Jmenovitě se jednalo o čestné prohlášení G. H., že zajišťovací příkaz převzala dne 6. 4. 2007 omylem v domnění, že zásilka je adresována společnosti HOFFNUNG, s.r.o., a bez toho, že by byla zaměstnankyní, jednatelkou či osobou zmocněnou k přebírání písemností stěžovatelky; a dále o pracovní smlouvu, dle které byla G. H. v rozhodné době zaměstnankyní společnosti HOFFNUNG, s.r.o., jako administrativní pracovnice. Spisem byl doložen také úřední záznam ze dne 27. 4. 2007 z jednání správce daně s vedoucí pošty České Budějovice 1, jehož předmětem bylo ověření doručení zajišťovacího příkazu stěžovatelce.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného včetně řízení, které jeho vydání předcházelo, a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná. V odůvodnění rozhodnutí krajský soud nepřisvědčil námitkám stěžovatelky, že dotčený zajišťovací příkaz není pro vady v doručování vykonatelný a že z důvodu chybějících náležitostí pozbyl platnosti. Uvedl, že zajišťovací příkaz (jakožto podklad pro vydání exekučního příkazu) je řádně odůvodněn a obsahuje skutečnosti, pro které správce daně dospěl k závěru, že daň, která dosud nebyla stěžovatelce dodatečně vyměřena, bude v době splatnosti a vymahatelnosti s ohledem na její výši a majetkové poměry stěžovatelky buď nedobytná, nebo její úhrada bude spojena se značnými obtížemi. K námitce stěžovatelky týkající se využití podkladů policejních orgánů krajský soud poukázal na ustanovení § 31 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků, podle kterého je možno k důkazu použít všech důkazních prostředků, jimiž lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti a které nebyly získány v rozporu s právními předpisy. Správci daně proto nic nebránilo využít podklady z trestního přípravného řízení, avšak pouze za předpokladu, že takto učiněná zjištění nebyla v rozporu se skutečnostmi zjištěnými v řízení daňovém. Nedůvodnou byla shledána také námitka týkající se výše částky dosud nestanovené daně. Krajský soud v této souvislosti v odůvodnění rozhodnutí konstatoval, že výše jistoty byla správcem daně stanovena s ohledem na výsledky provedené daňové kontroly a že stěžovatelka bude moci své výhrady ohledně daně včetně její výše uplatnit poté, co jí bude tato daň správcem daně dodatečně doměřena.

Kasační stížnost je podle § 102 a násl. s. ř. s. přípustná a podle jejího obsahu jsou v ní uplatněny důvody dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) a d) s. ř. s. Stěžovatelka se domnívá, že řízení před finančními orgány bylo zatíženo vadou spočívající v porušení zákona v ustanoveních o řízení takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost napadeného rozhodnutí, a pro tuto důvodně vytykanou vadu měl soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu zrušit [§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.]. Dle názoru stěžovatelky je procesní vadou zatíženo také řízení u krajského soudu, který

neprovedl důkaz výsledkem svědkyně G. H., ač byl tento důkazní prostředek k provedení navrhován, a ani v odůvodnění svého rozhodnutí se krajský soud nelypořádal s tím, proč tento důkaz nebyl proveden [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]. Rozsahem a důvody kasační stížnosti je Nejvyšší správní soud podle ustanovení § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. vázán.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

S ohledem na skutečnost, že v souzené věci bylo žalobou napadeno rozhodnutí, kterým žalovaný jako odvolací orgán zamítl odvolání stěžovatelky proti exekučnímu příkazu vydanému podle § 73 odst. 6 písm. a) zákona o správě daní a poplatků, a stěžovatelka v podané žalobě a následně i v kasační stížnosti zpochybnila *vykonatelnost zajišťovacího příkazu*, který byl podkladem pro vydání exekučního příkazu, bylo pro věc se zřetelem na ustanovení § 73 odst. 4 citovaného zákona rozhodné zjištění, zda zajišťovací příkaz ze dne 5. 4. 2007 znějící na částku 34 200 000 Kč je vykonatelný či nikoli. Pouze vykonatelný zajišťovací příkaz je totiž exekučním titulem, který slouží jako podklad pro vydání exekučního příkazu. V této souvislosti Nejvyšší správní soud poukazuje na svou dosavadní judikaturu, zejména rozsudek rozšířeného senátu ze dne 26. 10. 2005, č. j. 2 Afs 81/2004 - 54, publikovaný pod č. 791/2006 Sb. NSS, v němž zdejší soud vyslovil závěr, že v exekučním řízení „*může být následný soudní přezkum zaměřen zejména na vhodnost a proporcionalitu způsobu a rozsahu provedení exekuce, na vykonatelnost exekučního titulu* (pozn.: podtržení doplněno), *na jeho právní účinnost vůči povinnému apod., nikoliv již na přezkum důvodnosti samotného exekučního titulu.*“

