



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Filipa Dienstbiera a JUDr. Miluše Doškové v právní věci žalobkyně: **UNOCOM spol. s r. o.**, se sídlem Plaská 622/3, Praha 5, zastoupena Mgr. Petrem Novotným, advokátem se sídlem V Jámě 699/1, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 5. 2017, č. j. 23081/17/5100-41453-711866, v řízení o kasačních stížnostech žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 11. 3. 2019, č. j. 14 Af 2/2017 - 34, ve znění opravného usnesení ze dne 25. 3. 2019, č. j. 14 Af 2/2017 - 49, a proti usnesení Městského soudu v Praze ze dne 25. 3. 2019, č. j. 14 Af 2/2017 - 49,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnosti **se zamítají**.
- II.** Žalovaný **nemá právo** na náhradu nákladů řízení o kasačních stížnostech.
- III.** Žalovaný **je povinen** nahradit žalobkyni náklady řízení o kasačních stížnostech ve výši 3.400 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobkyně Mgr. Petra Novotného, advokáta se sídlem V Jámě 699/1, Praha 1.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro hlavní město Prahu rozhodnutími ze dne 1. 3. 2017, č. j. 1593072/17/2005-80542-110635 a č. j. 1593966/17/2005-80542-110635 (dále jen „zajišťovací příkazy“) žalobkyni uložil, aby do tří pracovních dnů ode dne oznámení zajišťovacích příkazů zajistila úhradu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec a září 2016, která nebyla dosud stanovena, a to složením jistoty na depozitní účet správce daně v celkové výši 3.449.274 Kč.

[2] Žalobkyně se podle správce daně v popsanych zdaňovacích obdobích vědomě zapojila do řetězce obchodních korporací, který vykazuje typické znaky podvodného řetězce. Žalobkyně

měla být v postavení tzv. brokera, který uplatňováním nároku na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění snižuje své daňové povinnosti. Svým zapojením v řetězci přispěla žalobkyně ke krácení daně v řetězci, tj. k porušení principu neutrality DPH, a proto jí nepřísluší uplatněný nárok na odpočet daně z přidané hodnoty u zdanitelných plnění přijatých od obchodní korporace RACING ADS s.r.o.

[3] Žalovaný zajišťovací příkazy napadené odvoláními žalobkyně potvrdil a odvolání zamítl.

II. Rozsudek a usnesení městského soudu

[4] Žalobkyně proti rozhodnutí žalovaného brojila žalobou u Městského soudu v Praze. Městský soud konstatoval, že rozhodnutí žalovaného je nepřezkoumatelné, neboť neobsahuje žádnou úvahu týkající se existence kauce, která je nerozlučně spojena se statutem registrovaného distributora pohonných hmot, její výše a využitelnosti k úhradě v budoucnu stanovené DPH.

[5] Městský soud dále konstatoval, že správce daně i žalovaný respektovali (vyjma shora řečeného) § 167 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, a závěry judikatury. Správce daně uvedl konkrétní důvody, pro které se domnívá, že daň bude v budoucnu stanovena. Pečlivě popsal, jakým způsobem mělo dojít ke krácení daně v řetězci, včetně postavení žalobkyně. Právě účast na daňovém podvodu může být zdrojem odůvodněných obav správce daně. Zajišťovací příkazy obsahují též kvalifikovaný odhad výše v budoucnu stanovené daně. Správce daně posoudil, zda žalobkyně měla či mohla vědět, že se účastní daňového podvodu. Soud dodal, že přezkoumává pouze zákonnost žalobou napadených zajišťovacích příkazů směřujících vůči žalobkyni. Na jejich posouzení v zásadě nemá vliv, zda správce daně vydal zajišťovací příkazy též vůči jiným daňovým subjektům, které měly být zapojeny do podvodného řetězce.

[6] Daňové orgány se (s výjimkou otázky existence kauce složené registrovaným distributorem pohonných hmot) zabývaly řádně též otázkou vymahatelnosti v budoucnu stanovené daně. Správce daně hodnotil aktuální majetkovou situaci žalobkyně. Sledoval hodnotu aktiv a pasiv celkem, resp. předpokládaný zisk (zjistil předpokládanou ztrátu za rok 2016 ve výši 6.852.648 Kč) a zaměřil pozornost na skutečnost, zda žalobkyně disponuje dlouhodobým majetkem. Zjistil, že dle údajů z katastru nemovitostí žádný nemovitý majetek nevlastní, čímž vyvrátil tvrzení o vlastnictví pozemků v ceně 355.000 Kč, a dle evidence vozidel nevlastní ani žádné vozidlo. Dospěl proto k závěru, že žalobkyně žádným dlouhodobým majetkem nedisponuje. Soud se ztotožnil s tím, že tyto skutečnosti již samy o sobě významně zvýšily obavu, že by v budoucnu stanovenou daň žalobkyně nebyla schopna uhradit. Městský soud nezpochybnil, že žalobkyně má značné finanční prostředky na bankovních účtech. Nicméně skutečnost, že žalobkyně disponuje tímto (vysoce likvidním) majetkem, může být při posuzování nezbytnosti vydání zajišťovacích příkazů z důvodu obavy o budoucí vymahatelnost daně zohledněna. Ani samotná skutečnost, že žalobkyně vždy řádně dostala svým daňovým povinnostem, nevyklučuje vydání zajišťovacích příkazů.

