



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Milana Podhrázkého a soudců Mgr. Jitky Zavřelové a Mgr. Ing. Petra Šuránka v právní věci žalobce **P. M., s. r. o.**, se sídlem x, proti žalovanému **Generálnímu ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, Praha 4, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 6. 2013, č. j. 15988-2/2013-900000-302,

t a k t o :

- I.** Žaloba **s e z a m í t á .**
- II.** Žádný z účastníků **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se žalobou podle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) domáhá zrušení shora označeného rozhodnutí, kterým žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí Celního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „celní úřad“) ze dne 18. 2. 2013, č. j. 18767-5/2013-610000-11. Celní úřad tímto rozhodnutím odejmul žalobci podle § 22 odst. 19 písm. e) zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění účinném do 31. 12. 2013 (dále jen „zákon o spotřebních daních“), povolení k opakovanému přijímání vybraných výrobků z jiných členských zemí v režimu osvobození od spotřební daně z minerálních olejů (dále též „povolení oprávněného příjemce“).

Žalobce nejprve v části žaloby označené jako „*Popis správního řízení předcházejícího žalobě*“ detailně popsal postup a jednotlivé úkony celních orgánů při správě daně z minerálních olejů a v předchozím řízení o odejmutí povolení oprávněného příjemce, v rámci

něhož uplatnil i výtky vůči předchozímu postupu celních orgánů. V další části žaloby označené „*Žalobní argumenty*“ pak konkrétně namítl, že podle § 22 odst. 9 zákona o spotřebních daních složil na depozitní účet žalovaného částku 1.999.999 Kč na zajištění daně, přičemž tuto částku průběžně zvyšoval až na 200.400.000 Kč. Podle § 58 odst. 1 zákona o spotřebních daních však lze požadovat zajištění pouze do 100.000.000 Kč a až novelou zákona účinnou od 1. 1. 2013 byla tato limitace zrušena. Dodal, že Celní úřad Kladno (a od 1. 1. 2013 celní úřad) vydali v období od 2. 8. 2012 do 16. 1. 2013 celkem 39 zajišťovacích příkazů, kterými mu uložili složit jistotu na zajištění spotřební daně podle § 167 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), a to i přesto, že žalobce již zajistil daň podle § 21 zákona o spotřebních daních. Celní úřady neměly pro vydávání zajišťovacích příkazů zákonnou oporu a od počátku směřovaly k cílené likvidaci žalobce, kterého považovaly za rizikový subjekt. Vydáváním zajišťovacích příkazů odepřely žalobci právo využít zákonné lhůty pro zaplacení daně, která činí 40 dnů po skončení příslušného zdaňovacího období. Žalobce proto nebyl schopen od listopadu 2012 hradit své závazky, v důsledku čehož mu bylo odejmuto povolení. Došlo tak k porušení jeho vlastnického práva chráněného čl. 11 Listiny základních práv (dále jen „Listina“) a čl. 1 Dodatkového protokolu k Úmluvě o ochraně lidských práv a základních svobod vyhlášené pod č. 209/1992 Sb. (dále jen „Úmluva“).

Dále žalobce namítá, že v průběhu správy daně z minerálních olejů u něj celní úřad prováděl místní šetření a kontroly, které svým rozsahem překračovaly účel správy daně. Celní orgány měly příslušné informace k dispozici, neboť jim je žalobce v souladu s podmínkami povolení pravidelně zasílal. Tím bylo neoprávněně zasaženo do jeho práva na ochranu osobnosti a informační sebeurčení podle čl. 10 odst. 2 a 3 Listiny a čl. 8 Úmluvy. Upozornil též na to, že postup celních orgánů se vymykal účelu správy daní podle § 1 daňového řádu a odporoval základním zásadám daňového řízení. Účelovost jednání správce daně lze dovodit z posloupanosti úkonů celních orgánů, z níž vyplývá, že preferoval ty úkony, které zapadají do rámce úvahy o nesolidnosti žalobce. Pokud by celní úřad rozhodl o žádosti o rozložení úhrady daně na splátky před zahájením řízení o odejmutí povolení, resp. před vydáním výzvy k doplnění daně, mohlo být posouzení skutkové situace zcela jiné. Žalobce splňoval podmínky pro posečkání daně a celní úřad byl povinen této žádosti vyhovět, neboť slovo „*může*“ uvedené v § 156 odst. 1 daňového řádu vyjadřuje pouze jeho kompetenci, nikoliv vůli. Podle žalobce má sice rozhodnutí o odejmutí povolení oprávněného příjemce oporu ve „*skutkovém stavu, tak jak jej celní ředitelství ohledně nedoplatku na zajištění daně uvádí*“, ale zakládá se na nezákonných zajišťovacích příkazech. Jistota na daň byla v rozporu se zákonem vypočítána tak, že do ní bylo zahrnováno i zajištění samotného zajištění, a tudíž bylo požadováno fakticky dvakrát. Částky vypočítané celním úřadem navíc neodpovídaly skutečnosti.

