



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Barbary Pořízkové a soudců JUDr. Pavla Molka a JUDr. Radana Malíka v právní věci žalobce: **B. B.**, zast. Mgr. Magdalénou Poncza, advokátkou se sídlem Českobratrská 1403/2, Ostrava, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 1387/7, Praha 4, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 10. 2017, č. j. 33355-8/2017-900000-304.5, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 31. 8. 2020, č. j. 25 Af 1/2018 - 45,

**t a k t o :**

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 31. 8. 2020, č. j. 25 Af 1/2018 - 45, **se z r u š u j e** a věc **se v r a c í** tomuto soudu k dalšímu řízení.

**O d ů v o d n ě n í :**

### I. Vymezení věci

[1] Žalovaný rozhodnutím ze dne 23. 10. 2017, č. j. 33355-8/2017-900000-304.5, změnil rozhodnutí Celního úřadu pro Moravskoslezský kraj (dále jen „celní úřad“) ze dne 9. 12. 2016, č. j. 146504-2/2016-570000-32.2, tak, že žalobci byla vyměřena spotřební daň z lihu ve výši 524 400 Kč.

[2] Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Ostravě (dále jen „krajský soud“), který jí vyhověl rozsudkem uvedeným v záhlaví, rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Zdůraznil, že k vyměření spotřební daně podle § 43p odst. 1 a 3 zák. č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o spotřebních daních“), došlo zejména proto, že dne 10. 10. 2017 žalovaný vydal rozhodnutí č. j. 36545-8/2017-900000-302, kterým potvrdil rozhodnutí celního úřadu ze dne 18. 10. 2016, č. j. 46985-15/2016-570000-11, jímž bylo žalobci odňato povolení k provozování daňového skladu pro neprokázání ekonomické stability. Následně však krajský soud toto rozhodnutí žalovaného zrušil rozsudkem ze dne 11. 9. 2018, č. j. 22 Af 151/2017 - 41, a kasační stížnost proti němu zamítl Nejvyšší správní soud (dále též „NSS“) rozsudkem ze dne 23. 7. 2020, č. j. 3 Afs 130/2018 - 30. Krajský soud přihlédl při přezkumu řízení o vyměření spotřební daně z lihu k tomuto zrušení souvisejícího rozhodnutí, protože podle judikatury NSS je

možno ve výjimečných případech prolomit vázanost skutkovým a právním stavem, který tu byl v době rozhodování žalovaného, zakotvenou v § 75 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Podle krajského soudu by totiž situace obdobné žalobcově nebylo možno vždy řešit pomocí obnovy řízení či přezkumného řízení podle zák. č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“).

## II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření ke kasační stížnosti

[3] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost z důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[4] Rozsudek krajského soudu č. j. 22 Af 151/2017 - 41, kterým bylo zrušeno takzvané „podkladové“ rozhodnutí, je konstitutivní povahy a jeho kasační účinky ve vztahu ke stěžovateli rozhodnutí ze dne 10. 10. 2017 nastoupily až s právní mocí tohoto rozsudku. Teprve od ní bylo znovu otevřeno řízení o odnětí povolení k provozování daňového skladu, a to s účinky *ex nunc*. Žalovaný musel ve svém rozhodnutí ze dne 23. 10. 2017 vycházet z rozhodného skutkového stavu k tomuto dni, tedy z existence vybraných výrobků ve volném daňovém oběhu v dispozici žalobce. Z ní plyne povinnost provést jejich inventarizaci, podat daňové přiznání a zaplatit daň ve stanovené lhůtě podle § 43p odst. 1 a 3 zákona o spotřebních daních. Pro aplikaci tohoto ustanovení je rozhodná pouze existence vybraných výrobků nacházejících se ve volném daňovém oběhu v dispozici daňového subjektu v důsledku předchozího odnětí povolení k provozování daňového skladu, nikoli toto odnětí samotné. Tyto vybrané výrobky je třeba zdanit, neboť se nově nacházejí ve volném daňovém oběhu a daňový subjekt s nimi může nakládat zcela bez kontroly správce daně, zatímco dosud byly v režimu podmíněného osvobození od daně v daňovém skladu. Krajský soud nesprávně prolomil § 75 odst. 1 s. ř. s., nesprávně přihlédl k rozsudkům krajského soudu a NSS vydaným až po právní moci napadeného stěžovatelova rozhodnutí, a v důsledku toho nesprávně posoudil věc samu a svůj rozsudek zatížil vadou nezákonnosti. Vyšel z judikatury NSS k § 75 odst. 1 s. ř. s., kterou však svévolně vytrhl z kontextu. Jiné rozsudky NSS správně upozorňují na skutečnost, že k prolomení § 75 odst. 1 s. ř. s. může dojít jen ve zcela výjimečných situacích.

