



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Karla Šimky a soudců JUDr. Petra Průchy a JUDr. Tomáše Langáška v právní věci žalobce: **SLOVLIKER ČR, s. r. o.**, se sídlem Hudcova 78b, Brno, zastoupeného JUDr. Jirím Jestřábem, advokátem, se sídlem Hlinky 57/142a, Brno, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, Praha 4, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 15. 1. 2014, č. j. 31 Af 153/2012 - 262,

takto:

- I.** Kasační stížnost **se zamítá.**
- II.** Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Rozsudkem ze dne 15. 1. 2014, č. j. 31 Af 153/2012 - 262, zrušil Krajský soud v Brně rozhodnutí Celního ředitelství Olomouc ze dne 16. 8. 2012, č. j. 4476-2/2012-130100-21, kterým bylo zamítnuto odvolání účastníka řízení proti rozhodnutí Celního úřadu Uherské Hradiště ze dne 30. 7. 2012, č. j. 5800-2/2012-136400-021, kterým bylo zastaveno odvolací řízení proti rozhodnutí Celního úřadu Uherské Hradiště ze dne 12. 6. 2012, č. j. 5800/2012-136400-024 – zajišťovací příkaz, a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení.

V odůvodnění svého rozsudku dospěl krajský soud k závěru, že k zastavení řízení o odvolání proti rozhodnutí celního úřadu došlo v rozporu se zákonem. Stanovením spotřební daně účastníkovi řízení sice došlo k zániku účinnosti zajišťovacího příkazu, ovšem ten není rozhodnutím předběžné povahy, ale samostatným rozhodnutím, v jehož důsledku mohlo dojít k zásahu do práv daňového subjektu. Nedošlo tak k odpadnutí předmětu řízení a tedy ani ke splnění podmínky zastavení řízení podle ust. § 106 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“). Již proto, aby bylo možné posoudit, zda zásahy provedené na základě zajišťovacího příkazu byly zákonné, je nutné, aby byl připuštěn opravný prostředek proti zajišťovacímu příkazu i v případě, že tento pozbyl účinnosti. K přezkumu zákonnosti kroků učiněných na základě zajišťovacího příkazu ani k přezkumu zákonnosti zajišťovacího příkazu

nemůže dojít v případném řízení o stanovení daňové povinnosti. Žalovaný neměl podle krajského soudu řízení zastavit, naopak odvolání účastníka řízení mělo být řádně posouzeno.

Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) v kasační stížnosti podané v zákonné lhůtě uplatnil výslovně důvod podle ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Namítal, že krajský soud nesprávně posoudil otázku zastavení řízení dle ust. § 106 daňového řádu. Navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek krajského soudu. Vedle toho stěžovatel požádal o přiznání odkladného účinku kasační stížnosti, neboť je v současnosti povinen rozhodnout o odvolání účastníka řízení, což by bylo spojeno s nutností přijetí odpovídajících opatření na celostátní úrovni k zajištění jednotného postupu celní správy.

Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že z důvodů uváděných stěžovatelem je vhodné posoudit kasační stížnost přednostně, čímž odpadne nutnost rozhodovat o přiznání odkladného účinku. Zároveň se zdejší soud zabýval otázkou, zda je nutné vyzvat stěžovatele k bližšímu upřesnění a rozvedení důvodů kasační stížnosti ve smyslu ust. § 106 odst. 3 s. ř. s. Tento postup nevyhodnotil jako nezbytný, neboť jedinou právní otázkou, kterou je nutno v dané věci posoudit, je otázka vztahu řízení o odvolání proti zajišťovacímu příkazu k vyměření daně z pohledu podmínek zastavení řízení dle ust. § 106 daňového řádu. Jedná se tak ryze o procesní otázku, kdy soud přezkoumává rozhodnutí správce daně pouze z hlediska, zda zde byly důvody pro zastavení řízení, či nikoliv; nepřezkoumává meritorně otázku vyměření daně (k tomu viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 4. 2004, č. j. 3 Afs 17/2003 - 52, publ. pod č. 340/2004 Sb. NSS). Je přitom zřejmé, z jakých důvodů stěžovatel kasační stížnost podal, a výzva k doplnění se tak jeví jako nadbytečná a v rozporu se zájmem na rychlém posouzení věci, kterého se sám stěžovatel dovolává. K posouzení rozhodné právní otázky pak poskytuje dostatečné vodítko ustálená judikatura zdejšího soudu.