[7] Městský soud s ohledem na nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k novému posouzení (bod 54 rozsudku).

[8] Výrok rozsudku nicméně zněl tak, že se žaloba zamítá.

[9] Městský soud proto v záhlaví označeným usnesením opravil výrok rozsudku „ze dne 11. 3. 2019, č. j. 14 Ad 2/2017 – 34“ tak, že jeho výrok správně zní: I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 5. 2017, č. j. 23081/17/5100-41453-711866, se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení. II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku

13.200 Kč, a to do 30 dnů od právní moci rozsudku k rukám zástupce žalobce, Mgr. Petra Novotného, advokáta.

[10] V odůvodnění usnesení městský soud uvedl, že v písemném vyhotovení označeného rozsudku omylem uvedl odlišný výrok, než který byl vyhlášen při jednání dne 11. 3. 2019. Tento výrok neodpovídal ani odůvodnění dotčeného rozsudku. Jelikož se podle soudu jedná o zřejmou písařskou chybu, může být tato nesprávnost napravena postupem podle § 54 odst. 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (s. ř. s.), tj. vydáním opravného usnesení.

III. Kasační stížnosti a vyjádření žalobkyně

[11] Žalovaný (stěžovatel) podal kasační stížnost jak proti rozsudku městského soudu, tak proti opravnému usnesení.

III.a) Kasační stížnost proti usnesení

[12] Podle stěžovatele není možno provést razantní změnu výroku spočívající v nahrazení zamítavého výroku výrokem zrušujícím za pomoci opravného usnesení. Stěžovatel odkazuje na rozsudek ze dne 21. 2. 2007, č. j. 4 Ans 3/2006 - 123, č. 1177/2007 Sb. NSS, podle kterého nemůže oprava výroku spočívat v jeho nahrazení výrokem jiného znění. Jedinou možností je v takovém případě zrušení nesprávného výroku v řízení o kasační stížnosti.

[13] Ani vydané (opravné) usnesení není prosto chyb – městský soud nesprávně uvedl číslo jednací (14 Ad 2/2017 - 34 namísto 14 Af 2/2017 - 34) a namísto rozhodnutí „ze dne“ uvedl rozhodnutí „se dne“.

[14] Pokud Nejvyšší správní soud kasační stížnosti vyhoví a zruší napadené usnesení, byla by druhá kasační stížnost podána předčasně, neboť by pro účastníky řízení byl závazný rozsudek městského soudu v původní podobě. Jedinou osobou oprávněnou k podání kasační stížnosti by tak byla žalobkyně. Z tohoto důvodu proto stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud řízení o kasační stížnosti proti rozsudku přerušil.

[15] Stěžovatel navrhuje napadené usnesení zrušit.

III.b) Kasační stížnost proti rozsudku

[16] Stěžovatel v kasační stížnosti proti rozsudku městského soudu nejprve opakuje argumentaci týkající se nemožnosti vydat opravné usnesení. Dále uvádí, že městský soud refletoval stěžovatelovu argumentaci vznesenou při jednání pouze formálně, aniž by se k ní, na rozdíl od argumentace vznesené při jednání žalobkyní, vyjádřil. Závěry judikatury krajských soudů odkazované žalobkyní si plně osvojil, aniž by vysvětlil, proč neupřednostnil konkurující závěry judikatury předestřené při jednání stěžovatelem. Tím městský soud porušil zásadu procesní rovnosti účastníků řízení.

[17] Stěžovatel podotýká, že povinností soudu je společně se zrušením odvolacího rozhodnutí zrušit i zajišťovací příkazy, neboť lhůta pro vyřízení odvolání proti nim je lhůtou propadnou. Tvrzení městského soudu, že judikaturu citovanou stěžovatelem nemůže na věc vztáhnout, neboť by tím předjímal rozhodnutí daňových orgánů, které se budou spornou otázkou meritorně zabývat, je tak zcela liché.

[18] Řízení před městským soudem bylo zatíženo jinou vadou řízení mající za následek nezákonné rozhodnutí též proto, že soud ve věci nařídil jednání, ačkoli shledal existenci vady

nepřezkoumatelnosti. V takovém případě je však povinností soudu rozhodnout bez nařízení jednání. V důsledku tohoto postupu též došlo ke zbytečnému navýšení nákladů řízení o jeden úkon právní služby spočívající v účasti zástupce žalobce na jednání, jejichž náhrada spočívá na bedrech stěžovatele.