[5] Krajský soud navíc přehlédl, že k žádnému odstranění rozhodnutí o odnětí povolení k provozování daňového skladu dosud nedošlo, neboť rozsudkem krajského soudu č. j. 22 Af 151/2017 - 41 bylo zrušeno pouze stěžovatelovo rozhodnutí ze dne 10. 10. 2017, č. j. 36545-8/2017-900000-302, a věc byla stěžovateli vrácena k dalšímu pokračování odvolacího řízení, které dosud běží. Prvostupňové rozhodnutí celního úřadu o odnětí povolení k provozování daňového skladu žalobce ze dne 18. 10. 2016, č. j. 46985-15/2016-570000-11, zatím zůstává účinné, odvolání proti němu nemá podle § 109 odst. 5 daňového řádu odkladný účinek. Žalobci tedy dodnes neobživo povolení k provozování daňového skladu a není dán základní skutkový důvod, o který krajský soud opřel vydání svého rozsudku. Povolení daňového skladu žalobci „neobživo“ v době rozhodování krajského soudu, ani do dnešního dne, stále existuje původní základ pro přechod vybraných výrobků do volného daňového oběhu, pro provedení inventarizace vybraných výrobků i pro podání daňového přiznání a vyměření

pokračování

spotřební daně z nich. I pokud bude stěžovatel nucen vést odvolací řízení, nutně dospěje k totožnému závěru o existenci povinnosti související se zrušením povolení a povinnosti daň přiznat a zaplatit a odvolání bude muset znovu zamítnout.

[6] Mezi odnětím povolení k provozování daňového skladu a vyměřením spotřební daně z vybraných výrobků uvedených do volného daňového oběhu navíc není tak úzká vazba, jak se domnívá krajský soud. Samo rozhodnutí o odnětí povolení k provozování daňového skladu je jen příčinou toho, že se vybrané výrobky, předtím se nacházející v daňovém skladu v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, ocitnou ve volném daňovém oběhu, neboť se stanou nezdaněnými a nekrytými povolením k provozování daňového skladu. Tuto situaci řeší zákon o spotřebních daních krátkou lhůtou k provedení inventarizace skladovaných vybraných výrobků a neprodleným podáním daňového přiznání, vyměřením a zaplacením spotřební daně. Tím se vybrané výrobky stanou výrobky zdaněnými a daňový subjekt s nimi ve volném daňovém oběhu může dále nakládat. Příčinou vyměření spotřební daně je tedy skutečnost, že se vybrané výrobky nacházejí ve volném daňovém oběhu, kde nesmějí být nezdaněné. Jestli má být napraven nějaký následek případně v budoucnu skutečně zrušeného rozhodnutí o odnětí povolení k provozování daňového skladu, pak může jít jen o případnou náhradu škody z odňatého povolení k provozování daňového skladu. Nemůže být ale zrušeno zdanění vybraných výrobků, které se objektivně ocitly ve volném daňovém oběhu, žalobce z nich v souladu se zákonem o spotřebních daních přiznal a zaplatil spotřební daň, a dál s nimi jako se zdaněnými naložil.

[7] Stěžovatel proto navrhuje, aby byl rozsudek krajského soudu zrušen a věc mu vrácena k dalšímu řízení. Výslovně napadá i nezákonnost výroku III., kterým mu krajský soud uložil povinnost nahradit žalobci náklady řízení, přestože mu nevytkl žádné pochybení. Stěžovatel při vydání napadeného rozhodnutí jednal po právu, zohlednil správně skutečnosti existující v době vydání svého rozhodnutí, budoucí skutečnosti nemohl znát.

[8] Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti vyjádřil souhlas s rozsudkem krajského soudu. Trvá na tom, že žalobou napadané rozhodnutí bylo vydáno v přímém důsledku vydání rozhodnutí o odnětí povolení k provozování daňového skladu, což je rozhodnutí podmiňující vydání napadeného platebního výměru. Zdůraznil prodlevu mezi nabytím právní moci rozsudku krajského soudu č. j. 22 Af 151/2017 - 141 a konáním stěžovatele, který pokračoval v řízení teprve po téměř dvou letech, kdy začal posuzovat ekonomickou stabilitu žalobce. Celní úřad navíc ve výzvě ke sdělení údajů a zajištění daně pro potřebu správy daní č. j. 174455-13/2020-570000-11 ze dne 16. 12. 2020 označil žalobce jako držitele povolení k provozování daňového skladu. Stěžovatel sice formálně ponechal v platnosti rozhodnutí o zrušení povolení k provozování daňového skladu, fakticky však postupoval tak, jako by toto rozhodnutí bylo zrušeno. Svým postupem porušuje základní zásady správy daně i princip správy daně, podle nějž má správce daně dbát o správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady.

[9] Stěžovatel v replice znovu zdůraznil, že se žalobce pokouší dezinterpretovat obsah a podstatu úkonů, které vůči němu činí celní úřad. Ten v pokračujícím řízení o odvolání proti vykonatelnému rozhodnutí o odnětí povolení k provozování daňového

skladu na dožádání stěžovatele opětovně prověřuje ekonomickou stabilitu žalobce, který v minulosti byl a dosud není držitelem povolení k provozování daňového skladu, které mu bylo dosud nepravomocně, avšak vykonatelně, zrušeno z moci úřední.

### III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[10] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[11] Nejvyšší správní soud nejprve připomíná chronologický postup těchto dvou vzájemně provázaných řízení. Dne 18. 10. 2016 zrušil celní úřad žalobci povolení k provozování daňového skladu. Dne 10. 10. 2017 zamítl stěžovatel odvolání proti tomuto rozhodnutí. Mezitím dne 9. 12. 2016 celní úřad, rozhodnutím částečně změněným stěžovatelovým rozhodnutím ze dne 23. 10. 2017, vyměřil žalobci spotřební daň z lihu, neboť v důsledku zrušení povolení k provozování daňového skladu došlo k situaci předvídané v § 43p odst. 1 zákona o spotřebních daních: *Dojde-li k zániku povolení nebo k jeho zrušení bez náhrady, jsou osoba, která byla držitelem tohoto povolení, nebo její právní nástupce povinni provést za přítomnosti úřední osoby správce daně do 5 dnů inventuru zásob vybraných výrobků; tuto lhůtu může správce daně z důvodů hodných zvláštního zřetele prodloužit až na 10 dnů.*

[12] Krajský soud se v nyní přezkoumávaném rozsudku rozhodl při přezkumu řízení o vyměření spotřební daně zohlednit skutečnost, že tentýž krajský soud rozsudkem ze dne 11. 9. 2018, č. j. 22 Af 151/2017 - 41, zrušil rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 10. 2017 potvrzující rozhodnutí celního úřadu o odnětí povolení k provozování daňového skladu. Prolomil tak příkaz vyjádřený v § 75 odst. 1 s. ř. s.: *Při přezkoumání rozhodnutí vychází soud ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu.*