Ze spisu vyplývá, že předmětný zajišťovací příkaz byl vydán za účelem zajištění úhrady spotřební daně z minerálních olejů podle ust. § 167 daňového řádu v návaznosti na ust. § 1 odst. 3 písm. g) zákona č. 185/2004 Sb., o Celní správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů, a ust. § 1 odst. 3 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o spotřebních daních“). Celní úřad jím uložil účastníkovi řízení, aby na bankovní účet správce daně složil jistotu ve výši 32 025 211 Kč, a to z důvodu, že nezajištěná výše daně z minerálních olejů bude v době její vymahatelnosti nedobytná nebo její vybírání bude spojeno se značnými potížemi. K výkonu zajišťovacího příkazu vydal správce daně exekuční příkazy příkázáním pohledávky u poskytovatele platebních služeb a prodejem nemovitých věcí.

Podle ust. § 106 odst. 1 písm. f) daňového řádu správce daně rozhodnutím řízení zastaví, jestliže řízení se stalo bezpředmětným.

Podle ust. § 167 odst. 1 daňového řádu je-li odůvodněná obava, že daň, u které dosud neuplynul den splatnosti, nebo daň, která nebyla dosud stanovena, bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi, může správce daně vydat zajišťovací příkaz. Podle odst. 2 téhož ustanovení zajišťovacím příkazem správce daně uloží daňovému subjektu úhradu v příkazu uvedené částky.

Podle ust. § 168 odst. 4 daňového řádu dojde-li ke stanovení daně, která nebyla v době vydání zajišťovacího příkazu stanovena, je tato daň splatná ke dni jejího stanovení. Tímto dnem zaniká účinnost zajišťovacího příkazu a zajištěná částka se převede na úhradu této daně.

Pokud tak vznikl vratitelný přeplatek, správce daně jej vrátí bez žádosti do 15 dnů od jeho vzniku.

Úprava podmínek zastavení řízení v ust. § 106 daňového řádu vymezuje skutečnosti, při jejichž existenci správce daně vydá rozhodnutí o zastavení řízení. Ty mohou být upraveny jinými právními předpisy, obecně však vždy reflektují situaci, kdy je vedení dalšího řízení nemožné nebo nadbytečné. Platí přitom, že rozhodnutí o zastavení řízení není vyloučeno ze soudního přezkumu, neboť pro užití tohoto postupu jsou stanoveny podmínky, jejichž naplnění je třeba věcně zkoumat (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 9. 2006, č. j. 2 Afs 221/2005 - 64).

Za bezpředmětné je třeba považovat takové řízení, ve kterém již není o čem rozhodovat, neboť absentuje předmět řízení - a jakýkoliv další procesní postup by k ničemu nevedl. Zákonná úprava ust. § 106 odst. 1 písm. f) daňového řádu tak odpovídá předchozí úpravě v ust. § 27 odst. 1 písm. g) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), která užívala pojmu „odpadl důvod řízení“. Případů, kdy může dojít k odpadnutí důvodu řízení, je celá řada - například zaplacení daně, s jejíž úhradou žádal daňový subjekt posečkat (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 7. 2013, č. j. 1 Afs 15/2013 - 34), nebo napadení exekučního příkazu opravným prostředkem a následné zastavení exekučního řízení (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 4. 2006, č. j. 3 Afs 5/2004 - 63). Aby však bylo v těchto případech možné zastavit řízení, musí být bezpředmětnost dalšího řízení naprostá; nepostačuje pouze částečné odpadnutí důvodu řízení. Pokud například dojde k zaplacení daňového nedoplatku z jiných prostředků, než které jsou předmětem daňové exekuce, nebo jinou osobou ve prospěch daňového dlužníka, musí se jednat o zaplacení celého nedoplatku, aby bylo možné řízení zastavit. Ve vztahu k posuzované věci to znamená, že je třeba se zabývat otázkou předmětu řízení o odvolání proti zajišťovacímu příkazu, neboť pouze pokud by již další vedení tohoto řízení bylo zcela nadbytečné, lze považovat rozhodnutí stěžovatele o zastavení řízení za správné.