Žalobce pak nesouhlasí ani s názorem celního úřadu, podle něhož oprávněný příjemce odpovídá za splnění zákonných podmínek až přijetím vybraných výrobků. V případě porušení zákonných podmínek dopravy vybraných výrobků je zaplacením daně postižen především oprávněný příjemce a odesílatel za daň pouze ručí. Není tedy správná argumentace, podle níž nepřijetím vybraných výrobků nevzniká příjemci daňová povinnost. Žalobce nesouhlasí také s tvrzením, že pro posouzení věci není rozhodné množství obchodovaných vybraných výrobků mezi odesílajícím daňovým skladem, oprávněným příjemcem a případným dalším vlastníkem. Těmito skutečnostmi celní orgány odůvodňují zajišťovací příkazy, neboť považovaly žalobce za rizikového z důvodu rizikovosti třetích osob účastnících se obchodních transakcí. Přenesly tak na něj odpovědnost za obtížné vymožení práva vůči těmto osobám.

V této souvislosti rovněž namítá, že v průběhu dopravy v režimu podmíněného osvobození od daně nelze vybrané výrobky postihnout daňovou exekucí. Pokud tak již bylo učiněno, měl být žalobce jako účastník řízení s tímto úkonem seznámen.

Další námitka vznesená žalobcem spočívá v tom, že žádný předpis nestanoví, že zajištění spotřební daně oprávněného příjemce musí v každém okamžiku odpovídat aktuální výši daňové povinnosti. Ustanovení § 21 zákona o spotřebních daních to naopak vylučuje. Na tom nic nemění skutečnost, že s účinností od 1. 1. 2013 byla právní úprava změněna tak, že lze uplatnit zajišťovací institut složení jistoty na daň podle daňového řádu. Tento postup nelze využívat jako běžný nástroj ke zvyšování zajištění daně nad rámec § 21 zákona o spotřebních daních. Podle § 20a odst. 2 zákona o spotřebních daních má být celková výše zajištění daně přiměřená. Žalobce upozornil též na to, že mu byla stanovena pouze osmidenní lhůta k zaplacení nedoplatku na dani ve výši 162.468.533 Kč za zdaňovací období za listopad 2012. Přestože požádal dne 10. 1. 2013 o povolení splátek daně, celní úřad rozhodl již dne 28. 1. 2013 o uhrazení daně ze zajištění podle § 21 zákona o spotřebních daních. Ve věci žádosti o povolení splátek bylo rozhodnuto až dne 6. 2. 2013. Přestože se domáhal toho, aby byla jeho žádost řešena a bylo k ní přihlédnuto i v rámci řízení o odejmutí povolení, nestalo se tak a celní orgány k této žádosti nepřihlížely.

Závěrem pak žalobce namítl, že žalovaný opřel své rozhodnutí o argumentaci uvedenou již v prvostupňovém rozhodnutí. Napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné, neboť žalovaný k uplatněné odvolací námitce uvedl, že mu není zřejmé, jaké skutečnosti z vyjádření žalobce ze dne 13. 2. 2013 celní úřad nehodnotil. Podle žalobce byly však tyto námitky uvedeny jak ve vyjádření, které podal v řízení před celním úřadem, tak i v odvolání. Žalovaný dále v odůvodnění odkázal na „*příslušná rozhodnutí ve věci*“, aniž by uvedl, jaká rozhodnutí má na mysli. Odkázal-li na rozhodnutí ze dne 10. 6. 2013, čj. 19334-2/2013-900000-3047, pak ani neshrnul jeho závěry ve vztahu k tomuto řízení. Pokud uvedl, že není oprávněn hodnotit námitky týkající se zajišťovacích příkazů, pak dle žalobce pochybil, neboť se měl zabývat uplatněnou námitkou, která se týkala nepřiměřenosti těchto úkonů vůči žalobci a příčinnou souvislostí mezi tímto úkonem a odejmutím povolení. Žalobce dále nesouhlasí s tvrzením žalovaného, podle něhož celní úřad přistoupil k vydávání zajišťovacích příkazů až v okamžiku, kdy zajištění daně podle zákona o spotřebních daních neodpovídalo výši daně za všechny jím přijaté vybrané výrobky, neboť zajišťovací příkazy byly vydávány již od srpna 2012, tj. po jednom měsíci od vydání povolení. Navíc tak žalovaný potvrdil, že zajišťovací příkazy byly vydány v rozporu se zákonem, neboť celní úřad požadoval zajištění veškeré daně dle aktuální daňové povinnosti. Žalobce dodal, že nepopírá, že v době vydání rozhodnutí o odejmutí povolení již měl nedoplatek na dani, jak je to uvedeno v rozhodnutích celních orgánů, má však za to, že napadené rozhodnutí bylo vydáno na základě nezákonného postupu celních orgánů, a proto je považuje za nezákonné či dokonce nicotné.

Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. Ve vyjádření k žalobě uvedl, že žalobce brojí proti rozhodnutím a úkonům celních orgánů, které sice věcně souvisí, avšak jsou předmětem jiných řízení. Žalobce neuhradil nedoplatek spotřební daně z minerálních olejů za zdaňovací období měsíce listopadu 2012, celní úřad tedy podle § 21 odst. 4 zákona o spotřebních daních použil k úhradě nedoplatku zajištění daně. Žalobce byl povinen doplnit zajištění do 10 dnů ode dne zjištění rozdílu, ani přes výzvu celního úřadu tak však neučinil. Celní úřad tedy vydal rozhodnutí o odejmutí povolení, proti němuž žalobce podal odvolání, v němž uplatnil prakticky totožné námitky jako ve svých předchozích vyjádřeních. Žalovaný má za to, že se se všemi uplatněnými odvolacími námitkami vypořádal. Zajištění nelze vymáhat jako

peněžitě plnění, neboť zákon spojuje s nesplněním této povinnosti jiný následek, a to odejmutí povolení, jehož vydání je podmíněno poskytnutím zajištění. Jakmile nastanou zákonem stanovené podmínky, je celní orgán povinen povolení odejmout. Probíhající dílčí řízení v době vydání rozhodnutí celního úřadu neměla na rozhodnutí žádný vliv, neboť v té době již existoval důvod pro odejmutí povolení. Žalovaný nesouhlasí s tvrzením žalobce, podle něhož oprávněný příjemce odpovídá za splnění zákonných podmínek přepravy vybraných výrobků a v případě jejich nepřijetí ručí za daň. Podle žalovaného odpovídá oprávněný příjemce za splnění podmínek až od okamžiku jejich přijetí, během dopravy odpovídá za daň odesílající daňový sklad, případně dopravce nebo vlastník vybraných výrobků, což žalobce nebyl. Nepřijetím tedy oprávněnému subjektu nevzniká daňová povinnost. Žalovaný odmítl také tvrzení o cílené likvidaci žalobce a libovůli celních orgánů.

Při jednání u soudu, jehož se žalobce (ač řádně předvolán) nezúčastnil, žalovaný nad rámec shora reprodukováného vyjádření k žalobě zdůraznil, že z oprávnění, které bylo napadeným rozhodnutím žalobci odňato, pro něj plynou určité výhody současně však i povinnosti. Jednou za takových povinností je poskytnutí zajištění daně. Žalobce zřejmě v důsledku finančních problémů nezaplatil daň za období listopad 2012, na výzvu k úhradě dlužné daně nereagoval, proto celním orgánům nezbylo, než na úhradu dlužné daně použít uvedené zajištění. Vzhledem k tomu, že žalobce následně zajištění nenavýšil, nezbylo, než mu dané oprávnění odejmout. Žalovaný upozornil též na to, že žalobce v odvolání proti prvostupňovému rozhodnutí i v žalobě samotné vznáší námitky týkající se jiných rozhodnutí vydaných v jiných řízeních, proti nimž se však samostatně nebránil. Žádost žalobce o posečkání byla neprojednatelná, i kdyby však projednatelná byla, nebylo jí možno vyhovět, neboť žalobce jakkoliv nedoložil svá tvrzení v žádosti uvedená. Žalobce závěrem poukázal na to, že na posečkání není právní nárok, uvedená žádost žalobce byla vyřízena v zákonem předpokládané lhůtě, přičemž podání takové žádosti není překážkou rozhodnutí o odejmutí daného oprávnění.

Z předloženého správního spisu soud především zjistil, že Celní ředitelství Praha rozhodnutím ze dne 5. 10. 2012, čj. 15010-15/2012-170100-23, vydalo žalobci povolení oprávněného příjemce pro opakované přijímání vybraných výrobků (minerálních olejů) z jiných členských zemí v režimu s podmíněným osvobozením od daně. Povolení bylo následně změněno rozhodnutími téhož správního orgánu ze dne 12. 10. 2012, čj. 16823-5/2012-170100-23, ze dne 15. 11. 2012, čj. 18531-7/2012-170100-23, a ze dne 17. 12. 2012, čj. 20292-4/2012-170100-23. V souvislosti s poslední změnou povolení oprávněného příjemce byla rozhodnutím ze dne 17. 12. 2012, čj. 20292-3/2012-170100-23, stanovena minimální výše zajištění daně z minerálních olejů v částce 178.399.440 Kč.

Žalobci byla platebním výměrem Celního úřadu Kladno ze dne 28. 12. 2012 vyměřena spotřební daň z minerálních olejů za zdaňovací období listopad 2012 ve výši 324.352.266 Kč. Žalobce požádal podáním doručeným celnímu úřadu dne 10. 1. 2013 o povolení úhrady neuhrazené části vyměřené daně ve výši 162.468.533 Kč ve splátkách. V žádosti uvedl, že správní poplatek za podání této žádosti bude uhrazen v hotovosti u územního pracoviště Kladno. Celní úřad vyzval žalobce k zaplacení správního poplatku ve výši 400 Kč výzvou ze dne 17. 1. 2013. Žalobce uhradil správní poplatek dne 18. 1. 2013. Výzvou k zaplacení ze dne 15. 1. 2013, čj. 4012/2013-610000-31, vyzval celní úřad žalobce k zaplacení nedoplatku. Žalobce podáním ze dne 25. 1. 2013 požádal o prodloužení lhůty k zaplacení nedoplatku. Celní úřad řízení o této žádosti rozhodnutím ze dne 28. 1. 2013, č. j. 4012-3/2013-610000-31, pro opožděnost zastavil. Podáním ze dne 7. 2. 2013 požádal žalobce o navrácení lhůty