Stěžovatelka v souvislosti s vykonatelností zajišťovacího příkazu jako exekučního titulu v kasační stížnosti uplatnila námitku, že jí zajišťovací příkaz nebyl řádně doručen, neboť jej jako písemnost určenou do vlastních rukou převzala dne 6. 4. 2007 G. H., zaměstnankyně společnosti HOFFNUNG, s.r.o., která není zaměstnancem ani jednatelkou stěžovatelky a která není oprávněna jednat za stěžovatelku ani na základě žádného jiného pověření. K tomuto tvrzení navrhla provedení důkazu výsledkem svědkyně G. H. a v kasační stížnosti namítá, že krajský soud jí navrhovaný důkaz nelypořádal a v odůvodnění nelydělil důvody, na základě kterých takto rozhodl. Stěžovatelka v tomto postupu krajského soudu shledává pochybení dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

Ve vztahu k takto uplatněné kasační námitce Nejvyšší správní soud uvádí následující:

Správní soud je při přezkoumávání žalobou napadeného rozhodnutí povinen posoudit a zhodnotit, zda správní orgán dostatečně zjistil a objasnil skutkový stav, z něhož při rozhodování vycházel. Dospěje-li soud k závěru, že je potřebné a účelné, aby sám provedl dokazování směřující ke zjištění skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, pak provede dokazování podle zásad uvedených v § 52 s. ř. s., případně za přiměřeného použití příslušných ustanovení občanského soudního řádu (§ 64 s. ř. s.), a to zásadně při jednání. Soud není vázán důkazními návrhy účastníků a pouze on rozhoduje o tom, které z navržených důkazů provede a které nikoli. Proto neshledá-li krajský soud návrh na provedení dokazování

důvodným, jednání nenařídí a důvody, které jej k tomuto závěru vedly, vyjádří v odůvodnění svého rozhodnutí.

Z obsahu předloženého soudního spisu zdejší soud ověřil, že stěžovatelka v podané žalobě v souvislosti se zpochybněním řádného doručení zajišťovacího příkazu navrhla jako důkaz výslech svědkyně G. H. Krajský soud po vyhodnocení, že jsou splněny podmínky dle § 51 s. ř. s. rozhodl ve věci bez nařízení jednání, tj. ohledně skutkového stavu vycházel pouze z předloženého správního spisu. V odůvodnění napadeného rozhodnutí se krajský soud k důkaznímu návrhu stěžovatelky nijak nevyjádřil, tj. neuvedl z jakých důvodů nepovažoval za nutné nařizovat ve věci jednání a provádět dokazování. Tento nedostatek nelze označit za vadu řízení nemající vliv na zákonnost rozhodnutí o věci samé. Předmětem důkazního návrhu byl výslech G. H., která převzala za stěžovatelku zajišťovací příkaz a měla dle stěžovatelky potvrdit její tvrzení, že tak učinila neoprávněně. Krajský soud se tvrzením stěžovatelky v odůvodnění podrobně zabýval a dospěl k závěru, že se jedná o tvrzení účelové. Je tedy zřejmé, že krajský soud okolnosti doručení zajišťovacího příkazu nepovažoval za skutečnost, která zjevně nemohla mít vliv na rozhodnutí ve věci samé. V takovém případě byl však krajský soud povinen k důkaznímu návrhu stěžovatelky sdělit, z jakých důvodů dospěl k závěru, že k posouzení účinnosti doručení není nutno provádět navrhovaný výslech osoby, která písemnost osobně přejímala. Tyto skutečnosti však Nejvyšší správní soud není oprávněn dovozovat za krajský soud (viz náleží Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1534/08 ze dne 17. 12. 2008). Námitku stěžovatelky o vadě řízení způsobené neodůvodněním neprovedení navrhovaného důkazu proto Nejvyšší správní soud posoudil jako důvodnou.