Zajišťovací příkaz umožňuje zajistit lze úhradu na dosud nestanovenou daň, je-li důvodná obava z její nedobytnosti, a dále též na daň již sice stanovenou, ale dosud nesplacenou. Správce daně se při posuzování nutnosti vydání zajišťovacího příkazu pohybuje v rovině hypotetického předpokladu (odůvodněné obavy), to však neznamená, že může postupovat libovolně. Je totiž povinen v souladu se zásadou přiměřenosti a zdrženlivosti volit při vyžadování plnění daňových povinností jen takové prostředky, které daňové subjekty nejméně zatěžují a ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní (§ 5 odst. 3 daňového řádu). Součástí odůvodnění zajišťovacího příkazu proto musí být zcela konkrétní identifikace důvodů, pro které je zajišťovací příkaz vydán. Zajišťovací příkaz je institutem, který používala i předchozí právní úprava (srov. § 71 zákona o správě daní a poplatků). Ve vztahu k ní rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 24. 11. 2009, č. j. 9 Afs 13/2008 - 90, publ. pod č. 2001/2010 Sb. NSS., dospěl k závěru, že nelze zajišťovací příkaz považovat za rozhodnutí předběžné povahy podle § 70 písm. b) s. ř. s. vyloučené ze soudního přezkumu. Nesplňuje totiž podmínky tzv. testu rozhodnutí předběžné povahy, který zavedl rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 27. 10. 2009, č. j. 2 Afs 186/2006 - 54, publ. pod č. 1982/2009 Sb. NSS. Podle tohoto testu je rozhodnutím předběžné povahy, na něž dopadá vyluka soudního přezkumu, jen takové rozhodnutí, které kumulativně splňuje podmínku časovou, věcnou a osobní. Tím však podle rozšířeného senátu zajišťovací příkaz není, protože konečné rozhodnutí nemusí být jednak vůbec vydáno, jednak v rámci tohoto rozhodnutí nemusí být vůbec rozhodováno o vztazích upravených zajišťovacím příkazem. Navíc daňovému subjektu hrozí, že splnění povinnosti bude vymáháno dalšími způsoby, pokud uloženou povinnost nesplní, odvolání proti zajišťovacímu příkazu ovšem není nadáno odkladným

účinkem. Podobně zdejší soud dovodil, že za předběžné rozhodnutí nelze považovat ani rozhodnutí o zajištění vybraných výrobků podle zákona o spotřebních daních (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 6. 2011, č. j. 5 Aps 2/2011 - 97).

Z výše uvedených závěrů vyšel v odůvodnění napadeného rozsudku krajský soud a ani Nejvyšší správní soud neshledal důvodu, aby se od nich odchýlil, neboť se plně uplatní i ohledně úpravy zajišťovacího příkazu v ust. § 167 daňového řádu. I v jeho případě platí, že možnost domáhat se nápravy důsledků způsobených nezákonným zajišťovacím příkazem v rámci vydání konečného rozhodnutí či v rámci jeho soudního přezkumu nepředstavuje pro daňový subjekt efektivní způsob obrany. Ta je přitom nutná s ohledem na míru dotčení práv daňového subjektu, kterou může zajišťovací příkaz představovat, i nutnost zachování možnosti domoci se náhrady škody způsobené nezákonným rozhodnutím. Podle § 8 odst. 1 zákona č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem a o změně zákona České národní rady č. 358/1992 Sb., o notářích a jejich činnosti (notářský řád), „*Nárok na náhradu škody způsobené nezákonným rozhodnutím lze, není-li dále stanoveno jinak, uplatnit pouze tehdy, pokud pravomocné rozhodnutí bylo pro nezákonnost zrušeno nebo změněno příslušným orgánem. Rozhodnutím tohoto orgánu je soud rozhodující o náhradě škody vázán.*“ Aby bylo zachováno právo na náhradu škody způsobené nezákonným rozhodnutím, je tedy třeba, aby takové rozhodnutí bylo zrušeno příslušným orgánem. Právo na náhradu škody způsobené nezákonným rozhodnutím je přitom zaručeno v čl. 36 odst. 3 Listiny základních práv a svobod.

V posuzované věci došlo v důsledku vyměření daně k zániku účinnosti zajišťovacího příkazu, neboť zanikl účel, pro který byl zajišťovací příkaz vydán. Zajišťovací příkaz se stal bezpředmětným, ale z toho ještě nevyplývá, že se stalo bezpředmětným i řízení o dovolání proti zajišťovacímu příkazu, jak jej posoudil stěžovatel. Předmět tohoto řízení je odlišný od stanovení daně, protože je v něm posuzováno splnění podmínek vydání zajišťovacího příkazu. Krajský soud tudíž postupoval správně, když rozhodnutí stěžovatele o zastavení řízení zrušil.

Nejvyšší správní soud s ohledem na výše uvedené dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji dle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl. Návrhem na přiznání odkladného účinku se Nejvyšší správní soud nezabýval, protože rozhodl bez odkladu o samotné kasační stížnosti.

O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud na základě § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalobci v tomto řízení žádné náklady nevznikly, a proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 9. dubna 2014

JUDr. Karel Šimka
předseda senátu