

U S N E S E N Í

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Daniely Zemanové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobce: **CZT a.s. (dříve CZ TABÁK, a.s.)**, se sídlem Bratraců Veverkových 396, Pardubice, zastoupený JUDr. Jiřím Vaníčkem, advokátem se sídlem Šaldova 34, Praha 8, proti žalovanému: **Celní ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem Bohuslava Martinů 1672/8a, Hradec Králové, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 11. 2006, č. j. 16780-03/06-0601-21, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti usnesení Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 31. 10. 2007, č. j. 30 Ca 114/2006 - 24,

t a k t o :

Věc **s e p o s t u p u j e** rozšířenému senátu.

O d ů v o d n ě n í :

Stěžovatel se kasační stížností domáhá zrušení shora označeného usnesení Krajského soudu v Hradci Králové (dále jen „krajský soud“), jehož výrokem byla odmítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného. Tímto rozhodnutím žalovaný změnil zajišťovací příkaz č. 1/06 vydaný Celním úřadem Pardubice dne 18. 10. 2006 podle § 71 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v platném znění (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) tak, že povinnost žalobce zajistit spotřební daň částkou ve výši 66 530 493 Kč snížil na částku 34 846 457 Kč.

V kasační stížnosti stěžovatel namítá nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení a nezákonnost rozhodnutí o odmítnutí návrhu, nesouhlasí se závěrem krajského soudu, dle něhož zajišťovací příkaz není rozhodnutí o daňové povinnosti a je nutno jej posoudit jako rozhodnutí předběžné povahy, které je dle § 68 písm. e) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu

správního, v platném znění (dále jen „s. ř. s.“) z přezkumu před správním soudem vyloučeno.

Kasační stížnost se týká právní otázky, ke které se Nejvyšší správní soud vyslovil v rozsudku ze dne 28. 2. 2007, č. j. 8 Afs 37/2005 - 126, kde uvedl: *„Zajišťovací příkaz vydaný podle § 71 zákona č. 337/1992 Sb. je rozhodnutím předběžné povahy, jde o dočasný prostředek k zajištění účelu daňového řízení. Žalobu proti takovému rozhodnutí soud podle § 46 odst. 1 písm. d) a § 68 písm. e) s. ř. s. odmítne.“* Devátý senát však při předběžné poradě senátu dospěl ohledně soudního přezkumu zajišťovacího příkazu k opačnému závěru, nežli osmý senát ve výše citovaném rozhodnutí.

Nejvyšší správní soud se výkladem pojmu „předběžná povaha rozhodnutí“ již několikrát zabýval; v rozsudku ze dne 29. 3. 2006, č. j. 2 Afs 183/2005 - 64, publikovaném pod č. 886/2006 Sb. NSS, pak stanovil podmínky posuzování předběžného charakteru rozhodnutí: *„rozhodnutí předběžné povahy ve smyslu § 70 písm. b) s. ř. s. musí současně splňovat následující znaky: 1) musí jít o rozhodnutí správních orgánů ve věcech veřejnoprávních, upravující předběžně či dočasně poměry osob, zajišťující určité věci nebo osoby či zatímně fixující určitý stav (materiální znak); 2) proti tomuto rozhodnutí nebo proti jeho důsledkům musí mít každá osoba, jejíž subjektivní práva jím byla dotčena, možnost bránit se v řízení, jež musí nutně proběhnout (tj. musí být následně po vydání rozhodnutí zahájeno anebo v něm musí být pokračováno, došlo-li k jeho zahájení před vydáním rozhodnutí nebo současně s ním) před správním orgánem, který v dané věci rozhodne s konečnou platností (procesní znak).“*

Aby mohlo být rozhodnutí vyloučeno ze soudního přezkumu dle § 70 písm. b) s. ř. s. jakožto rozhodnutí předběžné povahy, musí být výše uvedené znaky splněny za každých procesních okolností, neboť každá výjimka by v případě aplikace kompetenční výluky mohla znamenat odepření spravedlnosti (*denegatio iustitiae*).

Smyslem zajišťovacího příkazu je deponovat částku, o které se správce daně domnívá, že bude odpovídat budoucí daňové povinnosti daňového subjektu, přičemž má však vážné a důvodné pochybnosti o tom, že by tato daňová povinnost bez použití institutu zajištění byla po vyměření uhrazena. Otázka, zda jde o částku deponovanou pouze přechodně, a jde tedy o dočasně upravované vztahy, je však při hlubším prověření všech v úvahu přicházejících účinků zajišťovacího příkazu přinejmenším sporná.

V úvodu k rozboru této otázky je třeba konstatovat, že zákon o správě daní a poplatků výslovně neřeší otázku délky doby platnosti zajišťovacího příkazu (s výjimkou pozbytí jeho platnosti z důvodu nevydání rozhodnutí o odvolání ve

lhůtě 30 dnů od jeho podání dle § 71 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků). Vzhledem k jeho deklarovanému účelu, tj. zajištění úhrady nesplacené nebo nestanovené daně, je možno dovodit, že zajišťovací příkaz pozbývá účinnosti dnem splatnosti zajišťované daně. Komplikovanost a nejednoznačnost určení doby platnosti zajišťovacího příkazu konstatoval Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 26. dubna 2006, č. j. 3 Afs 5/2004 - 63, dostupném na www.nssoud.cz, v němž poukázal na absenci zákonné úpravy doby platnosti zajišťovacího příkazu a dovodil pozbytí jeho platnosti z podmínek stanovených pro možnost jeho vydání.

Z uvedeného vyplývá, že doba účinnosti zajišťovacího příkazu může dosáhnout až tří let, neboť tuto lhůtu § 47 zákona o správě daní a poplatků stanoví správci daně k vyměření daně. Účinky zajišťovacího příkazu jsou však okamžité a mohou významně a trvale zasáhnout do práv daňového subjektu. Pokud daňový subjekt do 3 dnů od doručení zajišťovacího příkazu ve prospěch finančního úřadu požadovanou jistotu nesloží, následující den je zajišťovací příkaz vykonatelný (proti zajišťovacímu příkazu lze podat odvolání, které však nemá odkladný účinek) a správce daně může přistoupit k výkonu rozhodnutí podle § 73 zákona o správě daní a poplatků. Exekucním titulem je zajišťovací příkaz – jedná se v duchu § 73 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků o vykonatelné rozhodnutí, jímž se ukládá peněžité plnění. V těchto případech správce daně může přistoupit k vydání exekučního příkazu podle § 73 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků bez předchozí výzvy k zaplacení daňového nedoplatku v náhradní lhůtě, neboť hrozí nebezpečí, že účel vymáhání bude zmařen, nepřistoupí-li se k vymáhání neprodleně. Exekuce je ve většině případů provedena vydáním exekučního příkazu na příkázání pohledávky na peněžní prostředky daňového dlužníka na účtech vedených u bank nebo jiné pohledávky, srážku ze mzdy, jiné odměny za závislou činnost nebo náhrady za pracovní příjem, důchody, sociální a nemocenské dávky, stipendia apod., v úvahu však přichází i prodej movitých věcí a prodej nemovitostí.

Daňový subjekt je tedy ve velmi těsném sledu po vydání zajišťovacího příkazu povinen uhradit jakoukoliv částku, která je ve výroku rozhodnutí uvedena, a to i v případě, že by šlo o vyslovený excés ze strany správce daně (například chybu v rádech statisíců či milionů – jak se ostatně stalo právě v předmětné věci), dle zákona o správě daní a poplatků je možné, aby tato částka byla v případě jejího neuhrazení ve velmi krátké lhůtě i exekuvována. Nelze pochybovat o tom, že tímto postupem mohou pro daňový subjekt vzniknout trvalé důsledky (obstavení účtu a s tím související nemožnost hradit své další závazky, následná insolvence, nelze vyloučit ani prodej movitých věcí či nemovitostí), které v budoucnu nebude možno zcela eliminovat. Závažnost důsledků spojených s účinky zajišťovacího příkazu připustil i Ústavní soud, například ve svém usnesení ze dne 7. 8. 2002, sp. zn. IV. ÚS 15/02, kde uvedl: *„Ústavní soud je toho názoru, že měl-li stěžovatel za to, že plněním zajišťovacího příkazu bude či může být spáchána neodčinitelná újma, např. tím, že jeho nemovitosti budou k zajištění dosud nestanovené daně zpeněženy, tedy dříve, než bude vydáno konečné rozhodnutí ve věci, mohl ústavní stížností napadnout výše uvedené*

usnesení Krajského soudu v Ú. n. L., s poukazem na čl. 36 odst. 2 poslední věta Listiny, a případně spolu s ústavní stížností podat návrh podle § 74 zákona.“ (Pozn.: V současné době patrně prozatím neexistuje rozhodnutí, kde by se Ústavní soud meritorně zabýval předběžnou povahou zajišťovacího příkazu, veškeré jeho výroky ohledně zajišťovacího příkazu jsou uvedeny vždy pouze jako obiter dictum.)

Jak je uvedeno výše, daňový subjekt je povinen strpět účinky zajišťovacího příkazu až do ukončení řízení o vyměření daně, všechny popsané důsledky zajištění tedy mohou trvat relativně dlouhé časové období, omezené maximální hranicí 3 let. Přestože tedy účinnost zajišťovacího příkazu zcela jistě časově omezena je, lze předpokládat, že pro daňový subjekt může způsobit trvalé důsledky. I v případě, kdy by následné vyměřovací řízení ukázalo, že daň vyměřena být neměla, případně ve výrazně nižší hodnotě (což nelze vzhledem k proceduře stanovení výše zajišťované částky vyloučit), nebude možné zpětným vyplacením zajištěné částky daňovému subjektu zajistit jeho předchozí postavení např. při vyslovení úpadku, zpětně převést prodané nemovitosti, atd. V tomto směru devátý senát shledal, že materiální znak předběžnosti (pouze dočasná úprava poměrů) nelze u zajišťovacího příkazu konstatovat vždy a ve všech situacích.

Dle názoru devátého senátu zajišťovací příkaz nesplňuje ani procesní znak rozhodnutí předběžné povahy, neboť nelze ve všech případech zaručit jeho adresátům možnost účinné obrany. Zákon o správě daní a poplatků neupravuje postup správce daně po vydání zajišťovacího příkazu výslovně a jednoznačně, jeho možné úkony lze pouze dovozovat. Přestože by bylo možno za použití základních zásad daňového řízení dovodit, že zajišťovací příkaz lze vydat pouze v již zahájeném daňovém řízení, ustanovení § 71 odst. 1 zákona o správě a poplatků toto výslovně nestanoví; v případě, že by správce daně postupoval jinak, je možnost jeho postihu velmi sporná, zvláště pokud by následně předmětné řízení zahájil (v předmětné věci byl zajišťovací příkaz vydán ještě před zahájením daňové kontroly). Lze předpokládat, že ve většině případů bude po vydání zajišťovacího příkazu vydán platební (či dodatečný platební) výměr, čímž zajišťovací příkaz pozbude platnosti, daňový subjekt se bude moci domáhat přezkumu zákonnosti vydání zajišťovacího příkazu v rámci přezkoumání platebního výměru. Pouze stručně je na tomto místě nutno poznamenat, že přezkum zákonnosti vydání zajišťovacího příkazu v rámci následně vydaného rozhodnutí o daňové povinnosti má pro daňový subjekt již spíše satisfakční charakter, z povahy věci je takové rozhodnutí vydáno vždy po ukončení účinnosti zajišťovacího příkazu, nemůže tedy odstranit případné negativní účinky nezákonně vydaného zajišťovacího příkazu ve chvíli, kdy zasahuje do práv daňového subjektu. Shledání nezákonnosti může být použito maximálně v případném řízení o náhradu škody způsobené nezákonným postupem správce daně.

Zákon o správě daní a poplatků však nevylučuje ani situace, kdy po vydání zajišťovacího příkazu nebude vydáno žádné další rozhodnutí o daňové povinnosti.

Pokud nebudeme brát v úvahu absolutní excesy správce daně, spočívající ve vydání zajišťovacího příkazu a ne zahájení jakéhokoliv daňového řízení (přičemž ani zde není jednoznačná otázka, jaký způsob obrany by měl daňový subjekt správně zvolit), je relativně pravděpodobné, že po provedení daňové kontroly či jiných úkonů ve vyměřovacím řízení bude správcem daně v některých případech zjištěno, že nejsou splněny podmínky pro vyměření předmětné daně a daňová povinnost stanovena nebude. V takovém případě nebude vydáno meritorní rozhodnutí, jakým je např. (dodatečný) platební výměr, ani rozhodnutí o zastavení řízení, které lze vydat pouze v taxativně stanovených případech uvedených v § 27 zákona o správě daní a poplatků, a řízení bude skončeno pravděpodobně pouze sdělením daňovému subjektu a poznamenáním této skutečnosti do spisu. Pouze opět výkladem § 71 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků a s poukazem na účel zajišťovacího příkazu lze dovodit, že vydaný zajišťovací příkaz pozbývá uvedeným zjištěním správce daně účinnost. Jeho přezkum by však daňovému subjektu nebyl umožněn, neboť by po jeho vydání nenásledovalo žádné další rozhodnutí, v jehož rámci by byla zákonnost zajišťovacího příkazu přezkoumána. V předestřené případě procesní znak předběžnosti zcela zjevně naplněn není. Uvedené skutečnosti lze shrnout tak, že v případě, kdy řízení následující po vydání zajišťovacího příkazu neskončí vyměřením daně, což zákon připouští, daňový subjekt nemá žádnou možnost nechat prověřit správnost a zákonnost postupu správce daně dle § 71 zákona o správě daní a poplatků, přestože vydání zajišťovacího příkazu pro něj mohlo mít závažné a trvalé důsledky.

Je nutno zdůraznit, že vzhledem k tomu, že zákon o správě daní a poplatků v ustanovení § 71 (ani v žádném jiném) neupravuje pro správce daně závazně postup, který musí následovat vždy po vydání zajišťovacího příkazu, nelze vyčerpávajícím způsobem popsat veškeré procesní situace, které mohou v těchto případech vzniknout. I to podporuje závěr, že u zajišťovacího příkazu nelze shledat vždy znaky předběžnosti, což znemožňuje vyloučit jeho samostatný soudní přezkum dle § 70 písm. b) s. ř. s. Nejvyšší správní soud ve svých rozhodnutích opakovaně konstatoval, že v případě pochybností je zapotřebí výluky ze soudního přezkumu interpretovat restriktivně, tj. ve prospěch soudního přezkumu; jiný přístup by ve svých důsledcích mohl být odepřením spravedlnosti (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 12. 2005, č. j. 3 As 28/2005 - 89, dostupný na www.nssoud.cz; k této otázce shodně též nález Ústavního soudu ze dne 17. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 393/2000, dostupný na <http://nalus.usoud.cz>).

Dospěl-li senát Nejvyššího správního soudu při svém rozhodování k právnímu názoru, který je odlišný od právního názoru již vyjádřeného v rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, postoupí věc k rozhodnutí rozšířenému senátu. Při postoupení svůj odlišný právní názor zdůvodní (§ 17 odst. 1 s. ř. s.).

Z výše uvedeného je zřejmé, že v dané věci nastala situace předvídaná citovaným ustanovením § 17 odst. 1 s. ř. s., devátý senát proto věc předložil rozšířenému senátu.

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

Rozšířený senát bude ve věci rozhodovat ve složení: JUDr. Josef Baxa, JUDr. Michal Mazanec, JUDr. Miluše Došková, JUDr. Jakub Camrda, JUDr. Jaroslav Vlašín, JUDr. Marie Turková, JUDr. Karel Šimka. Účastníci mohou namítnout podjatost těchto soudců do jednoho týdne od doručení tohoto usnesení (§ 8 odst. 1 s. ř. s.).

V Brně dne 23. ledna 2009

Mgr. Daniela Zemanová
předsedkyně senátu