k zaplacení nedoplatku daně v předešlý stav. Řízení o této žádosti bylo zastaveno rozhodnutím celního úřadu ze dne 7. 3. 2013 pro nezaplacení správního poplatku. Rozhodnutím ze dne 28. 1. 2013, čj. 12313/2013-610000-31, rozhodl celní úřad o použití zajištění daně na úhradu dlužného nedoplatku na dani z minerálních olejů za zdaňovací období listopadu 2012 ve výši 162.468.533 Kč. Rozhodnutím ze dne 6. 2. 2013, čj. 2277/2013-610000-11, celní úřad zastavil řízení o žádosti ze dne 10. 1. 2013 o povolení úhrady neuhrazené části vyměřené daně ve splátkách, a to z důvodu, že se použitím zajištění daně na úhradu dlužného nedoplatku stala žádost bezpředmětnou.

Rozhodnutím ze dne 13. 2. 2013, čj. 18767/2013-610000-11, následně oznámil celní úřad žalobci zahájení řízení o odejmutí povolení oprávněného příjemce a zároveň žalobce vyzval, aby se ve lhůtě 3 dnů vyjádřil k nedoplnění zajištění spotřební daně. Žalobce podal dne 13. 2. 2013 podání označené jako odvolání, které žalovaný posoudil jako vyjádření v řízení o odejmutí povolení oprávněného příjemce. Rozhodnutím ze dne 18. 2. 2013, čj. 18767-5/2013-610000-11, odejmul celní úřad žalobci povolení oprávněného příjemce vydané rozhodnutím ze dne 5. 10. 2012, čj. 15010-15/2012-170100-23, ve znění pozdějších rozhodnutí o změně, a to podle § 22 odst. 19 písm. e) zákona o spotřebních daních z důvodu nedoplnění zajištění daně na minimální částku 183.653.081 Kč.

Toto rozhodnutí celního úřadu napadl žalobce odvoláním, které žalovaný žalobou napadeným rozhodnutím zamítl a rozhodnutí celního úřadu potvrdil. V odůvodnění mimo jiné vyšel z toho, že žalobce na výzvu správce daně neuhradil nedoplatek spotřební daně z minerálních olejů za dané zdaňovací období, celní úřad proto využil svého zákonného oprávnění a k úhradě nedoplatku použil zajištění daně složené žalobcem. Ke dni 28. 1. 2013 činila částka složená na zajištění daně 37.931.467 Kč, žalobce nesplnil povinnost ve stanovené lhůtě doplnit zajištění daně na 183.653.081 Kč a tím byl naplněn důvod pro odejmutí povolení oprávněného příjemce. Žalovaný dále uvedl, že oprávněný příjemce má povinnost průběžně sledovat zajištění daně a to za splnění dalších podmínek zvýšit, přičemž tuto povinnost má oprávněný příjemce po celou dobu platnosti povolení. Pokud jde o odvolací námitky, které se týkaly tvrzení cílené likvidace žalobce a způsobu vyřízení žádosti o povolení rozložení úhrady spotřební daně ve splátkách, žalovaný odkázal na rozhodnutí ze dne 10. 6. 2013, čj. 19334-2/2013-900000-304.7. K námitce, že se celní úřad nevypořádal s výtkami směřujícími k porušení zásad daňového řízení, žalovaný uvedl, že z odvolání není zřejmé, které skutečnosti celní úřad nevyhodnotil a odkázal na příslušná rozhodnutí v dané věci. Ve vztahu k námitkám směřujícím proti zajišťovacím příkazům pak dodal, že není oprávněn v tomto řízení hodnotit okolnosti týkající se vydávání zajišťovacích příkazů. Podle žalovaného však celní úřad přistoupil k vydávání zajišťovacích příkazů až ve chvíli, kdy zajištění daně podle zákona neodpovídalo výši daně ze žalobcem přijatých vybraných výrobků. K námitce týkající se důsledků poškození přepravovaných minerálních olejů, jejichž příjemcem byl žalobce, daňovou exekucí, žalovaný uvedl, že tato námitka se netýká předmětu řízení. Žalobce by si měl být vědom rizika, které s sebou nese „propůjčování“ povolení oprávněného příjemce jinému subjektu, který byl vlastníkem přijímaných vybraných výrobků. Žalobce obchodoval se subjekty, které jsou z pohledu celních orgánů rizikové. Vybrané výrobky v režimu podmíněného osvobození od daně jsou po určitou dobu osvobozeny od daně, nikoli však od dopadů případných exekucí na majetek vlastníka. Žalovaný není oprávněn hodnotit námitky týkající se postupu Celního úřadu pro Jihomoravský kraj ohledně neukončených doprav z období od 16. do 22. ledna 2013. Pokud jde o námitku týkající se žádosti o povolení zaplacení neuhrazené části daně ve splátkách ze dne 10. 1. 2013, odkázal žalovaný na rozhodnutí ze dne 10. 6. 2013, čj. 19334-2/2013-900000-304.7. Doplnění

zajištění daně na zákonem požadovanou výši bylo povinností žalobce, a pokud neměl sám dostatečné prostředky, mohl požádat o odejmutí povolení oprávněného příjemce a po případném zabezpečení dostatečných finančních prostředků o ně znovu požádat. Žalovaný uzavřel, že z postupu celního úřadu není zřejmé porušení základních zásad daňového řízení ani snaha o cílenou likvidaci žalobce. Povolení umožňuje oprávněnému příjemci využívat režimu podmíněného osvobození od daně, samotné povolení je ale daňově neutrální, neboť výsledná daňová povinnost je stejná, jako když přijímá vybrané výrobky z jiných členských států EU mimo režim podmíněného osvobození. Odejmutím daňově neutrálního povolení tak v žádném případě nedochází k likvidaci daňového subjektu.

Krajský soud přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i řízení, které předcházelo jeho vydání, a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

Vzhledem k tomu, že podklady obsažené ve správních spisech poskytují dostatečnou oporu pro rozhodnutí ve věci samé, zamítl soud z důvodu nadbytečnosti návrhy žalobce na provedení dokazování listinami označenými v žalobě čísly 1-35, přičemž obsah listin označených v žalobě čísly 1-2, 8-19, 25, 26, 31, 33 a 35 je soudu znám z obsahu předloženého správního spisu, jehož součástí tvoří.

Žalobce uplatnil v rámci rozsáhlé žalobní argumentace množství námitek a dílčích argumentů, které jsou z obsahového hlediska dosti nepřehledné. Uplatněné námitky však lze v podstatě shrnout do několika žalobních bodů, které se týkají 1) přezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí, 2) porušení § 58 odst. 1 zákona o spotřebních daních, 3) zákonnosti zajišťovacích příkazů a výše zajištění, 4) namítaného porušení vlastnických práv žalobce, 5) porušení práva žalobce na informační sebezpečení, 6) porušení účelu správy daně a základních zásad daňového řízení zejména v souvislosti s nezohledněním žádosti žalobce o povolení úhrady nedoplatku daně ve splátkách při rozhodování o uhrazení daně z poskytnutého zajištění, 7) daňové exekuce, při níž došlo k zabavení minerálních olejů, jejichž příjemcem byl žalobce, a 8) odpovědnosti za splnění zákonem stanovených podmínek přepravy minerálních olejů.

Podle § 22 odst. 9 zákona o spotřebních daních správce daně stanoví výši zajištění daně a vydá povolení opakovaně přijímat vybrané výrobky v režimu podmíněného osvobození od daně, zajistí-li navrhovatel daň. Ve věci zajištění daně platí ustanovení § 21 obdobně. Podle § 22 odst. 19 písm. e) téhož zákona pak správce daně odejme povolení oprávněnému příjemci, jestliže oprávněný příjemce ve stanovené lhůtě nedoplní zajištění daně.

Podle § 21 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních zajištění daně může být poskytnuto složením nebo převodem finančních prostředků na depozitní účet pro zajištění daně zřízený správcem daně (...). Podle § 21 odst. 4 zákona o spotřebních daních správce daně použije zajištění daně na úhradu daně, pokud daň není zaplacená v zákonné lhůtě její splatnosti. Podle § 21 odst. 10 první věty zákona o spotřebních daních je provozovatel daňového skladu (resp. oprávněný příjemce – pozn. soudu) povinen sledovat výši zajištění daně. Pokud součet skutečné výše daňové povinnosti a výše daně podle odstavce 7 za tři po sobě jdoucí zdaňovací období je vyšší než součet tří dvanáctin výše daňové povinnosti, která vznikla při výrobě vybraných výrobků v běžném roce, a tří dvanáctin výše daně, která připadá na vybrané výrobky přijaté provozovatelem daňového skladu v běžném roce, je provozovatel daňového skladu povinen zvýšit zajištění daně ve lhůtě 10 dní ode dne zjištění rozdílu.

Jak plyne z § 58 odst. 1 zákona o spotřebních daních, celkové zajištění daně za jeden daňový sklad činí nejvýše 100 000 000 Kč, jestliže provozovatel daňového skladu poskytne zajištění daně složením nebo převodem finančních prostředků na depozitní účet pro zajištění daně zřízený správcem daně. Podle § 20a odst. 1 téhož zákona lze daň zajistit pouze způsoby a ve výši stanovené tímto zákonem nebo způsoby podle daňového řádu ve výši stanovené rozhodnutím správce daně. Podle odst. 2 v rozhodnutí o zajištění daně způsobem podle daňového řádu správce daně zohlední výši případného zajištění daně podle tohoto zákona tak, aby celková výše zajištění byla přiměřená.

Soud se v dané věci v první řadě zabýval namítanou nepřezkoumatelností napadeného rozhodnutí. Obecně lze konstatovat, že nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu může spočívat v nedostatku důvodů, anebo v jeho nesrozumitelnosti [§ 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s.]. O nepřezkoumatelnost pro nesrozumitelnost rozhodnutí se jedná zejména tam, kde z výroku a obsahu přezkoumávaného rozhodnutí správního orgánu není vůbec zřejmé, jak správní orgán rozhodl. Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů napadeného rozhodnutí se primárně týká nedostatků odůvodnění rozhodnutí správního orgánu, jehož náležitosti v daném případě vyplývají z § 102 a § 116 odst. 2 daňového řádu. O nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů se bude jednat zejména tehdy, pokud z odůvodnění rozhodnutí správního orgánu není patrné, proč správní orgán rozhodl způsobem uvedeným ve výroku rozhodnutí nebo jak se vypořádal s námitkami účastníků řízení.