Pro úplnost je nutno podotknout, že Nejvyšší správní soud v žádném případě nedovozuje povinnost krajského soudu navrhovaný výslech provést, nezákonnost je spatřována v absenci odůvodnění závěru o jeho neprovedení. Na základě této vady řízení byla stěžovatelka zbavena možnosti s vyslovenými důvody polemizovat a případně je v kasační stížnosti zpochybnit.

Vzhledem k výše uvedené vadě řízení nelze v tomto stadiu řízení podrobit věcnému přezkumu závěr krajského soudu ohledně účinnosti doručení zajišťovacího příkazu. Pokud krajský soud zákonem stanoveným způsobem nevyloučí možnost dalšího dokazování o této otázce, není uzavřen okruh zjištěných skutkových okolností potvrzujících či vyvracejících doručení zajišťovacího příkazu. V takové procesní situaci není možné k této otázce zaujímat ze strany Nejvyššího správního soudu právní závěry.

I přes výše vytknutou vadu řízení se však lze vyjádřit k rozsahu soudního přezkumu rozhodnutí vydaných v exekučním řízení, neboť tato otázka s procesním pochybením krajského soudu nesouvisí. Nejvyšší správní soud zde odkazuje na již shora uvedené závěry rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu, obsažené v rozsudku ze dne 26. 10. 2005, č. j. 2 Afs 81/2004 - 54, publikovaném pod č. 791/2006 Sb. NSS, ale také v jemu předcházejícím rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2004, č. j. 1 Afs 47/2004 - 75, dostupném na www.nssoud.cz. V tomto rozhodnutí Nejvyšší správní soud konstatoval, že *„je-li u správního soudu napadeno rozhodnutí vydané v další fázi řízení (v řízení exekučním), pak přirozeně soud může zkoumat jen samotnou existenci titulu a vhodnost zvoleného způsobu exekuce, poměr výše pohledávky k ceně exekucí postižené věci apod.“*

V exekučním řízení se tak soud nemůže zabývat skutečnostmi, které nastaly před vydáním vykonatelného rozhodnutí, tj. např. neplatností exekučního titulu pro chybějící náležitosti či dalšími pochybeními finančních orgánů, k nimž došlo před vydáním vykonatelného rozhodnutí. Uvedená pochybení je soud oprávněn v souladu s dispoziční zásadou, již je správní soudnictví ovládáno, v exekučním řízení zkoumat k námitkám účastníků pouze u následně vydaného exekučního příkazu.

Zajišťovací příkaz je při splnění podmínek stanovených v § 73 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků exekučním titulem. Dosavadní judikatura správních soudů přitom zastávala názor, že zajišťovací příkaz je rozhodnutím předběžné povahy vyloučeným ze soudního přezkumu ve smyslu § 70 písm. b) s. ř. s., neboť jde o dočasný prostředek k zajištění účelu daňového řízení (srovnej rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2007, č. j. 8 Afs 37/2005 - 126, či rozhodnutí Městského soudu v Praze ze dne 15. 9. 2003, č. j. 28 Ca 218/2001 - 55, publikované pod č. 143/2004 Sb. NSS). Z citovaných rozhodnutí v této souvislosti vyplývalo, že jsou-li v hypotéze ustanovení § 71 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků stanoveny podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu jako „*odůvodněná obava*“, „*vybrání daně bude spojeno se značnými obtížemi*“ nebo „*vybrání lze považovat za ohrožené*“, je zřejmé, že úvahu o tom, zda jsou či nejsou naplněny podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu jakožto instrumentu majícího dočasný charakter, nelze oddělit od vydání samotného zajišťovacího příkazu. Bez této úvahy by zajišťovací příkaz vůbec nemohl být vydán. Je-li však bez dalšího ze soudního přezkumu vyloučen zajišťovací příkaz pro svůj předběžný charakter, pak logicky musí být z tohoto přezkumu vyloučena i úvaha správce daně, která jeho vydání předcházela. Soud v případě rozhodnutí vyloučeného ze soudního přezkumu nezjišťuje, zda pro jeho vydání byly splněny zákonem stanovené podmínky, ani zda rozhodnutí obsahuje všechny zákonem požadované náležitosti. Dosavadní soudní judikatura tak neumožňovala se jednotlivými dílčími okolnostmi vydání zajišťovacího příkazu jako rozhodnutí předběžné povahy zabývat a daňový subjekt měl veškeré prostředky ochrany k dispozici až proti meritornímu konečnému rozhodnutí o daňové povinnosti, pokud je v rámci svého dispozičního oprávnění uplatnil.