[19] Rozsudek městského soudu je podle stěžovatele nesrozumitelný, neboť formálně zkonstatoval nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů napadeného rozhodnutí, následně však provedl hmotněprávní (meritorní) přezkum rozhodnutí. Městský soud také porušil dispoziční zásadu, neboť nepřipustně nahradil procesní aktivitu žalobkyně. Z obecné a nedostatečně idenfitikované odvolací námitky, že správce „*pominul zástavu ve výši 20 milionů Kč*“ dovodil, že žalobkyně ve skutečnosti poukazovala na kauci ve výši 20 milionů Kč složenou u celních úřadů.

[20] Stěžovatel je přesvědčen, že není povinností správce daně při posuzování majetkové situace daňového subjektu reflektovat kauci distributora pohonných hmot podle § 6i zákona č. 311/2006 Sb., o pohonných hmotách a čerpacích stanicích pohonných hmot a o změně některých souvisejících zákonů (zákon o pohonných hmotách). Tato kauce slouží primárně pro potřeby správců daně spravujících daň z minerálních olejů, kterými jsou příslušné celní úřady. Orgány finanční správy nemají jistotu, že na ně z této kauce vůbec něco zbude. Zjišťování zůstatku kauce je z povahy řízení o vydání zajišťovacích příkazů vyloučeno, neboť správce daně pracuje s minimální časovou dotací, aby stihl zajistit výběrem ohrožené peněžní prostředky zpravidla deponované na bankovních účtech, které jsou z pohledu zcizitelnosti maximálně likvidní. Akceptování názoru městského soudu by znamenalo, že správce daně musí vyjít úvahy o existenci budoucích dluhů u celních úřadů i ostatních správců daně a jejich vlivu na případné snížení složené kauce, a tedy zůstatku prostředků, který by bylo možno využít na úhradu v budoucnu stanovené daně.

[21] Stěžovatel navrhuje, aby soud řízení o této kasační stížnosti přerušil, neboť je vysoce pravděpodobné, že dojde ke zrušení opravného usnesení, a následně proto bude tato kasační stížnost pro předčasnost odmítnuta. Pokud opravné usnesení zrušeno nebude, navrhuje stěžovatel zrušení rozsudku a vrácení věci městskému soudu k dalšímu řízení.

III.c) Vyjádření žalobkyně ke kasačním stížnostem

[22] Žalobkyně ve vyjádření uvádí, že kasační stížnosti považuje za nedůvodné a navrhuje jejich zamítnutí. Správce daně při vydání zajišťovacích příkazů nepostupoval s maximální citlivostí a opatrností. Arogance a svévole správce daně žalobkyni jako podnikatelský subjekt zlikvidovala. Správce daně nezohlednil, že žalobkyně vždy bez problémů plnila své daňové povinnosti a u celní správy měla složenou kauci ve výši 20 milionů Kč. Tato kauce je použitelná na jakýkoli daňový nedoplatek, riziko, že by daň nebyla zaplacená, bylo nulové. Kauci musí složit každý distributor pohonných hmot za účelem registrace. Jde o zákonný požadavek, který správce daně musí znát a není třeba na něj zvlášť upozorňovat.

[23] Žalobkyně je přesvědčena, že unesla důkazní břemeno a prokázala, že nároky na odpočet DPH uplatňuje oprávněně. Žalobkyně v rámci svých možností učinila vše, co mohla, ujistila se o spolehlivosti plátce DPH u svých přímých obchodních partnerů. Při svých obchodech jednala v dobré víře. Žalobkyně sama podala trestní oznámení pro podezření ze spáchání trestného činu zkrácení daně, poplatku či obdobné povinné platby. Žalobkyni není jasné, proč tak neučinil správce daně, který neustále poukazuje na existenci podvodného řetězce.

[24] Městský soud vydal opravné usnesení na základě upozornění žalobkyně. Jednalo se o zjevné písařské pochybení, žalobkyně proto vydání opravného usnesení považuje za zákonné.

IV. Posouzení kasačních stížností

[25] Nejvyšší správní soud se postupně bude zabývat oběma kasačními stížnostmi. S ohledem na procesní logiku celé věci se nejprve bude zabývat kasační stížností mířící proti opravnému usnesení, následně pak kasační stížností proti rozsudku. Obstojí-li opravné usnesení v kasačním přezkumu, bude přípustná též kasační stížnost proti rozsudku (ve znění opravného usnesení); neobstálo-li by opravné usnesení a kasační soud by jej zrušil, musel by následně kasační stížnost proti zamítavému rozsudku podanou žalovaným správním orgánem jako nepřipustnou odmítnout.

