



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Jaroslavy Skoumalové a soudců JUDr. Jaroslavy Ďáskové a Mgr. Petra Sedláka, v právní věci žalobce **SLOVLIKER ČR, s.r.o.**, se sídlem Brno, Hudcova 78b, zastoupeného JUDr. Jiřím Jestřábem, advokátem se sídlem Brno, Hlinky 142a, proti žalovanému **Generálnímu ředitelství cel**, se sídlem Praha 4, Budějovická 7, o žalobě proti rozhodnutí Celního ředitelství Olomouc ze dne 16.8.2012, č.j. 4476-2/2012-130100-21,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Celního ředitelství Olomouc ze dne 16.8.2012, č.j. 4476-2/2012-130100-21, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** nahradit žalobci náklady řízení ve výši 12.922 Kč, k rukám právního zástupce žalobce JUDr. Jiřího Jestřába, advokáta se sídlem Brno, Hlinky 142a, do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

I. Předmět řízení

[1] Žalobce se podanou žalobou, doručenou Krajskému soudu v Brně dne 16. 10. 2012, domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 8. 2012, č. j. 4476-2/2012-130100-21, kterým bylo zamítnuto odvolání 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 Uherského Hradiště ze dne 12. 6. 2012, č. j. 5800/2012-136400-024 – zajišťovací příkaz.

II. Obsah žaloby

[2] V podané žalobě žalobce nejprve shrnul přípustnost žaloby a průběh předcházejícího řízení. Následně se obsáhle zabýval zákonností rozhodnutí Celního úřadu Uherského Hradiště ze dne 12. 6. 2012, č. j. 5800/2012-136400-024, tedy zajišťovacího příkazu, proti kterému bylo podáno odvolání. Následně se žalobce zabýval nezákonností zastavení řízení o podaném odvolání a proti postupu žalovaného brojil tím, že zastavením řízení, pravděpodobně s ohledem na zásadu procesní ekonomie, byla dotčena jeho práva, neboť po určitou dobu byl žalobce omezen nezákonným zajišťovacím příkazem na svých vlastnických právech. Z toho důvodu má pro žalobce zásadní právní význam vydání meritorního rozhodnutí. Zastavení řízení znamenalo odepření práva žalobce na soudní ochranu podle Listiny základních práv a svobod.

III. Vyjádření žalovaného a replika žalobce

[3] Ve vyjádření k žalobě, které bylo soudu doručeno 19. 11. 2012, se žalovaný předně velmi podrobně vyjádřil k námitkám žalobce proti zajišťovacímu příkazu ze dne 12. 6. 2012. V případě zastavení řízení žalovaný odkázal na ustanovení § 106 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, a uvedl, že v citovaném ustanovení jsou taxativně vymezeny podmínky, za jejichž splnění soud řízení zastaví. Dále žalovaný uvedl, že jedním z důvodů zastavení řízení je situace, kdy se podání, kterým bylo zahájeno řízení, stalo bezpředmětným. Dle žalovaného žalobce podal dne 25. 7. 2012 přiznání ke spotřební dani z minerálních olejů, na základě něhož byla dne 26. 7. 2012 stanovena spotřební daň z minerálních olejů. Dle žalovaného tímto okamžikem s ohledem na ustanovení § 168 odst. 4 daňového řádu účinnost zajišťovacího příkazu zanikla, čímž zanikl i předmět řízení, ke kterému se vztahovalo podání žalobce. Vlastnictví žalobce nebylo nikterak zneužito na újmu práv druhých anebo v rozporu se zákonem chráněnými obecnými zájmy a žalobce na svých vlastnických právech v rozporu se zákonem omezen nebyl. Postup podle ustanovení § 106 odst. 1 daňového řádu podle žalobce neznamená, že žalobci bylo upřeno právo na soudní ochranu.

[4] K vyjádření žalovaného podal žalobce repliku, doručenou soudu dne 9. 1. 2013. V této replice se žalobce výlučně zabýval zákonností rozhodnutí Celního úřadu Uherského Hradiště ze dne 12. 6. 2012, č. j. 5800/2012-136400-024.

IV. Posouzení věci krajským soudem

[5] Krajský soud v Brně na základě včas podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2, věta první s.ř.s.), jakož i řízení předcházející jeho vydání. Dospěl k závěru, že žaloba je důvodná, že napadené rozhodnutí žalovaného nebylo vydáno v souladu se zákonem. O žalobě rozhodl soud bez nařízení jednání za podmínek ustanovení § 76 odst. 1 s.ř.s.

[6] V souzené věci žalobce napadl jak prvostupňové, tak druhostupňové rozhodnutí, v jejichž důsledku došlo k zastavení řízení o odvolání žalobce proti zajišťovacímu příkazu – rozhodnutí Celního úřadu Uherského Hradiště ze dne 12. 6. 2012, č. j. 5800/2012-136400-024. Předmět řízení je tak žalobou omezen toliko na rozhodnutí o zastavení řízení, resp. soud v rámci přezkumu napadeného rozhodnutí může řešit toliko otázku, zda došlo zákonným způsobem k zastavení řízení. Zákonnost zajišťovacího příkazu – rozhodnutí Celního úřadu Uherského Hradiště ze dne 12. 6. 2012, č. j. 5800/2012-136400-024, které se jak žalobce, tak i žalovaný obsáhle věnovali ve svých podáních, soud nemůže přezkoumávat.

[7] V případě předmětu řízení soud dospěl k závěru, že k zastavení řízení o odvolání proti rozhodnutí Celního úřadu Uherského Hradiště ze dne 12. 6. 2012, č. j. 5800/2012-136400-024 došlo v rozporu se zákonem. K tomuto závěru dospěl soud na základě širších souvislostí přezkumu zajišťovacích příkazů správce daně.

[8] Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v rozhodnutí ze dne 24. 11. 2009, č. j. 9 Afs 13/2008 – 90, dospěl k závěru o přezkoumatelnosti zajišťovacího příkazu ve správním soudnictví. K tomuto závěru dospěl na základě „závěru, že u zajišťovacího příkazu vydávaného podle § 71 d. ř. není splněna ani časová, ani věcná podmínka“ pro konstatování, že se jedná o rozhodnutí předběžné povahy.

[9] Nejvyšší správní soud uvedl, že „zatímco časová podmínka stanoví, že vydání rozhodnutí předběžné povahy jen 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 zahájováno 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 pozbyl platnosti až po vydání rozhodnutí o vyměření daně.

22. Dále lze pouze dovozovat, že zajišťovací příkaz může jinak pozbyt 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.“

[10] Podle žalovaným uplatněného ustanovení § 106 odst. 1 písm. f) daňového řádu správce daně rozhodnutím řízení zastaví, jestliže řízení se stalo bezpředmětným. Formulací „stalo se bezpředmětným“ má zákonodárce na mysli situace, kdy odpadl předmět řízení a není tak dán důvod k jeho dalšímu vedení. V souzené věci ale k opadnutí předmětu řízení nedošlo, neboť v případě zajišťovacího příkazu došlo v průběhu řízení toliko k zániku jeho účinnosti, tedy do budoucna sice již nebyl schopen vyvolávat další následky, nicméně v minulosti na jeho základě mohlo dojít (případně i došlo) k zásahu do práv daňového subjektu. Zánikem účinnosti není odstraněn samotný správní akt jako takový, není zrušen nebo prohlášen za nicotný. Pouze se stává nevykonatelným a přichází tak pouze o jeden ze svých atributů.

[11] Na základě shora uvedených úvah Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že zajišťovací příkaz je samostatným rozhodnutím, které není závislé na rozhodnutí v jiné věci, typicky ve věci vyměření daně. Nejvyšší správní soud ve svém rozhodnutí akcentoval různé způsoby zániku účinnosti zajišťovacího příkazu, přesto ho chápal jako významný zásah do práv daňového subjektu, který „může ohrozit jak jeho hospodářskou činnost, tak jeho samotnou existenci“. Je nepochybné, že sám zajišťovací příkaz může mít, s ohledem na svou vykonatelnost, která je nezávislá na jeho právní moci, zásadní dopady do práv daňového subjektu. Již proto, aby bylo lze 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.

[12] Vedle toho je jak z prvostupňového rozhodnutí, tak z žalobou napadeného rozhodnutí zřejmé, že oba správci daně vázali opadnutí předmětu řízení na podání přiznání ke spotřební dani a následné vyměření spotřební daně. Nicméně vyměření spotřební daně není z pohledu výše uvedeného rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ve vztahu k existenci zajišťovacího příkazu relevantní, neboť se jedná o dvě odlišná rozhodnutí. Vzájemná provázanost obou rozhodnutí je dána toliko pozbytím účinnosti zajišťovacího příkazu. Je na místě zdůraznit, že oproti předcházející právní úpravě nedochází k zániku platnosti, jak pojednával Nejvyšší správní soud v citovaném rozhodnutí, které vycházelo ještě z úpravy zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků.

[13] K přezkumu zákonnosti kroků učiněných na základě zajišťovacího příkazu, ani k přezkumu zákonnosti zajišťovacího příkazu, nemůže dojít v případném řízení o stanovení daňové povinnosti.

[14] Soud tam má na základě shora uvedeného za to, že v souzené věci nedošlo k opadnutí předmětu řízení, předmětem odvolacího řízení byl přezkum nadále existujícího rozhodnutí prvostupňového správce daně, které v době své účinnosti mělo dopad do majetkových práv žalobce, a žalobce proti němu řádně brojil opravným prostředkem. Žalovaný neměl řízení zastavit, naopak odvolání žalobce mělo být řádně posouzeno a zajišťovací příkaz řádně

přezkoumán v rámci odvolacího řízení před žalovaným tak, aby byl eventuálně následně umožněn soudní přezkum zajišťovacího příkazu.

V. Shrnutí a náklady řízení

[15] Po provedeném řízení soud shledal, že v řízení před správním orgánem došlo k podstatnému porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, a to k nezákonnému zastavení řízení. Toto procesní pochybení mělo zásadní vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Soudu tak nezbylo, než zrušit napadené rozhodnutí dle ustanovení § 76 odst. 1 písm. c) s.ř.s. a vrátit žalovanému k dalšímu řízení. V něm žalovaný rozhodne vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 78 odst. 5 soudního řádu správního).

[16] Žalobce v žalobě navrhl, aby soud spolu s rozhodnutím žalovaného zrušil i prvostupňového rozhodnutí. Podle ustanovení § 78 odst. 3 zrušuje-li soud rozhodnutí, podle okolností může zrušit i rozhodnutí správního orgánu nižšího stupně, které mu předcházelo. Zrušení prvostupňového rozhodnutí je možností správního soudu a je výjimkou oproti pravidlu zrušení pouze napadeného rozhodnutí. V souzené věci soud ke zrušení prvostupňového rozhodnutí nepřistoupil, neboť bude na žalovaném, aby se řídil závazným právním názorem zdejšího soudu a v jeho intencích znovu posoudil odvolání žalobce.

[17] O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 soudního řádu správního, podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce dosáhl v řízení o žalobě plného úspěchu, a proto má právo na náhradu nákladů řízení vůči žalovanému ve výši 12.922 Kč. Tato částka se skládá ze zaplaceného soudního poplatku ve výši 3.000 Kč a z odměny za právní zastoupení za dva úkony právní služby (převzetí právního zastoupení a sepis žaloby) ve výši 2.100 Kč za jeden právní úkon dle ustanovení § 7, § 9 odst. 4 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátní tarif, ve znění účinném do 31. 12. 2012 (srov. čl. II vyhlášky č. 486/2012 Sb.) a za jeden úkon právní služby (sepis a podání repliky) ve výši 3.100 Kč dle ustanovení § 7, § 9 odst. 4 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb. ve znění účinném od 1. 1. 2013, a z režijního paušálu za tři úkony právní služby ve výši 300 Kč za jeden úkon právní služby (celkem tedy 900 Kč), to vše navýšené o daň z přidané hodnoty, jejíž sazba činí 21 %.

P o u ě n í : Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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.

V Brně dne 15. ledna 2014

JUDr. Jaroslava Skoumalová
předsedkyně senátu