Krajský soud neshledal napadané rozhodnutí nepřezkoumatelným. Žalovaný se v odůvodnění napadeného rozhodnutí vypořádal řádně a odpovídajícím způsobem (byť v některých ohledech stručně) se všemi námitkami, které žalobce uplatnil v odvolání proti rozhodnutí celního úřadu. Řádně popsal skutková zjištění, k nimž dospěl, právní úvahy, jimiž se při posouzení věci řídil, i závěry, které na základě těchto úvah učinil. Pokud odkázal na rozhodnutí ze dne 10. 6. 2013, jedná se o dostačující vypořádání námitek týkajících se postupu celního úřadu při vyřízení žádosti o rozložení neuhrazené části daně ve splátkách, neboť právě v tomto rozhodnutí se žalovaný uvedenými otázkami podrobně zabýval (srov. obdobně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 1. 2009, čj. 1 Afs 140/2008–77, a *a contratrio* rozsudek téhož soudu ze dne 17. 12. 2008, čj. 7 As 17/2008–60). Není třeba lpět na tom, aby žalovaný ještě upřesňoval, na jaké konkrétní argumenty a části rozhodnutí odkazuje. Stejně tak není pochybením, pokud žalovaný v rámci vypořádání odvolací námítky, podle níž se celní úřad nezabýval výtkami uplatněnými ve vyjádření ze dne 13. 2. 2013, které směřovaly proti porušování zásad daňového řízení, uvedl, že není zřejmé, jaké konkrétní výtky měl žalobce na mysli. Žalobce skutečně v tomto podání neuvedl, jakých konkrétních pochybení se tato odvolací námitka týkala. Žalovaný tedy nepochybil, pokud na takto obecně uplatněnou námitku odpověděl obecným odkazem na rozhodnutí celních orgánů vydaná v jednotlivých fázích daňového řízení. Je navíc zřejmé, že se celní úřad se všemi ostatními námitkami žalobce uplatněnými v řízení před celním úřadem vypořádal. Žalovaný vysvětlil rovněž důvody, proč se nemůže zabývat přezkumem zajišťovacích příkazů a postupem celních orgánů při jejich vydávání a přezkumu. Námitku spočívající v nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí proto soud shledal nedůvodnou.

Namítá-li žalobce, že při stanovení výše zajištění došlo k porušení výše citovaného § 58 odst. 1 zákona o spotřebních daních, který určuje maximální výši zajištění, je třeba konstatovat, že toto omezení dopadá pouze na zajištění poskytované provozovateli daňových skladů, nikoliv na oprávněné příjemce. K tomuto závěru lze dospět systematickým výkladem zákona o spotřebních daních, neboť obecné ustanovení upravující výši zajištění je obsaženo

v obecné části zákona v § 21 odst. 7 zákona o spotřebních daních, který se podle § 22 odst. 9 zákona o daních z příjmů použije obdobně i na zajištění poskytované oprávněným příjemcem. Naopak omezení výše zajištění podle § 58 odst. 1 zákona o spotřebních daních je obsaženo ve zvláštní části upravující daň z minerálních olejů a i ze znění tohoto ustanovení je zřejmé, že se vztahuje pouze na provozovatele daňových skladů. Pochybnosti může vzbuzovat pouze skutečnost, že § 21 odst. 17 zákona o spotřebních daních, ve znění účinném do 31. 12. 2012 stanovil, že *„zajištění daně dále upravují § 58, 77, 90 a 116a“*. V této souvislosti lze však odkázat na důvodovou zprávu k zákonu č. 407/2012 Sb., kterým bylo toto ustanovení ze zákona vypuštěno. Důvodová zpráva uvádí, že touto novelizací *„nedochází k věcné změně, pouze má přinést jednoznačný výklad zajištění daně pro oprávněného příjemce pro opakované přijímání vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od daně. V § 22 odst. 9 zákona je stanoveno, že ve věci zajištění daně, které má tento subjekt poskytnout, se postupuje obdobně jako při stanovení zajištění daně, které má složit provozovatel daňového skladu. Úpravou má být dosaženo, aby v praxi nebyla v rozporu se zákonem používána pro oprávněného příjemce pro opakované přijímání vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od daně ustanovení zvláštních částí týkající se pouze provozovatelů daňových skladů.“* Je tedy zřejmé, že úmyslem zákonodárce bylo vyloučit aplikaci § 58 odst. 1 zákona o spotřebních daních na zajištění poskytované oprávněnými příjemci. Navíc pro posouzení zákonem požadované výše zajištění v době odejmutí povolení žalobci je rozhodné znění zákona o spotřebních daních účinné od 1. 1. 2013. Omezení výše zajištění podle § 58 odst. 1 zákona o spotřebních daních se v té době již bez jakýchkoliv pochybností na posuzovaný případ nevztahovalo. Celní úřad tedy nepochybil, pokud po žalobci požadoval doplnění zajištění daně minimálně na 183.653.081 Kč.