[26] Posouzení obou kasačních stížností soud učiní v rámci jednoho rozsudku, není proto třeba řízení o kasační stížnosti proti rozsudku přerušovat podle § 48 odst. 3 písm. d) s. ř. s., jak navrhuje stěžovatel.

IV.a) Posouzení kasační stížnosti proti opravnému usnesení

[27] Kasační stížnost proti opravnému usnesení splňuje formální náležitosti požadované zákonem (byla podána včas, osobou oprávněnou, za níž jedná zaměstnanec se zákonem požadovaným vzděláním), je projednatelná. V souvislosti s posouzením přípustnosti této kasační stížnosti vyvstává otázka, zda míří proti rozhodnutí, které je kasační stížností napadnutelné.

[28] Podle rozsudku č. j. 4 Ans 3/2006 – 123, na který odkazuje též stěžovatel, platí, že „[p]roti opravnému usnesení podle § 54 odst. 4 s. ř. s. je kasační stížnost přípustná (...); předmětem přezkumu však je pouze splnění podmínek pro provedení opravy“. Kasační stížnost je tedy přípustná a jejímu věcnému projednání, v rozsahu výše uvedeném, nic nebrání.

[29] Kasační stížnost není důvodná.

[30] Podle § 54 odst. 4 s. ř. s. opraví předseda senátu v rozsudku i bez návrhu chyby v psaní a počtech, jakož i jiné zjevné nesprávnosti. Týká-li se oprava výroku, vydá o tom opravné usnesení a může odložit vykonatelnost rozsudku do doby, dokud opravné usnesení nenabude právní moci.

[31] V posuzované věci činí stěžovatel spornou skutečnost, že rozpor výroku rozsudku s jeho odůvodněním představoval *zjevnou nesprávnost*, kterou bylo možno opravit usnesením podle § 54 odst. 4 s. ř. s.

[32] Jak uvedl soud v rozsudku ze dne 3. 11. 2011, č. j. 4 Ads 139/2011 - 400 (důraz přidán), „[c]itované ustanovení umožňuje soudu, aby v rozhodnutí opravil početní a písařské chyby a zjevné nesprávnosti, které jsou podobného původu jako písařské chyby. Za zjevnou nesprávnost tak může být považována pouze chyba, ke které došlo zjevným a okamžitým selháním v duševní či mechanické činnosti osoby, za jejíž účasti bylo rozhodnutí vyhlášeno či vyhotoveno, a která je každému zřejmá. Zřejmost takové nesprávnosti vyplývá především z porovnání výroku rozhodnutí s jeho odůvodněním, případně i z jiných souvislostí“. Jak konstatoval Ústavní soud, i když je „zjevná nesprávnost“ neurčitým pojmem, jehož naplnění je třeba vždy dovozovat z kontextu skutkových a právních okolností (vztahujících se k opravovanému rozsudku a celé věci), je třeba otázku „zjevnosti“ nesprávnosti hodnotit vždy z pohledu účastníka soudního řízení, jemuž je rozhodnutí adresováno, nikoliv soudu (náleze ze dne 10. 4. 2012, sp. zn. II. ÚS 1456/11).

[33] V nyní posuzované věci vyhlásil městský soud rozsudek při jednání dne 11. 3. 2019. Nejvyšší správní soud ze zvukového záznamu z jednání, který je součástí soudního spisu, ověřil, že městský soud vyhlásil rozsudek s následujícím výrokem:

I. Rozhodnutí žalovaného se dne 26. 5. 2017, č. j. 23081/17/5100-41453-711866, se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.

II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 13.200 Kč, a to do 30 dnů od právní moci rozsudku k rukám zástupce žalobce, Mgr. Petra Novotného, advokáta. Tento výrok rozsudku plně odpovídá též jeho odůvodnění.

[34] Skutečnost, že se městský soud usnesl na shora uvedeném výroku, ověřil Nejvyšší správní soud též z protokolu o hlasování, který je součástí soudního spisu.

[35] Ve vyhotovení rozsudku, které bylo dne 15. 3. 2019 zasláno účastníkům řízení, však byl uveden výrok zcela opačný:

I. Žaloba se zamítá.

II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

[36] Odůvodnění rozsudku zasláné účastníkům řízení odpovídalo vyhlášenému zrušujícímu rozsudku. Žalobkyně dne 18. 3. 2019 zaslala městskému soudu „žádost o opravu rozsudku“, kterou požádala o opravu výroku, aby zněl tak, jak byl vyhlášen při jednání.

[37] Na základě shora uvedeného podle kasačního soudu není pochyb o tom, že žalobkyni byla nesprávnost spočívající jednak v nesouladu mezi výrokem vyhlášeným při jednání a výrokem uvedeným v písemném vyhotovení rozsudku a také nesoulad výroku v písemném vyhotovení s odůvodněním rozsudku, zcela zjevná (nebot' na ni soud sama upozornila). Vzhledem k tomu, že jednání u městského soudu dne 11. 3. 2019, při kterém byl rozsudek (se zrušujícím výrokem) vyhlášen, byl přítomen též stěžovatel, musela být tato nesprávnost zjevná též jemu.