[13] K prolomení zde vysloveného příkazu, a tedy k zohlednění skutečností, k nimž došlo až po rozhodnutí žalovaného, mohou správní soudy přikročit pouze za zcela výjimečných okolností. V rozsudku ze dne 12. 6. 2018, č. j. 9 Afs 69/2017 - 75, č. 3758/2018 Sb. NSS, NSS připomněl, že pravidlo stanovené v § 75 odst. 1 s. ř. s. „je pravidlo stanovené zákonem, jímž je soud, kromě velmi specifických výjimek, vázán. Typicky půjde o situaci, kdy mu takový postup bude ukládat buď norma vyšší právní síly, nebo mající aplikační přednost[...] V úvahu také přichází přednostní aplikace práva EU, nebo mezinárodní smlouvy, která má přednost před zákonem dle čl. 10 Ústavy [...] Zároveň je i v takových případech prolomení uvedeného pravidla zásadně podmíněno tím, že se účastníkovi jinak ochrany nedostane.“

[14] NSS výjimečně připustil prolomení tohoto pravidla ve věcech mezinárodní ochrany ke splnění zákazu *non-refoulement* (např. rozsudky ze dne 22. 4. 2011, č. j. 5 Azs 3/2011 - 131, a ze dne 4. 2. 2013, č. j. 8 Azs 27/2012 - 65), ve věcech mezinárodní ochrany uplatněním aplikační přednosti evropského práva (např. rozsudek ze dne 26. 11. 2015, č. j. 10 Azs 194/2015 - 32), ve věcech zajištění cizinců s ohledem na ochranu osobní svobody ve spojení s právem na život a zákazem mučení, nelidského či

pokračování

ponižujícího zacházení nebo trestání (rozsudek ze dne 4. 9. 2019, č. j. 9 Azs 193/2019 - 48, č. 3933/2019 Sb. NSS) a ve věcech správního trestání k uplatnění ústavního zákazu dvojího trestání za tentýž skutek (rozsudek ze dne 4. 3. 2009, č. j. 6 As 44/2008 - 142, č. 1842/2009 Sb. NSS).

[15] Podobně výjimečné okolnosti nastaly v rozhodnutích NSS, jež krajský soud ocitoval ve svém rozsudku. V rozsudku ze dne 14. 9. 2011, č. j. 9 Afs 28/2011 - 181, NSS připustil při přezkumu rozhodnutí o nařízení exekuce přihlédnout k pozdějšímu rozsudku správního soudu, jímž byl zrušen exekuční titul. V rozsudku ze dne 29. 4. 2008, č. j. 2 Afs 9/2005 - 158, č. 1624/2008 Sb. NSS, umožnil přihlédnout k novějšímu rozsudku civilního soudu, kterým byla smlouva o převodu nemovitostí označena za absolutně neplatnou, při přezkumu rozhodnutí o povinnosti zaplatit daň z tohoto převodu. K nim by bylo možno doplnit rozsudky NSS, podle nichž je v řízení o žalobě proti rozhodnutí ve věci daňového penále třeba zohlednit, že po vydání tohoto rozhodnutí bylo zrušeno rozhodnutí o stanovení daně, z níž penále vzešlo (rozsudek ze dne 16. 5. 2007, č. j. 2 Afs 30/2007 - 68), obdobně platí též pro rozhodnutí o odvodu za porušení rozpočtové kázně a z něj vzniklé penále (rozsudek ze dne 22. 1. 2015, č. j. 1 As 221/2014 - 35).

[16] V usnesení rozšířeného senátu ze dne 22. 10. 2019, č. j. 6 As 211/2017 - 88, č. 3948/2019 Sb. NSS, ve věci *Peklo na Čertovině*, pak rozšířený senát veden „*nutností zajištění účinnosti ochrany práv jednotlivců poskytované správními soudy v souladu s ústavními imperativy v plné jurisdikci, musel přistoupit ke změně dosavadní judikatury vztahující se k zohlednitelnosti zrušení podmiňujícího aktu při soudním přezkumu podmíněného aktu při jejich řetězení dle § 75 odst. 1 s. ř. s. Právo na spravedlivý proces vyžaduje, aby nezákonnost podmiňujícího aktu autoritativně zjištěná rozhodnutím o jeho zrušení či změně v příslušném řízení mohla být k řádně uplatněné žalobní námitce žalobce zohledněna v řízení o žalobě proti podmíněnému aktu i při jejich řetězení. Žalobce však může dosáhnout zrušení podmíněného rozhodnutí pouze v případě, že podmiňující rozhodnutí bylo předtím zrušeno či změněno pro nezákonnost buď soudem ve správním soudnictví, nebo správními orgány v řízení o mimořádných či dozorcích prostředcích. Tento závěr není v rozporu s úpravou obsaženou v § 75 odst. 1 s. ř. s., neboť soud zohlední pouze takovou nezákonnost podmiňujícího rozhodnutí, jejíž důvod byl dán již v době vydání podmíněného rozhodnutí, avšak která dosud nebyla autoritativně zjištěna.*“

[17] Situace, kterou krajský soud posuzoval v nynějším případě, však není srovnatelná s citovanými judikáty. Povinnost prolomit příkaz vyjádřený v § 75 odst. 1 s. ř. s. a přihlédnout ke zrušení rozhodnutí o odvolání proti rozhodnutí o zrušení povolení k provozování daňového skladu zde neplyne ani z příkazu ústavního či mezinárodního práva či práva EU, mezi uvedenými rozhodnutími není vztah přímé podmíněnosti a krajský soud přesvědčivě neprokázal ani splnění podmínky, že bez prolomení tohoto pravidla by se žalobci nedostalo ochrany.

[18] Vztah mezi rozhodnutím o zdanění vybraných výrobků nuceně uvolněných z daňového skladu a zrušením rozhodnutí o zamítnutí odvolání proti rozhodnutí o zrušení povolení k provozování daňového skladu je pouze nepřímý. Stěžovatel má pravdu v tom, že zrušení rozhodnutí o odvolání ještě nic nemění na vykonatelnosti

samotného rozhodnutí o zrušení povolení k provozování daňového skladu. Stejně tak má pravdu v tom, že přímým důvodem vyměření spotřební daně nebylo samo zrušení povolení k provozování daňového skladu, nýbrž teprve z něj plynoucí uvolnění vybraných výrobků do volného oběhu, na němž by se však ani v případě zrušení samotného rozhodnutí o zrušení povolení k provozování daňového skladu už nic nezměnilo.

[19] S těmito zásadními odlišnostmi od jím citované judikatury se krajský soud nijak nevypořádal. Namísto toho v bodě 14 svého rozsudku rozebral, proč by jiné prostředky ochrany, totiž obnova řízení o vyměření spotřební daně či přezkumné řízení, nepomohly z důvodu omezení lhůtami v případě daňových subjektů, které by na rozdíl od žalobce nevyužily souběžně všechny ty prostředky ochrany, které žalobce využil. V žalobcově případě jde však o úvahy zcela hypotetické, nepřiléhavé, a proto nadbytečné.

[20] Jde tedy ze strany krajského soudu o nemístné prolomení příkazu obsaženého v § 75 odst. 1 s. ř. s., podobné tomu, které NSS zkritizoval v rozsudku ze dne 9. 9. 2020, č. j. 6 Afs 176/2019 - 31, na nějž odkázal stěžovatel. V nyní posuzovaném případě došlo ke zrušení pouze druhostupňového rozhodnutí, a prvostupňové rozhodnutí o zrušení povolení k provozování daňového skladu tedy zůstalo v platnosti. Pro stěžovatelovo rozhodnutí ze dne 23. 10. 2017 týkající se vyměření spotřební daně z lihu navíc ani samo rozhodnutí o zrušení povolení k provozování daňového skladu nemá povahu přímo podmiňujícího rozhodnutí, jak bylo vyloženo výše. Lze tedy shrnout, že v nyní posuzovaném případě nebyly v řízení před krajským soudem dány důvody k prolomení zásady vyjádřené v § 75 odst. 1 s. ř. s., jak byly vyloženy v judikatuře NSS.

#### IV. Závěr a náklady řízení

[21] NSS proto rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Krajský soud bude v souladu se závazným právním názorem NSS (§ 110 odst. 4 s. ř. s.) povinen o žalobě rozhodnout znovu.

[22] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

V Brně dne 6. května 2021

JUDr. Barbara Pořízková  
předsedkyně senátu