Pokud pak jde o námitky týkající se zákonnosti zajišťovacích příkazů, výše jimi stanoveného zajištění a lhůt splatnosti zajišťovacích příkazů, ztotožňuje se soud zcela se závěrem žalovaného, podle nějž nelze zákonnost zajišťovacích příkazů přezkoumávat v rámci soudního přezkumu rozhodnutí o odejmutí povolení oprávněného příjemce. Předmětem řízení je v daném případě primárně otázka, zda byly splněny podmínky pro odejmutí povolení podle § 22 odst. 19 písm. e) zákona o spotřebních daních. Skutečnost, že zajištění daně nebylo doplněno na zákonem požadovanou výši 183.653.081 Kč, žalobce nezpochybnil. Zajišťovací příkazy jsou samostatně soudně přezkoumatelné (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2009, čj. 9 Afs 13/2008-90), nejedná se tedy o podkladové rozhodnutí, k jehož přezkumu dochází až v rámci přezkumu finálního rozhodnutí. Žalobce tedy mohl a měl své námitky proti zákonnosti zajišťovacích příkazů a výše stanovené jistoty uplatnit v rámci odvolání proti zajišťovacím příkazům a poté případně žalobou podle § 65 a násl. s. ř. s., což ostatně také učinil. Námitky směřující proti zajišťovacím příkazům vydaným podle § 167 daňového řádu, jimiž mu byla ukládána úhrada jistoty, se tedy mívají předmětem řízení.

Stejný závěr pak platí, i pokud jde o namítané porušení vlastnického práva žalobce. Tento zásah opírá žalobce o tvrzení, že celní orgány vydáváním zajišťovacích příkazů odčerpávaly bez zjevného opodstatnění jeho finanční prostředky. Zajišťovací příkazy podle § 167 daňového řádu lze za podmínek stanovených daňovým řádem použít bez ohledu na to, zda došlo k zajištění podle zákona o spotřebních daních. A to i v době před 1. 1. 2013, kdy byly zákonem č. 407/2012 Sb. vloženy do zákona o spotřebních daních ustanovení § 20a a § 20b upravující vztah obou typů zajištění. Důvodová zpráva k zákonu č. 407/2012 Sb. k tomu uvádí: *„Využití zajištění podle daňového řádu je možné i za stávající úpravy, avšak chybí explicitní vyjádření vzájemného vztahu, což je potenciálním zdrojem právní nejistoty na*

straně správce daně i daňových subjektů. Navrhuje se proto výslovně vyjádřit, že zajišťovací instrumenty podle zákona o spotřebních daních nevylučují použití obecných zajišťovacích instrumentů podle daňového řádu.“ Z § 20a odst. 2 zákona o spotřebních daních vyplývá, že zajištění podle zákona o spotřebních daních má přednostní povahu, neboť je nezbytným předpokladem pro vydání povolení oprávněného příjemce. Zajišťovací příkazy mohou doplňovat celkovou výši zajištění, pokud jsou splněny podmínky stanovené v § 167 daňového řádu. Namítá-li tedy žalobce, že v daném případě celní orgány vyžadovaly zajištění v excesivní výši, pak za situace, kdy nezpochybnil výši zajištění podle zákona o spotřebních daních, mohl tuto argumentaci uplatnit pouze ve vztahu k zajišťovacím příkazům. I tato námitka se tedy mívá předmětem řízení a soud ji proto shledal nedůvodnou.

Nedůvodná je rovněž námitka týkající se tvrzeného porušení žalobcova práva na informační sebeurčení podle čl. 10 odst. 2 a 3 Listiny a čl. 8 Úmluvy. Tento zásah do práv žalobce dovozoval z postupu celních orgánů při provádění místních kontrol a šetření, v rámci nichž měl žalovaný zjišťovat údaje přesahující účel správy daně. Podle žalobce takto celní orgány postupovaly při správě daně v průběhu celé doby, kdy byl držitelem povolení. Netvrdil však, že by k takovému zásahu došlo přímo v rámci řízení o odejmutí povolení k opakovanému přijímání vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od daně, a ani z obsahu správního spisu taková skutečnost nevyplývá. V daném případě tedy nemůže jít o vadu řízení, která by mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Lze dodat, že proti zásahům tohoto druhu se lze primárně bránit stížnostmi podle § 261 daňového řádu, případně podáním žaloby proti nezákonnému zásahu, pokynu nebo donucení podle § 82 s. ř. s. Mezi tvrzenými zásahy do osobnostních práv žalobce a zákonností napadeného rozhodnutí však chybí jakákoliv přímá souvislost. Soud tedy shledal tuto námitku nedůvodnou.