[38] Za takové situace, tedy při zvážení pohledu účastníků řízení a okolností projednávané věci (zejména znění výroku, jak byl vyhlášen při ústním jednání), proto soud uzavírá, že nesoulad vyhlášeného výroku s výrokem v písemném vyhotovení rozsudku představoval zjevnou nesprávnost ve smyslu § 54 odst. 4 s. ř. s., kterou bylo možno opravit usnesením spočívajícím v opravě výroku rozsudku. Městský soud sice v usnesení své pochybení označuje jako „zřejmou písařskou chybu“, o kterou v dané věci zcela jistě nešlo. To ovšem nic nemění na skutečnosti, že zákonné podmínky pro provedení opravy zjevné nesprávnosti byly naplněny. Kasační stížnost proti usnesení proto není důvodná.

[39] Stěžovatel namítá, že podle rozsudku č. j. 4 Ans 3/2006 – 123 nemůže oprava výroku spočívat v jeho nahrazení výrokem jiného znění. Stěžovateli lze přisvědčit, že tato věta je v označeném rozsudku skutečně obsažena. Není však možno vytrhávat ji z kontextu tehdy projednávané věci, která vykazuje od nyní souzené věci značné odlišnosti. V citovaném rozsudku byla řešena situace, kdy krajský soud nejprve jedním z výroků rozsudku žalobci přiznal náhradu nákladů řízení (ačkoli žaloba byla odmítnuta). Tomuto výroku odpovídalo též odůvodnění usnesení. Krajský soud následně výrok opravil tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení. V tehdy posuzované věci byl tedy výrok původního usnesení zcela v souladu s odůvodněním, nešlo tedy uvažovat o „zjevné nesprávnosti“. Za takové situace kasační soud uzavřel, že oprava výroku rozhodnutí nemůže spočívat v jeho nahrazení výrokem odlišného znění. K tomu je třeba dodat, že v tehdy souzené věci krajský soud nerozhodoval o věci

při jednání, neboť žalobu odmítal usnesením. Nedošlo tedy k nyní posuzované situaci, kdy účastníci řízení nejprve vyslechli při jednání soudu výrok určitého znění, který následně vůbec neodpovídal písemnému vyhotovení rozsudku a nadto byl v rozporu s písemným odůvodněním rozsudku.

[40] Obdobný postoj jako Nejvyšší správní soud v rozsudku citovaném výše zaujal též Ústavní soud v nálezu ze dne 22. 4. 2014, sp. zn. II. ÚS 2678/13, ve kterém konstatoval, že usnesením podle § 54 odst. 4 s. ř. s. není možno změnit *odůvodnění* rozsudku tak, aby odpovídalo jeho výrokům. Ústavní soud na druhou stranu dodal, že v soudní praxi se v případech takto zjevného rozporu mezi výrokem soudního rozhodnutí a rozsáhlou částí jeho odůvodnění připouští jako opravitelná zjevná nesprávnost vada v samotném výroku. Ústavní soud tedy jako „běžnou soudní praxí“ aproboval situaci, která nastala i v nyní posuzované věci.

[41] Co se týče poznámky, že i samo opravné usnesení obsahovalo písařské chyby, konstatuje kasační soud, že tato skutečnost je politováníhodná, nicméně na zákonnost usnesení nemůže mít žádný vliv. Uvedené písařské chyby je pak možno opravit dalším usnesením dle § 54 odst. 4 s. ř. s.

IV.b) Posouzení kasační stížnosti proti rozsudku

[42] Vzhledem k tomu, že opravné usnesení obstálo v kasačním přezkumu, může se dále Nejvyšší správní soud věnovat meritornímu přezkumu rozsudku městského soudu ve znění opravného usnesení.

[43] Kasační stížnost proti tomuto rozsudku splňuje všechny zákonem předvídané náležitosti, je přípustná a projednatelná. Včasnost kasační stížnosti proti rozsudku posuzoval Nejvyšší správní soud podle § 106 odst. 2 s. ř. s., podle kterého *kasační stížnost musí být podána do dvou týdnů po doručení rozhodnutí, a bylo-li vydáno opravné usnesení, běží tato lhůta znovu od doručení tohoto usnesení*. S ohledem na to, že výrok rozsudku byl opraven v záhlaví popsáním usnesením, které bylo stěžovateli doručeno, dne 25. 3. 2019, je kasační stížnost podaná dne 5. 4. 2019 včasná.