Ve věci vedené u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 9 Afs 13/2008, jež byla postoupena k rozhodnutí rozšířenému senátu dle § 17 odst. 1 s. ř. s., však Nejvyšší správní soud zvrátil dosavadní judikaturu správních soudů ve vztahu k právní povaze zajišťovacího příkazu a přípustnosti jeho soudního přezkumu. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 24. 11. 2009, č. j. 9 Afs 13/2008 - 90, dostupném na www.nssoud.cz, dospěl k závěru, dle něhož: „*zajišťovací příkaz vydaný podle § 71 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, není rozhodnutím předběžné povahy podle § 70 písm. b) s. ř. s. a není vyloučen ze soudního přezkumu.*“ Rozšířený senát aplikoval na posuzovaný případ obecný test obsažený v rozhodnutí rozšířeného senátu ze dne 27. 10. 2009, č. j. 2 Afs 186/2006 - 54, dostupném na www.nssoud.cz, který představuje vodítko při posuzování, zda to které rozhodnutí je rozhodnutím předběžné povahy vyloučeným ze soudního přezkumu ve smyslu § 70 písm. b) s. ř. s. (rozhodnutí musí splňovat podmínku časovou, věcnou a osobní). Rozšířený senát přitom při aplikaci uvedeného testu dospěl k závěru, že u zajišťovacího příkazu vydávaného podle § 71 zákona o správě daní a poplatků není splněna ani časová, ani věcná podmínka, a tedy jej nelze považovat za rozhodnutí předběžné povahy, které je ze soudního přezkumu vyloučeno.

Výše uvedené závěry přitom nepochybně mají významnou roli také při posouzení předmětné věci. Ačkoli předmětem přezkumu v projednávané věci je exekuční příkaz (resp. rozhodnutí o odvolání proti exekučnímu příkazu) vydaný až v následném exekučním řízení, krajský soud se ve svém rozhodnutí zabýval a meritorně přezkoumal také ty žalobní námitky stěžovatelky, které se vztahují k zajišťovacímu příkazu jakožto exekučnímu titulu. Ve smyslu shora citované judikatury zdejšího soudu, podle které se soud v exekučním řízení nemůže zabývat věcnou správností exekučního titulu, by tak uvedený postup krajského soudu měl za následek nezákonnost jím vydaného rozhodnutí.

Je však nutno konstatovat, že v přezkoumávané věci by tento závěr nepochybně vedl k situaci, kterou jistě nelze považovat za žádoucí, tj. že by námitky stěžovatelky vztahující se k zajišťovacímu příkazu jako exekučnímu titulu nebyly nikdy soudně přezkoumány. To z toho důvodu, že soudní přezkum směřující přímo proti zajišťovacímu příkazu nebyl dřívější judikaturou pro jeho předběžnou povahu připuštěn (podaná žaloba stěžovatelky byla krajským soudem z tohoto důvodu odmítnuta) a v rámci přezkumu v následném exekučním řízení již nelze zkoumat věcnou správnost exekučního titulu jakožto podkladového rozhodnutí pro vydání exekučního příkazu.

Za této zcela výjimečné procesní situace, nastalé v důsledku judikatorního obratu v přístupu k zajišťovacímu příkazu a jeho soudnímu přezkumu, se proto Nejvyšší správní soud domnívá, že v této konkrétní věci nelze krajskému soudu vytýkat uvedené pochybení, neboť jednal ve prospěch daňového subjektu (zde stěžovatelky), pokud námitky směřující přímo proti zajišťovacímu příkazu věcně přezkoumal. Z těchto důvodů je tedy namístě, aby také Nejvyšší správní soud v předmětném řízení přezkoumal důvodnost kasačních námitek a správnost úvah krajského soudu vztahujících se k zajišťovacímu příkazu jako podkladovému rozhodnutí pro vydání exekučního příkazu.