Další skupina námitek se týká tvrzeného porušení účelu správy daně a základních zásad daňového řízení. Žalobce tyto námitky zakládá na tvrzení, že z kontextu postupu celních orgánů vůči žalobci při správě spotřební daně z minerálních olejů vyplývá, že jediným účelem bylo zamezit mu v provádění podnikatelské činnosti. K takto obecně uplatněnému tvrzení lze však pouze stejně tak obecně uvést, že z obsahu správního spisu skutečnosti, které by odůvodňovaly takový závěr, soudu nevyplývaly. Žádnou zjevnou nezákonnost postupu celních orgánů, k níž by bylo na místě přihlédnout i bez výslovné námítky žalobce, zde soud neshledal. V konkrétní rovině žalobce namítá pouze to, že žalovaný rozhodl o použití zajištění daně na úhradu daňového nedoplatku v době, kdy žalobce podal žádost o rozložení splatnosti neuhrazené daně a o žádosti dosud nebylo rozhodnuto. Žalobce ovšem ani v tomto případě nesměruje námitku proti napadenému rozhodnutí, nýbrž proti rozhodnutí ze dne 28. 1. 2013, čj. 12313/2013-610000-31, o použití zajištění daně na úhradu dlužné daně. Žalobce se tedy měl domáhat soudního přezkumu právě tohoto rozhodnutí. V rámci přezkumu napadeného rozhodnutí již rozhodnutí o použití zajištění daně na úhradu dlužné daně přezkoumávat nelze. Soud pouze pro úplnost konstatuje, že účelem institutu posečkání podle § 156 daňového řádu je umožnit daňovému subjektu dostát svým zákonným povinnostem, a tudíž i dosáhnout cíle správy daní. Na povolení posečkání daně není právní nárok a správce daně je ve svém rozhodování v případě žádosti daňového subjektu o posečkání vázán návrhem daňového subjektu. Samotné rozhodování správce daně o žádosti o posečkání daně je výsledkem správního uvážení (srov. rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 30. 1. 2014, čj. 11 Af 27/2013-32). Žalovaný se zabýval důvody nevyhovění žalobcově žádosti o posečkání v rozhodnutí ze dne 10. 6. 2013, čj. 19334-2/2013-900000-304.7. Řízení o žádosti sice bylo primárně zastaveno pro bezpředmětnost, která nastala v důsledku toho, že daň byla uhrazena ze zajištění poskytnutého žalobcem, žalovaný však rovněž konstatoval, že

žádost o posečkání byla od počátku neprojednatelná. Žalobce totiž nedoložil žádné listiny, podklady nebo důkazy, na základě kterých by byl celní úřad vůbec schopen posoudit ekonomickou situaci odvolatele, a tudíž i splnění zákonných podmínek podle § 156 odst. 1 daňového řádu. Žádosti by tedy celní orgány nemohly vyhovět ani v případě, že by o žádosti rozhodovaly ještě před uhrazením daně ze zajištění. Je tedy zřejmé, že postup celního úřadu nemohl nikterak ovlivnit rozhodné skutkové okolnosti a zákonnost napadeného rozhodnutí. Proto soud shledal i tyto námitky nedůvodnými.

Námitky týkající se daňové exekuce pak rovněž zcela vybočují z rámce soudního přezkumu napadeného rozhodnutí. Tvrdí-li žalobce, že byl dotčen na svých právech v rámci daňové exekuce postižením přepravovaných minerálních olejů, jejichž byl příjemcem, pak měl uplatnit svá práva právě v tomto exekučním řízení. Ekonomické dopady spojené s provedením daňové exekuce nemohou být okolností, která by měla vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Soud proto shledal námitku nedůvodnou.

Pokud pak jde o poslední z uplatněných námitek týkající se odpovědnosti za splnění zákonem stanovených podmínek přepravy minerálních olejů, soud konstatuje, že ani tato otázka nemá na posouzení věci žádný vliv. Nikterak se totiž nedotýká splnění podmínek pro odejmutí povolení podle § 22 odst. 19 písm. e) zákona o spotřebních daních, tj. nedoplnění zákonem požadovaného zajištění daně na minimální výši podle § 21 odst. 7 zákona o spotřebních daních. Jak je patrné z odůvodnění napadeného rozhodnutí, žalovaný pouze pro dokreslení své argumentace, když se zabýval důsledky již zmiňovaných daňových exekucí, konstatoval, že oprávněný příjemce nemá povinnost uhradit daň v případě přerušení přepravy a nepřijetí vybraných výrobků. Žalovaný přitom zcela jasně uvedl, že se tato námitka netýká předmětu řízení. Nejedná se o námitku směřující proti důvodům, o něž se opírá napadené rozhodnutí, nýbrž pouze o polemiku s názorem, který žalovaný vyslovil nad rámec nezbytného odůvodnění. Soud proto pouze odkazuje na § 4 zákona o spotřebních daních, jenž stanoví, kdo je plátcem daně v případech porušení režimu podmíněného osvobození od daně během dopravy, ztráty či znehodnocení vybraných výrobků. Lze však plně souhlasit se závěrem žalovaného, že tato otázka, která se týká ekonomických dopadů daňové exekuce na vybrané výrobky, jejichž příjemce měl být žalobce, nikterak nesouvisí s předmětem napadeného rozhodnutí. Uvedená námitka tedy není důvodná.

Soud s ohledem na shora uvedené shledal žalobu nedůvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

O nákladech řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nebyl ve věci úspěšný a žalovaný náhradu nákladů nepožadoval.

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Praze dne 16. září 2016

JUDr. Milan Podhrázký, v. r.
předseda senátu

Za správnost:
Božena Kouřimová