[44] Městský soud považoval rozhodnutí stěžovatele za nepřezkoumatelné, neboť neobsahovalo úvahu stran kauce podle § 6i zákona o pohonných hmotách. Žalobkyně podle městského soudu v odvolání poukazovala na skutečnost, že složila částku 20.000.000 Kč. Označila ji sice nesprávně jako „zástavu“, stěžovatel však měl s ohledem na své znalosti (byl si vědom skutečnosti, že žalobkyně je obchodníkem s pohonnými hmotami) rozpoznat, že se dovolává právě složené kauce u celních úřadů.

[45] Nejvyšší správní soud připomíná, že ze správního rozhodnutí musí být seznatelné, proč správní orgán považoval námitky účastníka řízení za liché, mylné nebo vyvrácené, které skutečnosti vzal za podklad svého rozhodnutí, proč považuje skutečnosti předestřené účastníkem řízení za nerozhodné a nesprávné, jakými úvahami se řídil při hodnocení důkazů atd. (viz § 68 odst. 3 zákona č. 500/2004 Sb., správního řádu, a bohatá judikatura správních soudů – např. rozsudky ze dne 4. 2. 2010, č. j. 7 Afs 1/2010 – 53, ze dne 24. 6. 2010, č. j. 9 As 66/2009 -46, či ze dne 23. 7. 2009, č. j. 9 As 71/2008 - 109). Aby bylo rozhodnutí odvolacího orgánu přezkoumatelné, musí vyčerpávat celý rozsah odvolání (tedy zabývat se, alespoň implicitně, všemi odvolacími námitkami; srov. rozsudky ze dne 23. 7. 2008, č. j. 3 As 51/2007 - 84, ze dne č. j. 8 Afs 66/2008 - 71).

[46] Žalobkyně v odvoláních namítla, že „*v zajišťovacím příkazu nelze nalézt ani správní úvahu pro druhou podmínku, tj. z jakého důvodu bude v budoucnu vymáhání daně obtížnější než v současnosti. Správce daně nesprávně vyhodnotil majetkovou situaci daňového subjektu, ačkoli k tomu má všechny údaje k dispozici, když pomínul zástavu ve výši 20 milionů Kč*“.

[47] Nejvyšší správní soud shodně s městským soudem konstatuje, že stěžovatel na citovanou odvolací námitku ve svém rozhodnutí nijak nereagoval. Tuto skutečnost ostatně stěžovatel nezpochybňuje. Namítá však, že námitka byla formulována příliš obecně. Tomuto tvrzení lze přisvědčit, stále šlo nicméně o řádně uplatněnou odvolací námitku, kterou se měl stěžovatel řádně zabývat (byť alespoň v té míře obecnosti, v jaké byla uplatněna). V této souvislosti nelze vypořádání zmíněné odvolací námítky odmítnout s poukazem na nesprávné použití slova „zástava“ namísto „kauce“. Jak správně poznamenal městský soud, daňovým orgánům muselo být z průběhu řízení a ze správního spisu zřejmé, že žalobkyně je obchodníkem s pohonnými hmotami, jehož povinností je složit kauci, která zpravidla odpovídá částce 20.000.000 Kč. Nesprávné použití právního pojmu proto v této souvislosti nemohlo jít k tíži žalobkyně.

[48] Soud proto činí závěr, že se žalovaný řádně nezabýval uplatněnou odvolací námitkou, a jeho rozhodnutí je proto nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů. Touto vadou řízení, kterou zatížil rozhodnutí o odvolání v části týkající se otázky hrozby nedobytnosti dosud nestanovené daně, stěžovatel znemožnil městskému soudu přezkum svého rozhodnutí v rámci řádně uplatněných žalobních námitek vztahujících se právě k této otázce. Městský soud proto nemohl postupovat jinak, než napadené rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost zrušit. Současně je nutno označit za správný názor městského soudu, který odmítl zabývat se právními závěry uvedenými v rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 10. 10. 2018, č. j. 15 Af 46/2018 - 154 (podle kterého nebylo povinností daňových orgánů zabývat se vlivem kauce na otázku budoucí dobytosti daně bez uplatněné odvolací námítky a že tato kauce není pro posouzení této otázky relevantní). Vzhledem k tomu, že stěžovatel stran této otázky ve svém rozhodnutí neučinil žádné závěry a žalobkyně existenci kauce uplatnila jako odvolací námitku, bylo by skutečně předčasné (resp. nadbytečné) činit ohledně správnosti tohoto právního názoru jakékoli úvahy.

[49] Vzhledem k tomu, že žalobkyně učinila námitku nutnosti reflektovat kauci podle zákona o pohonných hmotách (která ze strany stěžovatele zůstala bez odpovědi) součástí odvolání, nezabýval se již kasační soud námitkami zpochybňujícími povinnost správce daně zohlednit kauci podle § 6i zákona o pohonných hmotách z úřední povinnosti, neboť taková situace v souzené věci nenastala.