Stěžovatelka v tomto směru stejně jako v žalobě i v podané kasační stížnosti namítá, že 1) zajišťovací příkaz pozbyl platnosti, neboť v o odvolání proti němu absentovala jedna ze základních náležitostí dle § 48 odst. 4 písm. f) zákona o správě daní a poplatků, tj. návrh na změnu či zrušení odvoláním napadeného rozhodnutí, přičemž žalovaný o tomto odvolání rozhodl, aniž by stěžovatelku vyzval k doplnění této chybějící náležitosti; 2) že žalovaný náležitě neodůvodnil existenci odůvodněných obav, pro které pokládá budoucí vybrání daně za ohrožené a 3) že výše částky dosud nestanovené daně z přidané hodnoty je neoprávněně vysoká.

Ve vztahu k takto uplatněným stížným námitkám Nejvyšší správní soud ve shodě se závěry krajského soudu uvádí, že zajišťovací příkaz nepostrádá základní náležitosti rozhodnutí vydaného v daňovém řízení dle § 32 zákona o správě daní a poplatků, a vzhledem k tomu, že se jedná o příkaz, kterým bylo stěžovatelce uloženo složení jistoty, nechybí v tomto rozhodnutí ani výrok s uvedením ustanovení § 71 zákona o správě daní a poplatků, ani výše částky, kterou měla stěžovatelka složit na rovněž tam uvedený bankovní účet správce daně. Vliv na platnost zajišťovacího příkazu nemohla mít ani v kasační stížnosti namítaná skutečnost, že o odvolání žalovaný rozhodl bez toho, aniž by stěžovatelku vyzval k doplnění chybějící náležitosti odvolání dle § 48 odst. 4 písm. f)

zákona o správě daní a poplatků, neboť takto namítanou skutečnost nelze dle názoru zdejšího soudu pokládat za zákonný důvod, mající za následek neplatnost vydaného prvostupňového rozhodnutí správce daně.

Nad rámec výše uvedeného pak Nejvyšší správní soud podotýká, že pokud stěžovatelka své podání ze dne 25. 4. 2007 označila jako odvolání proti zajišťovacímu příkazu a v tomto podání uvedla skutečnosti, pro které považovala vydání zajišťovacího příkazu za nedůvodné, pak bylo možno ze strany žalovaného dovodit, že na jeho základě požaduje zajišťovací příkaz zrušit. Vydávat za této procesní situace výzvu k doplnění náležitosti odvolání dle § 48 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků se zdejšímu soudu jeví jako nadbytečné; nadto v situaci, kdy případné vydání výzvy k doplnění náležitostí odvolání by vzhledem k tomu, že absence rozhodnutí o odvolání v zákonem stanovené třicetidenní lhůtě má za následek, že zajišťovací příkaz pozbývá platnosti, ve svých důsledcích pouze oddálilo úkony správce daně sledující zajištění daně, která bude později vyměřena.

Zajišťovací příkaz je taktéž řádně odůvodněn, tj. obsahuje vyjádření „odůvodněných obav“, že úhrada dosud nestanovené daně bude v době splatnosti a vymahatelnosti nedobytná nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi. Na str. 2 zajišťovacího příkazu jsou obsaženy konkrétní skutečnosti, pro které správce daně dospěl k závěru, že daň, která nebyla stěžovatelce dosud dodatečně vyměřena, bude s ohledem na její výši a majetkové poměry stěžovatelky v době její splatnosti a vymahatelnosti buď nedobytná, nebo její úhrada bude spojena se značnými obtížemi. Údaje o stávajícím majetku byly dle odůvodnění zajišťovacího příkazu zjišťovány z údajů o dlouhodobém hmotném majetku uvedeném v rozvaze, z evidence katastru nemovitostí, jakož i ze zjištění učiněných správcem daně při místním šetření v sídle stěžovatelky dne 2. 4. 2007, které bylo provedeno za účelem ověření aktuálního stavu majetku společnosti a z úředního záznamu správce daně z téhož dne.

Nedůvodnou pak zdejší soud shledal také stížní námitku stěžovatelky vztahující se k výši částky dosud nestanovené daně z přidané hodnoty, u níž byla kontrola za jednotlivá zdaňovací období od 1. 3. 2004 do 31. 12. 2006 zahájena dne 19. 3. 2007. Z odůvodnění rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 5. 2007 je v této souvislosti patrné, že výše jistoty byla správcem daně stanovena s ohledem na výsledky provedené daňové kontroly daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2002 až 2004 (zahájené u stěžovatelky v průběhu roku 2005), které jsou obsaženy ve zprávě o daňové kontrole projednané se stěžovatelkou dne 19. 3. 2007. Na základě kontrolních zjištění učiněných v rámci provedené daňové kontroly došlo k vyčíslení dosud nestanovené daně z příjmů právnických osob i daně z přidané hodnoty, aniž by se dle názoru soudu v tomto ohledu jednalo o zjevný exces ze strany správce daně. Výpočty jsou obsaženy v úředních záznamech správce daně ze dne 28. 3. 2007 a ze dne 2. 4. 2007, č. j. 95607/07/077930/3564, s nimiž byla stěžovatelka řádně seznámena.

Zákon o správě daní a poplatků ve vztahu k výši dosud nestanovené ohrožené daně v § 71 odst. 4 stanoví, že správce daně určí výši dosud nestanovené ohrožené daně prozatímně podle vlastních pomůcek. Není-li nebezpečí z prodlení, může správce daně vyzvat daňový subjekt, aby ve třídní lhůtě sdělil údaje potřebné pro prozatímní určení

daňového základu a daně. Pomůcky ve své podstatě představují kvalifikovaný odhad relevantních skutečností na základě správci daně známých informací o daňovém subjektu a jeho hospodaření. Určení relevantních skutečností podle pomůcek bude zpravidla méně přesné než jejich zjištění dokazováním, nicméně ani tak se nesmí mýjet s realitou, naopak, musí se realitě co možná nejvíce přiblížit. Ústavní soud ve své dosavadní judikatuře k této otázce zdůrazňuje, že daňový subjekt zásadně má právo být o obsahu pomůcek informován a má právo se k nim vyjadřovat, nedochází-li tím k porušování práv či právem chráněných zájmů jiných osob (srovnej nálezn Ústavního soudu ze dne 28. 3. 2006, sp. zn. IV. ÚS 359/05, dostupný na <http://nalus.usoud.cz>).

Nejvyšší správní soud rovněž připomíná, že v zajišťovacím příkazu nejde o stanovení vlastní daňové povinnosti. Proto stěžovatelkou uplatněný nesouhlas s výsledky daňové kontroly, resp. jí vznesené námitky vztahující se k tomu, že určitá plnění nejsou zdanitelným plněním podléhajícím dani z přidané hodnoty, stěžovatelka bude moci uplatnit až v rámci samostatného odvolacího řízení proti meritornímu rozhodnutí ve věci, tj. ve věci stanovení konkrétních daňových povinností platebními výměry na daň z příjmů právnických osob a daň z přidané hodnoty.

Nejvyšší správní soud tak uzavírá, že zajišťovací příkaz stejně jako rozhodnutí o odvolání proti němu jsou řádně odůvodněny, tato rozhodnutí obsahují skutečnosti, pro které správce daně dospěl k závěru, že zajišťovací příkaz není neplatný z důvodu chybějících náležitostí, že daň, která nebyla stěžovatelce dosud dodatečně vyměřena, bude s ohledem na její výši a majetkové poměry v době její splatnosti a vymahatelnosti buď nedobytná, nebo její úhrada bude spojena se značnými obtížemi, jakož i obsahují úvahy správce daně o stanovení výše jistoty.

S ohledem na výše shledané procesní pochybení týkající se neodůvodnění neprovedení stěžovatelkou navrhovaného důkazu však Nejvyšší správní soud byl povinen dle § 110 odst. 1 s. ř. s. napadené rozhodnutí krajského soudu zrušit a vrátit je k dalšímu řízení k napravení uvedeného nedostatku.

V novém rozhodnutí krajský soud rozhodne též o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 17. prosince 2009

Mgr. Daniela Zemanová
předsedkyně senátu