[50] V této souvislosti stěžovatel v kasační stížnosti zcela správně připomíná, že lhůta pro vyřízení odvolání proti zajišťovacímu příkazu (§ 168 odst. 1 daňového řádu) je propadnou procesní lhůtou, která je vydáním odvolacího rozhodnutí zkonsumována a po skončení soudního přezkumu rozhodnutí o zajištění daně již znovu neběží ani nepokračuje. Pokud správní soud shledá, že zákonné podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu nebyly dodrženy, zruší kromě napadeného rozhodnutí i rozhodnutí I. stupně (zajišťovací příkaz). *„Takový procesní postup vystihuje specifickou podstatu institutu zajištění daně jakožto rozhodnutí předstižného a akčního, avšak velmi razantního, kde se rychlost vydání pojí s efektivitou. Není totiž možné akceptovat, aby správce daně měl po (minimálně) několika měsících soudního přezkumu možnost např. doplnit dalšími údaji původně nepřezkoumatelné rozhodnutí, a tím je (zpětně) konvalidovat.“* (rozsudek ze dne 31. 10. 2016, č. j. 2 Afs 239/2015 - 66, č. 3541/2017 Sb. NSS).

[51] V nyní projednávané věci městský soud sice konstatoval nepřezkoumatelnost rozhodnutí o odvolání. Z důvodů, které v rozsudku neosvětlil, však nepřistoupil též ke zrušení zajišťovacích příkazů. Nejvyšší správní soud proto zvažoval, zda (bez ohledu na petit kasační stížnosti) zruší zajišťovací příkazy sám.

[52] S ohledem na to, že kasační stížnost podal žalovaný, a Nejvyšší správní soud je důvody v ní uvedenými vázán, není vhodné při shledání nedůvodnosti kasační stížnosti zohlednit to, co bylo k charakteru zajišťovacího řízení a zásadám jeho přezkumu uvedeno výše, a přistoupit navíc *ex officio* i ke zrušení prvostupňových rozhodnutí. Důvod, na němž spočívá zrušující výrok

napadeného rozsudku, totiž kasační stížnost nezvrátila, a tak by takové rozhodnutí soudu mohlo být objektivně překvapivé. Za této situace, i když bylo namístě, aby městský soud sám zrušil zajišťovací příkazy nebo alespoň poučil správně stěžovatele o dalším postupu v řízení (nikoli mu nesprávně ukládal věc znovu posoudit), postačí korigovat jeho závazný právní názor a doplnit instrukci pro stěžovatele (viz bod [60] tohoto rozsudku).

[53] Stěžovatel dále namítá, že shledal-li městský soud nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí, neměl se již zabývat jeho hmotněprávním přezkumem.

[54] Názor stěžovatele, že nepřezkoumatelné rozhodnutí nelze podrobit věcnému přezkumu (z logiky věci nelze přezkoumat nepřezkoumatelné), je v zásadě správný. Takový paušální závěr je možno nicméně učinit pouze ve vztahu k rozhodnutí, které trpí vadou nepřezkoumatelnosti jako celek. Týká-li se nepřezkoumatelnost rozhodnutí oddělitelné skutkové či právní otázky, je naopak povinností krajského soudu v případě „standardního“ správního řízení, tedy takového, které může po zrušení rozhodnutí krajským soudem dále pokračovat, zabývat se též věcným vypořádáním dalších otázek, má-li jejich řešení význam pro další řízení a rozhodnutí ve věci (srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006 - 74, č. 1566/2008 Sb. NSS). Současné konstatování nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů a věcný přezkum u jednoho rozhodnutí tak *a priori* nelze vyloučit.

[55] Jak však již soud uvedl výše, v případě zrušení rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacím příkazům zákon pokračování správního řízení nepředpokládá a neumožňuje. Jakmile tedy krajský soud shledá vadu řízení či nezákonnost napadeného rozhodnutí, pro kterou je nutno je zrušit, musí na tomto závěru ustát a dalšími, byť oddělitelnými otázkami se nemusí pro naprostou nadbytečnost zabývat. Posuzování dalších žalobních námitek v nyní souzené věci (body 34 až 53 rozsudku) tak městský soud provedl nadbytečně. Nejde ovšem o skutečnost, která by měla vliv na zákonnost napadeného rozsudku, neboť zrušující výrok ob stojí i bez těchto nadbytečně uvedených pasáží.

[56] Stěžovatel namítá, že bylo povinností soudu, pokud shledal nepřezkoumatelnost rozhodnutí, rozhodnout ve věci bez nařízení jednání. V důsledku nesprávného postupu soudu došlo ke zbytečnému navýšení nákladů řízení o jeden úkon právní služby, jehož náhrada spočívá na stěžovateli.

[57] Stěžovatelův názor, že povinností městského soudu bylo rozhodnout bez jednání, není správný. Stěžovatel se nemýlí v tom, že směřují-li důvodné žalobní námítky proti vadám podřaditelným pod § 76 odst. 1 s. ř. s., resp. pokud je rozhodnutí či jemu předcházející řízení stíženo těmito vadami, pro které nelze žalobu projednat v rozsahu řádně uplatněných námitek, soud není povinen jednání nařídit. Takový postup je v zásadě nadbytečný a neekonomický, *neboť soudu je ze spisu či z rozhodnutí dostatečně zřejmé, že procesní postup či rozhodnutí jsou natolik vadné, že rozhodnutí musí být zrušeno* (usnesení rozšířeného senátu ze dne 8. 3. 2011, č. j. 7 Azs 79/2009 - 84, č. 2288/2011 Sb. NSS). Jak dále uvedl rozšířený senát v citovaném usnesení (bod 16), „[p]okud soud nařídí jednání, v zásadě se zabývá důvodností žaloby a tomu odpovídají i možnosti rozhodnutí stanovené v § 78 odst. 1, 7 s. ř. s. Ustanovení § 76 odst. 3 věty druhé s. ř. s. umožňující zrušení rozhodnutí (případně vyslovení nicotnosti) z důvodů uvedených v odstavcích 1 a 2 v případě, že tyto vady vyjdou najevo až při jednání, umožňuje soudu využít postupu podle § 76 i tam, kde vady nebyly zjevné v rámci přípravy jednání, ale vyšly najevo až při něm (...)“.

[58] Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že zákon nestanoví povinnost soudu při splnění podmínek umožňujících rozhodnout věc bez jednání, postupovat tak, že jednání skutečně nenařídí. Možnost rozhodnout bez nařízení jednání je pouze *oprávněním* soudu, nikoli jeho povinností. Je na uvážení rozhodujícího senátu, či samosoudce, zda i přes naplnění zákonem

předvídaných podmínek (pro rozhodnutí bez jednání) jednání nařídí. Motivy, které k takovému postupu soud vedou, mohou být různé. Může jít např. o nutnost provést dokazování, či upřesnit nebo vyjasnit obsah žalobní argumentace apod. Nařídí-li tedy soud jednání, byť jsou splněny podmínky pro aplikaci výjimky z pravidla, nelze takový postup považovat za nesprávný (nezákonný).

[59] Přistoupení na stěžovatelovu argumentaci by znamenalo, že by kasační soud měl zrušit rozsudek městského soudu pro vadu řízení spočívající v tom, že rozhodl při jednání, a zavázal by městský soud rozhodnout opětovně zcela stejně, ovšem bez nařízení jednání. Takový postup by byl naprosto absurdní, v rozporu s principem procesní ekonomie a hospodárnosti řízení a nadto by nic nezměnil na skutečnosti, že náklady na již proběhnuvší jednání by stejně stále existovaly a bylo by nutno o jejich náhradě rozhodnout. Byť se stěžovatel domnívá, že postup městského soudu spočívající v nařízení jednání byl nesprávný (a ve svém důsledku nevhodný), nelze tento jeho názor reflektovat tím způsobem, že by žalobkyni bylo upřeno právo na náhradu nákladů řízení, které jí v souvislosti s nařízením jednání vznikly. I kdyby byl stěžovatelův názor správný (což, jak soud shora osvětlil, není), není zde nikdo, komu by bylo možno (kromě stěžovatele) povinnost k náhradě nákladů úspěšného účastníka řízení uložit.

V. Závěr a náklady řízení

[60] Nejvyšší správní soud z výše uvedených důvodů uzavírá, že kasační stížnosti nejsou důvodné, a proto je zamítl (§ 110 odst. 1 věta poslední s. ř. s.). Protože již v řízení před městským soudem byly důvody pro zrušení správních rozhodnutí vydaných v prvním stupni, a městský soud to v napadeném rozsudku nevyřadil, shrnuje Nejvyšší správní soud svůj právní názor, který je pro stěžovatele závazný, tak, že vzhledem k tomu, že nové rozhodnutí o odvolání již nelze vydat a nedostatky zajišťovacích příkazů napravit, je stěžovatel povinen předmětné zajišťovací příkazy zrušit a řízení zastavit.

[61] Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasačních stížnostech (§ 60 ve spojení s § 120 s. ř. s.). Úspěšné žalobkyni soud přiznal náhradu nákladů řízení o kasačních stížnostech, které představuje odměna advokáta za jeden úkon právní služby ve výši 3.100 Kč, tj. za vyjádření ke kasačním stížnostem, podle § 11 odst. 1 písm. d) ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) a § 7 bodem 5. vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), a paušální náhrada hotových výdajů ve výši 300 Kč za jeden úkon právní služby (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu), celkem tedy 3.400 Kč, které je jí povinen v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. uhradit neúspěšný účastník, tedy stěžovatel, a to k rukám jejího zástupce ve lhůtě do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

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

V Brně dne 5. srpna 2019

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu