

SBÍRKA
ROZHODNUTÍ
NEJVYŠŠÍHO
SPRÁVNÍHO
SOUDU

9^{2020 / XVIII. ROČNÍK / 30. 9. 2020}

OBSAH

4050	Řízení před soudem: prominutí zmeškání lhůty z důvodu opatření ke zmírnění dopadů epidemie koronaviru	599
4051	Řízení před soudem: nepřípustnost kasační stížnosti; opakovaná žalobní tvrzení	601
4052	Řízení před soudem: předložení věci rozšířenému senátu; úvaha o vlivu nové právní úpravy na právní názor, od něhož se chce senát odchýlit.....	603
4053	Daňové řízení: odvolací řízení; dokazování.....	608
4054	Daňové řízení: lhůta pro stanovení daně; stavení lhůty.....	619
4055	Daňové řízení: úrok ze zadržovaného nadměrného odpočtu.....	624
4056	Daň z příjmů: prekluzivní lhůta pro stanovení daně.....	632
4057	Daň z nabytí nemovitosti: bytová jednotka v rodinném domě.....	638
4058	Pobyt cizinců: délka zajištění nezletilé osoby bez doprovodu za účelem správního vyhoštění; žalobní důvody žaloby proti zajištění za účelem správního vyhoštění.....	646
4059	Pobyt cizinců: umístění nezletilého cizince do zařízení pro zajištění cizinců	658
4060	Opatření obecné povahy: změna původního návrhu	665
4061	Opatření proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu: pojmy „podezřelý obchod“ a „obchod“; rozhodnutí o odložení splnění příkazu klienta	674
	Rozhodnutí správního orgánu: materiální a formální pojetí	674

Řízení před soudem: prominutí zmeškání lhůty z důvodu opatření ke zmírnění dopadů epidemie koronaviru

k § 3 odst. 1 zákona č. 191/2020 Sb., o některých opatřeních ke zmírnění dopadů epidemie koronaviru SARS CoV-2 na osoby účastníci se soudního řízení, poškození, oběti trestných činů a právnické osoby a o změně insolvenčního zákona a občanského soudního řádu (v textu jen „zákon o opatřeních ke zmírnění dopadů epidemie“)

Prominout zmeškání lhůty dle § 3 odst. 1 zákona č. 191/2020 Sb., o některých opatřeních ke zmírnění dopadů epidemie koronaviru SARS CoV-2, nelze automaticky: žadatel musí naopak tvrdit a osvědčit, že mu bylo provedení zmeškaného úkonu „znemožněno nebo podstatně ztíženo“ v důsledku mimořádného opatření. Žadatel je tedy povinen tvrdit a osvědčit skutečnosti, které nasvědčují tomu, že omezení plynoucí z mimořádného opatření měla zásadní dopad na jeho možnost provést zmeškaný úkon.

(Podle usnesení Krajského soudu v Praze ze dne 26. 5. 2020, čj. 55 A 43/2020-46)

Věc: M. F. proti Krajskému úřadu Středočeského kraje o povolení nakládání s vodami.

Žalobkyně se žalobou ze dne 30. 4. 2020 domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 1. 2020, kterým bylo zamítnuto její odvolání a potvrzeno rozhodnutí Městského úřadu P. ze dne 21. 10. 2019 (dále jen „prvostupňové rozhodnutí“). Prvostupňovým rozhodnutím bylo uděleno povolení k nakládání s vodami spočívající v odběru podzemní vody podle § 8 odst. 1 písm. b) bodu 1 zákona č. 254/2001 Sb., o vodách a změně některých zákonů (vodní zákon) a současně s tím byl schválen záměr stavby vodního díla vrtané studny podle § 94p odst. 1 zákona č. 183/2006 Sb., o územním plánování a stavebním řádu (stavební zákon) a § 13a vyhlášky č. 503/2006 Sb., o podrobnější úpravě územního rozhodování, územního opatření a stavebního řádu, ve spojení s § 15 odst. 1 vodního zákona.

Krajský soud v Praze žádost o prominutí zmeškání lhůty k podání žaloby zamítl a žalobu odmítl.

Z odůvodnění:

[2] Předmětná žaloba je žalobou proti rozhodnutí správního orgánu ve smyslu § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., s. ř. s. Podle § 72 odst. 1 s. ř. s. lze žalobu podat do dvou měsíců poté, kdy rozhodnutí bylo žalobci oznámeno doručením písemného vyhotovení nebo jiným zákonem stanoveným způsobem, nestanoví-li zvláštní zákon lhůtu jinou. Podle odstavce 4 téhož ustanovení zmeškání lhůty pro podání žaloby nelze prominout. Podle § 46 odst. 1 písm. b) s. ř. s., nestanoví-li tento zákon jinak, soud usnesením návrh (žalobu) odmítne, jestliže byl návrh (žaloba) podán předčasně nebo opožděně.

[3] Podle § 40 odst. 1 věty první s. ř. s. lhůta stanovená tímto zákonem, výzvou nebo rozhodnutím soudu počíná běžet počátkem dne následujícího poté, kdy došlo ke skutečnosti určující její počátek. Podle odstavce 2 věty první téhož ustanovení lhůta určená podle týdnů, měsíců nebo roků končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty. Podle § 40 odst. 4 s. ř. s. je lhůta zachována, bylo-li podání v poslední den lhůty předáno soudu nebo jemu zasláno prostřednictvím držitele poštovní licence, popřípadě zvláštní poštovní licence anebo předáno orgánu, který má povinnost je doručit, nestanoví-li tento zákon jinak.

[4] Podle vyjádření žalobkyně ze dne 6. 5. 2020 jí bylo žalobou napadené rozhodnutí doručeno dne 3. 2. 2020. Tento den je pak zapotřebí považovat za den oznámení dotčeného rozhodnutí žalobkyni ve smyslu § 72 odst. 1 s. ř. s. Dnem určujícím počátek lhůty počítané podle měsíců bylo tedy v případě žalobou napadeného rozhodnutí pondělí 3. 2. 2020, dvouměsíční lhůta pro podání žaloby počala plynout v úterý 4. 2. 2020 a skončila v pátek 3. 4. 2020.

[5] Pro zachování lhůty k podání žaloby tudíž bylo třeba, aby žalobkyně žalobu nejpozději dne 3. 4. 2020 předala soudu nebo jemu zaslala prostřednictvím držitele poštovní licence anebo předala orgánu, který má povinnost ji doručit. To však žalobkyně neučinila, neboť její zástupce zaslal žalobu soudu prostřednictvím datové

schránky až dne 30. 4. 2020, jak vyplývá ze záznamu o ověření elektronického podání založeného na č. l. 29 soudního spisu, tj. po uplynutí zákonem stanovené lhůty. Lhůta pro podání žaloby tedy nebyla zachována.

[6] Žalobkyně žádá o prominutí zmeškání lhůty k podání žaloby podle § 3 zákona o opatřeních ke zmírnění dopadů epidemie.

[7] Žádost o prominutí zmeškání lhůty v řízení před soudem jednajícím a rozhodujícím ve správním soudnictví je podle § 3 odst. 2 zákona o opatřeních ke zmírnění dopadů epidemie třeba podat do dvou týdnů od ukončení nebo zrušení mimořádného opatření při epidemii, z něhož plynulo omezení znemožňující nebo podstatně ztěžující učinění úkonu, a je třeba s ní spojit i zmeškaný úkon. Lhůta pro podání žádosti podle věty první však neskončí dříve než dva týdny po ukončení nebo zrušení nouzového stavu.

[8] Usnesením vlády České republiky č. 69/2020 Sb. byl v souladu s čl. 5 a 6 ústavního zákona č. 110/1998 Sb., o bezpečnosti České republiky (dále jen „ústavní zákon o bezpečnosti“), vyhlášen pro území České republiky z důvodu ohrožení zdraví v souvislosti s prokázáním výskytu koronaviru (označovaný jako SARS CoV-2) nouzový stav od 14.00 hodin dne 12. 3. 2020 na dobu 30 dnů. Usnesením č. 156/2020 Sb. vláda prodloužila nouzový stav do 30. 4. 2020 a usnesením č. 219/2020 Sb. do 17. 5. 2020. Žádost o prominutí zmeškání lhůty podanou spolu s žalobou dne 30. 4. 2020 soud proto posoudil jako včasnou.

[9] Podle § 3 odst. 1 zákona o opatřeních ke zmírnění dopadů epidemie zmeškala-li osoba v řízení před soudem jednajícím a rozhodujícím ve správním soudnictví lhůtu k provedení úkonu z vážného omluvitelného důvodu spočívajícího v mimořádném opatření při epidemii, které této osobě znemožňovalo nebo podstatně ztěžovalo úkon učinit, promine soud zmeškání této lhůty podle § 40 odst. 5 soudního řádu správního i v případech, ve kterých to zákon jinak vylučuje. O prominutí zmeškání lhůty rozhoduje soud, který je příslušný k projednání zmeškaného úkonu a rozhodnutí o něm.

[10] Z výše uvedeného ustanovení vyplývá, že prominutí zmeškání lhůty není automatickou reakcí soudů na existenci mimořádného opatření, nýbrž je zapotřebí v každém jednotlivém případě tvrdit a osvědčit, že žadatelé bylo mimořádným opatřením provedení zmeškaného úkonu „znemožněno nebo podstatně ztěženo“. Žadatelé je tedy povinen tvrdit a osvědčit skutečnosti, které nasvědčují tomu, že omezení plynoucí z mimořádného opatření měly na jeho možnost provést zmeškaný úkon zásadní dopad.

[11] Žalobkyně uvádí, že důvodem zmeškání lhůty pro podání žaloby bylo nařízené omezení pohybu osob v souvislosti s epidemií koronaviru SARS CoV-2. Dále uvádí, že se léčí s histaminovou intolerancí, v důsledku čehož má sníženou imunitu. Snažila se omezit sociální kontakt a necestovala po Praze ani jinam, mimo jiné i z obavy o své zdraví. Její advokát JUDr. Miloš Fiedler pracoval v omezeném režimu a nemohla ho zastihnout na adrese jeho sídla.

[12] Vláda usnesením ze dne 15. 3. 2020, č. 85/2020 Sb., o přijetí krizového opatření (dále jen „usnesení vlády o omezení svobody pohybu“), zakázala s blíže specifikovanými výjimkami volný pohyb osob na území celé České republiky. Toto usnesení vlády bylo zrušeno usnesením vlády ze dne 23. 3. 2020, č. 126/2020 Sb. Tímto usnesením zároveň vláda vzala na vědomí mimořádné opatření Ministerstva zdravotnictví ze dne 23. 3. 2020, č. MZDR 12745/2020-1 (dále jen „mimořádné opatření o omezení svobody pohybu ze dne 23. 3. 2020“), kterým bylo prodlouženo omezení volného pohybu osob až na výjimky a kterým bylo nařízeno omezení pohybu na veřejně dostupných místech a omezení kontaktů, a to na dobu do dne 1. 4. 2020 do 6:00 hod. Mimořádné opatření o omezení svobody pohybu ze dne 23. 3. 2020 bylo nahrazeno mimořádným opatřením ze dne 30. 3. 2020, č. MZDR 12745/2020-4/MIN/KAN, které bylo účinné až do dne 3. 4. 2020.

[13] Soud předně podotýká, že dvouměsíční lhůta pro podání žaloby počala žalobkyni plynout v úterý 4. 2. 2020, tedy více než pět týdnů před přijetím mimořádných opatření o omezení pohybu dne 15. 3. 2020. Žalobkyně uvádí, že po přijetí mimořádných opatření omezila cestování po Praze a že svého právního zástupce nezastihla na adrese jeho sídla. Netvrdí však, že by se svým právním zástupcem nemohla být nadále v kontaktu prostřednictvím telefonu, elektronické pošty či jiných forem elektronické komunikace. Ve vztahu k omezení svého právního zástupce JUDr. Miloše Fiedlera pouze uvádí, že tento pracoval v omezeném režimu. To však samo o sobě nelze považovat za omezení znemožňující nebo podstatně ztěžující podání žaloby. JUDr. Miloš

Fiedler zastupoval žalobkyni již ve správním řízení, a to v prvním i ve druhém stupni, a byl tak s projednávanou věcí seznámen. V období od 4. 2. 2020 do 14. 3. 2020 nebyl ve vypracování a podání žaloby nijak omezen. Mimořádná opatření zakazující volný pohyb osob v období od 15. 3. 2020 do 3. 4. 2020 obsahovala výjimku pro cesty do zaměstnání a k výkonu podnikatelské nebo jiné obdobné činnosti, tedy i pro cesty k činnosti advokáta. Žalobkyně neuvádí, jak konkrétně byl JUDr. Miloš Fiedler opatřeními k omezení pohybu osob v období od 15. 3. 2020 do 3. 4. 2020 ve vypracování a podání žaloby omezen. Soud je toho názoru, že vzhledem k účasti JUDr. Miloše Fiedlera ve správním řízení a jeho znalosti projednávané věci (pro které nebylo nezbytné např. nahlížet do správního spisu za účelem seznámení se s jeho obsahem), nebylo pro podání žaloby nutné nikam cestovat. Porada se žalobkyní mohla být snadno uskutečněna prostřednictvím telefonické či elektronické komunikace, samotné podání žaloby pak bylo možné učinit prostřednictvím datové schránky, jak JUDr. Miloš Fiedler nakonec ostatně také učinil. Žalobkyně ve svém podání netvrdí žádné skutečnosti, pro které by příprava a podání žaloby nemohly shora uvedeným „distančním“ způsobem proběhnout.

[14] Soud ze shora uvedených důvodů neshledal, že by mimořádná opatření při epidemii žalobkyni zne-možňovala nebo podstatně ztěžovala včasné podání žaloby, a proto žádosti o prominutí zmeškání lhůty k podání žaloby nevyhověl.

4051

Řízení před soudem: nepřípustnost kasační stížnosti; opakovaná žalobní tvrzení

k § 103, § 104 odst. 4 a § 109 odst. 1 soudního řádu správního, ve znění zákona č. 303/2011 Sb.

Kasační stížnost, která beze změny opakuje žalobní tvrzení a nijak nereaguje na argumentaci krajského soudu, neobsahuje důvody podle § 103 s. ř. s., a bude proto jako nepřípustná odmítnuta (§ 104 odst. 4 s. ř. s.). Vyzývá stěžovatele k odstranění této vady (§ 109 odst. 1 s. ř. s.) není v takové situaci namístě.

(Podle usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 6. 2020, čj. 10 As 181/2019-63)

Prejudikatura: č. 2103/2010 Sb. NSS.

Věc: a) M. D. a b) S. D. proti Krajskému úřadu Jihočeského kraje o zákazu užívat rodinný dům, letní byt a další stavební objekty na pozemku, o kasační stížnosti žalobců.

Městský úřad Slavonice zakázal žalobcům svým rozhodnutím ze dne 24. 11. 2017 užívat rodinný dům, letní byt a další stavební objekty. Stalo se tak poté, co městský úřad nevydal žalobcům kolaudační souhlas, protože ke stavbě nedoložili potřebný certifikát autorizovaného inspektora (předložený certifikát vůbec neposuzoval projektovou dokumentaci stavby, a navíc byl vydán až po zahájení řízení o odstranění stavby). Krajský úřad zamítl odvolání žalobců proti tomuto rozhodnutí dne 24. 1. 2018.

Žalobci napadli rozhodnutí krajského úřadu žalobou, kterou krajský soud zamítl. Proti tomuto rozsudku podali žalobci kasační stížnost.

Kasační stížnost podanou žalobcem a) nemohl soud projednat, neboť za ni nebyl zaplacen soudní poplatek. Žalobci byli usnesením ze dne 6. 6. 2019 vyzváni, aby zaplatili soudní poplatek za kasační stížnost, který za každého z nich činí 5 000 Kč. Soudní poplatek však (dne 10. 6. 2019) zaplatila jen žalobkyně b). Řízení o kasační stížnosti žalobce a) proto soud zastavil.

Nejvyšší správní soud řízení o kasační stížnosti žalobce a) zastavil a kasační stížnost žalobkyně b) odmítl.

Z odůvodnění:

(...)

[5] Kasační stížnost je opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu ve správním soudnictví (což je ostatně doslovný text § 102 soudního řádu správního). Z toho plyne, že aby vůbec byla kasační stížnost způsobila k projednání, musí kvalifikovaným způsobem zpochybňovat práve rozhodnutí krajského soudu, proti němuž byla podána, a nikoli nějaký jiný akt (byť třeba i věcně související nebo předcházející napadenému rozhodnutí krajského soudu).

[6] Zákonné okruhy kasačních důvodů, vyjmenované v § 103 odst. 1 s. ř. s., se navzájem liší v tom, zda napadají výlučně argumentaci či procesní postup krajského soudu, nebo zda zprostředkovaně míří i do rozhodování správního orgánu. Ryze „soudní“ důvody jsou obsaženy v písmenech c), d) a e) citovaného ustanovení (zmatečnost; nepřezkoumatelnost rozhodnutí soudu nebo jiná vada řízení; nezákonnost rozhodnutí o odmítnutí návrhu nebo zastavení řízení). Naproti tomu naopak důvody podle písmen a) a b) (nesprávné posouzení právní otázky; nedostatečná, nesprávná či procesně vadná skutková zjištění správního orgánu, případně nepřezkoumatelné správní rozhodnutí) mohou dopadat jak přímo na rozhodnutí správního orgánu, tak zprostředkovaně i na soudní rozhodnutí, pokud soud tvrzené vady neodhalil nebo zaujal stejný hmotněprávní názor jako žalovaný (*případně vyvodil ze stejných skutkových zjištění odlišný hmotněprávní závěr – to je však situace vedoucí ke kasační stížnosti žalovaného, a o tu v této věci nejde*).

[7] Pokud soud postupoval procesně bezvadně a zamítl žalobu řádně zdůvodněným rozsudkem [tím se vylučují důvody podle § 103 odst. 1 písm. c), d), e) s. ř. s.], může se žalobce pokusit prosadit své argumenty ještě jednou za pomoci kasačních důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) nebo b) s. ř. s. Je logické, že zde obsažená argumentace nebude z povahy věci nijak novátorská – ostatně v kasačním řízení nelze v zásadě řešit jiné otázky, než které byly předmětem řízení už u krajského soudu (srov. § 104 odst. 4 a § 109 odst. 5 s. ř. s.). I když však žalovaný a krajský soud dospěli ke stejnému závěru, nepředpokládá se, že žalobce jen vezme text žaloby, v níž případně zamění slovo *žalobce* za slovo *stěžovatel*, a zašle jej Nejvyššímu správnímu soudu pod novým názvem *kasační stížnost*. V kasačním řízení je stanoveno povinné zastoupení advokátem především proto, aby kasační stížnosti byly sepsány právním profesionálem a byly argumentačně na úrovni. Pokud by se povinné zastoupení v kasačním řízení mělo vyčerpat tím, že advokát provede v textu žaloby výše popsané kosmetické změny a označí ji za kasační stížnost, stalo by se pouhou formalitou.

[8] O formalitu ale zákonodárci nešlo: naopak smyslem bylo umožnit v kasačním řízení pokud možno kvalifikovanou polemiku s argumentací krajského soudu. Tato polemika může být méně nebo více zdařilá; vždy však musí být z textu kasační stížnosti patrná alespoň nějaká snaha o to, reagovat na konkrétní závěry krajského soudu, zdůraznit přílehavou judikaturu a přesvědčivě prezentovat ty žalobní argumenty, které žalobce pokládá za nejpádnější. V každém případě musí být z kasační stížnosti patrné alespoň to, že advokát napadený rozsudek četl. Z nynější kasační stížnosti to ale poznat nelze.

[9] Krajský soud se v této věci neomezil na pouhé převzetí argumentace žalovaného, naopak se žalobní argumentací pečlivě zabýval. Nejprve se věnoval námitce nepřezkoumatelnosti správních rozhodnutí obou stupňů. Ta už – ve vztahu k rozhodnutí prvního stupně – zazněla v odvolání; krajský soud však jen neodkázal na rozhodnutí žalovaného, ale znovu se snažil žalobce přesvědčit o přezkoumatelnosti napadených rozhodnutí jak za pomoci judikatury, tak i citací ze správního spisu. Hlavní hmotněprávní námitce vyhradil krajský soud body 31–40 svého rozsudku. Citoval zde zákon, vytkl žalobcům selektivní čtení rozhodných ustanovení a konkrétně hodnotil obsah certifikátu autorizovaného inspektora. Poukázal též na neobvyklé okolnosti vydání certifikátu (až po zahájení řízení o odstranění stavby), označil postup žalobců za účelový a vysvětlil, proč jej nelze pokládat za jednání v dobré víře. Dále objasnil, proč se nemůže zabývat souvisejícím řízením ve věci odstranění a dodatečného povolení stavby a proč je nepodstatná chystaná změna územního plánu.

[10] Na toto argumentační úsilí krajského soudu reagoval advokát žalobců tak, že – jak už výše naznačeno – zkopíroval text žaloby, v němž pouze změnil procesní pojmenování účastníků a z něj vypustil závěrečné pasáže vztahující se k namítané podjatosti pracovníků správního orgánu. Textu žaloby doslovně odpovídá jak *popis předcházejícího řízení* na dvou stranách, tak vlastní *důvody kasační stížnosti* (tj. ve skutečnosti žalobní důvody)

na dalších šesti stranách. Konkrétně body 23–54 kasační stížnosti doslova přebírají body 21–50 žaloby. Z úplné shody ve struktuře obou dokumentů je tu několik výjimek. Zaprvé, jako nový text vypadá úvodní bod 22 kasační stížnosti; to je ale spíše nedopatření vzniklé při kopírování, protože text tohoto bodu je totožný s textem bodu 45 o tři strany dále. Zadruhé, body 36 a 37 kasační stížnosti odpovídají bodům 31 a 33 (nikoli 31 a 32) žaloby: původní bod 32 žaloby byl totiž při kopírování vypuštěn. Zatřetí, skutečně nové jsou body 30–32 kasační stížnosti, které vstupují mezi text původních bodů 27 a 28 žaloby. Text těchto nových bodů však popisuje skutečnost (zveřejnění návrhu územního plánu), kterou stěžovatelé neuplatnili v řízení před krajským soudem, a ke které proto Nejvyšší správní soud nepřihlíží (§ 109 odst. 5 s. ř. s.).

[11] Shoda textu kasační stížnosti s textem žaloby je v této věci extrémní. Není zde prostor ani pro to, aby Nejvyšší správní soud „stručně a obecně“ přezkoumal závěry krajského soudu – jako to někdy dělají krajské soudy ve vztahu ke správním rozhodnutím, když dostanou k projednání neumělou laickou žalobu. K tomuto postupu vede krajské soudy snaha vyjít vstříc právně nevzdělaným žalobcům a nepřipravit je o přístup k soudu jen proto, že si nemohli nebo neuměli najít odborníka, který by jim žalobu sepsal lépe. V nynější situaci není ale pro takový vstřícný přístup důvod, a dokonce by to bylo i v rozporu se smyslem soudní ochrany obecně a kasačního řízení zvlášť. Soud by neměl klást nepřiměřeně přísné formální požadavky na právní laiky, měl by však vyžadovat odpovídající úroveň právní argumentace v případech, že účastníci jsou zastoupeni advokátem (zde dokonce počínaje odvolacím řízením u žalovaného) a řízení se vede na nejvyšším stupni soudní soustavy.

[12] Nejvyšší správní soud shrnuje, že v této věci nebyly uplatněny žádné skutečné kasační důvody. Podání nazvané *kasační stížnost* totiž na svých celkem devíti stranách nijak nereaguje na rozsudek krajského soudu, který napadá. Z toho, že jsou celé strany textu doslova převzaty ze žaloby (a nic dalšího v kasační stížnosti není), je zjevné, že kasační stížnost ani částečně nezpochybňuje rozhodovací důvody krajského soudu, ale výlučně míří proti rozhodovacím důvodům žalovaného správního orgánu. Taková kasační stížnost je nepřijatelná (§ 104 odst. 4 s. ř. s.), neboť se opírá *jen o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103* (srov. k tomu usnesení NSS ze dne 10. 9. 2009, čj. 7 AfS 106/2009-77, č. 2103/2010 Sb. NSS, nebo ze dne 28. 5. 2020, čj. 9 Azs 101/2020-17, body 11 a 12).

[13] Současně tu nebyl ani důvod k tomu, aby Nejvyšší správní soud hleděl na takovou kasační stížnost jako na podání trpící vadami, které by byl povinen odstraňovat podle § 109 odst. 1 s. ř. s. Toto ustanovení slouží soudu k tomu, aby zajistil doplnění kasačních důvodů u těch kasačních stížností, které jsou podány jako blanketní, tj. neobsahují vůbec žádnou argumentaci (ani pokus o ni). Takové blanketní kasační stížnosti ve skutečnosti jen ohlašují úmysl uplatnit k výzvě soudu konkrétní kasační důvody a kromě označení účastníků, napadeného rozsudku a citace některých písmen § 103 odst. 1 s. ř. s. v nich nebývá žádný další text. Postup podle § 109 odst. 1 s. ř. s. ale není určen k tomu, aby soud, který obdrží dlouhý a strukturovaný text tvářící se jako zdůvodněná kasační stížnost, pedagogicky vedl právního profesionála zastupujícího v kasačním řízení, upozorňoval ho na smysl kasační stížnosti (který je zřejmý ze zákona) a nabádal ho k vylepšení jeho argumentačních dovedností.

[14] Nejvyšší správní soud proto odmítl kasační stížnost jako nepřijatelnou [§ 46 odst. 1 písm. d) a § 120 s. ř. s.].

4052

Řízení před soudem: předložení věci rozšířenému senátu; úvaha o vlivu nové právní úpravy na právní názor, od něhož se chce senát odchýlit

k § 17 odst. 1 soudního řádu správního

Změnil-li se v průběhu řízení před správním orgánem či krajským soudem právní úprava, která by pro posouzení věci mohla být relevantní, musí předkládající senát před předložením věci rozšířenému senátu podle § 17 odst. 1 s. ř. s. učinit úvahu o tom, zda právní názor, od něhož se chce odchýlit, je, či není novou úpravou dotčen. Bez takové úvahy nebude zřejmé, zda postupující senát pro své rozhodnutí potřebuje

výřešit danou otázkou; rozšířený senát přitom takovou úvahu nemůže učinit namísto něj, pokud existuje více možností řešení.

(Podle usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 6. 2020, čj. 2 Afs 47/2018-52)

Prejudikatura: č. 1926/2009 Sb. NSS, č. 3263/2015 Sb. NSS, č. 3528/2017 Sb. NSS, č. 3539/2017 Sb. NSS, č. 3569/2017 Sb. NSS, nález Ústavního soudu č. 54/2007 Sb. ÚS (sp. zn. Pl. ÚS 4/06).

Věc: ČSAD Hodonín a. s. proti Generálnímu ředitelství cel o propadnutí výrobků, o kasační stížnosti žalovaného.

Mezi účastníky byl nesporný skutkový stav, spočívající v tom, že při kontrole dne 20. 4. 2015 řidič nákladní cisternové soupravy žalobkyně předložil na výzvu k předložení dokladů k převážené motorové naftě doklad o prodeji, objednávku dopravy, dodací list, dva stáčecí lístky, mezinárodní nákladní list, koncesní listinu a ručně psaný rozvozový plán pro žalobkyni.

Celní úřad pro Zlínský kraj na základě těchto skutečností rozhodl podle § 42d odst. 1 písm. a) zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních (dále jen „zákon o spotřebních daních“), o propadnutí vybraných výrobků (minerálních olejů) žalobkyně z důvodu, že byly dopravovány způsobem uvedeným v § 42 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních, tedy bez dokladu prokazujícího zdanění vybraných výrobků podle § 5 téhož zákona. Žalovaný (stěžovatel) rozhodnutím ze dne 4. 4. 2016 zamítl odvolání žalobkyně a napadené rozhodnutí celního úřadu potvrdil.

Krajský soud rozsudkem ze dne 9. 1. 2018, čj. 31 Af 31/2016-111, zrušil rozhodnutí stěžovatele a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Vyšel z toho, že podle § 42c odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních správce daně rozhodne o uvolnění zajištěných vybraných výrobků, pokud se prokáže, že s nimi nebylo nakládáno způsoby uvedenými v § 42 odst. 1 nebo 2 téhož zákona. Stěžovatel tvrdil, že s nimi způsobem uvedeným v § 42 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních nakládáno bylo, neboť byly dopravovány bez dokladu prokazujícího zdanění vybraných výrobků dle § 5 zákona o spotřebních daních. Smyslem stanovení striktních pravidel pro doklady prokazující zdanění vybraných výrobků je naplnění požadavku, aby vybrané výrobky byly v každém okamžiku jednoznačně identifikovatelné a jejich původ a zdanění byly ověřitelné. Požadavek na jednoznačnou identifikaci a ověřitelnost v každém okamžiku (tedy i v každém okamžiku dopravy) je zcela zásadní. Proto by také bylo z hlediska aplikace § 42 odst. 1 písm. a) a § 42d odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních lhotejně, kdyby byly zákonem předepsané doklady předloženy až dodatečně, po zajištění vybraných výrobků. Podle krajského soudu však byla v posuzované věci jednoznačná identifikovatelnost zajištěných vybraných výrobků zajištěna a tyto výrobky byly za pomoci předložených listin plně totožitelné s výrobky uváděnými na dokladu o prodeji. Ačkoliv došlo ke snížení objemu vybraných výrobků oproti původní hodnotě uvedené na dokladu o prodeji, řidič cisternové soupravy předložil takové listiny, které bez jakýchkoliv pochybností dokládaly, že dopravované vybrané výrobky jsou výrobky uvedenými na dokladu o prodeji, a tudíž také zdaněnými vybranými výrobky. Z listin je totiž zcela patrné, jaké celkové množství vybraných výrobků bylo nakoupeno a jak se tento objem měl v průběhu dopravy měnit.

Proti rozsudku krajského soudu podal stěžovatel kasační stížnost, ve které odmítl právní hodnocení věci krajským soudem a zmínil zejména rozpor s judikaturou Nejvyššího správního soudu. Poukazoval v obecné rovině na základní zásady nakládání s vybranými výrobky, tj. přesnost a důraz na bezchybnost doprovodných dokladů, jak je formulují rozsudky Nejvyššího správního soudu. Nejvíce podobný nyní řešené situaci je podle stěžovatele případ řešený v rozsudku ze dne 31. 1. 2018, čj. 3 Afs 257/2016-44, ve věci THERMOIL s. r. o. (dále jen „rozsudek THERMOIL“). Dopravce načerpal do cisterny vybrané výrobky – minerální oleje a postupně je po částech stácel u jednotlivých odběratelů. Soud uzavřel, že ačkoliv na základě dodacího listu a stáčecích lístků bylo možné ověřit aktuální množství vybraných výrobků v cisterně, dopravce při dopravě nedisponoval žádným dokladem, který by umožnil okamžitou kontrolu evidence přepravovaného množství vybraných výrobků a spotřební daně. Nepředložil-li řidič tento doklad při kontrole dopravy, skutková podstata uvedená v § 42 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních byla naplněna a žalovaný byl oprávněn zboží zajistit.

Žalobkyně uvedla, že požadavek stěžovatele na předchozí vystavení více dokladů o dopravě podle § 5 odst. 4 zákona o spotřebních daních s tím, že budou odpovídat jednotlivým množstvím vybraných výrobků stáčeným

na jednotlivých místech, případně jejich postupné vystavování řidičem, jde nad rámec zákona a tento postup by nebyl transparentní a spíše by umožňoval daňové úniky. V průběhu dopravy se mohou místa vykládky a stáčené množství podle plánu změnit situací v dopravě nezávislou na vůli dopravce nebo z jiných důvodů. Tím by při kontrole předložené doklady vykazovaly vady v porovnání se skutečností. Stejně tak může docházet ke změnám množství v návaznosti na změny teplot. Tím by byla dána další záminka kontrolnímu orgánu k zajištění vybraných výrobků podle § 42 odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních. Dopravce by neměl žádnou obranu, neboť doklad by obsahoval nesprávný údaj.

Druhý senát dospěl k závěru, že rozhodná právní otázka, konkrétně co vše lze považovat za řádný doklad o prodeji podle § 5 odst. 3 zákona o spotřebních daních či doklad o dopravě podle § 5 odst. 4 téhož zákona, má být posouzena jinak než v dřívějším *rozsudku THERMOIL*. Ve všech relevantních skutkových souvislostech je věc posuzovaná druhým senátem obdobná té, již se zabýval v citovaném rozsudku třetí senát. Druhý senát má, stejně jako krajský soud, za to, že doklad o původně do automobilové cisterny načerpaném celkovém množství minerálního oleje ve spojení s doklady o postupném odčerpání dílčích množství oleje u jednotlivých odběratelů splňují požadavky § 5 odst. 4 věty druhé zákona o spotřebních daních, jde-li o doklad o dopravě, či požadavky § 5 odst. 3 téhož zákona, jde-li o doklad o prodeji, pokud je z kombinace těchto dokladů (jsou-li samy o sobě věrohodné) ve spojení s jednoduchými početními úkony (odečtení postupně odčerpávaných dílčích dodávek oleje od celkového množství původně načerpaného do automobilové cisterny; příp. vynásobení množství minerálního oleje sazbou příslušné spotřební daně) přesně a nepochybně patrné, jakým způsobem, kdy a ve vztahu ke komu bylo s jednotlivými dílčími dodávkami minerálního oleje nakládáno. Ztotožňuje se i s námitkami žalobkyně, že stěžovatelem požadovaný postup by nevedl k lepším výsledkům. Závěr, že právní názor vyslovený krajským soudem je správný, však druhý senát nemůže vyslovit sám, neboť tomu brání, že třetí senát již ve shora zmíněném rozsudku vyslovil ke stejné právní otázce za obdobných skutkových okolností právní názor odlišný, a musí se proto obrátit na rozšířený senát s ohledem na § 17 s. ř. s.

Rozšířený senát věc vrátil k projednání a rozhodnutí druhému senátu.

Z odůvodnění:

[8] Rozšířený senát se nejprve musel zabývat otázkou, zda má pravomoc rozhodnout v předložené věci. Základ pravomoci rozšířeného senátu stanoví § 17 odst. 1 věta první s. ř. s.: *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, postupí věc k rozhodnutí rozšířenému senátu.*

[9] Právní názor, kterým se chce předkládající senát ve věci odchýlit, však musí mít vliv na výsledek posuzované věci. Pokud tomu tak není, není pravomoc rozšířeného senátu dána (viz např. náleze Ústavního soudu ze dne 20. 3. 2007, sp. zn. Pl. ÚS 4/06, č. 54/2007 Sb. ÚS, bod 19). Jak již dříve rozšířený senát uvedl, v jeho pravomoci není tvorba akademického rozhodnutí, o kterém předem ví, že nebude postupujícím senátem využito (usnesení ze dne 21. 2. 2017, čj. 1 As 72/2016-48, č. 3539/2017 Sb. NSS, bod 27).

[10] Rozšířený senát dospěl k závěru, že postoupení věci ze strany druhého senátu je minimálně předčasné.

[11] Druhý senát předkládá odlišný právní názor na výklad § 5 odst. 3 a 4 zákona o spotřebních daních, které se týkají požadavků na doklady o prodeji a doklady o dopravě vybraných výrobků podle zákona o spotřebních daních. Vychází totiž z toho, že právě to, zda řidič žalobkyně převážející minerální oleje disponoval řádnými doklady podle daných ustanovení, je klíčové pro posouzení věci.

[12] Tomuto závěru by bylo možné dát za pravdu jednoznačně tehdy, pokud jde o znění zákona o spotřebních daních účinné do 31. 12. 2015. Tehdy účinné znění zákona totiž fakticky nerozlišovalo mezi podmínkami pro zajištění vybraných výrobků, popřípadě i dopravního prostředku, který je dopravuje, a mezi podmínkami pro jejich propanutí nebo zabránění.

[13] Podle § 42 zákona o spotřebních daních platilo a i nadále platí, že správce daně zajistí vybrané výrobky, pokud jsou přepravovány nebo skladovány buď bez příslušných dokladů (mezi, které patří i doklady podle § 5 citovaného zákona), nebo údaje uvedené na těchto dokladech jsou nesprávné nebo nepravdivé, nebo jsou tyto doklady pozměněny nebo padělány. Na zajištění vybraných výrobků nebo dopravního prostředku navazuje řízení

o zajištěných vybraných výrobcích nebo dopravním prostředku podle § 42b až § 42e zákona o spotřebních daních. Výsledkem tohoto navazujícího řízení je buď uvolnění zajištěných vybraných výrobků nebo dopravního prostředku (§ 42c) nebo jejich propadnutí nebo zabránění (§ 42d). Podle § 42d odst. 1 zákona o spotřebních daních platilo a platí, že *[p]okud správce daně nerozhodne o uvolnění vybraných výrobků nebo dopravního prostředku, rozhodne o jejich a) propadnutí v případě, že je vlastník těchto výrobků nebo dopravního prostředku znám, nebo b) zabránění v ostatních případech.* K propadnutí nebo zabránění tedy dochází vždy tehdy, kdy nejsou splněny podmínky pro uvolnění vybraných výrobků nebo dopravního prostředku. Podle § 42c odst. 1 zákona o spotřebních daních účinného do 31. 12. 2015 platilo, že *[s]právce daně rozhodne o uvolnění a) zajištěných vybraných výrobků, pokud se prokáže, že s nimi nebylo nakládáno způsoby uvedenými v § 42 odst. 1 nebo 2, nebo b) dopravního prostředku, pokud se prokáže, že s vybranými výrobky, které tento dopravní prostředek dopravoval, nebylo zacházeno způsoby uvedenými v § 42 odst. 1.* Jinými slovy zákonodárce umožňoval uvolnění zajištěných vybraných výrobků nebo dopravního prostředků pouze tehdy, pokud by se v navazujícím řízení o zajištěných vybraných výrobcích nebo dopravním prostředku ukázalo, že původní postup správce daně při zajištění vybraných výrobků byl nesprávný, neboť již v době zajištění bylo zboží dopravováno nebo skladováno s vymezenými doklady.

[14] Novelou provedenou zákonem č. 315/2015 Sb. však s účinností od 1. 1. 2016 došlo k významné změně § 42c zákona o spotřebních daních. Jeho odst. 1 a 2 nově zní: *(1) Správce daně rozhodne o uvolnění zajištěných vybraných výrobků, pokud a) s nimi nebylo nakládáno způsoby uvedenými v § 42 odst. 1 nebo 2, b) vybrané výrobky, které byly dopravovány s dokladem podle § 42 odst. 1 obsahujícím nesprávné nebo nepravdivé údaje, byly zdaněny nebo byly nabyty oprávněně bez daně, nebo c) vybrané výrobky, které byly skladovány s dokladem podle § 42 odst. 2 obsahujícím nesprávné nebo nepravdivé údaje, byly zdaněny. (2) Správce daně rozhodne o uvolnění dopravního prostředku, pokud a) s vybranými výrobky, které tento dopravní prostředek dopravoval, nebylo zacházeno způsoby uvedenými v § 42 odst. 1, nebo b) vybrané výrobky, které byly tímto dopravním prostředkem dopravovány s dokladem podle § 42 odst. 1 obsahujícím nesprávné nebo nepravdivé údaje, byly zdaněny nebo byly nabyty oprávněně bez daně.*

[15] Je tak evidentní, že se významným způsobem rozšířil okruh situací, ve kterých musí dojít k uvolnění zajištěných vybraných výrobků nebo dopravního prostředku. Není to pouze tehdy, kdy vybrané výrobky nebyly přepravovány či skladovány se správnými a pravdivými doklady, ale i tehdy, kdy se zpětně prokáže, že ačkoliv doklady byly v tomto směru vadné, objektivně se jednalo o vybrané výrobky, které byly zdaněny. Ostatně důvodová zpráva k tomu mj. uváděla: *„Nová úprava umožní správcům daně uvolnit zajištěné vybrané výrobky, které byly dopravovány s dokladem, který v dané situaci vyžaduje zákon, ale který obsahuje nesprávné nebo nepravdivé údaje. Vybrané výrobky mohou být v rámci řízení uvolněny, pokud účastník řízení prokáže jejich zdanění (například evidencemi, objasněním nesrovnalostí v dokladu, atp.), resp. jejich oprávněně nabytí bez daně (důkazní břemeno zde leží na straně účastníka řízení). Pokud je v rámci řízení prokázáno, že doklad po objasnění nesrovnalostí odpovídá požadavkům zákona, lze jej uznat jako doklad prokazující zdanění. V případech, kdy zákon vyžaduje jiné doklady (např. podle § 6 zákona a jiné), postupuje se v těchto situacích obdobně. Obdoba se zakotvuje také pro skladování. Nesprávné nebo nepravdivé údaje mohou vzniknout z nepozornosti či chybou v psaní a počtech. Tyto chyby mohou vzniknout například v průběhu přepravy, neboť může docházet k postupnému odkládání zboží a je nutno po každé změně znovu spočítat množství zboží a vyčíslit daň. Pokud se tedy u zajištěných vybraných výrobků následně prokáže, že ačkoli byly dopravovány s dokladem obsahujícím nesprávné či nepravdivé údaje, ale byly řádně zdaněny, resp. nabyty oprávněně bez daně, nebude docházet k jejich propadnutí nebo zabránění, ale budou uvolněny.“* (Poslanecká sněmovna Parlamentu, sněmovní tisk č. 512, funkční období 2013 2017).

[16] Předmětem nynějšího přezkumu je právě rozhodnutí vydané v řízení o zajištěných vybraných výrobcích nebo dopravním prostředku, nikoliv o zákonitosti samotného zajištění, jehož podmínky nebyly novelou dotčeny. Rozhodnutí o zajištění je ve správním soudnictví samostatně přezkoumatelné (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 3. 2017, č. 7 AfS 347/2016-34, č. 3569/2017 Sb. NSS, ve věci *PARAMO*).

[17] Pokud by na věc dopadala novější právní úprava, stěžovatel by musel v řízení o zajištěných vybraných výrobcích nebo dopravním prostředku zohlednit nejen spornou otázku týkající se požadavků na doklady, ale i to zda nejsou naplněny další alternativy § 42c zákona o spotřebních daních pro uvolnění zajištěných vybraných výrobků.

[18] Jak již bylo uvedeno, novelizované znění zákona o spotřebních daních nabylo účinnosti 1. 1. 2016. Stěžovatel rozhodnutí vydal 4. 4. 2016, tedy již za účinnosti dané novely. Stěžovatel se v rozhodnutí nijak nezmiňuje o tom, že by bral danou novelu v úvahu při svém rozhodování. Naopak lze dovodit, že si jí zřejmě nebyl vůbec vědom, neboť v napadeném rozhodnutí mj. uvedl: „Z celého odvolání je patrný názor odvolatele, že zdanění předmětných výrobků prokázal a tím učinil zadost všem svým povinnostem. V řízení o zajištěných vybraných výrobcích se však celní orgány nezabývají primárně tím, zda byly zajištěny vybrané výrobky řádně zdaněny. Smyslem řízení o zajištěných vybraných výrobcích je prověřit, zda byly dodrženy zákonem předepsané evidenční povinnosti, jimiž se stát chrání před nedovoleným nakládáním s vybranými výrobky a tím spojenými daňovými úniky. Řečeno slovy ZoSPD je účelem tohoto řízení prokázat, zda s vybranými výrobky bylo nakládáno způsoby uvedenými v § 42 odst. 1 a 2 ZoSPD. V případě přepravy vybraných výrobků to znamená, zda byly vybrané výrobky v momentě jejich dopravy fyzicky doprovázeny doklady, které obsahují jednak zákonem stanovené formální náležitosti a zároveň také správné, pravdivé a nepozměněné údaje. [...] V projednávaném případě tedy CÚ neměl zkoumat, zda byly předmětné vybrané výrobky zdaněny, ale pouze to, zda je doprovázely při přepravě předepsané doklady, či nikoliv.“ Tato koncepce však odpovídá znění zákona o spotřebních daních účinném do 31. 12. 2015.

[19] V první řadě je třeba připomenout, že podle závěrů rozšířeného senátu v usnesení ze dne 28. 7. 2009, čj. 8 Afs 51/2007-87, č. 1926/2009 Sb. NSS, ve věci *NATO HQ*, „[s]oud ve správním soudnictví vždy v posuzované věci zkoumá, zda právní předpis nebo jeho ustanovení, která byla použita, na věc skutečně dopadají. Použití právního předpisu nebo jeho ustanovení, která na věc nedopadají, je důvodem zrušení přezkoumávaného rozhodnutí správního orgánu (rozsudku krajského soudu), mohlo-li mít za následek nesprávné posouzení pro věc rozhodujících skutkových či právních otázek obsažených v námitkách.“

[20] Také nelze přehlédnout, že dosavadní judikatura nahlíží na propadnutí nebo zabránění vybraných výrobků jako na sankci, na kterou se vztahují základní principy správního trestání (v podrobnostech viz zejména rozsudek ze dne 11. 3. 2015, čj. 3 Afs 170/2014-35, č. 3263/2015 Sb. NSS, ve věci *DRAGON KH*, včetně tam citované prejudikatury). Podle čl. 40 odst. 6 Listiny se [t]restnost činu se posuzuje a trest se ukládá podle zákona účinného v době, kdy byl čin spáchán. Pozdějšího zákona se použije, jestliže je to pro pachatele příznivější. Tato zásada se uplatní i pro správní trestání a musí k ní přihlídnout i krajský soud v rozhodnutí o žalobě, a to dokonce i pokud k této změně došlo až po právní moci rozhodnutí (usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 11. 2016, čj. 5 As 104/2013-46, č. 3528/2017 Sb. NSS).

[21] Vzhledem k tomu, že otázka vlivu novely nebyla v řízení dosud vznesena, vyzval rozšířený senát účastníky řízení k vyjádření. Žalobkyně setrvala na názoru, že nebyly splněny podmínky pro vydání napadeného rozhodnutí ani podle původní právní úpravy, nicméně i pokud by tomu tak nebylo, měl žalovaný ve svém rozhodnutí zohlednit novelu a zajištěné výrobky uvolnit, neboť byly prokazatelně zdaněny, což sám správce daně ověřil a nebyla shledána sebemenší nesrovnalost. Stěžovatel se k této otázce nevyjádřil.

[22] V první řadě je třeba vyjasnit, jaké znění zákona o spotřebních daních měl vzít stěžovatel za rozhodné pro posouzení věci, a i pokud by bylo rozhodným zněním před novelou, zda neměl žalovaný aplikovat novou právní úpravu s ohledem na čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod. Tuto úvahu však předkládající senát neučinil. Pokud by ji učinil, nelze rozhodně vyloučit, že by bylo třeba přistoupit ke zrušení rozhodnutí stěžovatele z jiných důvodů, než je posouzení předkládané sporné otázky. Tyto úvahy však nepřísluší rozšířenému senátu, neboť druhý senát se těmito otázkami doposud nezabýval a nemohl tudíž dospět k případně odlišnému závěru, než který již byl vyjádřen v rozhodnutí Nejvyššího správního soudu. Rozšířený senát nevylučuje, že druhý senát dospěje k závěru, že i po vyřešení těchto otázek je dána pravomoc rozšířeného senátu. V předkládacím usnesení však musí v takovém případě řádně objasnit, proč i přes zmiňovanou novelu zákona o spotřebních daních bude posouzení dané otázky nezbytné pro jeho rozhodnutí o kasační stížnosti.

Daňové řízení: odvolací řízení; dokazování

k § 115 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu

Z § 115 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, vyplývá, že provádí-li odvolací orgán v odvolacím řízení dokazování dle § 115 odst. 1 téhož zákona, je povinen daňový subjekt seznámit nejen s výčtem a obsahem provedených důkazů, ale i se závěry, které z nich pro zjištěný skutkový stav dovozuje, resp. s úvahami, jimiž se při hodnocení důkazů řídil.

(Podle rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. 2020, čj. 1 AfS 438/2017-52)

Prejudikatura: č. 3848/2019 Sb. NSS, č. 3958/2020 Sb. NSS.

Věc: Strojmetal Aluminium Forging, s. r. o. proti Generálnímu ředitelství cel o vývozním celním prohlášení, o kasační stížnosti žalovaného.

Rozhodnutím ze dne 22. 5. 2015 zrušil Celní úřad pro Středočeský kraj platnost vývozního celního prohlášení ze dne 6. 5. 2014, na základě něhož bylo žalobkyni propuštěno zboží do režimu trvalého vývozu a současně určena lhůta k výstupu zboží z celního území Společenství. Spor byl o to, zda žalobkyně dostatečně prokázala, že zboží bylo vyrobeno, vyvezeno a předáno mimo území Evropské unie. Tedy zda žalobkyně předložila dostatečný důkaz o výstupu zboží z celního území Společenství dle čl. 796da odst. 1, 4 Nařízení Komise (EHS) č. 2454/93 ze dne 2. července 1993, kterým se provádí nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, kterým se vydává celní kodex Společenství (dále jen „prováděcí předpis“). Jednalo se o 30 balení (palet) autodílů, konkrétně hliníkových slitin šasi, o celkové váze 7049,40 kg, v deklarované hodnotě zboží 80.502,40 €, které žalobkyně vyvezla do Číny. Odvolání proti rozhodnutí dne 2. 7. 2015 žalovaný zamítl.

Proti rozhodnutí žalovaného brojila žalobkyně žalobou u Krajského soudu v Praze. Argumentovala, že žalovaný věc posuzoval výlučně z formálních hledisek, neboť neuznal dvě listiny, které k výzvě žalobkyně předložila a prokazovala, že zboží opustilo území Společenství, z hledisek dostatečnosti a uspokojivosti [čl. 796da odst. 1 písm. b), odst. 2 prováděcího předpisu] a uzavřel, že platí domněnka, že zboží neopustilo území Společenství. Poukazovala na nedodržení základních zásad správy daní žalovaným, konkrétně uvedeným v § 6 odst. 3, 4 a § 8 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“). Požadované listiny předložila, žalovaný jimi provedl důkaz, nedal žalobkyni nijak najevo, že je považuje za nedostatečné, ani ji nevyzval k předložení důkazů jiných, ponechal ji v nevědomosti, a aniž aplikoval postup dle § 115 daňového řádu, o podaném odvolání rozhodl. Pro žalobkyni bylo rozhodnutí žalovaného nečekané a překvapivé i proto, že v obdobných dvou jiných případech považoval druhově totožné doklady celní úřad za dostatečné. Žalobkyně vytýkala správním orgánům obou stupňů, že samy neúplně zjistily skutkový stav a nedaly navíc žalobkyni ani prostor, aby dodání zboží do cílové destinace prokázala.

Krajský soud rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Důvodnou shledal námitku porušení povinnosti žalovaného seznámit žalobkyni před vydáním rozhodnutí o odvolání s výsledky dokazování provedeného v odvolacím řízení. Podle § 115 odst. 1 daňového řádu, může v rámci odvolacího řízení odvolací orgán provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení, anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně, který napadené rozhodnutí vydal, se stanovením přiměřené lhůty. Prováděcí předpis označuje listiny a dokumenty uvedené v jeho čl. 796da odst. 4 za důkazy, tento charakter mají i dle vnitrostátních procesních předpisů (§ 93 odst. 1 daňového řádu).

Žalobkyni předložené dokumenty nelze považovat za podklady shromážděné celním úřadem ve fázi prvostupňového řízení, neboť ze správního spisu vyplývá, že je žalobkyně předložila až spolu s odvoláním; jak celní úřad, tak žalovaný se jimi zabývali právě až ve fázi odvolacího řízení. Jestliže tedy žalobkyně po vydání rozhodnutí celního úřadu předložila doklady, které podle ní měly vyhovovat požadavkům čl. 796da odst. 4 prováděcího předpisu, je s ohledem na uvedená ustanovení prováděcího předpisu ve spojení s § 115 daňového řádu třeba

situaci vyložit tak, že v odvolacím řízení byly doplněny podklady. Těmito podklady žalovaný provedl důkaz, tedy v odvolacím řízení bylo dokazování doplněno.

Krajský soud odkázal na závěr prezentovaný v rozsudku ze dne 24. 10. 2013, čj. 5 Afs 68/2013-43, kde Nejvyšší správní soud dovedl, že právo na seznámení se s provedenými důkazy v odvolacím řízení, ani právo se k těmto důkazům vyjádřit před vydáním rozhodnutí o odvolání, v sobě nezahrnuje právo odvolatele na obeznámení se s hodnotící úvahou odvolacího orgánu. Toto rozhodnutí nicméně vychází z aplikace dnes již neúčinného zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, jenž vůbec neupravoval postup správce daně vůči daňovému subjektu v případě, že bylo v odvolacím řízení doplněno dokazování nebo změněno právní posouzení věci. Krajský soud uvedl, že přesvědčivá judikatura k § 115 daňovému řádu se dosud nevytvořila, Nejvyšší správní soud pouze v rozsudcích ze dne 8. 2. 2017, čj. 7 Afs 248/2016-29, a ze dne 1. 3. 2017, čj. 6 Afs 9/2017-29, odkázal na závěr z citovaného rozsudku čj. 5 Afs 68/2013-43, aniž ovšem uvedl a odůvodnil, zda ob stojí i po přijetí nového procesního předpisu upravujícího daňové řízení (daňového řádu).

Daňový řád účinný od 1. 1. 2011, podle něhož postupovaly celní orgány v nyní posuzované věci, ovšem obsahuje výslovnou úpravu povinnosti odvolacího orgánu seznámit daňový subjekt s nově zjištěnými skutečnostmi a důkazy. Krajský soud usoudil, že záměrem bylo na roveň případům, kdy dochází ke změně právního posouzení věci, postavit případy, kdy je v odvolacím řízení prováděno dokazování. Jde tedy o posílení procesních práv daňových subjektů. Odkázal též na důvodovou zprávu k daňovému řádu a komentářovou literaturu. Z úřední činnosti je soudu znám též postup orgánů Finanční správy ČR, které při doplnění dokazování v rámci odvolacího řízení sepíší úřední záznam, v němž zhodnotí nově provedené důkazní prostředky z pohledu skutečností, které jimi měly být prokázány a tento úřední záznam doručí daňovému subjektu s výzvou, aby se k němu ve stanovené lhůtě vyjádřil.

Ustanovení § 115 odst. 2 daňového řádu nelze redukovat na pouhé vyrozumění daňového subjektu ze strany odvolacího orgánu, že bylo doplněno dokazování, a poskytnutí prostoru pro seznámení se s důkazy a vyjádření k nim. Daňový řád ukládá odvolacímu orgánu aktivní povinnost seznámit daňový subjekt se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, nikoliv pouze pasivní povinnost umožnit daňovému subjektu seznámit se s podklady (fakticky formou nahlížení do spisu), jak je tato povinnost koncipována v § 36 odst. 3 zákona č. 500/2004 Sb., správního řádu.

Krajský soud shrnul, že z § 115 odst. 2 daňového řádu plynula žalovanému povinnost vyrozumět žalobkyni před vydáním rozhodnutí o tom, zda lze mít na základě žalobkyni předložených důkazních prostředků za prokázanou skutečnost, že zboží propuštěné do celního režimu „trvalý vývoz“ vystoupilo z celního území Společenství. Zmíněné ustanovení dopadá nejen na případy, kdy odvolací správní orgán na základě doplněného dokazování vychází z nové skutečnosti (má ji tedy za prokázanou), čemuž by nasvědčoval doslovný výklad tohoto ustanovení, nýbrž i na případy, kdy se ani po doplnění dokazování nepodařilo skutečnost, na jejíž podporu byly důkazní prostředky provedeny, prokázat.

Jestliže žalobkyně soustředila svoji aktivitu do odvolací části řízení a předložila v něm důkazy o výstupu zboží, jde o postup zákonem připuštěný, neboť v odvolacím řízení lze uvádět nové skutečnosti a navrhnout nové důkazy (na rozdíl od správního řízení se v daňovém řízení neuplatní koncentrace řízení vydáním prvostupňového rozhodnutí). Jelikož předložené důkazy nebyly zjevně nevěrohodné či zjevně neprůkazné ve vztahu ke skutečnosti, že zboží opustilo celní území Společenství, mohla žalobkyně legitimně očekávat, že v případě, že celní orgány neshledají důvod pro vyhovění odvolání, seznámí ji žalovaný před vydáním rozhodnutí o odvolání se svým závěrem. Tím spíše by bylo potvrzení rozhodnutí celního úřadu překvapivé, jestliže by byla pravdivá argumentace žalobkyně, že ve dvou obdobných věcech uznal celní úřad předložené typově shodné doklady (potvrzení společnosti DHL Global Forwarding GmbH) za dostatečné k prokázání vývozu zboží z celního území Společenství. Tím, že žalovaný před vydáním rozhodnutí o odvolání neseznámil žalobkyni s výsledkem doplněného dokazování, neumožnil jí, aby uplatnila námitku porušení legitimního očekávání, založeného postupem celního úřadu ve dvou dalších obdobných věcech, v odvolacím řízení. Překvapivými pro žalobkyni nebyly tyto důkazy samotné, ale mohlo jím být jejich hodnocení žalovaným.

Žalobkyně se s hodnocením jí předložených dokumentů seznámila až prostřednictvím napadeného rozhodnutí, přičemž takový důsledek jednoznačně nemůže vyhovovat požadavkům § 115 daňového řádu. Argumenty, námitky a návrhy, které žalobkyně učinila až v žalobě, měla mít možnost uplatnit již v rámci odvolacího řízení. V tom jí nemůže být na újmu její pasivita v průběhu řízení před celním úřadem.

Porušením § 115 odst. 2 daňového řádu se v projednávané věci žalovaný dopustil takové vady řízení, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Proto krajský soud napadené rozhodnutí zrušil a nezabýval se věcí samou, tedy zda žalobkyně předložené dokumenty v odvolacím řízení vyhovují požadavkům čl. 796da odst. 4 prováděcího předpisu, a případně, zda bylo porušeno legitimní očekávání žalobkyně.

Rozsudek krajského soudu napadl žalovaný (stěžovatel) kasační stížností. Stěžovatel se domníval, že krajský soud nesprávně posoudil povinnost aplikace § 115 odst. 2 daňového řádu žalovaným.

Spornou otázkou je, zda povinnost odvolacího orgánu (žalovaného) podle § 115 odst. 2 daňového řádu dopadá i na situaci, kdy daňový subjekt (žalobce) v průběhu odvolacího řízení doloží dosud neuplatněný listinný důkazní prostředek, kterým chce prokázat své odvolací tvrzení (primární otázka dosahu § 115 odst. 1, 2 daňového řádu), a zda povinnost odvolacího orgánu (žalovaného) zahrnuje také právo na seznámení s výsledky dokazování (sekundární otázka rozsahu § 115 odst. 2 daňového řádu).

Stěžovatel odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 5 Afs 68/2013-43, ze kterého vyplývá, že právo na seznámení se s provedenými důkazy v odvolacím řízení ani právo se k těmto důkazům vyjádřit před vydáním rozhodnutí o odvolání v sobě nezahrnuje právo odvolatele na obeznámení se s hodnotící úvahou odvolacího orgánu. Jak krajský soud uvedl, tento rozsudek sice vychází z aplikace zákona o správě daní a poplatků, nicméně je citován Nejvyšším správním soudem i při jeho současné rozhodovací činnosti, v nichž se jednalo právě o případy aplikace § 115 odst. 2 daňového řádu (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 7 Afs 7/2017-30; 7 Afs 248/2016-32; 6 Afs 9/2017-29). Ústavní konformita závěrů rozsudku sp. zn. 5 Afs 68/2013 byla potvrzena i usnesením Ústavního soudu ze dne 10. 7. 2014, sp. zn. III. ÚS 122/14, který ústavní stížnost odmítl jako zjevně neopodstatněnou. Skutečnost, že krajským soudem zmiňované komentáře k daňovému řádu dospěly k jiným závěrům, nemůže na závaznosti výše citovaného názoru Nejvyššího správního soudu nic změnit, neboť komentářová literatura na rozdíl od judikatury vrcholných soudů závazná není.

Krajský soud tak učinil v daném případě nesprávný sekundární právní závěr stran rozsahu § 115 odst. 2 daňového řádu, pokud dovedl povinnost odvolacího orgánu seznámit žalobce s právním hodnocením jím předložených důkazních prostředků (tj. s výsledky dokazování) před vydáním rozhodnutí, neboť na základě judikatury Nejvyššího správního soudu takové právo žalobci nesvědčí, a není obsahem § 115 odst. 2 daňového řádu. Stěžovatel navíc zdůrazňuje, že v daném případě se jednalo pouze o listinné důkazy a přiměřeně odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 7. 2015, čj. 4 Afs 116/2015-40.

Odkazuje-li krajský soud na správní praxi finančních orgánů, stěžovatel namítá, že v daných věcech došlo k doplnění důkazů *ex officio*, neboť byly opětovně prováděny výslechy svědků. Odkazy krajského soudu na rozsudky Krajského soudu v Brně čj. 29 Af 60/2014-90 a čj. 29 Af 57/2014-85, nemohou obstát, neboť citované pasáže rozsudku jsou vyjádřením žalovaného, nikoliv právním názorem soudu.

Stěžovatel namítá, že i kdyby měl povinnost vydat v dotčené situaci výzvu dle § 115 daňového řádu, její nevydání by nebylo vadou, která by měla za následek nezákonné rozhodnutí. Žalobkyně plně tížilo důkazní břemeno stran prokázání výstupu zboží z území Společenství. Je věcí procesní strategie žalobkyně, kdy a jak se bude bránit (dokládat důkazní prostředky na svoji obranu). Žalobkyně však již nemohla spoléhat na to, že pokud tak učinila poprvé až v průběhu odvolacího řízení, že jí tímto jeho konáním automaticky vznikl nárok na seznámení se s hodnocením doložených důkazních prostředků, a na další navazující možnost k jejich předkládání. To obzvláště za situace, kdy tyto prostředky neměly vliv na dostatečně zjištěný skutkový stav. Není proto na místě spekulace, že by daňový subjekt mohl vznést další návrh na dokazování, případně, že mu tak bylo znemožněno uplatnit námitku legitimního očekávání. Vše totiž mohl a měl uplatnit již v řízení před celním úřadem (nebo i napoprvé před odvolacím orgánem). Smyslem odvolacího řízení, je přezkoumat postup prvoinstančního správce daně. K doplňování skutkového stavu v odvolacím řízení by mělo docházet spíše výjimečně. Účastník řízení se sám zkracuje na svých právech, pokud rezignuje na prvoinstanční řízení.

Stěžovatel dále namítá, že smyslem § 115 odst. 2 daňového řádu je seznámit daňový subjekt jen s těmi důkazy, jimiž jsou doplňovány podklady pro rozhodnutí, přičemž na těchto doplněných skutkových zjištěních (změněném skutkovém stavu) bude posléze stát rozhodnutí o odvolání, a zabránit tak překvapivým rozhodnutím.

Daňový subjekt tedy bude postupem podle § 115 daňového řádu seznamován především s novými („překvapivými“) důkazními prostředky, které obstaral správce daně. Naopak daňový subjekt nebude seznamován s důkazním prostředkem, který pro něj není nový („překvapivý“), neboť je mu znám (sám jej předložil do odvolacího řízení), jde o pouhou listinu (důkazní prostředek *sui generis* „prováděný“ seznámením se s jeho obsahem), kterým navíc nejsou zjištěny žádné nové („překvapivé“) skutkové okolnosti, ale zjištěný skutkový stav zůstane po jejich odmítnutí nedotčen. V takovém případě nelze hovořit o porušení zákona (§ 115 daňového řádu) a již vůbec ne o materiálním zkrácení žalobce na jeho právech a o porušení práva na spravedlivý proces do té míry, že by to způsobilo nezákonné rozhodnutí odvolacího orgánu ve věci samé.

Krajský soud proto učinil nesprávný primární právní závěr stran *dosahu* § 115 odst. 1, 2 daňového řádu, neboť bez dalšího dovodil jejich uplatnění i v situaci, kdy daňový subjekt (žalobkyně) v průběhu odvolacího řízení doloží dosud neuplatněný listinný důkazní prostředek, kterým chce prokázat své odvolací tvrzení. Dle krajského soudu byly předložením listin doplněny podklady. Stěžovatel se však domnívá, že předložení listinného důkazního prostředku žalobkyní v odvolacím řízení (k prokázání jeho odvolacího tvrzení) se absolutně míjí s *možností* odvolacího orgánu *provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí* ve smyslu § 115 odst. 1 daňového řádu. Odvolací orgán se v takovém případě jen seznámí s obsahem předložené listiny, reaguje na ni v odůvodnění rozhodnutí o odvolání, ovšem neprovádí jí dokazování ve smyslu § 115 odst. 1, 2 daňového řádu a nevydává k tomu daňovému subjektu výzvu.

Lhůta podle § 115 odst. 3 daňového řádu v rozpětí do 15 dní svým způsobem koncentruje průběh odvolacího řízení a je vyhrazena v dotčené variantě jen na seznámení daňového subjektu s důkazními prostředky opatřenými správcem daně (odvolacím orgánem), které, pro daňový subjekt překvapivě, mění dosud zjištěný skutkový stav. Jen tehdy je daňový subjekt oprávněn očekávat výzvu správce daně a také na ni oprávněn reagovat „protinávrhem“, tedy vlastním návrhem či doložením důkazních prostředků. Reakcí na takový „protinávrh“ daňového subjektu pak již zpravidla bude rozhodnutí o odvolání, ledaže by odvolací orgán uznal za potřebné provedení např. navrženého výslechu svědka, který by před vydáním rozhodnutí o odvolání provedl.

Onen důkazní „protinávrh“ daňového subjektu (např. právě předložení listinných důkazních prostředků) však nelze podřazovat pod pojem „dokazování“ ve smyslu § 115 odst. 1, 2 daňového řádu nejen z řečených důvodů, ale i proto, že by pravidelně v průběhu odvolacích daňových řízení dostával daňový subjekt odvolací orgán do procesní pasti, se kterou zákonodárce onou patnáctidenní koncentrací v § 115 odst. 3 daňového řádu rozhodně nepočítal. Totiž odvolací orgán by provedl „dokazování“ daňovým subjektem předloženou listinou, byl by povinen vydat výzvu podle § 115 daňového řádu (s hodnocením listiny jako nedostatečné k ovlivnění dosud zjištěného skutkového stavu nebo dokonce jen k prokázání odvolacího tvrzení), daňový subjekt by doplnil další listinu – odvolací orgán by z povinnosti vydal další výzvu atd. I znění § 115 odst. 4 daňového řádu nepřipouštějící možnost odvolacího orgánu přihlédnout *k návrhům k provedení dalších důkazů* po uplynutí lhůty podle odstavce 3 jasně svědčí omezení výzvy podle § 115 daňového řádu jen na jediný důkazní „protinávrh“ daňového subjektu.

Stěžovatel tedy shrnul, že § 115 daňového řádu je aktivován jen v důsledku procesní aktivity odvolacího orgánu (vlastní obstarání důkazních prostředků k doplnění podkladů pro rozhodnutí, případně další takové vlastní obstarání po důkazním „protinávru“ daňového subjektu), avšak zásadně nikoli v důsledku procesní aktivity daňového subjektu (návrhy vlastních důkazních prostředků k odvolání, v průběhu odvolacího řízení, či v důkazním „protinávru“ odvolacímu orgánu na jeho výzvu podle § 115 daňového řádu).

Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti považovala napadený rozsudek za správný. Odmítá jako nepřipustnou argumentaci stěžovatele, že odvolací orgán neprovádí dokazování předloženými listinami. Domnívala se, že krajský soud správně akcentoval rozdíl mezi úpravou v zákoně o správě daní a poplatků a v daňovém řádu. Výslovné ustanovení zákona nelze bagatelizovat, jak do jisté míry činí stěžovatel. Žalobkyně varuje před restriktivním výkladem práva, kterým by docházelo k rezignaci na hledání spravedlnosti.

Při posuzování kasační stížnosti dospěl předkládající první senát NSS k závěru, že v judikatuře NSS se objevují dva vzájemně neslučitelné výklady § 115 odst. 2 věty první daňového řádu.

První, užší výklad vnímá toto ustanovení jako normu k zajištění vědomosti daňového subjektu, **z jakých podkladů** bude odvolací daňový orgán ve svém rozhodnutí vycházet. Daňový subjekt je tak třeba seznámit s doplněnými podklady, ne však již s tím, jak je odvolací orgán hodnotí. Důsledkem tohoto pojetí je, že daňový subjekt není potřeba seznamovat s podklady pro rozhodnutí, jejichž existence si je vědom, např. protože je sám odvolacímu orgánu zaslal, protože byly součástí správního spisu již v době vydání rozhodnutí správce daně, nebo protože jejich provedení jako důkazu byl sám přítomen. Tento výklad dle předkládajícího senátu reprezentují rozsudky ze dne 8. 2. 2017, čj. 7 Afs 248/2016-29, ze dne 1. 3. 2017, čj. 6 Afs 9/2017-29, nebo ze dne 13. 9. 2017, čj. 7 Afs 7/2017-28, které navazují na rozsudek ze dne 3. 12. 2013, čj. 5 Afs 56/2013-45; konečně tento závěr převzal i rozsudek ze dne 2. 8. 2017, čj. 4 Afs 58/2017-78. Čtvrtý senát navázal na výše citované rozsudky, dle kterých § 115 odst. 2 daňového řádu neslouží ke sdělení hodnocení shromážděných podkladů, ale pro seznámení s podklady, které byly v odvolacím řízení do spisu doplněny a o kterých by daňový subjekt mohl nevědět.

S tímto výkladem je dle předkládajícího senátu neslučitelný výklad zastávaný v rozsudcích ze dne 5. 12. 2017, čj. 9 Afs 275/2016-34, a ze dne 19. 7. 2018, čj. 7 Afs 148/2018-44. Tento (druhý), širší výklad § 115 odst. 2 daňového řádu vnímá dané ustanovení jako zajišťující to, aby daňový subjekt věděl, **z jakých skutkových závěrů** hodlá odvolací daňový orgán ve svém rozhodnutí vycházet, tedy jaká je jeho situace ohledně merita řízení, a aby mohl na tuto situaci případně procesně reagovat. Důsledkem tohoto pojetí je, že odvolací daňový orgán musí daňový subjekt seznámit nejen s novými podklady pro své rozhodnutí, ale i s jakýmkoliv novým hodnocením podkladů. Typicky se bude jednat o hodnocení nově v odvolacím řízení shromážděných podkladů, může se však jednat i o hodnocení již správcem daně shromážděných podkladů, pokud se hodnocení odvolacího daňového orgánu od hodnocení správce daně liší. V obou případech se totiž jedná o nové úvahy odvolacího orgánu, na které daňový subjekt musí mít možnost reagovat.

První senát tedy shledal rozdíl, mezi těmito výklady v tom, že zatímco podle prvního z nich daňový subjekt seznámí s podklady, ze kterých odvolací správní orgán vychází, podle druhého i s úvahami, které z provedení dokazování pro zjištěný skutkový stav dovozuje.

V případě že by rozšířený senát shledal oba dva prezentované právní názory vzájemně slučitelné, předkládající senát deklaruje svůj záměr se od názoru úzce vykládající § 115 odst. 2 daňového řádu odchýlit (tj. od výše uvedených rozsudků čj. 7 Afs 248/2016-29, čj. 6 Afs 9/2017-29, čj. 7 Afs 7/2017-28 a čj. 4 Afs 58/2017-78).

Dokazování označuje proces zjišťování skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně (srov. § 92 odst. 2 daňového řádu). Nesestává pouze z označení a obstarání pramenu důkazu (věci či osoby), z něhož se čerpá poznatek, ale i z jeho provádění a hodnocení. Hodnocení důkazů je součástí procesu dokazování.

Provádí-li odvolací daňový orgán dokazování, je povinen seznámit daňový subjekt se *zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují*. Zjišťované skutečnosti vycházejí z podkladů, ale aby se z podkladů staly zjištěné skutečnosti, musí k nim přistoupit intelektuální proces obsahující hodnocení těchto podkladů. Odvolací daňový orgán má tak dvě povinnosti: Zaprvé, musí daňovému subjektu sdělit důkazy, ze kterých vychází; zadruhé má povinnost i uvést, co považuje za zjištěné skutečnosti, tedy co považuje za finální produkt dokazování, vzniklý hodnocením závažnosti, zákonnosti a věrohodnosti důkazů (sdělit mu své hodnocení důkazů).

Důvodová zpráva předpokládá, že postup dle § 115 daňového řádu slouží k dialogu mezi správcem daně a daňovým subjektem. Pokud by daňový subjekt neznal hodnotící úvahy správce daně, nebyl by jejich dialog dostatečně „zaostřený“ a nesloužil tak svému účelu. Právní úprava zohledňuje i dvojinstančnost a zákaz překvapivých rozhodnutí. Překvapivý v tomto ohledu může být nejen nový podklad v daňovém spisu, o kterém daňový subjekt neví, ale právě i jen hodnocení již správním orgánem prvního stupně shromážděných podkladů.

Obdobně by bylo možné si jako překvapivou představit i situaci, kdy odvolací daňový orgán v daňovém spisu doplní obrovské množství podkladů a následně pouze daňovému subjektu sdělí, že k tomuto doplnění daňového spisu došlo. Ze samotných podkladů nemusí být zřejmé, co z nich odvolací daňový orgán dovozuje; jestliže se daňovému subjektu nepodaří předpovědět, jak bude odvolací daňový orgán podklady hodnotit, rozhodnutí

odvolacího daňového orgánu pro něj bude nutně překvapivé. Aby § 115 odst. 2 skutečně účinně mohl zabránit překvapivým rozhodnutím, musí se proto vztahovat nejen na nové podklady, ale i na nové úvahy ohledně zjištěného skutkového stavu, které ze shromážděných pokladů odvolací daňový orgán dovozuje.

Řízení před správcem daně tvoří s řízením před odvolacím daňovým orgánem jeden celek. Odvolací řízení vychází z apelačního principu, dle kterého odvolací daňový orgán, pokud má napadené rozhodnutí správce daně za nezákonné nebo nesprávné, může sám tyto vady napravit, a to včetně nového zjištění skutkového stavu. Může-li odvolací daňový orgán svým rozhodnutím takto rozhodnutí správce daně změnit, musí postupovat tak, aby daňový subjekt měl možnost se k této změně vyjádřit a případně na ni procesně reagovat. V opačném případě by se daňový subjekt o důvodech svého neúspěchu v daňovém řízení mohl poprvé dozvědět až v rozhodnutí odvolacího daňového orgánu, kterým se celé daňové řízení končí. Došlo by tak k přesunutí možnosti obrany až do řízení před správními soudy, což neodpovídá zásadě subsidiarity soudního přezkumu (viz § 5 s. ř. s.) a principu dvojinstančnosti.

Správce daně a osoby zúčastněné na správě daní si dle zásady součinnosti navzájem vycházejí vstříci (§ 6 odst. 2 daňového řádu). Povinnost odvolacího orgánu seznámit daňový subjekt s hodnocením provedených důkazů je konkretizací této zásady.

Předkládající senát uzavřel, že judikatura k dřívější právní úpravě, z níž vycházel rozsudek čj. 5 Afs 56/2013-45, dovozovala povinnost seznámit daňový subjekt pouze s provedenými důkazy (tedy nikoliv se zjištěnými skutečnostmi) z obecné zásady spolupráce. Dle gramatického, historického i teleologického výkladu je však zřejmé, že § 115 odst. 2 daňového řádu jde nad rámec ochrany v předchozí právní úpravě.

Pro výše uvedené předložil rozšířenému senátu otázku, zda z § 115 odst. 2 daňového řádu plyne povinnost odvolacího orgánu v rámci odvolacího řízení seznamovat subjekt daně i s úvahami, které z provedeného dokazování odvolací daňový orgán pro zjištěný skutkový stav dovozuje.

Rozšířený senát kasační stížnost zamítl.

Z odůvodnění:

IV. Pravomoc rozšířeného senátu

[40] V usnesení, kterým předkládající senát postoupil věc rozšířenému senátu, je nastolena sporná právní otázka týkající se rozsahu povinnosti seznámit daňový subjekt před vydáním rozhodnutí o odvolání se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, prováděl-li odvolací orgán dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení. Předkládající senát v této souvislosti poukázal na závěry rozsudků sedmého a šestého senátu (body 20 a násl. rozsudku čj. 7 Afs 248/2016-29, bod 13 rozsudku čj. 6 Afs 9/2017-29, bod 17 čj. 7 Afs 7/2017-28), které vycházely z rozsudku čj. 5 Afs 56/2013-45. Tyto závěry převzal i rozsudek ze dne 2. 8. 2017, čj. 4 Afs 58/2017-78. Uvedené rozsudky výslovně uvádějí, že právo na seznámení se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, v sobě nezahrnuje právo odvolatele na obeznámení se s hodnotící úvahou odvolacího orgánu. Jelikož pak s tímto závěrem předkládající senát nesouhlasí, je pravomoc rozšířeného senátu dle § 17 odst. 1 s. ř. s. v projednávané věci dána. V této souvislosti je zcela nadbytečné posuzovat otázku existujícího rozporu ve stávající judikatuře (i kdyby zde nebyl, pravomoc rozšířeného senátu by byla dána).

[41] Pro výše uvedené je nasnadě, že právní závěry rozšířeného senátu budou dopadat výlučně na věci, ve kterých dochází k dokazování dle § 115 odst. 1 daňového řádu, nikoliv obecně na všechny situace, kdy odvolací orgán rozhoduje.

V. Právní posouzení rozšířeným senátem

[42] Rozšířený senát souhlasí se závěrem předkládajícího senátu – správce daně je dle § 115 odst. 2 daňového řádu povinen seznámit daňový subjekt se skutkovými zjištěními, tedy nejen s výčtem důkazů, které je prokazují, ale též s hodnocením těchto důkazů. Vyplyvá to ze samotné koncepce daňového odvolacího řízení, které co do průběhu a způsobu rozhodnutí odvolacího orgánu vykazuje zásadní odlišnosti od odvolacího řízení správního podle správního řádu. Za vhodné považuje rozšířený senát nejprve připomenout právní rámec posuzované sporné otázky a základní pojmy, jež používá doktrína k dokazování.

[43] Pod společným nadpisem „Postup odvolacího orgánu“ vymezuje daňový řád v § 114 až § 116, kdo je odvolacím orgánem, rozsah a limity jeho přezkoumné pravomoci, (ne)vázanost se zřetelem k obsahu a rozsahu podaného odvolání, rozsah revizní povinnosti a způsoby rozhodnutí odvolacího orgánu. Z posledně uvedeného je patrné, že odvolací daňové řízení je ovládáno principem plné apelace, tedy že shledá-li odvolací orgán důvody pro modifikaci přezkoumávaného rozhodnutí, nemůže věc vrátit k dalšímu řízení správci daně prvního stupně (kasační model), ale má povinnost sám konečně rozhodnout. Aby tak mohl učinit bez újmy na procesních právech daňového subjektu, musí mít tento subjekt stejný komfort, jaký měl k dispozici v řízení předcházejícím rozhodnutí v prvním stupni. A to zajišťuje právě úprava § 115 daňového řádu.

[44] Dle § 115 odst. 1 daňového řádu „[v] rámci odvolacího řízení může odvolací orgán provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení, anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně, který napadené rozhodnutí vydal, se stanovením přiměřeně lhůty“.

[45] Dle § 115 odst. 2 téhož zákona (důraz přidán) „[p]rovádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se **zjištěnými skutečnostmi a důkazy**, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších **důkazních prostředků**. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele“.

[46] Již samotný text zákona jasně stanoví, že správce daně seznámí daňový subjekt (odvolatele) se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků.

[47] Zákonodárce zřetelně rozlišil mezi důkazními prostředky, důkazy a zjištěnými skutečnostmi. Respektuje pojmy tak, jak je definuje doktrína důkazního práva.

[48] Důkazním prostředkem se rozumí procesní postup (činnost) správce daně, který slouží k objasnění a poznání skutkové okolnosti, která má být zjištěna. Jde o formu poznání skutkové okolnosti. Obecně se bude jednat o všechny prostředky, jimiž lze zjistit stav věci; tedy například výslech svědka či znalce, čtení listin, poslech zvukového záznamu apod.

[49] Důkazem je přímý poznatek (informace) o skutkové okolnosti, který je získán z pramene důkazu použitím důkazního prostředku. Půjde o znalecký posudek, výpověď svědka, obsah nahrávky či listiny.

[50] Provedené důkazy ještě netvoří skutková zjištění. „Zjistit“ nějakou skutečnost znamená podrobit provedené důkazy hodnocení, v němž se jednotlivé důkazy klasifikují z hlediska závažnosti (způsobilosti přispět k objasnění a prokázání dokazované skutečnosti), zákonnosti (zákonného způsobu jejich vyhledání, obstarání, fixace a provedení) a věrohodnosti (pravdivosti). Zjištěnou skutečností (skutkovým zjištěním) se rozumí výsledek hodnocení důkazů též z hlediska úplnosti a správnosti. Zjištěné skutečnosti tedy vycházejí z podkladů pro rozhodnutí, ale aby se z podkladů staly zjištěné skutečnosti, musí k nim přistoupit popsáný intelektuální proces.

[51] Již dle prostého jazykového výkladu se tedy povinnost odvolacího orgánu dle § 115 odst. 2 vztahuje nejenom na seznámení s opatřeními a provedenými důkazy, jak výslovně stanoví zákon, ale i na seznámení se skutkovými zjištěními, tedy s hodnocením těchto důkazů odvolacím orgánem (jaké skutečnosti z těchto a dalších důkazů vyvozuje nebo naopak nevyvozuje).

[52] Výše uvedené vychází, jak bude dále uvedeno, i z historické vůle zákonodárce a nalézá své opodstatnění (smysl) v právním řádu a jeho vývoji, zejména na poli procesního práva, kde je nepřehlédnutelný trend naplňování všech atributů spravedlivého procesu. Lze jistě také opět připomenout často zdůrazňovaný odchylný model daňového procesu oproti jiným typům procesů a odůvodňování smyslu jeho existence. Odlišnost však nemůže sloužit ke slevování z nastoleného trendu. Zákaz libovůle, povinnost orgánu veřejné správy postupovat nepřekvapivě a poskytnout jednotlivci prostor k účinné obraně jeho práv, to vše jsou procedurální zásady ústavní povahy, které musí prostupovat celým právním řádem. „Jednoduché“ procesní právo je třeba vykládat vždy ve světle těchto zásad.

[53] Daňový řád, na rozdíl od správního řádu, totiž neumožňuje odvolacímu orgánu prvostupňové rozhodnutí zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení [srov. § 90 odst. 1 písm. b) zákona č. 500/2004 Sb., správní řád,

a § 116 odst. 1 daňového řádu]. Z důvodové zprávy k § 116 vyplývá, že důvody pro tuto odchylku spočívají jednak ve vykonatelnosti rozhodnutí, a tedy povinnosti vrátit případně zaplacenou částku daňovému subjektu dojde-li ke zrušení prvostupňového rozhodnutí, a dále v tom, že tímto postupem by se zásadně prodloužilo daňové řízení, pro které je typické, že ve většině případů se o stejném druhu daňové povinnosti vede několik řízení souběžně (srov. zvláštní část vládní důvodové zprávy k § 116 odst. 1 daňového řádu, Poslanecká sněmovna, V. volební období 2006-2010, sněmovní tisk č. 685/0).

[54] Zákonomárcé vyloučení možnosti zrušit rozhodnutí správce daně (ať již pro nedostatečně zjištěný skutkový stav či jiné vady) výslovně zohlednil v § 115 daňového řádu, v němž vytvořil prostor pro opravu či doplnění napadeného rozhodnutí přímo na úrovni odvolacího orgánu. Z důvodové zprávy (zvláštní část důvodové zprávy k § 115 odst. 1 a 2 daňového řádu) mimo jiné vyplývá (zvýrazněni doplnil rozšířený senát):

*„V daňovém řízení platí primární princip apelace, který umožní odvolateli docílit řešení přímo před orgánem druhého stupně bez nutnosti vracet se zpět k orgánu prvního stupně. Tento princip se navrhuje až na výjimky zachovat, neboť to odpovídá charakteru daňového řízení, které se na rozdíl od řízení soudního nevěnuje primárně právnímu posouzení věci, nýbrž skutkovému posouzení, které je dokládáno často značnou kvantitou důkazních prostředků, které je možné v průběhu řízení doplňovat. **Odvolací orgán je tak v odst. 1 povolán k tomu, aby pomocí vlastního dokazování doplnil (a to často výrazným způsobem) proces započatý u orgánu prvního stupně. Zachována je mu možnost v určitých případech, kdy to bude v souladu se zásadou hospodárnosti a ekonomii řízení (především z kapacitních důvodů), dožádat správce daně prvního stupně o provedení jednotlivých úkonů v dokazování, zejména pokud půjde o odstranění vad v předchozím dokazování.***

Vzhledem k tomu, že po dokazování, které proběhne před odvolacím orgánem, bude vydáno rozhodnutí konečné (pravomocné), a subjekt nespokojený s jeho výsledkem bude nucen proti výsledku bojovat u soudu, eventuálně se pokusí o využití mimořádných opravných prostředků, se navrhuje v odst. 2 poskytnout oběma stranám před vydáním rozhodnutí ve věci odvolání určitý prostor pro případný dialog nad provedeným dokazováním. Odvolateli tak bude umožněno, aby se vyjádřil k provedení dokazování (ke zjištěným skutečnostem a důkazům, které je prokazují), případně navrhl jeho doplnění. O případném jednání, v jehož rámci je odvolatel seznamován s dosavadními výsledky dokazování, se ve smyslu § 60 sepisuje protokol.“

[55] Odvolací orgán pro účely urychlení řízení, resp. k zabránění vzniku problémů vrácení a případně opětovného uhrazení zrušené a znovu stanovené daně (pokud by správce daně po vrácení věci rozhodl v neprospěch odvolatele), může provést dokazování sám či o to dožádat správce daně. Fakticky však tímto vstupuje do postavení správce daně (prvostupňového správního orgánu) – hojí nedostatky jeho rozhodnutí nebo jinak reaguje na skutkový a právní stav věci.

[56] Tato dvojedinnost se nutně projevuje i v tom, že pokud odvolací orgán provádí dokazování, je třeba na obsah seznámení s výsledkem dokazování (zjištěnými skutečnostmi) v odvolacím řízení dle § 115 odst. 1 daňového řádu klást (ze stejných důvodů) analogické požadavky jako na povinnost správce daně prvního stupně seznámit daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, a předložit mu je k vyjádření dle § 88 odst. 2 daňového řádu. Stejně tak musí odvolací orgán respektovat obecná pravidla dokazování v § 92 daňového řádu a dbát o jejich naplnění. Jinak řečeno, odvolací orgán musí vytvořit a poskytnout stejný procesní prostor pro dialog s daňovým subjektem, jaký by byl povinen poskytnout správce daně prvního stupně.

[57] Povinnost stanovená v citovaném ustanovení (seznámit daňový subjekt s úvahami, kterými se při hodnocení důkazů správce daně řídil) tedy dopadá i na situaci, provádí-li se dokazování před odvolacím orgánem, který se nachází v postavení správce daně dle § 115 odst. 1 daňového řádu. Provádění dokazování jistě není „povinnou“ součástí odvolacího řízení. Dochází-li však k němu (bez ohledu na to, zda z vlastní iniciativy odvolacího orgánu nebo z podnětu daňového subjektu coby odvolatele prostřednictvím námitek, uvedených v odvolání a tam formulovaných důkazních návrhů), musí dokazování dle § 115 odst. 1 daňového řádu podléhat stejným nárokům jako by jej prováděl správce daně činný v prvním stupni. Odvolací orgán se totiž v této specifické procesní situaci „přetvluje“ do správce daně a „dotváří“ nebo „přetváří“ jeho prvostupňové rozhodnutí. Nezáleží na tom, jestli dokazování provádí sám odvolací orgán nebo jeho provedení uloží správci daně, který napadené rozhodnutí

vydal. Onen „strukturovaný dialog“ musí proběhnout i v případě, že v odvolacím řízení dokazoval „dožádaný“ správce daně. Odpovědnost za dodržení stanoveného procesního postupu v § 115 odst. 2 daňového řádu vždy nese odvolací orgán.

[58] Z již citované důvodové zprávy se podává, že deklarovaným cílem tohoto ustanovení je „*poskytnout oběma stranám před vydáním rozhodnutí ve věci odvolání určitý prostor pro případný dialog nad provedeným dokazováním.*“ Vzájemný dialog, jakožto provedení zásady součinnosti, je možný pouze v případě, pokud bude daňový subjekt vědět nejenom o shromážděných podkladech, ale i o tom, jak je odvolací orgán hodnotí a co za skutečnosti z nich dovozuje.

[59] V odvolacím daňovém řízení se neuplatní zásada koncentrace řízení. Tento fakt jasně vyplývá z § 111 odst. 2 daňového řádu, podle něhož „do doby, než je rozhodnutí o odvolání vydáno, může odvolatel odvolání měnit, doplňovat nebo vzít zpět.“ Odvolatel tak může až do doby vydání rozhodnutí o odvolání pozměňovat a doplňovat odvolání o nové námítky, dosud neuplatněné, může rovněž navrhopvat nebo předkládat nové důkazní prostředky. Řízení je totiž vedeno zásadou úplné apelace, připouštějící skutkové i právní novoty. Může-li odvolací orgán ve smyslu § 115 odst. 1 daňového řádu v rámci odvolacího řízení provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení, není žádný důvod, aby ve své procesní aktivitě byl omezován odvolatel.

[60] To souvisí s tím, že náprava právních a skutkových vad prvostupňového rozhodnutí má místo přímo ve vlastním odvolacím řízení [nejedná-li se o skutečnosti, pro které je nutné řízení zastavit dle § 116 odst. 1 písm. b) daňového řádu]. Má-li tedy odvolací orgán k dispozici stejné nástroje a postupy, jimiž disponoval prvostupňový orgán, musí mít i stejnou procesní povinnost a odpovědnost. Zrcadlem k tomu jsou procesní práva daňového subjektu a vytvořený prostor pro jejich uplatnění. Je třeba připomenout, že i odvolací řízení se nese v taktu rozdělení důkazní povinnosti mezi správce daně a daňový subjekt, jejího střídání a přenášení, uvozené zásadou vzájemné součinnosti dle § 6 odst. 2 daňového řádu.

[61] Konkrétní povinnost odvolacího orgánu seznámit daňový subjekt s výsledkem dokazování (skutkovými zjištěními a právním posouzením důkazů) stanovená v § 115 odst. 2 daňového řádu je mimo jiné promítnutím a naplněním základních zásad daňového řízení. Je vyvozena z právě zmíněné zásady součinnosti (§ 6 odst. 2 daňového řádu), z povinnosti správce daně umožňovat osobám zúčastněným na správě daní (daňovému subjektu) uplatňovat jejich práva a v souvislosti se svým úkonem jim poskytnout přiměřené poučení o jejich právech a povinnostech (§ 6 odst. 3 daňového řádu) i z povinnosti vycházet těmto osobám vstřícně (§ 6 odst. 4 daňového řádu), ze zásady legitimního očekávání, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly (§ 8 odst. 2 daňového řádu) či ze zásady volného hodnocení důkazů (§ 8 odst. 1 daňového řádu), která souvisí se správným stanovením daně na základě skutečností, které vyšly v řízení najevo.

[62] Jak správně uvedl předkládající senát, může-li odvolací daňový orgán svým rozhodnutím takto rozhodnutí správce daně potvrzovat či měnit, musí postupovat s takovou obezřetností, aby daňový subjekt měl možnost se k této změně vyjádřit a případně na ni včas procesně reagovat. Riziko plynutí času a s ním spojených následků (prekluze práva doměřit daň) nese odvolací orgán, jehož povinností je zahájit daňové řízení včas a vést je efektivně, bez průtahů a při dodržení procesních práv daňového subjektu.

[63] Jinak řečeno, jestliže je daňový subjekt zatížen důkazním břemenem, měl by se dozvědět, zda je v souvislosti s nově provedeným dokazováním unesl. V opačném případě by se o důvodech svého neúspěchu v daňovém řízení mohl poprvé dozvědět až z rozhodnutí odvolacího daňového orgánu, kterým se celé daňové řízení končí (srov. přiměřeně též rozsudky ze dne 28. 11. 2018, čj. 9 As 257/2017-46, č. 3848/2019 Sb. NSS, či ze dne 14. 11. 2019, čj. 8 As 244/2018-82, č. 3958/2020 Sb. NSS, a tam trefně použité přirovnání k dětské hře „na slepou bábu“). To by v důsledku zbytečně přesouvalo jeho první možnost obrany proti závěru daňových orgánů až do řízení před správními soudy. Takový výklad je nutné odmítnout jako popírající nejen zásadu subsidiarity soudního přezkumu (srov. § 5 s. ř. s.), ale i zásadu dvojinstančnosti (aspoň u jedné instance musí daňový subjekt mít možnost se k závěrům správních orgánů vyjádřit) a zásadu procesní ekonomie.

[64] Efektivitu daňového řízení nelze poměřovat jen rychlostí procesního postupu, nýbrž zejména dosažením jeho cíle (vlastního celé správy daní), totiž správného stanovení daně. Předpokladem pro to, aby se toho dosáhlo,

je mimo jiné onen strukturovaný dialog mezi správcem daně a daňovým subjektem v průběhu celého řízení v obou stupních. Vytvoření prostoru pro takový dialog je odůvodněno i částečnou odlišností daňového procesu oproti jiným řízením a v základu stanovením hmotněprávních daňových povinností.

[65] Daňový subjekt má v zásadě povinnost tvrdit a prokazovat svá tvrzení, je „vybaven“ i výše zmíněnou povinností součinnosti se správcem daně. Povinnost tvrzení i povinnost důkazní se často v řízení „přelévá“ mezi ním a správcem daně. O to důležitější je získaná vědomost i o tom, jaké účinky přičítá správce daně či odvolací orgán jeho procesním úkonům směřujícím ke zjišťování skutkového stavu. Mezi daňovým subjektem a správcem daně nemusí panovat totiž shoda, jaké skutečnosti mají být prokazovány, jakými důkazními prostředky se tak má stát a zejména pak jak jsou provedené důkazy zhodnoceny, tedy zda, případně jaká skutková zjištění z nich vyplývají.

[66] Účastníci řízení (zde daňový subjekt) musejí mít zachovánu možnost argumentovat (vyjádřit se) ve vztahu ke všem otázkám, na jejichž řešení bude rozhodnutí spočívat. Mělo by jim být zřejmé, které otázky, skutkové nebo právní, jsou pro řešení věci relevantní; je třeba jim umožnit, aby se k nim mohli vyjádřit a aby mohli účinně uplatnit své argumenty (srov. nález Ústavního soudu ze dne 14. 8. 2019, sp. zn. II. ÚS 2398/18). Uvedené platí samozřejmě v situaci, kdy se odvolací orgán, ať už z vlastní iniciativy nebo k návrhu daňového subjektu učiněného v odvolání, rozhodne dokazování doplnit a teprve na základě nově provedených důkazů a jejich zhodnocení spolu s důkazy provedenými již v řízení před správcem daně posléze meritorně rozhodne.

[67] Neseznámí-li tedy odvolací orgán odvolatele s úvahami, jimiž se při hodnocení důkazů řídil dle § 115 odst. 2 daňového řádu, zatíží své rozhodování nepředvídatelností a daňový subjekt připraví o možnost procesní obrany. Je v této souvislosti bez významu, zda se hodnotící úvaha týká důkazu, který si obstaral sám, nebo byl již součástí spisu, v němž je přezkoumáváno rozhodnutí prvostupňového správce daně, či zda jej předložil daňový subjekt coby odvolatel spolu s podaným odvoláním. Překvapivost (nečekanost) posléze vydaného rozhodnutí není odvozena od použití či nepoužití takového důkazu z hlediska jeho obsahu (ten odvolatel zpravidla zná), ale od jeho hodnocení odvolacím orgánem z výše uvedených hledisek závažnosti, zákonnosti a věrohodnosti, jinak vyjádřeno, zda a jak odvolatel z pohledu odvolacího orgánu (ne)prokázal své tvrzení a zda (ne)mělo vliv na vytváření skutková zjištění.

[68] Stejně tak je bez významu, zda hodnotící úvaha se týká otázek skutkových, či právních. Smyslem práva na seznámení se s podklady rozhodnutí a vyjádření se k nim není pouze povědomí daňového subjektu o všech skutečnostech rozhodných pro posouzení věci. Podstatné je, aby daňový subjekt věděl, které důkazy hodlá odvolací orgán použít, a mohl tak v rámci vyjádření předestít vlastní hodnocení těchto důkazů, důkazy zpochybnit či navrhnout jiné (srov. též rozsudek ze dne 15. 11. 2018, čj. 9 Afs 15/2018-27). Musí se však vždy jednat o dokazování spadající pod § 115 odst. 1 daňového řádu (tedy do dosahu tohoto ustanovení).

[69] Námitka, že by mohl být vytvořen nežádoucí prostor pro nekonečné důkazní návrhy daňového subjektu a procesní výzvy správce daně, a že by tak bylo vytvářeno „řízení v řízení“ a tímto postupem by daňový subjekt oddaloval rozhodnutí a fakticky předčasně suploval podání opravného prostředku, neobstojí. Je na správci daně, aby po doplnění dokazování své skutkové a právní úvahy shrnul, seznámil s nimi daňový subjekt a podle jeho reakce se rozhodl, zda bude v dokazování pokračovat (a pak samozřejmě postup stanovený v § 115 odst. 2 daňového řádu zopakoval) anebo uzavřel, že další důkazy provádět nebude (navržené důkazy nemohou „vytvořit“ relevantní skutková zjištění) a o podaném odvolání rozhodl. Oddělovat skutkové a právní úvahy z nich vyvozené dost dobře nelze. Prvotní je normativita, neboť ona definuje, co jak má být nebo nesmí být, a z toho plyne, co se skutkově má zjišťovat. Předpokladem pro správnou aplikaci práva je tedy správnost a úplnost skutkových zjištění. Na ně (na jejich relevanci) mohou mít jak odvolací orgán, tak daňový subjekt odlišné pohledy. A je na odvolacím orgánu, aby sám měl před vydáním svého rozhodnutí jasno, co je pro věc podstatné a jaké skutkové okolnosti jsou relevantní pro ty či ony právní závěry. Pokud odvolací orgán takto jasno má, nemělo by mu činit problém přesvědčivě a dostatečně sebevědomě svůj názor daňovému subjektu vysvětlit.

[70] Zbývá dodat, že neprovádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, povinnost seznámit odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, z nichž tyto skutečnosti plynou, před vydáním rozhodnutí o odvolání nemá (§ 115 odst. 2 věta první daňového řádu *a contrario*). Postup podle tohoto ustanovení, tedy sdělení odvolacího orgánu daňovému subjektu, že nehodlá provádět žádné důkazy, ani vést jiné skutkové či právní úvahy,

neboli že nezjistil žádné další skutečnosti, ani důkazy, které by je prokazovaly, před vlastním rozhodnutím (včetně umožnění, aby se k tomu daňový subjekt ve stanovené lhůtě vyjádřil), by byl čirým formalizmem.

[71] V této souvislosti je třeba zdůraznit, že předběžné zhlédnutí listiny, kterou si obstaral odvolací orgán nebo kterou předložil daňový subjekt, případně seznámení se s informacemi o tom, co by jako svědek mohla uvést osoba, jejíž výslech je zvažován či navrhován, není ještě „prováděním dokazování“, tedy formalizovanou procesní činností, kterou odvolací orgán opatřuje informace důležité pro zjišťování skutkového stavu věci. Tím je až rozhodnutí odvolacího orgánu (byť nijak neformalizované), že listinu skutečně přečte, svědka nebo znalce vyslechne, přečte znalecký posudek, a informace či poznatky takto získané (důkazy) skutečně zhodnotí s dalšími zjištěnými skutečnostmi jednotlivě i v jejich souhrnu a vyvodí z nich vlastní skutková zjištění. V takovém případě nastupuje procesní povinnost odvolacího orgánu před vydáním rozhodnutí o odvolání zakotvená v § 115 odst. 2 daňového řádu.

[72] Pokud tedy daňový subjekt v podaném odvolání vznáší různá tvrzení k vyvrácení závěrů správce daně, nabízí k jejich prokázání důkazní prostředky a odvolací orgán nehodlá těmto návrhům vyhovět (pro nadbytečnost, nezákonnost, irelevanci k prokazovaným skutečnostem, atd.), měla by se jeho úvaha o případném postupu dle § 115 odst. 2 daňového řádu v tomto případě odvíjet od toho, zda jde o návrhy skutečně nové, na obstarání a provedení těchto důkazních prostředků, které v řízení dosud provedeny nebyly, resp. vztahující se ke skutečnostem, které dostatečně objasněny nebyly, či zda jde o návrhy opakované, obsahově připomínající spíše zahrnutou gramofonovou desku, na něž již reagoval správce daně v prvním stupni.

[73] Půjde-li o návrhy nové, které by mohly přinést odlišný náhled na věc, bude na místě podle § 115 odst. 2 daňového řádu postupovat. Jedině tak lze totiž předejít překvapivému rozhodnutí, protože právě seznámení podle uvedeného ustanovení umožní odvolateli reagovat na závěr správce daně, že například ani nově navržené důkazy nejsou z určitého důvodu způsobilým důkazním prostředkem.

[74] Strukturovaný dialog jakožto provedení ústavního požadavku nepřekvapivosti procedury se nemůže vést nekonečně dlouho. Jestliže již mezi daňovým subjektem a správcem daně o rozhodných skutkových či právních otázkách proběhl a jeho výsledkem bylo napadené rozhodnutí, není třeba jej jen proto opakovat v odvolacím řízení před rozhodnutím o odvolání, nehodlá-li odvolací orgán měnit posouzení věci po stránce skutkové či právní. Bude tomu v situacích, kdy prostor pro dialog byl vyčerpán, neboť vše, co mohlo být argumentačně uplatněno, bylo uplatněno, a stejně tak jsou jasné rozhodné skutečnosti. Odvolací orgán vyjeví daňovému subjektu svůj názor na skutkové a z nich plynoucí právní otázky a odvolací řízení dovede k rozhodnutí. Je samozřejmé, že i důvody odmítnutí doplnění dokazování v odvolacím řízení musí odvolací orgán v rozhodnutí o odvolání řádně vysvětlit.

VI. Shrnutí, aplikace zaujatého názoru na projednávanou věc

[75] Rozšířený senát tedy z výše popsaných důvodů uzavřel, že z § 115 odst. 2 daňového řádu vyplývá, že provádí-li odvolací orgán v odvolacím řízení dokazování dle § 115 odst. 1 daňového řádu, je povinen daňový subjekt seznámit nejen s výčtem a obsahem provedených důkazů, ale i se závěry, které z nich pro zjištěný skutkový stav dovozuje, resp. s úvahami, jimiž se při hodnocení důkazů řídil.

[76] Rozšířený senát posoudil předloženou spornou právní otázku. Protože šlo o zároveň jedinou kasační námitku, nebylo z důvodu hospodárnosti řízení nutno věc vracet předkládajícímu senátu k projednání a rozhodnutí, nýbrž bylo potřebné v souladu s § 71 odst. 1 Jednacího řádu Nejvyššího správního soudu rozhodnout věc samu.

[77] Rozšířený senát se ztotožnil se závěry, které vyslovil již krajský soud v napadeném rozsudku, a proto kasační stížnost žalovaného z dle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl jako nedůvodnou. S krajským soudem lze souhlasit, že jestliže žalobkyně po vydání rozhodnutí celního úřadu předložila stěžovateli doklady, které podle ní měly vyhovovat požadavkům čl. 796da odst. 4 nařízení Komise (EHS) č. 2454/93, doplnila v odvolacím řízení podklady pro rozhodnutí. S hodnocením významu takto doplněných podkladů jako důkazů pro obsah rozhodnutí měla být žalobkyně seznámena. Je vhodné stručně připomenout fakta důležitá pro posouzení věci.

[78] Dne 6. 5. 2014 na základě celního prohlášení žalobkyně celní úřad propustil do celního režimu „trvalý vývoz“ výrobky ze slitin hliníku (podvozkový díl osobního automobilu) v počtu 6000 kusů, s celním úřadem výstupu Bremerhaven (Německo), se zemí určení Čína a nejzazší lhůtou k výstupu zboží 14. 5. 2014. Posléze vyzval žalobkyni k předložení důkazu o výstupu zboží z celního území Společenství. Žalobkyně na výzvu nereagovala. Celní úřad tak zrušil platnost vývozního celního prohlášení.

[79] K odvolání žalobkyně přiložila kopie dvou dokladů – doklad Express Sea Waybill ze dne 20. 5. 2014 a doklad VAT Tax Form/Bescheinigung für Umsatzsteuerzwecke. Celní úřad vyzval žalobkyni, aby ve lhůtě 15 dnů prokázala, že na odvolání podepsaná osoba byla v době podpisu k podepsání odvolání pověřena. Podáním doručeným dne 18. 6. 2015 žalobkyně tuto vadu odstranila a opětovně přiložila dva uvedené doklady.

[80] Stěžovatel napadeným rozhodnutím odvolání bez dalšího zamítl a potvrdil rozhodnutí celního úřadu. V rozhodnutí vyhodnotil, že předložené listiny neprokázaly vývoz z celního území Společenství. Dokumenty dle stěžovatele nesplňují náležitosti dokladů dle čl. 796da odst. 4 nařízení Rady (EHS) č. 2454/93.

[81] Krajský soud uzavřel, že žalobkyni předložené důkazy (listiny) nebyly zjevně nevěrohodné či zjevně nepřikazné ve vztahu ke skutečnosti, že zboží opustilo celní území Společenství. Žalobkyně tak mohla legitimně očekávat, že v případě, že celní orgány neshledají důvod pro vyhovění odvolání, seznámí ji stěžovatel před vydáním rozhodnutí o odvolání se svými závěry. Tím spíše, pokud by byla pravdivá argumentace žalobkyně, že ve dvou obdobných věcech uznal celní úřad předložené typově shodné doklady za dostatečné k prokázání vývozu zboží z celního území Společenství. Stěžovatel neseznámil žalobkyni v odvolacím řízení před vydáním rozhodnutí o odvolání s výsledkem doplněného dokazování, neumožnil jí ani, aby uplatnila námitku porušení legitimního očekávání (resp. jej prokázala) založeného postupem celního úřadu ve dvou dalších obdobných věcech, případně aby nabídla důkazní prostředky jiné. Překvapivými pro žalobkyni nebyly tyto důkazy samotné (jejich obsah samozřejmě znala), ale mohlo jím být jejich hodnocení žalovaným, o němž se poprvé dozvěděla až z rozhodnutí o odvolání.

[82] Rozšířený senát se s výše uvedeným posouzením krajského soudu ztotožnil. V projednávané věci je povinnost odvolacího orgánu seznámit daňový subjekt s výsledkem dokazování (skutkovými zjištěními a právním posouzením důkazů) stanovená v § 115 odst. 2 daňového řádu, dána. Stěžovatel si musel být vědom toho, že dokazování před správcem daně neproběhlo, i že jeho vlastní postup při nakládání s listinami předloženými žalobkyní byl dokazováním dle § 115 odst. 1 daňového řádu. Neseznámení s provedením dokazováním, ze kterého stěžovatel vyvodil pro věc zásadní důsledky (jedná se o jediné důvody, pro které žalobkyně neunesla své důkazní břemeno), navíc nikterak neodůvodnil.

[83] Argumenty kasační stížnosti byly založeny na zásadním nesouhlasu s hodnocením postupu stěžovatele v odvolacím řízení tak, jak je provedl krajský soud a s interpretací § 115 odst. 2 daňového řádu. Rozšířený senát však závěry krajského soudu považuje za správné a přesvědčivé a dále je v tomto rozhodnutí rozvedl a odůvodnil. Argumenty kasační stížnosti byly tedy beze zbytku vyvráceny, a proto byla jako nedůvodná zamítnuta.

4054

Daňové řízení: lhůta pro stanovení daně; stavení lhůty

k § 148 odst. 4 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu

k § 41 soudního řádu správního ve znění zákonů č. 301/2008Sb., č. 7/2009 Sb. a č. 303/2011 Sb.

Nezávislost a oddělenost řízení o zajištěných vybraných výrobcích od řízení o stanovení daně znamená, že po dobu soudního přezkumu rozhodnutí o zabrání či propadnutí vybraných výrobků se nestaví běh prekluzivní lhůty pro stanovení daně dle § 148 odst. 4 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (či § 41 s. ř. s.).

(Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2020, čj. 1 Afš 368/2019-27)

Prejudikatura: č. 1525/2008 Sb. NSS, č. 1837/2009 Sb. NSS, č. 2533/2012 Sb. NSS, č. 3263/2015 Sb. NSS; náleží Ústavního soudu č. 155/1997 Sb. ÚS (sp. zn. II. ÚS. 347/96).

Věc: GCI OILS Ltd. proti Generálnímu ředitelství cel o zajištění vybraných výrobků, o kasační stížnosti žalovaného.

Dne 20. 5. 2015 zastavila hlídka Celního úřadu pro Olomoucký kraj (dále jen „celní úřad“) na silnici R35 ve směru Ostrava–Olomouc jízdní soupravu složenou z tahače a návěsu, za účelem kontroly dopravovaných vybraných výrobků podle zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních. Řidič dopravního prostředku uvedl, že dopravuje minerální olej s označením „CLEANSOLV“, CN 2710 19 91, v množství 26 830 kg, který byl naložen dne 20. 5. 2015 v Polsku, v místě Chorzów a měl být složen v místě Krapina v Chorvatsku. Dle předložené dokumentace vzniklo celnímu úřadu podezření, že se jedná o vybrané výrobky uvedené v § 45 zákona o spotřebních daních. Přepřavované výrobky dle § 42 téhož zákona dne 22. 5. 2015 zajistil a uskladnil ve skladu ČEPRO, a.s., Loukov. Dne 18. 6. 2015 celní úřad zahájil řízení o zajištěných vybraných výrobcích a dopravním prostředkem dle § 42b odst. 1 zákona o spotřebních daních. Dne 10. 12. 2015 rozhodl o zabránění vybraných výrobků. Proti tomuto rozhodnutí podala žalobkyně odvolání, o kterém žalovaný rozhodl 27. 7. 2016 tak, že napadené rozhodnutí změnil, a rozhodl o propadnutí výrobku. Krajský soud v Ostravě, pobočka v Olomouci, rozsudkem ze dne 29. 3. 2018, čj. 65 Af 114/2016-83, zrušil k žalobě žalobkyně uvedené rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti.

Žalovaný v novém rozhodnutí k odvolání žalobkyně změnil rozhodnutí Celního úřadu pro Olomoucký kraj ze dne 10. 12. 2015 tak, že nahradil slova „se podle § 42d odst. 1 písm. d) zákona o spotřebních daních zabírají“ slovy „podle § 42d odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních propadají“, a tím rozhodl o propadnutí vybraného výrobku ve vlastnictví žalobkyně.

Proti (novému) rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 12. 2018 podala žalobkyně žalobu, ve které mezi jiným namítla prekluzi práva na rozhodnutí o propadnutí věci.

Krajský soud rozhodnutí žalovaného zrušil, neboť shledal, že o propadnutí vybraných výrobků bylo rozhodnuto až po uplynutí prekluzivní lhůty.

Uvedl, že řízení před soudem, jehož předmětem byl přezkum rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 7. 2016 o propadnutí vybraných výrobků, nelze podřadit pod řízení, které je před soudem ve správním soudnictví vedeno *v souvislosti* se stanovením daně, jak má na mysli § 148 odst. 4 písm. a) daňového řádu, a tedy, že po dobu tohoto řízení i nadále běžela bez stavení lhůta pro stanovení spotřební daně za předmětný vybraný výrobek. Podstatné totiž je, že řízení o zajištění vybraných výrobků a o jejich propadnutí je zcela nezávislé na řízení o vyměření spotřební daně z vybraných výrobků, jak uzavřel Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 11. 3. 2015, čj. 3 Afs 170/2014-35, č. 3263/2015 Sb. NSS.

Není-li spotřební daň z vybraných výrobků stanovena ve lhůtě pro stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 1 daňového řádu (dojde k zániku práva vyměřit spotřební daň), nelze již vybrané výrobky zdanit a propadnutím těchto výrobků již nelze docílit účelu zákona o spotřebních daních. Porušení evidenční povinnosti nemá v tomto případě již žádný škodlivý následek. Na uvedeném závěru nemůže změnit nic ani to, že mezi podmínky pro vydání rozhodnutí o propadnutí vybraných výrobků tak, jak jsou zakotveny v § 42d zákona o spotřebních daních, nepatří zahájení řízení o vyměření spotřební daně z předmětných vybraných výrobků, jak uvedl žalovaný. Je totiž třeba důsledně rozlišovat mezi podmínkami pro propadnutí věci stanovenými zákonem o spotřebních daních a možností docílit účelu zákona o spotřebních daních v případě, že právo vyměřit spotřební daň z vybraných výrobků zanikne.

Marným uplynutím lhůty pro stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 1 daňového řádu dnem 25. 6. 2018 zaniklo právo vyměřit spotřební daň z vybraných výrobků. Pokud rozhodl žalovaný napadeným rozhodnutím až dne 19. 12. 2018, je jeho rozhodnutí nutně nezákonné.

Na okraj krajský soud podotkl, že na běh lhůty pro stanovení daně nebylo možno aplikovat úpravu obsaženou v § 41 s. ř. s., neboť ta se stala obsoletní ve vztahu k řízení podle daňového řádu v případě, že lhůta pro stanovení daně počala běžet až po 1. 1. 2011, s ohledem na komplexní úpravu běhu lhůt v daňovém řádu (srov.

také závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2012, čj. 9 Afs 72/2011-218). Z obsahu ustanovení § 41 s. ř. s. dále také jednoznačně vyplývá, že tam uvedená právní úprava nedopadá na řízení o zajištění či propadnutí vybraných výrobků, neboť řízení o zajištění, resp. propadnutí vybraných výrobků nelze podřadit pod žádné řízení v uvedeném ustanovení vymezené.

Žalovaný (stěžovatel) se s názorem krajského soudu neztotožnil a podal kasační stížnost. Zdůraznil v ní, že vyměření spotřební daně a propadnutí vybraných výrobků jsou na sobě zcela nezávislé. Propadnutí vybraných výrobků nebrání následnému vyměření spotřební daně. K vyměření dojde s účinky od nyní (*ex nunc*), k propadnutí věci nezávisle na vyměření s účinky od tehdy (*ex tunc*). Příjem z propadnutí vybraných výrobků nesouvisí s případně vyměřenou spotřební daní. Uplynutí lhůty k vyměření spotřební daně nemůže být propadnutí vybraného výrobku na překážku, neboť sleduje zcela odlišný cíl. Propadnutí je spjato s porušením evidenční povinnosti, nikoliv daňové. Některá ustanovení § 148 daňového řádu se ani nemohou na přerušení lhůty použít (podání daňového přiznání apod.).

Podle stěžovatele si krajský soud v rozsudku uvedeném v bodu [5] sice správně všímá, že propadnutí věci není sankcí dle systematiky zákona o spotřebních daních, avšak dochází k závěru, že jde o trest se všemi z toho plynoucími zárukami, tedy i subsidiarity trestního postihu. Rozsudek vychází z nesprávného závěru, že propadnutí vybraných výrobků „není ‚trestem‘ za porušení evidenční povinnosti ex tunc (při dopravě či při skladování), ale jen subsidiárním nástrojem zajišťujícím (žalovanému neznámým způsobem) vyměření a zaplacení spotřební daně pro futuro.“ Prekluduje-li dle krajského soudu právo vyměřit daň, prekluduje i právo rozhodnout o propadnutí vybraných výrobků. Judikatura Nejvyššího správního soudu přitom stojí na ustáleném závěru o oddělení obou řízení. Na propadnutí vybraných výrobků nemá vliv jakékoli dodatečné doplňování dokladů (prokazování zdanění vybraných výrobků), ke kterému dojde až po dopravě (případně skladování) vybraných výrobků, stejně tak jako jakékoli dodatečné vyměření a zaplacení spotřební daně, k němuž dojde také až po dopravě (skladování) vybraných výrobků. Z výše uvedených důvodů považoval žalovaný závěry rozsudku čj. 3 Afs 170/2014-35 a poukaz krajského soudu na ně za nesprávné.

Krajský soud na jedné straně akceptoval pro řízení o zajištění vybraných výrobků a o jejich propadnutí (dále jen „řízení o propadnutí vybraných výrobků“) prekluzivní lhůtu dle § 148 odst. 1 daňového řádu, na druhé straně však odmítl aplikovat podmínky pro nezávislost obou řízení pravidlo stavení prekluzivní lhůty dle § 148 odst. 4 písm. a) téhož zákona.

Stěžovatel k tomu odkázal na své vyjádření k podání žalobkyně, ve kterém uvedla, že za situace, kdy by připustil aplikaci právní úpravy lhůt pro stanovení daně ve smyslu § 148 daňového řádu i na řízení o propadnutí vybraných výrobků, tak je třeba tuto právní úpravu aplikovat jako celek. V projednávané věci to znamená, že během řízení před soudem vedeném od 27. 9. 2016 do 30. 4. 2018, resp. v době od 27. 9. 2016 do 30. 4. 2018, prekluzivní lhůta dle § 148 odst. 1 a odst. 4 písm. a) daňového řádu neběžela. Skončila by nejdříve dne 27. 1. 2020 (ke dni 25. 6. 2018 je nutno připočíst dobu řízení vedeného před soudem, tj. dobu od 27. 9. 2016 do 30. 4. 2018, tj. celkem 581 dnů). Pokud tedy bylo napadené rozhodnutí žalovaným vydáno dne 19. 12. 2018, bylo vydáno ve lhůtě ve smyslu § 148 odst. 1 daňového řádu.

Krajský soud dále nesprávně zaujal názor, že na běh prekluzivní doby, resp. její stavení v době řízení před soudem, se neuplatní § 41 s. ř. s, neboť řízení o propadnutí vybraných výrobků nelze podřadit pod žádné řízení v uvedeném ustanovení vymezeném, což však blíže neodůvodnil, a úprava je po nabytí účinnosti daňového řádu, který běh prekluzivních lhůt upravil komplexně, obsoletní. Stěžovatel má přitom za to, že v projednávané věci se jednalo o řízení ve věci správního přestupku, proto prekluzivní lhůta po dobu soudního řízení dle § 41 s. ř. s. neběžela.

Dle stěžovatele je v projednávané věci (řízení o propadnutí vybraných výrobků) žádoucí, aby běh lhůt po dobu soudního řízení byl pozastaven, nastanou-li okolnosti předvídané v ustanovení § 148 odst. 4 písm. a) daňového řádu. Je tomu tak proto, že správnímu orgánu je dočasně odejmut předmět řízení z dispozice (správní spis se nachází u soudu a další postup ve věci je závislý na výsledku soudního řízení), a aby správní orgán měl dostatek času o věci po rozhodnutí soudu rozhodnout.

Žalobkyně ve svém vyjádření uvedla, že § 41 s. ř. s. nemůže být na předmětnou věc aplikován již na základě jazykového výkladu textu. V tomto ustanovení je totiž uvedeno, že po dobu řízení před soudem neběží lhůty správních deliktů, u kterých „*zvláštní zákon stanoví lhůty pro zánik odpovědnosti*“ což ale není případ řízení o propadnutí vybraného výrobku. Zákon totiž pro rozhodnutí o propadnutí vybraných výrobků žádnou lhůtu nestanoví.

Řízení o propadnutí vybraných výrobků je řízení nezávislé na daňovém vyměřovacím řízení a i z tvrzení žalovaného v kasační stížnosti vyplývá, že nemá zásadní význam pro správné stanovení daně. Nelze proto aplikovat § 148 odst. 4 daňového řádu.

Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

Z odůvodnění:

[21] Krajský soud v projednávané věci vycházel z rozsudku Nejvyššího správního soudu čj. 3 Afs 170/2014-35, č. 3263/2015 Sb. NSS. Z něj dovodil, že na řízení o propadnutí vybraných výrobků se uplatní tříletá prekluzivní lhůta dle § 148 odst. 1 daňového řádu. Rozsudek hovoří o tom, že pokud došlo k prekluzi práva stanovit spotřební daň na zajištěné vybrané výrobky, nemůže již správce daně rozhodnout o jejich propadnutí. Jinak řečeno, zaniklo-li právo vyměřit spotřební daň z důvodu uplynutí prekluzivní lhůty, není možno rozhodnout o propadnutí vybraných výrobků podle § 42 odst. 11 zákona o spotřebních daních (ve znění účinném do 30. 4. 2011).

[22] Stěžovatel argumentuje nezávislostí obou řízení a dovozuje z toho, že běh času pro stanovení spotřební daně není podstatný pro rozhodování o propadnutí zajištěných výrobků. I kdyby se na nezávisle vedené řízení o propadnutí vztahovala ustanovení o prekluzi dle § 148 daňového řádu, pak je nutno uplatnit i instituty stavení, resp. přerušení běhu této lhůty dle citovaného ustanovení a i dle § 41 s. ř. s. kvůli probíhajícímu soudnímu řízení. Jeho závěry jsou mylné.

[23] Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, váže vznik povinnosti daň ve stanovené lhůtě přiznat a zaplatit u okamžik uvedení vybraných výrobků do volného daňového běhu na daňovém území České republiky. Předmětem daně jsou vybrané výrobky na daňovém území EU vyrobené nebo na daňové území EU dovezené. Samotná (primární) daňová povinnost vzniká výrobou vybraných výrobků na daňovém území EU nebo dovozem na toto území (§ 7 až § 9 zákona o spotřebních daních).

[24] V posuzovaném případě vznikla dne 20. 5. 2015 dovozem primární daňová povinnost. Lhůta pro stanovení daně počala běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, což je do 25. dne po skončení zdaňovacího období, ve kterém tato povinnost vznikla, konkrétně 25. 6. 2015 (§ 17 a § 18 zákona o spotřebních daních). Jestliže nenastaly skutečnosti mající vliv na běh prekluzivní lhůty (ty stěžovatel netvrdí), uplatní se úprava § 148 odst. 1 daňového řádu, a tříletá lhůta pro stanovení spotřební daně uplynula 25. 6. 2018.

[25] Krajský soud správně převzal závěr z vícekrát zmíněné judikatury o oddělenosti a nezávislosti řízení o stanovení daně a řízení o zajištění vybraných výrobků (§ 42 zákona o spotřebních daních), resp. řízení o zajištění výrobků (§ 42b zákona o spotřebních daních). Ta se také mimo jiné zabývala účelem zajišťovacích opatření, kterým je zcela zřejmé zabránit distribuci a spotřebě vybraných výrobků, u kterých jsou pochybnosti o jejich zdanění nebo oprávněném nabytí bez daně (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 2. 2009, čj. 7 Afs 69/2007-85, č. 2533/2012 Sb. NSS). V této úpravě se odráží speciální charakter spotřební daně, kde vybrané výrobky podléhající zdanění mohou být v různých právních režimech. Je to režim zdaněných výrobků (tedy zatížených spotřební daní), výrobků osvobozených od spotřební daně a výrobků v režimu podmíněného osvobození od daně. Správce daně má v řízení o zajištění vybraných výrobků možnost zajistit ty vybrané výrobky, o jejichž právním režimu jsou pochyby, což může být způsobeno i nedodržáním evidenční povinnosti, jak tomu bylo v projednávané věci. Rozhodnutí o zajištění má povahu bezprostředního zásahu. Následné řízení pak má povahu konečného rozhodnutí o právním režimu dotčených vybraných výrobků a jejich dalším použití. Účel zajištění a případně i stanovení daně je v projednávané věci stejný – zamezit daňovým únikům (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 11. 2014, čj. 10 Afs 148/2014-70, a v něm uvedenou judikaturu).

[26] Nejvyšší správní soud tyto závěry vlastní předešlé judikatury následuje a doplňuje je ještě následujícími úvahami. Oddělenost obou řízení byla nahlížena z perspektivy procesní, zdůraznit je však vedle toho třeba i perspektivu funkční, která vzájemný vztah těchto řízení dále charakterizuje.

[27] Správa daní je postavena na požadavku a cíli správného zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady. Základem pro správné zjištění a stanovení daně je řádné či dodatečné daňové tvrzení podané daňovým subjektem (§ 1 odst. 2, 3 daňového řádu). K tomu, aby byl popsán cíl naplňován a dosažen, tedy aby byla daň včas stanovena a hned nebo později zaplacená (uhrazena), má daňový subjekt uloženou řadu povinností včetně lhůt stanovených k jejich splnění. To ve všech případech nemusí stačit, a proto zákon vybavuje správce daně též řadou pravomocí k dosažení cíle správy daní pro případ, že by daňový subjekt své povinnosti dobrovolně řádně a včas nesplnil nebo se jejich splnění dokonce vyhybal, a dosažení cíle by mohlo být ohroženo či zmařeno.

[28] Jedná se o nástroje a postupy procesní sloužící k naplnění hmotného práva (zde splnění daňové povinnosti) a jako takové mohou být uplatňovány jen tam a jen tehdy, existuje-li veřejnoprávní vztah mezi státem a jednotlivcem, tedy správcem daně a daňovým subjektem. V posuzovaném případě je půdorys toho právního vztahu vytvořen zákonem o spotřebních daních jakožto zvláštním daňovým zákonem a daňovým řádem jako předpisem obecným a subsidiárním. Oba zákony mají provazby, neboť žádný z nich neupravuje posuzovaný právní vztah úplně, v obou lze nalézt normy hmotného i procesního práva. Odpověď na otázku prekluze, jež je mezi účastníky sporná, je proto nutno hledat komplexní interpretaci.

[29] Pokud jde o prekluzivní lhůtu k řízení o propadnutí vybraných výrobků, zákon o spotřebních daních o ní mlčí, což ačkoliv nepřispívá k právní jistotě účastníků řízení, je jevem v celních zákonech běžným (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2009, čj. 1 Afs 15/2009-105, č. 1837/2009 Sb. NSS). To pochopitelně neznamená, že by bylo možno vést řízení o propadnutí vybraných výrobků bez jakéhokoliv časového omezení. Výše zmíněná funkční perspektiva pohledu na obě procesně oddělená řízení ukazuje vztah jisté akcesority. Procesní oddělenost a nezávislost obou řízení znamená, že (s jistými omezeními stanovenými hlavními řízením) lze řízení (§ 42a zákona o spotřebních daních) zahájit, vést a rozhodnout v něm o zajištění, uvolnění, zabránění či propadnutí vybraných výrobků (§ 42c a § 42d zákona o spotřebních daních) nezávisle na průběhu vyměřovacího či doměřovacího řízení. Obě řízení lze vést paralelně i v časové posloupnosti. Funkční pohled na obě řízení naproti tomu ukazuje, že řízení o zajištění vybraných výrobků (a na něj později navazující řízení o zajištěných výrobcích) je funkčním (zpravidla efektivnějším, ráznějším, donucovacím) nástrojem k dosažení cíle řízení „hlavního“, tedy o zjištění a stanovení daně a zajištění její úhrady. Funkce těchto zajišťovacích nástrojů se neliší od podobných nástrojů, s nimiž operuje daňový řád, jako je např. ručení, zástavní právo, zajišťovací příkaz, atd.

[30] Funkční nástroje tohoto druhu obsahují i jiné procesní řady. Obecně slouží k zajištění dosažení účelu „hlavního“ řízení nezávisle na (ne)součinnosti toho, vůči němuž se řízení vede. Jejich použití je úzce svázáno s tímto řízením a jeho rámcem. Tím je v daňovém řízení mimo jiné časové omezení pravomoci státu stanovit daň, jinak řečeno zánik této pravomoci marným uplynutím zákonem stanovené prekluzivní lhůty. Není-li pro zánik práva (zde pravomoci) možno daň stanovit, tím méně ji vybrat, není možno použít zajišťovací instrumenty k tomu určené, tedy ani vést jakékoliv řízení, jež je odvozeno od daňového řízení a slouží k dosažení jeho cíle, tedy rozhodovat o zabránění či propadnutí vybraných výrobků. Řízení o zajištěných výrobcích není „rámováno“ žádnou vlastní prekluzivní lhůtou, nýbrž nachází se „uvnitř“ základní prekluzivní lhůty pro stanovení daně, jejího počátku, běhu i konce. Takto se pravidlo pro zánik (prekluzi) akcesorických řízení s ohledem na prekluzi řízení hlavního line skrze celý právní řád (srov. např. ručení a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2006, čj. 1 Afs 73/2006, č. 1525/2008 Sb. NSS, či Nejvyššího soudu ze dne 25. 2. 2015, sp. zn. 23 Cdo 3490/2014; zajišťovací příkaz a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 11. 2017, čj. 5 Afs 83/2017-76; či vazbu a náleze Ústavního soudu ze dne 10. 12. 1997, sp. zn. II. ÚS 347/96, č. 155/1997 Sb. ÚS).

[31] U zajišťovacích instrumentů akcesorické povahy je navíc nutné klást důraz na jejich dočasnost, což souvisí i s tím, že řízení o nich má probíhat co možná nejrychleji (rozhoduje-li se o nich v samostatném řízení) tak, aby byla šetřena práva účastníků řízení, zejména právní jistota.

[32] Zbývá ještě odpovědět na kasační námitku stavení běhu prekluzivní lhůty po dobu řízení před soudem. Podle § 148 odst. 4 písm. a) daňového řádu lhůta pro stanovení daně neběží po dobu řízení, které je v souvislosti

se stanovením daně vedeno před soudem ve správním soudnictví (srov. rozsudek ze dne 25. 4. 2019, čj. 10 AfS 279/2018-80). Takovým řízením by bylo jistě např. řízení o žalobě proti rozhodnutí, kterým byla stanovena spotřební daň. O takový případ se zde nejedná. Nezávislost a oddělenost řízení o zajištěných vybraných výrobcích od řízení o stanovení daně znamená, že po dobu soudního přezkumu rozhodnutí o zabrání či propadnutí vybraných výrobků se nestaví běh prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Na danou věc nelze aplikovat ani § 41 s. ř. s. o zvláštním běhu některých lhůt, neboť úprava daňového řádu je pro „věci daní, cel...“ vůči tomu ustanovení speciální. Pravidlo o stavení běhu lhůty ve správním řízení, je-li věc u správního soudu, se uplatní izolovaně, ve shodě s nezávislostí a oddělením obou řízení (vždy ve vlastním řízení – o stanovení daně a o zajištění vybraných výrobků). Nelze tedy dovozovat, že (akcesorické) řízení o zajištění vybraných výrobků, by mělo stavět běh prekluzivní lhůty (hlavním) řízení o stanovení daně. Argument stěžovatele o tom, že mu v důsledku soudního řízení byl „dočasně odejmut předmět řízení z jeho dispozice, neboť spis je u soudu“ (bod [14]), je zcela lichý a nepřipadný.

[33] Závěry krajského soudu o skutkovém základu sporu, rekapitulované Nejvyšším správním soudem výše (body [1],[2] a upřesněné časovými údaji bod [24]) vycházejí z faktu, že do běhu prekluzivní lhůty pro stanovení spotřební daně nevstoupilo nic, co by její konec ovlivnilo (posunulo). Netvrdil to ostatně ani stěžovatel v žádné fázi řízení. Naopak argumentaci o stavení běhu prekluzivní lhůty pro stanovení daně odvozoval výlučně od soudního přezkumu rozhodnutí o zajištěných vybraných výrobcích. Protože ani ze správního spisu nevyplývalo nic, co by tento skutkový základ zpochybnilo, vycházel z něj při svých právních závěrech i kasační soud. (...)

4055

Daňové řízení: úrok ze zadržovaného nadměrného odpočtu

k § 155 odst. 5 a § 254a zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění zákona č. 267/2014 Sb.

k čl. 183 směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (v textu jen „směrnice o DPH“)

I. Pro vznik nároku na úrok ze zadržovaného nadměrného odpočtu daně (§ 254a zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu) není podstatné, zda je prodloužen s vyplacením odpočtu důsledkem postupu k odstranění pochybností, nebo daňové kontroly před vyměřením daně.

II. Právní úprava § 254a zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění účinném od 1. 1. 2015 do 30. 6. 2017 je co do stanovení úročeného období i výše úroku v rozporu s čl. 183 směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty. Pro nárok na úrok z odpočtu, na který by se jinak tohoto ustanovení užílo, platí nadále pravidla vymezená v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, čj. 7 Aps 3/2013-34 (rozsudek *Kordárna*). Daňovému subjektu proto náleží úrok z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 daňového řádu za dobu od uplynutí tříměsíční lhůty ode dne následujícího po posledním dni příslušného zdaňovacího období (prodloužené případně o dobu od uplynutí lhůty k podání daňového přiznání do dne jeho podání, bylo-li podáno opožděně) do dne uhrazení nadměrného odpočtu správcem daně.

(Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 7. 2020, čj. 1 AfS 445/2019-47)

Prejudikatura: rozhodnutí Soudního dvora ze dne 18. 12. 1997, *Garage Molenheide a další* (C-286/94, C-340/95, C-401/95 a C-47/96, ze dne 10. 7. 2008, *Sosnowska* (C-25/07), ze dne 12. 5. 2011, *Enel Maritsa Iztok*, (C-107/10), ze dne 19. 7. 2012, *Littlewoods Retail a další* (C-591/10), ze dne 24. 10. 2013, *Rafinãria Steaua Romãnã* (C-431/12), ze dne 17. 7. 2014, *Delphi Hungary* (C-654/13), ze dne 21. 10. 2015, *Kovozber* (C-120/15), ze dne 6. 7. 2017, *Glencore Agriculture Hungary* (C-254/16), ze dne 28. 2. 2018, *Nidera BV* (C-387/16), ze dne 23. 4. 2020, *Sole-Mizo a Dalmandi Mezõgazdasági* (C-13/18 a C-126/18).

Věc: EP ENERGY TRADING, a. s. proti Odvolacímu finančnímu ředitelství o nadměrné odpočty daně z přidané hodnoty, o kasační stížnosti žalobce.

Žalobce podal v zákonné lhůtě daňová přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen, září, listopad a prosinec 2015, v nichž uplatňoval nadměrné odpočty daně, a to v souhrnné výši 126.154.105 Kč. Specializovaný finanční úřad (dále jen „správce daně“) postupně zahájil u žalobce za všechna čtyři zdaňovací období před vyměřením daně daňovou kontrolu. Na základě výsledků daňové kontroly správce daně vydal platební výměry, v nichž žalobci přiznal nadměrné odpočty v plné výši tak, jak byly žalobcem tvrzeny v daňových přiznáních. Žalobce poté požádal o vydání rozhodnutí o úroku ze zadržovaných nadměrných odpočtů.

Správce daně rozhodnutím ze dne 15. 11. 2017 přiznal žalobci úrok z daňového odpočtu dle § 254a zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění účinném od 1. 1. 2015 do 30. 6. 2017 (dále jen „daňový řád“) ve výši 1,05 % ročně za období po uplynutí 5 měsíců od zahájení příslušné daňové kontroly do dne vyplacení nadměrných odpočtů, tedy v celkové výši 848.736 Kč. Odvolání žalobce žalovaný napadeným rozhodnutím zamítl a rozhodnutí správce daně potvrdil.

Proti napadenému rozhodnutí se žalobce bránil žalobou u Městského soudu v Praze. Namítal, že § 254a daňového řádu se dle jeho výslovného znění i úmyslu zákonodárce uplatní pouze v případě, že je zahájen postup k odstranění pochybností. Pokud dochází k prodlení s výplatou nadměrného odpočtu v důsledku probíhající daňové kontroly, náleží daňovému subjektu nadále úrok z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 daňového řádu za dobu po uplynutí tří měsíců od konce lhůty k podání daňového přiznání ve výši 14 % + repo sazba České národní banky (dále jen „ČNB“), ve smyslu rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, čj. 7 Aps 3/2013-34 (dále jen „rozsudek *Kordárna*“). Ustanovení § 254a daňového řádu dle žalobce taktéž odporuje požadavkům práva EU, konkrétně čl. 183 směrnice od DPH. Úrok je dle žalobce nepřiměřeně nízký, počátek úročení se nepřipustně odvíjí od zahájení kontrolního postupu a nikoliv od objektivně stanoveného okamžiku a dané ustanovení daňového řádu nepřipustně rozlišuje mezi jednotlivými kontrolními postupy.

Městský soud napadeným rozsudkem žalobu zamítl. Konstatoval, že není sporné, že daňový subjekt má při pozdním vrácení nadměrného odpočtu DPH nárok na přiznání úroku z prodlení, což vyplývá i z žalobcem citované evropské judikatury. Touto judikaturou nicméně není třeba se blíže zabývat, neboť stanovení výše úroku Soudní dvůr ponechal vnitrostátním právním úpravám. Žalovaný dle městského soudu správně pro stanovení úroku použil § 254a daňového řádu, neboť postup k odstranění pochybností a daňová kontrola jsou přes dílčí rozdíly srovnatelné postupy, které oba směřují ke zjištění a stanovení daně ve správné výši. Důvodová zpráva k novele daňového řádu provedené zákonem č. 170/2017 Sb. (neboť zákon č. 267/2014 Sb., kterým byl § 254a do daňového řádu vložen, důvodovou zprávu neobsahuje), rozlišuje mezi daňovou kontrolou a postupem k odstranění pochybností pouze z časového hlediska, nikoliv z hlediska výše úroku. Důvodová zpráva je nadto pouze určitým nezávazným vodítkem k interpretaci zákonných ustanovení. Rozhodujícím je dle městského soudu předmět, kterého se ustanovení týká, tedy nadměrný odpočet DPH, a nikoliv slovní označení jednoho z postupů, kterým je sledován cíl daňového řízení.

K výši úroků z prodlení městský soud nejprve zopakoval, že předpisy Evropské unie dávají členským státům v této oblasti volnost. Byť ve srovnání s úrokem z prodlení u vratitelného přeplatku podle § 155 daňového řádu je výše úroku dle § 254a daňového řádu značně rozdílná, s ohledem na zájem důkladného prověření nároků na odpočet daně, které bývají často zatíženy daňovými podvody, lze předpokládat delší trvání kontroly a prodlení než při vrácení běžného přeplatku na dani.

Podle městského soudu je výše úroku (jednotky procent) v souladu se zásadami plynoucími z judikatury Soudního dvora a odpovídá i časové náročnosti a veřejnému zájmu na prověřování nadměrného odpočtu. Zákonodárce ostatně po podání žaloby zvýšil úrok o pouhé jedno procento a považuje jej nadále za přiměřený.

Výše úroku z daňového odpočtu by měla dle městského soudu odpovídat skutečnosti, že tento úrok, na rozdíl od úroku z vratitelného přeplatku (§ 155 odst. 5 daňového řádu) či úroku z neoprávněného jednání správce daně (§ 254 daňového řádu), nepředstavuje sankci za pochybení správce daně. Úrok z daňového odpočtu představuje kompenzaci za dočasné zadržování finančních prostředků odpovídajících nároku na daňový odpočet v důsledku překročení přiměřené doby, která je správci daně zákonem dána pro prověření tohoto nároku. Právě pohyblivá složka repo sazby ČNB reflektuje skutečnou cenu peněz v daném období. Stanovená výše úroku taktéž nemotivuje daňové subjekty k protahování kontrolních postupů s cílem zhodnotit peníze lepším než běžným způsobem

(s vyšším úrokem), přičemž zároveň odráží standardní tržní zhodnocení peněz uložených u finančních institucí a zamezuje klesání hodnoty zadržovaných peněz.

Městský soud neshledal důvodnou ani námitku, že žalobci měl být přiznán úrok od počátku čtvrtého měsíce od skončení zdaňovacího období do dne vyplacení nadměrného odpočtu. Právní názor žalobce nemá oporu v právním řádu a také judikatura Soudního dvora interpretuje unijní úpravu tak, že je věcí vnitrostátní legislativy každého členského státu, aby stanovil blíže podmínky, za kterých musí být úrok z prodlení s vyplacením daňového odpočtu uhrazen.

Žalobce (stěžovatel) napadl rozsudek městského soudu kasační stížností. Namítá, že použití § 254a daňového řádu je v případě zahájení daňové kontroly vyloučeno, neboť odporuje jazykovému znění zákona i zjevnému úmyslu zákonodárce. Důvodová zpráva k tomuto ustanovení mlčí, neboť se do zákona dostalo až prostřednictvím pozměňovacího návrhu, nicméně jak stěžovatel upozorňoval již v žalobě, v odůvodnění tohoto pozměňovacího návrhu se uvádí: „*Nejeví se proto žádoucí, aby se stejné pravidlo jako pro postup pro odstranění pochybností aplikovalo i pro daňovou kontrolu.*“ Stejný závěr vyplývá i z vyjádření zástupců finanční správy (Zápis ze zasedání Sekce správy daní a poplatků ze dne 21. listopadu 2014, Metodická pomůcka k postupu k odstranění pochybností čj. 65447/14/7100-40124-011654, vydaná Generálním finančním ředitelstvím dne 8. 1. 2015). Také v důvodové zprávě k zákonu č. 170/2017 Sb. si byl zákonodárce vědom, že § 254a daňového řádu se ve stávajícím znění uplatní pouze pro postup k odstranění pochybností. Úvaha městského soudu, že toto rozlišení se vztahuje pouze k časovému hledisku, nikoli k výši úroků, je nelogická. Pokud není časové hledisko trvání postupu k odstranění pochybností naplněno, nepřipadá aplikace § 254a daňového řádu vůbec do úvahy.

Dle stěžovatele je rozhodné znění § 254a daňového řádu v rozporu s čl. 183 směrnice o DPH i judikaturou Soudního dvora. Městský soud pochybil tím, že se odmítl odkazovanou judikaturou zabývat s odůvodněním, že výše úroků je věcí vnitrostátního práva. Skutečnost, že podmínky pro stanovení úroku z nadměrného odpočtu jsou v gesci jednotlivých členských států, neznamená, že členské státy mají v této otázce neomezenou pravomoc. Z rozsudku Soudního dvora ze dne 28. 2. 2018 ve věci C-387/16, *Nidera BV*, vyplývá, že pravomoc členských států upravit podmínky pro úrok z nadměrného odpočtu je omezená zásadami rovnocennosti, efektivitivy a daňové neutrality a podléhá kontrole z hlediska unijního práva.

Toho si byl zřejmě vědom i zákonodárce při novelizaci v roce 2017. V důvodové zprávě s odkazem na judikaturu Soudního dvora (usnesení ze dne 21. 10. 2015 ve věci C-120/15, *Kovozber*, rozsudek ze dne 12. 5. 2011 ve věci C-107/10, *Enel Maritsa Iztok*, nebo rozsudek ze dne 24. 10. 2013 ve věci C-431/12, *Rafinária Steaua Română*) správně dovodil, že zpoždění při vrácení odpočtu trvající déle než přiměřenou dobu zakládá daňovému subjektu právo na kompenzaci v podobě přiměřeného úroku, přičemž není možné rozlišovat mezi jednotlivými kontrolními postupy a počátek „přiměřené doby“ nesmí být závislý na zahájení kontrolního postupu, ale na objektivně daném okamžiku.

Ke konkrétní výši úroků se Soudní dvůr nevyjádřil, nicméně stanovil její mantinely. Z rozsudku Soudního dvora ze dne 17. 7. 2014 ve věci C-654/13, *Delphi Hungary*, dle stěžovatele vyplývá, že pro účely stanovení výše úroků nesmí být rozdíl mezi situacemi, kdy správce daně postupuje v souladu s vnitrostátním právem (po delší dobu legitimními prostředky prověřuje nárok daňového subjektu na odpočet daně) a kdy toto právo porušuje (např. nedodrží zákonnou lhůtu pro vyplacení vratitelného přeplatku daňovému subjektu). Úroky z prodlení dle § 252 daňového řádu, úroky z vratitelného přeplatku dle § 155 daňového řádu i úroky z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 daňového řádu činí repo sazbu ČNB zvýšenou o 14 procentních bodů. Úrok z odpočtu přitom stejně jako uvedené úroky není sankcí pro správce daně, ale vyjadřuje cenu finančních prostředků v čase. Není proto důvodu, aby jeho výše byla čtrnáctinásobně nižší. Také Nejvyšší správní soud již v roce 2014 označil za přiměřenou úrokovou sazbu ve výši vícero jednotek procent ročně, která odpovídá obvyklé ceně peněz. Pro úvahy o přiměřené výši úroků je dle stěžovatele vhodné srovnat úrokové sazby, za které nabízejí banky flexibilní úvěry podnikatelským subjektům (např. povolené přečerpání, tzv. kontokorentní úvěr). Toho, že úrok ve výši repo sazby ČNB zvýšené o 1 % není přiměřenou kompenzací ekonomického znevýhodnění daňového subjektu, si je patrně vědom i zákonodárce. V roce 2017 byla tato sazba zdvojnásobena a do budoucna se počítá dle návrhu novely daňového řádu s jejím zvýšením na 8 % plus repo sazba ČNB.

Z citovaných rozhodnutí Soudního dvora, jejichž závěry přebral Nejvyšší správní soud v rozsudku *Kordárna*, je zároveň zřejmé, že počátek běhu lhůty pro účely úročení zadržovaného odpočtu nelze stanovit na den zahájení kontrolního postupu. V důsledku této nezákonnosti neúročené období v případech stěžovatele ve všech zdaňovacích obdobích odpovídá přibližně sedmi měsícům. Stěžovatel dále shrnuje judikaturu stran povinnosti eurokonformního výkladu vnitrostátního práva. Pokud Soudní dvůr označil za nepřijatelně dlouhé neúročené období v délce 180 dnů (tj. 6 měsíců), pak ani v tomto ohledu nelze akceptovat, jak stanovil počátek úročeného období správce daně, potažmo žalovaný a městský soud.

Jelikož se městský soud nelyžoval s detailním rozbozem judikatury Soudního dvora obsaženým v žalobě, je napadený rozsudek také nepřezkoumatelný. Napadený rozsudek je v některých pasážích rovněž vnitřně rozporný. Na jednu stranu odmítá argumentaci stěžovatele důvodovou zprávou s tím, že se jedná o „určité nezávazné vodítka k interpretaci zákonných ustanovení“, na druhé však důvodovou zprávou odůvodňuje své závěry.

Městský soud dále pochybil tím, že vůbec nezohlednil repliku stěžovatele k vyjádření žalovaného a v některých pasážích napadeného rozsudku uvádí faktické nesprávnosti.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že správce daně správně aplikoval § 254a daňového řádu a těžkopádná právní ekvilibristika žalobce je pouze účelová. Uvedené ustanovení sice hovoří pouze o postupu k odstranění pochybností, nicméně ve vztahu k daňové kontrole je ustanovením nejbližším, a proto je třeba mu dát analogicky přednost před obecným § 155 odst. 5 daňového řádu. Důvodová zpráva není pro soudy závazná a teleologickému výkladu uvedeného ustanovení je třeba dát přednost před výkladem historickým, jak dokládá nynější soudní praxe městského soudu.

Na výši úroku ze zadržovaného odpočtu nejsou kladeny Soudním dvorem žádné nároky s výjimkou pouze v případě takových úrokových sazeb, jež by byly extrémně nepřiměřeně nízké, nikoliv tedy pouze nízké. Výše úroků dle § 254a daňového řádu je proto dle žalovaného v souladu s evropským právem. To potvrzuje i skutečnost, že různé členské státy mají výši úrokové sazby (blíže neupravenou v čl. 183 směrnice o DPH) nastavenou různě – např. ve Švédsku je to 0,5 % ročně a na Slovensku 1,5 % ročně. O excesivně nízký úrok by se tak jednalo např. až v případě úroků nižších než 0,5 % ročně.

Cílem zákonodárce dle žalovaného bylo, aby zadržené peněžní prostředky byly kompenzovány tržním zhodnocením, což potvrzuje i důvodová zpráva. V případě vyšší škody či ušlého zisku je možné vznést nárok v režimu zákona č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem. Ostatní úroky (typicky úroky z prodlení) mají zjevný sankční charakter. Smysl a účel § 254a daňového řádu spočívá v kompenzaci zadržetí finančních prostředků, avšak zároveň v motivaci správce daně k tomu, aby jeho procesní postup byl prostý průtahů. Žalovaný z těchto důvodů navrhuje, aby soud kasační stížnost zamítl.

Pokud by se Nejvyšší správní soud domníval, že § 254a daňového řádu je v rozporu se směrnicí o DPH, pokládá žalovaný za nezbytné položit předběžnou otázku Soudnímu dvoru, neboť výklad práva EU není v pravomoci Nejvyššího správního soudu.

K vyjádření žalovaného podal stěžovatel repliku. Kromě opakování předešlé argumentace upozorňuje, že si žalovaný protičeří, neboť poukazuje na rozchod historického a teleologického výkladu v souvislosti s odůvodněným pozměňovacím návrhu, nicméně důvodovou zprávou posléze argumentuje. Důvodové zprávy k danému ustanovení pak dnes jistě nepředstavují historický dokument. Pokud žalovaný odkazuje na soudní praxi, jedná se o dva rozsudky městského soudu, které byly oba napadeny kasační stížností. Žalovaný správně akcentuje kompenzační charakter úroků, což ovšem mají ze své podstaty všechny úroky z prodlení.

Stěžovatel rovněž nesouhlasil s názorem žalovaného, že zákonodárce stanovil výši úroku z daňového odpočtu tak, aby odradil určitou skupinu daňových subjektů od obstrukčního jednání, které by mohlo mít za následek protahování kontrolních postupů s vědomím, že výnos z tohoto úroku převyší běžné zhodnocení peněz. Tento důvod neobstojí ve světle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2017, čj. 6 Afs 3/2017-39, podle něhož v případě, že prověřování nároku na odpočet DPH je zaviněno daňovým subjektem, je nutno o dobu tohoto zavinění zkrátit dobu úročení. Navíc výše úroků je pro dosažení tohoto cíle naprosto nevhodný nástroj, neboť

dotápá i na subjekty, které se žádných obstrukcí nedopouští. Stěžovatel si je vědom možnosti nárokovat škodu v režimu speciálního zákona, na nesouladu zákonné úpravy s evropským právem to však nic nemění.

K požadavku žalovaného na položení předběžné otázky stěžovatel uvádí, že dle existující judikatury Soudního dvora je zjevné, že stanovení úrokové sazby pro případy prověřování nadměrného odpočtu plátce DPH ve výši pouhé jedné čtrnáctiny úrokové sazby, jaká přináleží na základě vnitrostátního práva při nedoplatcích plátce daně či z titulu opožděné vrácení vratitelného přeplatku, nespĺňuje požadavky proporcionality, ekvivalence a efektivity, jak je formuloval Soudní dvůr. Obdobně lhůtu pro vrácení nadměrného odpočtu v délce 180 dnů označil Soudní dvůr za nepřijatelně dlouhou. Tyto otázky tudíž představují tzv. *acte éclairée* a předběžnou otázku není třeba pokládat.

Nejvyšší správní soud zrušil rozhodnutí Městského soudu v Praze a zrušil také rozhodnutí žalovaného a vrátil mu věc k dalšímu řízení.

Z odůvodnění:

[27] Nejprve je třeba poznamenat, že nárok na úrok z odpočtu vznikl po 1. 1. 2015 a nadměrné odpočty byly stěžovateli za všechna zdaňovací období v plné výši vyplaceny do konce roku 2016. V daném případě je tak nutné vycházet výhradně z právní úpravy účinné od 1. 1. 2015 do 30. 6. 2017 (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 6. 2019, čj. 7 Afs 373/2018-39). Podle § 254a daňového řádu v tomto rozhodném znění:

„1) V případě, že postup k odstranění pochybností vztahující se k řádnému daňovému tvrzení nebo dodatečnému daňovému tvrzení, ze kterého vyplývá, že daňovému subjektu má vzniknout daňový odpočet, trvá déle než 5 měsíců, náleží daňovému subjektu úrok z daňového odpočtu stanoveného správcem daně.

- 1. Úrok z daňového odpočtu daňovému subjektu náleží ode dne následujícího po uplynutí 5 měsíců ode dne zahájení postupu k odstranění pochybností, který trvá déle než 5 měsíců, do dne vrácení daňového odpočtu nebo jeho použití na úhradu nedoplatku, nejpozději však do uplynutí lhůty pro jeho vrácení.*
- 2. Úrok z daňového odpočtu odpovídá ročně vyšší repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 1 procentní bod, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí.“*

[28] První spornou otázkou je, zda lze citované ustanovení použít i na případy zahájení daňové kontroly před vyměření daně, a to proti jeho výslovnému znění i úmyslu zákonodárce vyjádřenému v odůvodnění pozměňovacího poslaneckého návrhu, kterým byla tato úprava přijata. Podle Nejvyššího správního soudu takové interpretaci obecně nic nebrání. K tomuto závěru jej vedly následující důvody.

[29] Předně je třeba uvést, že lhůta pro vrácení nadměrného odpočtu DPH může být v zásadě prodloužena za účelem provedení kontrolních postupů, pokud prodloužení nepřekračuje meze toho, co je nezbytné k jejich řádnému provedení (rozsudek Soudního dvora ze dne 12. 5. 2011, *Enel Maritsa Iztok*, C-107/10). Pokud dojde k vrácení nadměrného odpočtu po uplynutí přiměřené lhůty, zásada neutrality systému DPH vyžaduje, aby finanční ztráty vzniklé osobě povinné k dani v důsledku nemožnosti disponovat dotčenými peněžitými částkami byly nahrazeny zaplacením úroků z prodlení (rozsudek Soudního dvora ze dne 28. 2. 2018, *Nidera BV*, C-387/16). Důvod prodlení s vrácením finančních prostředků je v zásadě irrelevantní (za předpokladu, že se jedná o důvody výhradně na straně veřejné moci). Není rozhodné, zda k tomuto prodlení došlo v důsledku administrativního pochybení, vydání rozhodnutí, které bylo následně shledáno nezákonným, porušením vnitrostátního či unijního práva nebo prováděním jinak zákonného kontrolního postupu po delší dobu. Tím méně je v takové situaci na místě rozlišovat mezi jednotlivými kontrolními postupy, které jsou spojeny se stejnými důsledky.

[30] Jak uvádí rovněž žalovaný, postup k odstranění pochybností i daňová kontrola zahájená před vyměření daně jsou kontrolní postupy směřující k naplnění cíle správy daní, tj. ke správnému zjištění a stanovení daně. Přes celou řadu dílčích odlišností je důsledkem jejich zahájení před vyměření daně to, že nedochází ke konkludentnímu vyměření daně na základě daňového přiznání a daň je stanovena (minimálně v rozsahu, ve kterém jsou deklarovaná plnění prověřována) až po jejich ukončení. Z pohledu nároku na úrok ze zadržovaného odpočtu proto není rozdíl mezi situací, při níž k prodlení s vyplacením nadměrného odpočtu dochází v důsledku zahájení postupu k odstranění pochybností nebo daňové kontroly před vyměření daně.

[31] Důvodová zpráva (resp. i jinak formálně zachycený úmysl zákonodárce) jistě může být cenným vodítkem pro interpretaci jednotlivých zákonných ustanovení. V daném případě však nelze přehlédnout, že zákonodárce byl ve svých úvahách veden úmyslem omezit nárok daňového subjektu na úrok z daňového odpočtu jen na případy, kdy je zahájen postup k odstranění pochybností a v případě prodlení vzniklého v důsledku zahájené daňové kontroly úrok nepřiznat vůbec. Takové odůvodnění je v rozporu se základními zásadami společného systému DPH (zejména se zásadou efektivity, která vyžaduje, aby vnitrostátní pravidla nevedla k tomu, že osoba povinná k dani bude připravena o přiměřenou náhradu za ztrátu, kterou utrpěla v důsledku prodlení s výplatou částky nadměrného odpočtu, která jí dle hmotného práva náleží). Zároveň nemůže obstát takové odůvodnění přijaté právní úpravy, podle něhož nárok na úrok vzniká v případě méně invazivního a zpravidla rychlejšího postupu k odstranění pochybností, zatímco pokud správce daně provádí (třeba i po dlouhou dobu) daňovou kontrolu, nárok na úrok ze zadržovaného odpočtu nevznikne vůbec.

[32] Není tedy pochybením správce daně, že právní úpravu vztahující se k postupu k odstranění pochybností použil analogicky i na případ, kdy k prodlení s vyplacením nadměrného odpočtu došlo v důsledku provádění daňové kontroly před vyměřením daně. Ostatně, ani argumentace stěžovatele není v tomto směru zcela konzistentní. Na jednu stranu totiž namítá, že daňová kontrola je oproti postupu k odstranění pochybností rozdílným institutem a § 254a daňového řádu proto nelze použít. Dále však argumentuje, že pro účely nároku na úrok z odpočtu není možné rozlišovat mezi jednotlivými kontrolními postupy, což naopak svědčí ve prospěch analogické aplikace uvedeného ustanovení.

[33] Nejvyšší správní soud se poté zabýval námitkou rozporu § 254a daňového řádu s evropským právem a tuto námitku shledal důvodnou.

[34] Podle čl. 183 směrnice o DPH „pokud za dané zdaňovací období výše odpočtu daně překročí výši splatné daně, mohou členské státy buď převést nadměrný odpočet daně do následujícího období, nebo vrátit daň v souladu s podmínkami, které samy stanoví“. Z judikatury Soudního dvora vyplývá, že členské státy nepochybně mají určitý autonomní prostor při stanovení podmínek, za nichž v souladu s čl. 183 směrnice o DPH vzniklý nadměrný odpočet vyplatí nebo převedou do následujícího období. To ovšem neznamená, že se na podmínky stanovené členskými státy pro vrácení nadměrného odpočtu DPH nevztahuje žádná kontrola z hlediska unijního práva (rozsudky Soudního dvora ve věci *Enel Maritsa Iztok* nebo ze dne 6. 7. 2017, *Glencore Agriculture Hungary*, C-254/16). Autonomie členských států je ohraničena zejména zásadami rovnocennosti a efektivity. Zjednodušeně řečeno, zásada rovnocennosti vyžaduje stejný režim v případě porušení unijního práva a porušení práva vnitrostátního. Zásada efektivity členskými státy zakazuje znemožňovat nebo nadměrně ztěžovat výkon práv přiznaných právním řádem Unie (viz též rozsudky Soudního dvora ze dne 19. 7. 2012, *Littlewoods Retail a další*, C-591/10, nebo ze dne 24. 10. 2013, *Rafinãria Steaua Romãna*, C-431/12).

[35] Jedním z principů společného systému DPH je zásada neutrality, která se v procesní rovině projevuje zejména tím, že plátce daně má možnost odečíst si od daně na výstupu daň zaplacenou dodavateli na vstupu. Pokud výše daně na vstupu překročí výši daně na výstupu, vzniká plátcům daně nadměrný odpočet. Členské státy v takovém případě musí umožnit, aby plátce daně za vhodných podmínek dosáhl splacení celé pohledávky vyplývající z tohoto nadměrného odpočtu, tj. vrácení daně musí být uskutečněno v přiměřeně lhůtě, a to buď v hotovosti, nebo v rovnocenných prostředcích, a přijatý způsob vrácení nesmí pro plátce daně v žádném případě zahrnovat jakékoli finanční riziko (viz též rozsudek Soudního dvora ze dne 10. 7. 2008, *Sosnowska*, C-25/07).

[36] Pokud dojde k vrácení nadměrného odpočtu osobě povinné k dani po uplynutí přiměřené lhůty, zásada neutrality systému DPH vyžaduje, aby finanční ztráty vzniklé osobě povinné k dani v důsledku nemožnosti disponovat dotčenými peněžitými částkami byly nahrazeny zaplacením úroků z prodlení. Podmínky úhrady úroků z prodlení, zejména sazba a způsob jejich výpočtu, stanoví při zohlednění shora uvedených zásad vnitrostátní právní řád členského státu (rozsudek Soudního dvora ve věci *Nidera BV*).

[37] Ustanovení § 254a daňového řádu upravuje podmínky pro vznik nároku na výplatu úroku ze zadržovaného odpočtu daně ve dvou rovinách. Stanoví dobu, po kterou úroky daňovému subjektu náleží, a stanoví taktéž výši úroku.

[38] Co se týče doby úročení, Soudní dvůr vychází z následujících úvah. Výpočet dlužných úroků, který jako počátek běhu lhůty nestanoví den, kdy by měl být nadměrný odpočet DPH obvykle nahrazen podle směrnice o DPH (tj. objektivně určený okamžik prodloužený o pevně stanovenou přiměřenou dobu potřebnou pro prověřování nároku), je v zásadě v rozporu s požadavky článku 183 této směrnice. Osoba povinná k dani totiž v takovém případě nemá možnost předvídat datum, od kterého může disponovat finančními prostředky odpovídajícími částce nadměrného odpočtu DPH, což pro ni představuje dodatečnou zátěž (rozsudek Soudního dvora ze dne 18. 12. 1997, *Garage Molenbeide a další*, C-286/94, C-340/95, C-401/95 a C-47/96 nebo ve věci *Enel Maritsa Iztok*). Počátek přiměřené doby se proto musí odvíjet od objektivně daného a předvídatelného okamžiku, čehož si v současné době již je vědom i tuzemský zákonodárce (srov. důvodová zpráva k zákonu č. 170/2017 Sb., kterým byl § 254a novelizován).

[39] Podle ustanovení aplikovaného žalovaným v nynější věci úrok „*náleží ode dne následujícího po uplynutí 5 měsíců ode dne zahájení postupu k odstranění pochybností, který trvá déle než 5 měsíců, do dne vrácení daňového odpočtu.*“

[40] V případě konkludentního vyměření daně dochází k jejímu vyměření posledním dnem lhůty pro podání daňového tvrzení, pokud bylo podáno včas (§ 140 daňového řádu). Vratitelný přeplatek vzniklý z důvodu vyměření nadměrného odpočtu vrátí správce daně do 30 dnů od vyměření nadměrného odpočtu (§ 105 odst. 1 zákona o DPH). K vyplacení nadměrného odpočtu tedy obvykle dochází ve lhůtě 55 dnů od konce příslušného zdaňovacího období.

[41] Konkludentní vyměření daně je vyloučeno v případě zahájení postupu k odstranění pochybností, případně daňové kontroly před vyměření daně. V případě, že daňový subjekt nárokuje odpočet daně, správce daně má dle zákona postup k odstranění pochybností zahájit do 30 dnů od posledního dne lhůty stanovené pro podání řádného daňového tvrzení (§ 89 odst. 4 daňového řádu). Důsledkem této konstrukce v kombinaci s § 254a daňového řádu je nicméně skutečnost, že obvyklé vrácení odpočtu se v případě zahájení kontrolního postupu zdrží o dobu 3 – 5 měsíců, za níž daňovému subjektu nenáleží příslušný úrok. Konkrétní délka tohoto zdržení je přitom v dispozici správce daně a nelze vyloučit, že v některých případech překročí i 5 měsíců, neboť lhůta k zahájení kontrolního postupu je toliko lhůtou pořádkovou (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 1. 2017, čj. 9 Afs 170/2017-68, nebo ze dne 30. 6. 2016, čj. 4 Afs 95/2016-36).

[42] Z uvedeného je zřejmé, že doba, za níž náleží daňovému subjektu úrok z odpočtu, není v § 254a daňového řádu určena objektivně v návaznosti na konec zdaňovacího období nebo okamžik, v němž by měl být nadměrný odpočet obvykle uhrazen. Právní úprava je proto v této části v rozporu s čl. 183 směrnice o DPH tak, jak jej vykládá judikatura Soudního dvora.

[43] Soudní dvůr se v nedávné době výslovně zabýval také otázkou přiměřenosti výše úroků ze zadržovaného nadměrného odpočtu z hlediska dodržení zásad efektivity a neutrality, a to v rozsudku ze dne 23. 4. 2020, *Sole-Mizo a Dalmandi Mezőgazdasági*, C-13/18 a C-126/18. Soudní dvůr připomněl, že zásada daňové neutrality vyžaduje, aby podmínky úhrady úroků byly stanoveny tak, aby bylo možné nahradit hospodářskou zátěž, která dané osobě vznikla v souvislosti s neoprávněným zadržováním odpočtu daně. Posuzoval přitom maďarskou právní úpravu, podle níž se na úroky z odpočtu uplatní sazba ve výši odpovídající základní sazbě maďarské centrální banky pro hlavní refinanční operace (která ve své podstatě odpovídá repo sazbě ČNB). Dle Soudního dvora je zřejmé, že osoba povinná k dani by v případě, že by si musela půjčit částku rovnající se zadržovanému nadměrnému odpočtu, musela zaplatit vyšší úrokovou sazbu, než je základní sazba národní centrální banky, jež je dostupná pouze úvěrovým institucím.

[44] Soudní dvůr proto dospěl k závěru, že „*unijní právo, a zejména zásady efektivity a daňové neutrality musí být vykládány v tom smyslu, že brání praxi členského státu spočívající ve výpočtu úroků z nadměrných odpočtů odpovídající DPH, zadržovaných tímto členským státem v rozporu s unijním právem déle než po přiměřenou dobu, podle sazeb, které odpovídají základním sazbám národní centrální banky, je-li tato sazba nižší než sazba, kterou by osoba povinná k dani, jež není úvěrovou institucí, musela zaplatit, aby si mohla půjčit částku rovnou uvedené částce*“ (bod 51 rozsudku). Taková praxe nemůže nahradit hospodářskou zátěž vyplývající z protiprávního zadržování částek daně.

[45] Podle § 254a daňového řádu odpovídá úrok z daňového odpočtu ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 1 procentní bod. Již na první pohled je bez nutnosti bližšího zkoumání zřejmé, že takto stanovená výše úroku neodpovídá úrokové sazbě, kterou by musela v případě půjčky zaplatit povinná osoba, která není úvěrovou institucí. Právní úprava je proto i v této části v rozporu s čl. 183 směrnice o DPH.

[46] K těmto závěrům kasační soud dospěl na základě jednoznačně formulovaných úvah, které Soudní dvůr vyslovil k předběžným otázkám soudů jiných členských států. V tomto ohledu se tedy jedná o tzv. *acte éclairé* a Nejvyšší správní soud proto neshledal důvod pokládat předběžnou otázku Soudnímu dvoru, jak žalovaný požadoval.

[47] Nejvyšší správní soud si je vědom úskalí, na něž upozorňuje žalovaný, a které spočívá v tom, že některé daňové subjekty by mohly úmyslně protahovat kontrolní postupy s cílem zhodnotit volně finanční prostředky jejich zúročením. Tyto negativní důsledky však lze eliminovat jak legislativně, tak v konkrétních případech v aplikační praxi správce daně. Výše úroku z odpočtu však nemůže být paušálně nastavena tak, aby jejím cílem bylo především zamezit zneužívajícímu jednání některých daňových subjektů, které žalovaný a priori předpokládá. Ostatně v nynějším případě ani žalovaný netvrdí, že by se stěžovatel v průběhu daňové kontroly dopustil jakýchkoliv obstrukcí.

[48] Vnitrostátní soudy jsou povinny v případě potřeby neaplikovat ustanovení vnitrostátního právního předpisu, které je v rozporu s unijním právem (viz rozhodnutí Soudního dvora ze dne 17. 7. 2014, *Delphi Hungary*, C-654/13 nebo ze dne 21. 10. 2015, *Kovozber*, C-120/15). Ustanovení § 254a daňového řádu ve znění od 1. 1. 2015 do 30. 6. 2017 je co do stanovení doby, za níž náleží daňovému subjektu úrok ze zadržovaného nadměrného odpočtu, i co do stanovení výše úroku v rozporu s čl. 183 směrnice o DPH. Z tohoto důvodu je nelze v posuzovaném případě aplikovat.

[49] Zákodárce si byl patrně problémů spojených s aplikací uvedeného ustanovení vědom, neboť je v mezidobí opakovaně novelizoval. S účinností od 1. 7. 2017 odstranil výslovné omezení jen na postup k odstranění pochybností, upravil odlišně počátek úročení a úrok zvýšil na repo sazbu ČNB zvýšenou o 2% body. Od 1. 1. 2021 by výše úroku z daňového odpočtu měla odpovídat polovině úroku z prodlení dle daňového řádu. Uvedená pravidla však nebyla v rozhodné době účinná, a proto je ani teoreticky nelze použít ani za pomoci analogie.

[50] Z naposledy odkazované judikatury Soudního dvora vyplývá, že soudy členských států jsou v rámci své pravomoci pověřeny uplatňovat ustanovení unijního práva, která mají přímý účinek, a zabezpečit, aby byly shora nastíněné zásady neutrality, rovnocennosti a efektivity dodržovány. Má-li soud dostát této povinnosti, musí se v určitých ohledech odchýlit od doslovného výkladu vnitrostátní úpravy, případně vyplnit mezery spočívající v tom, že vnitrostátní právo nestanoví časovou mez, jejímž překročením vzniká plátcí nárok na úrok ze zadržovaného odpočtu, a nestanoví ani jeho výši, resp. příslušná ustanovení vnitrostátního práva nelze pro rozpor s unijním právem použít.

[51] Základní pravidla pro vznik nároku na úrok ze zadržovaného odpočtu a určení jeho výše za této situace vytýčil Nejvyšší správní soud v již zmiňovaném rozsudku *Kordárna*. Zjednodušeně řečeno, daňovému subjektu dle tohoto rozhodnutí náleží úrok z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 daňového řádu za dobu od uplynutí tříměsíční lhůty ode dne následujícího po posledním dni příslušného zdaňovacího období (prodloužené případně o dobu od uplynutí lhůty k podání daňového přiznání a do dne jeho podání, bylo-li podáno opožděně) do dne uhrazení nadměrného odpočtu správcem daně. K závěrům rozsudku *Kordárna* se Nejvyšší správní soud poté přihlásil v řadě svých dalších rozhodnutí (mezi jinými rozsudky ze dne 6. 10. 2016, čj. 9 Afs 225/2015-72, ze dne 15. 12. 2016, čj. 7 Afs 173/2016-26, ze dne 12. 1. 2017, čj. 7 Afs 196/2016-33, ze dne 12. 1. 2017, čj. 4 Afs 206/2016-32, nebo ze dne 27. 9. 2017, čj. 10 Afs 51/2016-43). Ani nyní neshledal důvod se od těchto závěrů odchýlit. S ohledem na shora uvedené proto pro nárok na úrok z odpočtu, na který by se jinak užil § 254a daňového řádu ve znění od 1. 1. 2015 do 30. 6. 2017 (který ovšem nelze pro rozpor s evropským právem aplikovat), platí nadále pravidla vymezená v rozsudku *Kordárna*.

Daň z příjmů: prekluzivní lhůta pro stanovení daně

k § 148 odst. 1, 2, 4 a 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu ve znění pro zdaňovací období roku 2013

k § 38r odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pro zdaňovací období roku 2013

Prekluzivní lhůta pro stanovení daně z příjmů právnických osob za rok, v němž byla vyměřena daňová ztráta, začne běžet podle § 148 odst. 1 věty druhé zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení za toto období, a skončí podle § 38r odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Daňovou povinnost lze však vyměřit nejpozději ve lhůtě deseti let podle § 148 odst. 5 daňového řádu, a to i při aplikaci § 148 odst. 2 až 4 daňového řádu.

(Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 7. 2020, čj. 9 AfS 81/2020-40)

Prejudikatura: č. 438/2005 Sb. NSS, č. 3807/2018 Sb. NSS.

Věc: BOHEMIACHLAD, spol. s r. o proti Finančnímu úřadu pro hlavní město Prahu o stanovení daně, o kasační stížnosti žalobkyně.

Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) zahájil dne 25. 11. 2015 u žalobkyně daňovou kontrolu na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2012 a 2013. Dne 22. 3. 2019, tedy za trvání daňové kontroly, podala žalobkyně proti daňové kontrole za rok 2013 zásahovou žalobu k Městskému soudu v Praze. Zásah spatřovala v tom, že daňová kontrola pokračovala i po 25. 11. 2018, kdy podle ní uplynula tříletá prekluzivní lhůta pro stanovení daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013, takže počínaje dnem 26. 11. 2018 již byla nezákonná. Požadovala proto, aby městský soud přikázal žalovanému daňovou kontrolu ukončit. Pokud by již byla do rozhodnutí městského soudu ukončena, navrhla, aby byla deklarována její nezákonnost.

Městský soud žalobu zamítl rozsudkem ze dne 16. 3. 2020. Vyšel z toho, že § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů upravuje lhůtu pro stanovení daně v případech, kdy daňový subjekt uplatní daňovou ztrátu, odlišně od obecné tříleté prekluzivní lhůty, a to tak, že lhůta jak pro zdaňovací období, v němž daňová ztráta vznikla, tak i pro všechna zdaňovací období, za která bylo možné daňovou ztrátu uplatnit, končí se lhůtou pro stanovení daně za poslední zdaňovací období, za které bylo možno daňovou ztrátu uplatnit. Lhůta pro stanovení daně, která je upravena v § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů, představuje ve vztahu k obecnému ustanovení § 148 odst. 1 daňového řádu speciální právní úpravu lhůty pro stanovení daně právě v případech, kdy došlo ke vzniku daňové ztráty, kterou daňový subjekt může podle § 34 odst. 1 zákona o daních z příjmů uplatnit nejdéle v pěti zdaňovacích obdobích následujících bezprostředně po období, za které se daňová ztráta vyměřuje. Stežovatelka vykážala daňovou ztrátu za zdaňovací období roku 2013. Vykázanou daňovou ztrátu pak mohla odečíst od základu daně v následujících pěti zdaňovacích obdobích, tedy v letech 2014, 2015, 2016, 2017 a 2018. Prekluzivní lhůta pro stanovení daně za rok 2013 se neodvíjí od obecného § 148 odst. 1 daňového řádu, nýbrž je nutno postupovat podle speciálního § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů, takže tříletou prekluzivní lhůtu je nutno počítat od posledního zdaňovacího období, za které bylo možno daňovou ztrátu uplatnit, tedy v daném případě od roku 2018. Lhůta pro stanovení daně z příjmů právnických osob za rok 2013 by tedy podle § 38r zákona o daních z příjmů uplynula dne 1. 4. 2022.

V dané věci postupoval žalovaný souběžně také podle obecné právní úpravy, uvedené v § 148 odst. 3 daňového řádu, protože zvláštní ustanovení § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů důsledky zahájení daňové kontroly nijak neupravuje. Pokud je zahájena daňová kontrola u daňového subjektu, který uplatnil daňovou ztrátu, běží jednak lhůta podle obecné právní úpravy, jednak lhůta podle zvláštní právní úpravy. Tyto lhůty mohou končit rozdílně, jedna lhůta může uplynout v době, kdy druhá lhůta dosud běží. Při posouzení konce lhůty pro stanovení daně je nutno opět respektovat zásadu priority aplikace zvláštní právní úpravy. K tomu, aby došlo ke skutečnému „prodloužení“ lhůty pro stanovení daně podle § 148 odst. 3 daňového řádu, musí tato „prodloužená“ lhůta uplynout později, než by uplynula lhůta pro stanovení daně podle § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů.

Neuplynula-li lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2013 podle § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů, která uplyne 1. 4. 2022, pak je skutečnost, že při běhu této lhůty uplynula lhůta podle obecné právní úpravy obsažené v § 148 odst. 3 daňového řádu, irrelevantní. Uplynutím lhůty podle § 148 odst. 3 daňového řádu se na běhu lhůt podle § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů nic nezměnilo. Tyto lhůty platí bez ohledu na to, zda je či není u daňového subjektu prováděna daňová kontrola.

Městský soud nicméně odmítl názor žalovaného, že se lhůta pro stanovení daně za období roku 2009, včetně zdaňovacích období 2010 až 2014, nově odvíjí od lhůty pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2018, proto lhůta pro stanovení daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2012 skončí také až dnem 1. 4. 2022. Řetězení těchto lhůt, které prosazoval žalovaný, ve skutečnosti možné není, neboť každá vzniklá daňová ztráta má svůj samostatný režim. Žalovaný tedy nemůže daňovou kontrolu, týkající se roku 2013, zaměřit na zjištění toho, zda žalobkyně správně odepisovala v roce 2013 ztrátu, která vznikla v roce 2009, protože ve vztahu k roku 2009 i ve vztahu k rokům po tomto roce bezprostředně následujícím uplynula prekluzivní tříletá lhůta, počínající běžet ode dne zahájení kontroly podle § 148 odst. 3 daňového řádu, dnem 25. 11. 2018, přičemž lhůta podle § 38r zákona o daních z příjmů uplynula ve vztahu k daňové ztrátě za rok 2009 již 31. 12. 2017, resp. 1. 4. 2018. Naopak lhůta pro stanovení daně z příjmů právnických osob pro rok 2013 uplyne podle § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů dne 31. 12. 2021, respektive dne 1. 4. 2022.

Žalobkyně (stěžovatelka) podala proti rozsudku městského soudu kasační stížnost. Připomněla, že daňová kontrola na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013 zahájena dne 25. 11. 2015 stále trvá. Souhlasí s názorem městského soudu, že § 148 odst. 1 daňového řádu obsahuje obecnou právní úpravu běhu a délky prekluzivní lhůty a § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů zvláštní právní úpravu, i s tím, že § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů neobsahuje žádná pravidla pro běh prekluzivní lhůty v případě zahájení daňové kontroly, a proto se v případě zahájení daňové kontroly na daň z příjmů za zdaňovací období, v němž běžela prekluzivní lhůta podle § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů, aplikuje právní úprava obsažená v § 148 odst. 3 daňového řádu.

Nesouhlasí však s názorem, že § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů je *lex specialis* k § 148 odst. 3 daňového řádu a že by bylo možné současně aplikovat obecnou i zvláštní právní úpravu. Na totožný skutkový stav, tedy na účinky zahájení daňové kontroly, nemůže být souběžně aplikována jak obecná právní úprava uvedená v § 148 odst. 3 daňového řádu, tak zvláštní právní úprava podle § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů. Navíc § 148 odst. 3 daňového řádu upravuje účinky zahájení daňové kontroly na běh prekluzivní lhůty, které § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů vůbec neupravuje. Mezi oběma právními úpravami tedy nevzniká žádný konflikt, který by bylo nutné řešit podle výkladového pravidla *lex specialis derogat legi generali*. V případě zahájení daňové kontroly na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013 se tedy má aplikovat jen § 148 odst. 3 daňového řádu. Je vyloučeno, aby běžely současně dvě různé prekluzivní lhůty pro stanovení daně v okamžiku, kdy je zahájena daňová kontrola. Ustanovení § 148 odst. 1 daňového řádu stanoví běh prekluzivní lhůty pro stanovení daně za období, než je zahájena daňová kontrola. Je-li zahájena, pak se podle § 148 odst. 3 daňového řádu běh prekluzivní lhůty přerušuje a začíná běžet nová prekluzivní lhůta pro stanovení daně. V souladu s § 148 odst. 1 a 2 daňového řádu nemůže nikdy dojít k situaci, že by současně běžely dvě různé prekluzivní lhůty pro stanovení daně – jedna podle § 148 odst. 1 daňového řádu a druhá podle § 148 odst. 3 daňového řádu. Zahájením daňové kontroly se v souladu s § 148 odst. 3 daňového řádu přerušuje dosavadní běh prekluzivní lhůty podle § 148 odst. 1 daňového řádu nebo podle § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů, které běžely před zahájením daňové kontroly, a začíná běžet nová prekluzivní lhůta pro stanovení daně.

Navíc je právní názor městského soudu v rozporu i s teleologickým výkladem § 148 odst. 3 daňového řádu, respektive obecně se smyslem prekluzivních lhůt pro stanovení daně. Tím je podnítit správce daně k včasnému výkonu jeho práv a povinností, zamezit průtahům v řízení, nastolit právní jistotu a současně zamezit vedení dokazování o skutečnostech, k nimž postupně v důsledku běhu času mizí důkazy.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti setrval na názoru, že pokud stěžovatelka uplatnila ztrátu za rok 2009 a následně za rok 2013, lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2009, a to včetně zdaňovacích období 2010 až 2014, se nově odvíjí od lhůty pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2018. Lhůta pro stanovení daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2009 až 2018 tudíž skončí dne 1. 4. 2022,

přestože se s tímto závěrem týkajícím se „řetězení“ daňových ztrát městský soud neztotožnil. Naopak se ztotožnil s rozhodujícím závěrem městského soudu, že při posouzení konce lhůty pro stanovení daně je nutno respektovat zásadu priority aplikace zvláštní právní úpravy obsažené v § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů.

Stěžovatelka následně zaslala doplnění kasační stížnosti, v němž upozornila na rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 1. 6. 2020, v jehož bodě [32] tento nadřízený orgán žalovaného nově akceptoval, že uběhnutí prekluzivní lhůty podle § 148 odst. 3 daňového řádu vyvolává právní účinky i tehdy, když má uběhnout dříve než prekluzivní lhůta pro stanovení daně podle § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů.

Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

Z odůvodnění:

III.a Relevantní právní úprava a dosavadní judikatura

[14] Tvrzená nezákonnost zásahu v podobě daňové kontroly měla spočívat v tom, že daňová kontrola pokračovala i poté, kdy podle stěžovatelky uplynula tříletá prekluzivní lhůta pro stanovení daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013, vyplývající z § 148 odst. 3 daňového řádu.

[15] S judikaturou Nejvyššího správního soudu je souladné obecné východisko stěžovatelky i městského soudu, že daňová kontrola zahájená či pokračující po uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně může představovat nezákonný zásah. Nejvyšší správní soud například v rozsudku ze dne ze dne 12. 9. 2018, čj. 1 Afs 79/2018-29, č. 3807/2018 Sb. NSS, konstatoval, že „*provádění daňové kontroly do okamžiku prekludování daňové povinnosti bylo v souladu se zákonem a v jeho mezích; daňová kontrola probíhala ohledně daňové povinnosti, která stále ještě mohla být změněna. Až následně – pokračováním daňové kontroly i po prekluzi daňové povinnosti – správce daně svým jednáním vykročil ze zákonných mantinelů, neboť prováděl daňovou kontrolu, aniž by přitom mohlo dojít ke změně daňové povinnosti. Od tohoto okamžiku tak správce daně zasahoval do právní sféry stěžovatele, aniž by k tomu měl zákonný podklad. Až od tohoto okamžiku prováděl daňovou kontrolu v rozporu se zákonem.*“ Rozhodující tedy je, zda v daném případě opravdu prekluzivní lhůta pro stanovení daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013 uplynula již dne 25. 11. 2018, jak tvrdí stěžovatelka.

[16] Podle § 148 odst. 1 daňového řádu platí: „*Daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení.*“

[17] Podle § 148 odst. 3 daňového řádu: „*Byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn.*“

[18] Podle § 148 odst. 5 daňového řádu: „*Lhůta pro stanovení daně končí nejpozději uplynutím 10 let od jejího počátku podle odstavce 1.*“

[19] Podle § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů: „*Lze-li uplatnit daňovou ztrátu nebo její část ve zdaňovacích obdobích následujících po zdaňovacím období, v němž daňová ztráta vznikla, jako položku odčitatelnou od základu daně, lhůta pro vyměření jak pro zdaňovací období, v němž daňová ztráta vznikla, tak i pro všechna zdaňovací období, za která lze tuto daňovou ztrátu nebo její část uplatnit, končí současně se lhůtou pro vyměření za poslední zdaňovací období, za které lze daňovou ztrátu nebo její část uplatnit.*“

[20] Podle § 34 odst. 1 věty první zákona o daních z příjmů: „*Od základu daně lze odečíst daňovou ztrátu, která vznikla a byla vyměřena za předchozí zdaňovací období nebo jeho část, a to nejdéle v 5 zdaňovacích obdobích následujících bezprostředně po období, za které se daňová ztráta vyměřuje.*“

[21] Nejvyšší správní soud se vztahem § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů k § 148 daňového řádu opakovaně zabýval a shledal, že obsahuje speciální právní úpravu lhůty pro stanovení daně v případě možnosti uplatnění daňové ztráty. Podle konstantní judikatury se jedná o *lex specialis* k obecné právní úpravě prekluzivní lhůty pro stanovení daně (viz např. rozsudky NSS ze dne 31. 8. 2004, čj. 5 Afs 28/2003-69, č. 438/2005 Sb. NSS, ze dne 24. 2. 2012, čj. 5 Afs 66/2011-109, či ze dne 9. 9. 2019, čj. 7 Afs 134/2019-20). Z hlediska počítání lhůty pro

doměření daně za zdaňovací období, ve kterém byla vyměřena daňová ztráta, není rozhodné, zdali daňový subjekt daňovou ztrátu zcela nebo zčásti v následujících zdaňovacích obdobích skutečně uplatní, nýbrž to, že tak podle zákona učinit může (rozsudek NSS ze dne 15. 4. 2016, čj. 4 Afs 251/2015-74).

[22] Smyslem obecného a zvláštního stanovení prekluzivních lhůt při vykazování daňové ztráty se Nejvyšší správní soud zabýval v rozsudku ze dne 13. 5. 2020, čj. 8 Afs 58/2019-48. V něm odmítl koncepci tzv. „řetězení“ lhůt v případě uplatnění daňové ztráty a v jeho bodě [23] připomněl, že „*smyslem jasného stanovení lhůty pro stanovení daně a jejího prekluzivního charakteru je jednak zajištění právní jistoty jak na straně daňových subjektů, tak na straně správce daně, ale zároveň i vytvoření stimulu pro včasné uspořádání právních vztahů obou stran. Zároveň tato lhůta představuje určitou bariéru pro eventuelní svévolné zásahy do právní sféry daňových subjektů, ke kterým by při její absenci mohlo docházet. Obě strany by měly mít objektivně daný a jednoznačně definovaný časový prostor, ve kterém mohou vzájemně vypořádávat právní vztahy plynoucí z daňových povinností. Délka tohoto časového prostoru by pak měla být vyvážená tak, aby zohledňovala komplikovanost a náročnost dané materie, ale zároveň nepředstavovala nedůvodný zásah do právní jistoty zúčastněných stran, které v této souvislosti stihá povinnost prokazovat svá tvrzení (srov. např. též závěry usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 10. 2007, čj. 9 Afs 86/2007-161, č. 1542/2008 Sb. NSS).*“

III.b Posouzení výkladových alternativ účastníků řízení

[23] Stěžovatelkou prosazovaný výklad těmito východiskům odporuje. Domáhá se totiž toho, aby se na prekluzivní lhůtu ve vztahu k roku 2013, kdy vykázala daňovou ztrátu, sice uplatnil speciální režim § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů, ale aby ve chvíli, kdy u ní v roce 2015 byla zahájena daňová kontrola, se běh, resp. uplynutí této prekluzivní lhůty řídilo pouze § 148 odst. 3 daňového řádu, jako by tato úprava byla ještě „speciálnější“ než speciální úprava v § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů. Samotný § 148 odst. 3 daňového řádu navíc stanoví pouze přerušení běhu lhůty, ale nestanoví její délku, to činí v rámci § 148 daňového řádu obecný odst. 1. Stěžovatelka tedy prosazuje výklad, v jehož důsledku by se nakonec obecná lhůta stanovená § 148 odst. 1 daňového řádu stala jakousi „nejspeciálnější“ lhůtou, která by v důsledku zahájení daňové kontroly popřela stanovení konce lhůty v § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů. Takový závěr o stupňování speciality od § 148 odst. 1 daňového řádu k § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů a nakonec přes § 148 odst. 3 daňového řádu zpět k jeho odst. 1 však z ničeho neplyne a odporoval by i požadavku na přehlednost lhůt, a tedy „*jednoznačně definovaný časový prostor*“ ve smyslu právě citovaného rozsudku čj. 8 Afs 58/2019-48.

[24] Zastávaný výklad by navíc odporoval smyslu § 148 odst. 3 daňového řádu, kterým je umožnit prodloužení prekluzivní lhůty v důsledku zahájení daňové kontroly, tj. získání dalšího času, v jehož rámci může být v závislosti na výsledcích daňové kontroly daň správcem daně dodatečně vyměřena. Stěžovatelka se však naopak domáhá toho, aby v důsledku úkonu přerušujícího běh lhůty tato lhůta skončila dříve, než kdyby tento úkon nebyl učiněn.

[25] Zejména by pak její výklad odporoval smyslu samotného zakotvení zvláštní úpravy v § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů. Toto ustanovení bylo ve své původní podobě vloženo do zákona o daních z příjmů částí druhou, bodem 2 zákona č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách a o změně některých zákonů. Důvodová zpráva k vložení nového § 38r do zákona o daních z příjmů zněla: „*Pro možnost kontroly splnění podmínek pro uplatnění investičních pobídek se navrhuji lhůty, které výrazně překračují platné lhůty pro vyměření daně. V zájmu vyloučení promlčení se proto navrhuji odpovídající lhůty pro vyměření daně. Ze stejných důvodů se navrhuje prodloužení lhůt pro vyměření při uplatnění odpočtu daňové ztráty od základu daně (možnost až v sedmi následujících letech) a při finančním pronájmu s následnou koupí najaté věci, kde minimální lhůta může činit až osm let.*“ (zvýraznil NSS; důvodová zpráva reagovala na tehdejší znění § 34 odst. 1 zákona o daních z příjmů, podle nějž bylo možno daňovou ztrátu uplatnit „*nejdéle v sedmi zdaňovacích obdobích následujících bezprostředně po období, za které se daňová ztráta vyměřuje*“, zatímco nyní jde pouze o pět zdaňovacích období).

[26] V bodě [26] opakovaně citovaného rozsudku čj. 8 Afs 58/2019-48 Nejvyšší správní soud odmítl, že by ke zkrácení běhu lhůty podle § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů mohlo dojít v důsledku takového faktického kroku, jakým je uplatnění daňové ztráty pouze v prvních letech pětiletého období umožněného zákonem. Konkrétně zde uvedl: „*Stejně tak nelze souhlasit se stěžovatelkou ani v tom, že by bylo rozhodné, v jakých obdobích*

daňovou ztrátu fakticky uplatnila a nikoli potencialita jejího uplatnění. Jak lze dovodit ze samotného textu zákona (zákonodárce by při výkladu prosazovaném stěžovatelkou jistě hovořil o zdaňovacích obdobích, za něž byla ztráta uplatněna) a vyplývá to i z již existující judikatury zdejšího soudu, pro počítání lhůty pro stanovení daně za zdaňovací období, ve kterém byla vyměřena daňová ztráta, není rozhodné, zdali daňový subjekt daňovou ztrátu zcela nebo zčásti v následujících zdaňovacích obdobích skutečně uplatní, nýbrž to, že tak podle zákona učinit může. Lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období, v němž vznikla ztráta, tedy obecně (tj. bez jakýchkoliv případných dalších okolností majících vliv na její běh) skončí po uplynutí lhůty pro stanovení daně týkající se posledního (pátého) zdaňovacího období, v němž mohla být daňová ztráta uplatněna, ať už daňový subjekt daňovou ztrátu fakticky uplatnil v kterémkoliv z těchto pěti zdaňovacích období.“

[27] Možnost uplatnění daňové ztráty a jejího rozložení do následujících pěti daňových období je určitým dobrodinním zákonodárce, které je však vyvážené zájmem správy daní na tom, aby se výrazně prodloužila i možnost daňové kontroly ve vztahu ke zdaňovacímu období, v němž byla daňová ztráta vykázána a ve vztahu ke zdaňovacím obdobím, ve kterých může být následně uplatněna.

[28] Stěžovatelkou prosazovaný výklad by naopak vedl k tomu, že by daňová kontrola daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013 zahájená v roce 2015 musela být ukončena nejpozději do 25. 11. 2018, tedy před koncem lhůty stanoveným v § 38 r zákona o daních z příjmů. Jinými slovy by takový výklad vedl k jeho úplnému popření. Smyslem § 38r zákona o daních z příjmů je naopak vytvořit správci daně dostatečný čas pro zpětnou kontrolu období, ve kterém daňová ztráta vznikla, jakož i zpětnou kontrolu splnění podmínek pro její následně uplatnění.

[29] Nutno ovšem přiznat, že tomuto požadavku by neodpovídala ani představa městského soudu, že u jedné daně vedle sebe běží paralelně dvě prekluzivní lhůty, a to podle § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů a podle § 148 odst. 3 daňového řádu, a rozhodující je, která z nich skončí později.

III.c Běh lhůt podle Nejvyššího správního soudu

[30] Pohledem své dosavadní judikatury tedy Nejvyšší správní soud konstatuje, že v úplnosti neobstojí ani výklad městského soudu založený na paralelním běhu několika lhůt podle § 148 odst. 1 až odst. 4 daňového řádu, ani výklad stěžovatelky založený na tom, že běh speciální lhůty podle § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů musí ustoupit běhu lhůty podle „ještě speciálnějšího“ ustanovení § 148 odst. 3 daňového řádu, který však žádnou samostatnou prekluzivní lhůtu pro vyměření daně nestanovuje.

[31] Nejvyšší správní soud je při posuzování sporné otázky veden snahou o vnitřně bezrozporný výklad všech ustanovení, která na danou situaci dopadají, jakož i jasným vymezením lhůty pro stanovení daně požadované v rozsudku čj. 8 Afs 58/2019-48, jemuž by odporovala představa městského soudu, že ve vztahu k těmž zdaňovacímu období běží souběžně ne jedna, ale několik lhůt podle § 148 odst. 1 až 4 daňového řádu a podle § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů. V tomto smyslu je proto nutno úvahy městského soudu korigovat.

[32] Z judikatury Nejvyššího správního soudu jasně plyne, že § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů má povahu zvláštního zákona, jemuž by svědčila aplikace výkladového pravidla *lex specialis derogat legi generali*. Podle názoru Nejvyššího správního soudu však není důvod toto výkladové pravidlo využít, neboť všechna aplikovaná ustanovení obstojí vedle sebe, s tím, že § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů je zvláštním doplněním § 148 daňového řádu, nikoli jeho úplným popřením. Uvedené ustanovení totiž obsahuje pouze speciální pravidlo pro stanovení konce prekluzivní lhůty pro vyměření daně. Ostatně i důvodová zpráva uvádí, že se navrhují lhůty pro vyměření daně, které výrazně překračují platné lhůty (viz bod [25]).

[33] Počátek lhůty pro vyměření daně je stanoven v § 148 odst. 1, věta druhá, daňového řádu: „Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení.“ V případě daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013 tedy tato lhůta začala běžet 1. 4. 2014. Protože stěžovatelka v uvedeném zdaňovacím období vykázála daňovou ztrátu, bude se konec této lhůty řídit § 38r zákona o daních z příjmů.

[34] Podle § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů „lhůta pro vyměření jak pro zdaňovací období, v němž daňová ztráta vznikla, tak i pro všechna zdaňovací období, za která lze tuto daňovou ztrátu nebo její část uplatnit, končí

současně se lhůtou pro vyměření za poslední zdaňovací období, za které lze daňovou ztrátu nebo její část uplatnit.“ Tímto posledním zdaňovacím obdobím, kdy mohla stěžovatelka daňovou ztrátu vzniklou v roce 2013 uplatnit, je na základě § 34 odst. 1, věty první, zákona o daních z příjmů rok 2018. Lhůta pro stanovení daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013 tedy začala běžet 1. 4. 2014, ale skončí současně se lhůtou pro vyměření za zdaňovací období roku 2018, tedy 1. 4. 2022. Jde tedy o lhůtu osmiletou, neboť začala běžet podle § 148 odst. 1, věty druhé, daňového řádu dne 1. 4. 2014, ale skončí podle § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů až dne 1. 4. 2022. Výklad, který by umožnil správci daně vyměřit daňovou povinnost za zdaňovací období roku 2013 nejdříve ve lhůtě odvíjející se od zdaňovacího období 2018 (počátek lhůty pro vyměření daně za zdaňovací období roku 2013 by se také řídil § 38r odst. 2 uvedeného zákona), považuje Nejvyšší správní soud za absurdní. Prekluzivní lhůty pro vyměření daně za zdaňovací období, ve kterých mohla být ztráta uplatněna, se ve smyslu § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů zkracují. Prekluzivní lhůta pro stanovení daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014 začala v případě stěžovatelky běžet dne 1. 4. 2015, ale skončí taktéž 1. 4. 2022, současně se lhůtou pro vyměření za zdaňovací období roku 2018, a je tedy sedmiletá, lhůta pro rok 2015 šestiletá, a tak dále až k poslednímu zdaňovacímu období roku 2018, kde se prekluzivní lhůta opět řídí § 148 odst. 1 daňového řádu, a je tedy tříletá. Ke změně běhu této lhůty by mohlo dojít v situacích podle § 148 odst. 2 až 4 daňového řádu.

[35] I pokud k takovým situacím dojde (aplikace § 148 odst. 2 až 4 daňového řádu), platí pro vyměření daně maximální celková desetiletá lhůta stanovená v § 148 odst. 5 daňového řádu. Po uplynutí deseti let od počátku běhu lhůty již nelze její běh prodlužovat, přerušovat ani stavět, její běh je u konce a není mechanismu, jak jej obnovit, s výjimkou specifických situací upravených následně v odst. 6 a odst. 7. O ty však nyní nejde, a proto se k nim nebude Nejvyšší správní soud vyjadřovat. Lze tedy konstatovat v souladu s § 148 odst. 5 daňového řádu, že „[l]hůta pro stanovení daně končí nejpozději uplynutím 10 let od jejího počátku podle odstavce 1“. Vzhledem k tomu, že tato lhůta začala běžet dne 1. 4. 2014, skončí v souladu s pravidlem obsaženým v § 33 odst. 1 daňového řádu, nejpozději dne 1. 4. 2024. Toto datum je třeba vnímat jako nejzazší mez pro běh lhůty podle § 148 odst. 1 až 5 daňového řádu, a to i v kombinaci s § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů.

[36] Na výše zmíněnou osmiletou lhůtu určenou ve vztahu k roku 2013 kombinací § 148 odst. 1 daňového řádu a § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů (a obdobně na sedmiletou lhůtu vztahující se k roku 2014 a tak dále) dopadají také ustanovení § 148 odst. 2 až 4 daňového řádu, která upravují její prodloužení (odst. 2), přerušování (odst. 3) a stavění (odst. 4).

[37] Pro účely nyní posuzovaného případu postačuje rozebrat vliv možného přerušování osmileté lhůty týkající se roku 2013. Podle § 148 odst. 3 daňového řádu běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byla zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení. Pokud tedy byla ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2013 zahájena dne 25. 11. 2015 daňová kontrola, prekluzivní lhůta ve smyslu § 148 odst. 1 a § 38r zákona o daních z příjmů (tj. osmiletá lhůta) se dle § 148 odst. 3 daňového řádu přerušila a pokračovala by v běhu znovu od učinění tohoto úkonu.

[38] Zároveň je však třeba připomenout, že důsledky takového přerušování běhu lhůty jsou limitovány opakovaně zmíněnou objektivní desetiletou lhůtou podle § 148 odst. 5 daňového řádu, tedy v nyní posuzovaném případě dnem 1. 4. 2024.

[39] To se týká i důsledků stavění lhůty podle § 148 odst. 4 daňového řádu, k němuž dochází v situacích předpokládaných v jeho písmenech a) až d). I takto stavěná lhůta by ve vztahu k roku 2013 skončila nejpozději dnem 1. 4. 2024, protože deset let podle § 148 odst. 5 daňového řádu je nejzazší mez pro běh lhůt podle § 148 odst. 1 až 4 daňového řádu.

[40] Navíc je třeba připomenout, že úkony podle § 148 odst. 2 až 4 vyvolávají účinky pouze ve vztahu k tomu období, k němuž se vztahují, nikoli ve vztahu ke všem obdobím provázaným vykázáním daňové ztráty. Pokud by tak například v roce 2021 byla zahájena daňová kontrola vztahující se pouze k roku 2018, který by byl posledním rokem pro uplatnění daňové ztráty vykázané v roce 2013, vedlo by to podle § 148 odst. 3 daňového řádu pouze k přerušování tříleté lhůty ve vztahu k roku 2018, nikoli také delších lhůt vztahujících se ke zdaňovacím obdobím let 2013 až 2017. Smyslem úkonů podle § 148 odst. 2 a odst. 3 i situací podle odst. 4 je totiž umožnit

dokončit řízení ve vztahu k tomu zdaňovacímu období, jehož se týkají, nikoli ve vztahu ke všem obdobím, s nimiž je toto období provázáno na základě možnosti uplatnit daňovou ztrátu; opačný výklad by fakticky vedl k řetězení odmítnutému v rozsudku čj. 8 Afs 58/2019-48.

[41] Lze tedy shrnout, že v případě daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013 začala lhůta pro stanovení daně běžet podle § 148 odst. 1, věty druhé, daňového řádu dne 1. 4. 2014, ovšem skončí podle § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů až současně s tříletou lhůtou pro vyměření daně za rok 2018 jako za poslední zdaňovací období, za které lze daňovou ztrátu nebo její část uplatnit, tedy dne 1. 4. 2022. Skutečnost, že dne 25. 11. 2015 byla u stěžovatelky zahájena daňová kontrola za rok 2013, tedy povede k tomu, že od jejího zahájení poběží znovu osmiletá prekluzivní lhůta, jejíž běh však skončí dne 25. 11. 2023. (...)

4057

Daň z nabytí nemovitosti: bytová jednotka v rodinném domě

k dle § 7 odst. 1 písm. c) zákonného opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí, ve znění účinném do 31. 10. 2019 (v textu jen „ZO“)

Osвобоzení od daně z nabytí nemovitých věcí dle § 7 odst. 1 písm. c) zákonného opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí, ve znění účinném do 31. 10. 2019 je třeba aplikovat *per analogiam* též na první úplatné nabytí vlastnického práva k bytové jednotce v rodinném domě.

(Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. 2020, čj. 4 Afs 89/2020-44)

Prejudikatura: č. 1953/2009 Sb. NSS, č. 2838/2013 Sb. NSS, č. 3158/2015 Sb. NSS; nálezy Ústavního soudu č. 14/2000 Sb. ÚS. (I. ÚS. 22/99), č. 145/2003 Sb. ÚS. (IV. ÚS. 666/02), č. 39/2004 Sb. ÚS. (III. ÚS. 667/02), č. 115/2004 Sb. ÚS. (I. ÚS. 621/02), č. 142/2007 Sb. ÚS. (I. ÚS. 643/06), č. 116/2008 Sb. (Pl. ÚS. 83/06).

Věc: a) S. H. a b) I. H. proti Odvolacímu finančnímu ředitelství o dani z nabytí nemovitosti, o kasační stížnosti žalovaného.

Žalobci nabyli kupní smlouvou ze dne 18. 7. 2017 vlastnické právo k bytové jednotce v rodinném domě, spolu se spoluvlastnickým podílem na pozemcích. Rozhodnutím Katastrálního úřadu pro Plzeňský kraj, katastrální pracoviště Plzeň-město, byl povolen vklad vlastnického práva žalobců podle kupní smlouvy s účinky k 16. 11. 2017.

Platebním výměrem Finančního úřadu pro Plzeňský kraj (dále též „správce daně“) ze dne 2. 7. 2018, byla podle ZO a podle zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, žalobcům vyměřena daň z nabytí nemovitých věcí ve výši 94.992 Kč. K odvolání žalobců žalovaný nadepsaným rozhodnutím pouze formulačně částečně změnil uvedený platební výměr a v ostatním ponechal výrok platebního výměru, včetně částky vyměřené daně, beze změny.

Žalobci proti rozhodnutí žalovaného podali žalobu, v níž uvedli, že kupní smlouvou nabyli bytovou jednotku v rodinném domě a mají na rozdíl od žalovaného za to, že toto nabytí nemovitých věcí je osvobozeno od daně z nabytí nemovitých věcí dle § 7 ZO. Poté namítali, že rozhodnutí žalovaného je nepřezkoumatelné, neboť žalovaný ve svém rozhodnutí uvádí množství argumentů pro nepřiznání osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí, které nevyplývají z provedeného dokazování, a z rozhodnutí žalovaného není vůbec zřejmé, jak dospěl k závěru, že cílem § 7 ZO je podpora bydlení v bytových domech a rodinných domech, tj. nikoli rodinných domech rozdělených na jednotky. Žalobci žalovanému vytkli, že ZO vložil formalisticky, nepoužil i další metody výkladu a ignoroval důvodovou zprávu. Žalovaný odmítl upozornění žalobců na předchozí právní úpravu - § 20 odst. 7 zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, darovací a dani z převodu nemovitostí (dále jen „zákon o trojdani“), podle kterého je osvobozen první úplatný převod bytové jednotky v nové stavbě, která mohla být vyčleněna jak z bytového tak i rodinného domu. Uvedli, že je-li od daně z nabytí nemovitých věcí osvobozeno i nabytí dokončené nebo užívané stavby rodinného domu, lze logickou úvahou dovodit, že by mělo být osvobozeno také nabytí

bytové jednotky v tomto domě, protože nabyvatel nabývá také podíl na pozemku patřícímu k bytové jednotce, jehož součástí je také rodinný dům, v němž se předmětná bytová jednotka nachází. Závěrem žalobci namítli, že žalovaný porušil § 8 odst. 2 daňového řádu, jelikož z praktického hlediska není žádný rozdíl mezi bytovou jednotkou v bytovém a rodinném domě a po právní stránce se jedná o stejné nemovité věci [(viz § 1159 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku (dále jen „NOZ“)].

Krajský soud rozsudkem ze dne 22. 1. 2020, čj. 30 Af 23/2019-55, zrušil rozhodnutí žalovaného i platební výměr správce daně a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Rozhodnutí žalovaného krajský soud neshledal nepřezkoumatelným. Naproti tomu soud shledal důvodnou žalobní námitku nesprávného výkladu § 7 odst. 1 písm. c) ZO. Krajský soud předeslal, že je mu znám rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 13. 6. 2019, čj. 11 Af 42/2018-77, a rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 25. 9. 2019, čj. 50 Af 16/2018-64, avšak se závěry těchto soudů se netotožňuje, a naopak se přiklání k závěrům, učiněným v obdobné věci Krajským soudem v Praze v rozsudku ze dne 14. 8. 2019, čj. 43 Af 27/2018-200. Konstatoval, že závěr správních orgánů, že osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí na bytové jednotky vymezené v rodinných domech nedopadá, vyplývá z čistě gramatického výkladu daného ustanovení a současně nepřipadného použití analogie. V posuzované věci je však na místě použít i jiné způsoby výkladu.

Při historickém výkladu krajský soud poukázal na úpravu obsaženou v § 20 odst. 7 zákona o trojdani a v § 7 odst. 1 písm. c) a d) ZO ve znění účinném do 31. 10. 2016, důvodovou zprávu k tomuto ZO, novelizaci § 7 odst. 1 písm. c) ZO provedenou zákonem č. 254/2016 Sb., důvodovou zprávu k této novelizaci a další novelizaci tohoto ustanovení ZO provedenou zákonem č. 264/2019 Sb., v níž zákonodárce již přistoupl k výslovnému zakotvení osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí i na bytové jednotky vymezené v rodinných domech.

Krajský soud konstatoval, že z žádné z uvedených důvodových zpráv nevyplývá, že by zákonodárce zamýšlel zákonným opatřením v jeho původním znění omezit věcný rozsah osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí, ani k takovému kroku nenabídl jakoukoli argumentaci. Naopak uvádí, že rozsah osvobození se přebírá z dosavadní úpravy, ve které osvobození dopadalo na bytové jednotky bez ohledu na to, v jakém typu stavby byly vymezeny. Omezení osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí jen na bytové jednotky nacházející se v bytovém domě tak působí protismyslně.

Z hlediska teleologického výkladu krajský soud poukázal na důvodovou zprávu k ZO, z níž je patrné, že úmyslem zákonodárce bylo podpoření bytové výstavby. Zákonodárce přitom nedal nijak najevo, že má zájem o podporu jen určitého typu bytové výstavby, krajskému soudu se tedy jevilo nesmyslné, aby se osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí, coby nástroje podpory bytové výstavby, vztahovalo pouze na jednotky v bytových domech. Argumentaci žalovaného, který vyložil pojmy bytový dům a rodinný dům prostřednictvím vyhlášky č. 501/2006 Sb., o obecných požadavcích na využívání území, shledal soud nepřipadnou. Ministerstvo pro místní rozvoj totiž nebylo zmocněno vydávat podzákonné právní předpisy k výkladu norem daňového práva. Definice obsažené v § 2 písm. a) uvedené vyhlášky proto nelze užít k výkladu norem jiného právního odvětví. V této souvislosti krajský soud poukázal na závěry uvedené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 10. 2007, čj. 5 AfS 147/2006-77, a výhradu zákona zakotvenou v čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod. Také s přihlédnutím k principu racionálního zákonodárce dospěl krajský soud k závěru, že osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí je třeba poskytnout nejen pro případy úplatného nabytí jednotky vymezené v bytovém domě, ale rovněž v domě rodinném.

Pověřená zaměstnankyně žalovaného, která se účastnila jednání před krajským soudem, na dotaz soudu uvedla, že je jí známo, že v některých obdobných případech v minulosti docházelo ze strany finanční správy k přiznání osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí u bytů v rodinných domech, což svědčí o možnosti vykládat § 7 odst. 1 ZO ve prospěch přiznání osvobození od daně. V takové situaci je podle přesvědčení soudu nutno dát přednost výkladu pro daňového poplatníka příznivějšímu dle právní zásady *in dubio mitius*. Zejména v případě daňových předpisů je totiž nutno trvat na tom, aby případné nejednoznačnosti či pochybení zákonodárce šly k tíži státu, nikoli daňového poplatníka. V této souvislosti krajský soud poukázal na nálezy Ústavního soudu ze dne 2. 2. 2000, sp. zn. I. ÚS 22/99, a ze dne 13. 9. 2007, sp. zn. I. ÚS 643/06.

Žalovaný (stěžovatel) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností, v níž v první řadě za nesporné označil, že předmětem sporu je zdanění bytové jednotky v rodinném domě. Zdůraznil, že pojmy „bytový dům“ a „rodinný dům“ nelze zaměňovat, neboť se jedná o dva různé typy „stavby pro bydlení“, která je jejich nadřazeným pojmem, přičemž obě uvedené stavby pro bydlení jsou samostatně definovány v § 2 písm. a) vyhlášky č. 501/2006 Sb. a v příloze vyhlášky č. 357/2013 Sb., o katastru nemovitostí. Skutečnost, že pojmem „rodinný dům“ se pro účely zákonného opatření rozumí rodinný dům definovaný ve vyhlášce č. 501/2006 Sb., vyplývá z důvodové zprávy k § 15 odst. 3 písm. a) ZO (Sněmovní tisk 1003/0). Pokud tedy § 7 odst. 1 písm. c) ZO užívá pojem „bytový dům“ jedná se o termín stavebního práva definovaný v § 2 písm. a) bod 1 vyhlášky č. 501/2006 Sb. Jestliže totiž nejsou předmětné pojmy v daňovém zákoně definovány, lze dle názoru stěžovatele vycházet z vyhlášky č. 501/2006 Sb., která definici těchto pojmů obsahuje. S poukazem na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 10. 2019, sp. zn. 10 Afs 115/2018, a ze dne 6. 8. 2019, sp. zn. 8 Afs 122/2019, označil stěžovatel odkaz krajského soudu na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 10. 2007, čj. 5 Afs 147/2006-77, za nepřipadný. Stěžovatel naopak správně vyšel z nálezů Ústavního soudu ze dne 8. 6. 2010, Pl. ÚS 58/05.

Stěžovatel dále namítal, že cílem § 7 ZO je podpora bydlení v bytových domech a v rodinných domech jako v nejčastěji obchodovaných nemovitých věcech určených k bydlení, nikoliv však v rodinných domech rozdělených na jednotky. Samotné vyčlenění jednotky v rodinném domě sice není v rozporu se zákonem, nicméně se nejedná o předpokládané uspořádání této nemovité věci. Rodinný dům má sloužit svou povahou zejména pro rodinné bydlení. Proto nebyl důvod, aby zákonodárce takovýto trend podporoval. V současné době bylo z praxe zjištěno, že rozdělováním rodinných domů na jednotky je v rodinných domech vymezováno i více jednotek, než je povoleno příslušnými předpisy, a dochází k obcházení pravidel stanovených pro dané území územním plánem, který nedovoluje stavbu bytových domů, popř. k obcházení stavebnětechnických norem. Z toho vyplývá, že záměrem zákonodárce nebylo přiznat osvobození dle § 7 ZO v případě prvního úplatného nabytí vlastnického práva k jednotkám ve všech typech staveb, ale pouze v případě prvního úplatného nabytí vlastnického práva k bytové jednotce v bytovém domě, a to po splnění všech podmínek stanovených ZO.

Úmysl zákonodárce od sebe odlišit bytové a rodinné domy je patrný také z důvodové zprávy k § 7 odst. 1 ZO (Sněmovní tisk č. 1003/0). Pokud by byl navíc akceptován výklad krajského soudu, bylo by potom třeba napravit stejnou nerovnost u bytových domů jako celku (pokud nejsou rozděleny prohlášením vlastníka na jednotky). Pokud je nabýván bytový dům nerozdělený na jednotky nebo jeho část, nepožívá podle § 7 ZO osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí. V této souvislosti zákonnou úpravu nikdo nezpochybuje a nerozporuje ji, přestože se jedná o obdobnou situaci, pouze opačným směrem (tj. argumentem *a minori ad maius*), jako u rodinného domu.

Stěžovatel dále na podporu své argumentace poukázal na skutečnost, že zákon č. 264/2019 Sb., který novelizoval ZO, s účinností od 1. 11. 2019 rozšířil osvobození od daně také na jednotky v rodinných domech. S ohledem na důvodovou zprávu k zákonu č. 264/2019 Sb. má stěžovatel za to, že zákonodárce výslovně uznává, že se dosavadní právní úprava věcného osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí netýkala bytových jednotek v rodinných domech. Stěžovatel dále uvedl, že § 7 odst. 1 ZO vykládá stále stejně a v ZO jsou taxativně vymezeny okruhy nemovitých věcí, na jejichž nabytí lze aplikovat osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí, přičemž z části důvodové zprávy k § 7 odst. 1 ZO jednoznačně vyplývá, že záměrem zákonodárce nikdy nebylo osvobodit bytovou jednotku v rodinném domě, což zřetelně vyjádřil v § 7 odst. 1 ZO.

Stěžovatel upozornil, že správní orgány jsou povinny postupovat v souladu se zákonem a jinými právními předpisy, jak jim ukládá § 5 odst. 1 daňového řádu, přičemž tuto svou povinnost splnily. Stěžovatel dále s poukazem na čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod zdůraznil, že tak, jak správce daně není oprávněn daňovému subjektu stanovit daňovou povinnost nad rámec zákona, není ani oprávněn nad rámec zákona stanovit daňové osvobození.

Ustanovení § 7 odst. 1 písm. b) ZO nelze na posuzovanou věc aplikovat proto, že žalobci nepřevodili vlastnické právo k rodinnému domu ani spoluvlastnický podíl na rodinném domě, nýbrž k bytové jednotce, která je nemovitou věcí a která je samostatně předmětem daně z nabytí nemovitých věcí. Převod spoluvlastnického podílu k rodinnému domu a převod vlastnického práva k jednotce v rodinném domě nejsou skutkově shodné ani obdobné případy. Bytová jednotka je samostatnou nemovitou věcí definovanou v § 1159 NOZ. Ustanovení § 7

ZO jednoznačně rozlišuje mezi stavbou a jednotkou. Je proto zřejmé, že tam, kde předpis používá pojem stavba, nezahrnuje tento pojem bytovou jednotku. Bytová jednotka jako věc nemovitá je tedy sama o sobě předmětem právních vztahů.

Vzhledem k tomu, že bytová jednotka je dle NOZ samostatná nemovitá věc, nelze ji postavit na roveň bytu v rodinném domě nerozděleném na jednotky. Na osvobození spoluvlastnického podílu k rodinnému domu od daně z nabytí nemovitých věcí dopadá § 7 odst. 1 písm. b) ZO a na osvobození jednotky v bytovém domě dopadá § 7 odst. 1 písm. c) ZO. Nelze proto dovozovat osvobození jednotky v rodinném domě podle § 7 odst. 1 písm. b) ZO užitím metody analogie se stavbou celého rodinného domu. Krajský soud se snaží nesprávně tyto převody směřovat, ačkoliv se jedná o naprosto odlišné případy. Na osvobození bytové jednotky v rodinném domě od daně z nabytí nemovitých věcí není možné analogicky aplikovat ustanovení týkající se osvobození celého rodinného domu, neboť zákonodárce v § 7 odst. 1 písm. c) ZO jednoznačně vymezil, které bytové jednotky podléhají osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí. Ke zcela totožným závěrům dospěl např. Městský soud v Praze v bodě 35 rozsudku ze dne 13. 6. 2019, čj. 11 Af 42/2018-77.

Podle stěžovatele k závěru o osvobození úplatného nabytí jednotky v rodinném domě podle § 7 odst. 1 písm. b) ZO nelze dojít ani výkladem *a maiori ad minus*. Dle odborné literatury použití tohoto argumentu v praxi není vždy absolutně spolehlivé. Stěžovatel znovu zmínil, že jednotky, včetně jednotek bytových, mohou být vymezeny v celé řadě dalších staveb. Kromě bytových domů a rodinných domů se mohou nacházet rovněž například ve stavbě pro rodinnou rekreaci, stavbě pro administrativu, občanské vybavení či víceúčelové stavbě. S ohledem na to, že osvobození týkající se bytových jednotek v těchto stavbách zákonodárce v § 7 ZO rovněž neupravil, nelze bez dalšího dovozovat, že mezeru překonatelnou logickým výkladem *a maiori ad minus* představuje právě absence osvobození týkajícího se bytových jednotek v rodinných domech.

Ustanovení § 7 odst. 1 zákonného opatření lze vyložit pouze způsobem předestřeným stěžovatelem, a není proto prostor pro uplatnění zásady *in dubio mitius*. V této souvislosti stěžovatel poukázal na skutečnost, že většina poplatníků sama nebo na základě konzultace se správcem daně došla k závěru, že podmínky pro přiznání osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí nejsou v obdobném případě naplněny.

Nejvyšší správní soud zrušil výrok I. rozsudku Krajského soudu v Plzni a ve zbytku kasační stížnost zamítl.

Z odůvodnění:

[24] Z provedené rekapitulace je zřejmé, že v posuzované věci se jedná o to, zda na první úplatné nabytí bytové jednotky v rodinném domě dopadá osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí dle § 7 odst. 1 ZO, ve znění účinném do 31. 10. 2019.

[25] Podle § 7 odst. 1 ZO, ve znění účinném do 31. 10. 2019, „[o]d daně z nabytí nemovitých věcí je osvobozeno první úplatné nabytí vlastnického práva k a) pozemku nebo právu stavby, jejichž součástí je dokončená nebo užívaná stavba rodinného domu, b) dokončené nebo užívané stavbě rodinného domu, c) dokončené nebo užívané jednotce v bytovém domě, která 1. nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru užívané společně s bytem, vzniklé výstavbou, nástavbou, přístavbou nebo stavební úpravou tohoto domu, nejde-li pouze o rozdělení nebo sloučení stávajících jednotek, 2. na základě stavební úpravy nebytového prostoru nově nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru užívané společně s bytem.“

[26] Nejvyšší správní soud předesílá, že v posuzované věci nic nebrání tomu vycházet při výkladu pojmů „bytový dům“ a „rodinný dům“ používaných ve vykládaném ustanovení ZO z definic obsažených ve vyhlášce č. 501/2006 Sb., neboť ZO ani jiné daňové předpisy vlastní definici těchto pojmů nemají. Stěžovatel přílehavě poukázal na skutečnost, že v důvodové zprávě k § 15 odst. 3 písm. a) ZO i k zákonu č. 264/2019 Sb. je uvedeno, že při vymezení pojmů „bytový dům“ a „rodinný dům“ je třeba vycházet ze stavebních předpisů (především z vyhlášky č. 501/2006 Sb.) V tomto směru je tudíž třeba korigovat závěr krajského soudu, že nebylo na místě při výkladu těchto pojmů z uvedené vyhlášky vycházet. Vzhledem k tomu, že mezi účastníky je nesporné, že žalobci nabyli bytovou jednotku v rodinném domě, mezi účastníky není sporu ani o obsahu výše uvedených pojmů a v posuzované věci se jedná především o posouzení, zda je první úplatné nabytí vlastnického práva k bytové

jednotce v rodinném domě osvobozeno od daně z nabytí nemovitých věcí, nebylo třeba se podrobněji zabývat výkladem pojmů „bytový dům“ a „rodinný dům“, uvedených v § 7 odst. 1 ZO.

[27] Stěžovatel je třeba přisvědčit v tom, že cílem právní úpravy v § 7 ZO je podpora bydlení v bytových domech a v rodinných domech. Toto zřetelně vyplývá z důvodové zprávy k § 7 zákonného opatření, v níž je mimo jiné uvedeno, že „osvobození bylo převzato z dosavadní právní úpravy, do níž bylo zavedeno s cílem podpořit bytovou výstavbu. Oproti dosavadní úpravě navrhan[é] zákonné opatření Senátu nepodmiňuje osvobození u nových staveb podnikatelskou činností, kterou je výstavba anebo prodej staveb a bytů, na straně převodce. V odstavci 1 se navrhuje osvobodit od daně první úplatné nabytí vlastnického práva k novým stavbám vymezených nemovitých věcí. Jde o nemovité věci určené k bydlení, resp. ty z nich, u nichž lze vzhledem k jejich typu předpokládat, že je k bydlení využije nabyvatel; osvobození se tak vztahuje např. na nabytí bytové jednotky nebo rodinného domu, zatímco se nevztahuje např. na nabytí bytového domu jako celku.“ (Srov. senátní tisk č. 185, 9. funkční období).

[28] Na rozdíl od stěžovatele však má Nejvyšší správní soud za to, že bytové jednotky v rodinných domech nejsou od druhů bydlení v § 7 odst. 1 ZO výslovně uvedených (rodinného domu a bytové jednotky v bytovém domě) natolik odlišné, aby je zákonodárce vědomě odmítl podporovat. Skutečnost, že je rodinný dům rozdělen na jednotlivé bytové jednotky, totiž sama o sobě neznamená, že již není určen pro rodinné bydlení. Takovéto rozdělení rodinného domu na bytové jednotky naopak může přispět ke zvýšení standardu bydlení a pohodlí rodinného života širší rodiny, neboť může umožnit hladké soužití více generací umožňující vzájemnou pomoc, zvyšující kvalitu vzájemného soužití a respektující jejich soukromí a odlišné potřeby. I v případě, kdy tomu tak není a jednotlivé bytové jednotky v rodinném domu jsou obývány osobami, které nejsou příbuzné, jedná se stále o druh bydlení, který se nijak zásadně neliší od bydlení v rodinném domě či od bydlení v bytové jednotce v bytovém domě. Stěžovateli tudíž nelze přisvědčit, že bydlení v bytové jednotce v rodinném domě představuje trend, který zákonodárce neměl důvod podporovat. Ke skutečnosti zmíněné stěžovatelem v kasační stížnosti, že fakticky může dojít k rozdělení domů na vyšší počet bytových jednotek, než stanoví § 2 písm. a) bod 2 vyhlášky č. 501/2006 Sb., dle kterého mohou být v bytovém domě maximálně 3 jednotky, a tím může dojít k obcházení pravidel stanovených v územně plánovací dokumentaci, není na místě při výkladu ZO přihlížet, neboť se jedná o předpis daňového práva, nikoli stavebního práva. Bylo by neracionální, nepraktické a nesytematické řešit pomocí daňového práva nebezpečí obcházení předpisů v oblasti územního plánování a stavebního řádu. Ostatně v důvodové zprávě k zákonu č. 264/2019 Sb., kterým se mění ZO, zákonodárce v souvislosti s rozšířením osvobození dle § 7 ZO na bytové jednotky zmiňuje to, že dodržování stavebních předpisů je věcí stavebních úřadů. Nejvyšší správní soud ověřil ze správního spisu, že ani v posuzované věci k takovému obcházení stavebních předpisů nedošlo, neboť v rodinném domě, v němž se nachází jednotka, k níž žalobci nabyli vlastnické právo, jsou vymezeny pouze tři jednotky.

[29] Z toho, že zákonodárce v důvodové zprávě k § 7 odst. 1 ZO zmiňuje rodinné domy a bytové jednotky, podle Nejvyššího správního soudu nijak nevyplývá jeho úmysl vyčlenit z výčtu nemovitých věcí určených k bydlení, které jsou dle § 7 odst. 1 ZO osvobozeny od daně z nabytí nemovitých věcí, bytové jednotky v rodinných domech. Naopak z této důvodové zprávy lze dovodit úmysl zákonodárce osvobodit také tyto jednotky, neboť uvádí jako osvobozené věci bytové jednotky bez výslovného vztážení pouze k bytovým domům, naopak uvádí, že osvobození nedopadá na bytové domy nerozčleněné na bytové jednotky (a neuvádí bytové jednotky v rodinných domech jako vyloučené z osvobození). Osvobození od daně je v důvodové zprávě uvedeno v souvislosti s nemovitými věcmi určenými k bydlení, resp. s těmi z nich, u nichž lze vzhledem k jejich typu předpokládat, že je jejich nabyvatel využije k bydlení. Zákonodárce tedy, byť to nevtělil do znění § 7 odst. 1 ZO, vycházel z předpokladu, že nabyvatel nemovité věci určené k bydlení bude tuto věc k bydlení také užívat, a proto první převody těchto věcí podpořil osvobozením od daně. Bytová jednotka v rodinném domě je nepochybně nemovitá věc určená k bydlení, její vlastníci si ji za tímto účelem pořízují a také jí tímto způsobem zpravidla užívají. V tomto důležitém aspektu je nabytí vlastnictví bytové jednotky v rodinném domě naprosto srovnatelné s nabytím vlastnictví dalších věcí určených k bydlení uvedených výslovně v § 7 odst. 1 ZO a nepřiznání osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí pouze u bytových jednotek v rodinných domech by představovalo nelogickou, nedůvodnou a neopodstatněnou nerovnost v rozporu se smyslem a účelem ZO. Právní úprava přitom existenci rodinných domů s více byty předpokládá a umožňuje, viz již zmíněný § 2 písm. a) bod 2 vyhlášky č. 501/2006 Sb.

[30] Nejvyšší správní soud si je vědom toho, že nabyvatel bytové jednotky v bytovém domě nemusí jednotku sám užívat k bydlení, ale může ji např. pronajmout. Většina vlastníků bytových jednotek v rodinných domech bude nicméně užívat tyto jednotky k vlastnímu bydlení, kdežto v případě majitele bytového domu toto nelze reálně předpokládat. Nejvyšší správní soud proto nespatřuje žádný důvod, pro který by nabytí bytové jednotky v rodinném domě mělo mít od nabytí jiných nemovitých věcí uvedených v § 7 odst. 1 ZO daňově odlišný režim, tj. aby nebylo od daně osvobozeno. Nabytí celého bytového domu nebo spoluvlastnického podílu k němu tedy nepředstavuje ve srovnání s nabytím výše uvedených věcí určených k bydlení obdobnou situaci, jak tvrdí stěžovatel v kasační stížnosti, neboť bytový dům se odlišuje tím, že zpravidla obsahuje poměrně velký počet bytových jednotek, a jeho (spolu)vlastník jej tudíž z povahy věci nebude sám užívat k bydlení. Není proto důvod jej podporovat osvobozením od daně z nabytí nemovitých věcí.

[31] Skutečnost, že zákon č. 264/2019 Sb., který novelizoval ZO, s účinností od 1. 11. 2019 rozšířil osvobození od daně také na bytové jednotky v rodinných domech, nesvědčí ve prospěch argumentace stěžovatele, tj. o tom, že bytové jednotky v rodinných domech nebyly dle předchozí úpravy osvobozeny od daně z nabytí nemovitých věcí, ale je tomu přesně naopak. Tato novelizace svědčí o tom, že zákonodárce se rozhodl odstranit nedostatek právní úpravy spočívající v tom, že v ní chybělo výslovné osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí pro nabytí bytových jednotek v rodinných domech, které, jak bylo zdůvodněno výše, se svým charakterem neliší od nabytí bytových jednotek v bytových domech, které od této daně výslovně v § 7 odst. 1 ZO osvobozeno bylo.

[32] Z toho, že v důvodové zprávě k zákonu č. 264/2019 Sb. je uvedeno, že se dosavadní právní úprava věcného osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí netýkala bytových jednotek v rodinných domech, podle Nejvyššího správního soudu nevyplývá, že zákonodárce vědomě zamýšlel v předchozí úpravě odlišit bytové jednotky v rodinných domech od ostatních nemovitých věcí určených k bydlení uvedených v § 7 odst. 1 ZO. V důvodové zprávě totiž zákonodárce zmiňuje, že vymezení jednotek v rámci rodinných domů bylo v minulosti v praxi spíše výjimečné, jedná se však o stoupající trend, a to i v nově vystavěných rodinných domech. Z toho podle Nejvyššího správního soudu spíše vyplývá, že k neuvedení bytových jednotek v rodinných domech ve výčtu věcí osvobozených od daně z nabytí nemovitých věcí v § 7 odst. 1 ZO došlo proto, že i s ohledem na nízký počet těchto jednotek jejich existenci zákonodárce mimoděk opomenul. Uvedeným zákonem novelizujícím ZO se rozhodl tento nedostatek právní úpravy napravit. To, že se rozhodl od daně osvobodit také tyto jednotky zařazením do výčtu bytových jednotek osvobozených od daně z nabytí nemovitých věcí, považuje Nejvyšší správní soud za vodítko k interpretaci dřívější právní úpravy, která je rozhodná v posuzované věci.

[33] K poukazu stěžovatele na důvodovou zprávu k ZO, v níž je uvedeno, že „u jednotek se osvobození vztahuje na ty, které zahrnují pouze byty, garáže, sklepy nebo komory, pokud tyto garáže, sklepy nebo komory jsou užívány společně s bytem, nacházejí-li se tyto jednotky v bytovém domě; tyto garáže, sklepy a komory s ohledem na podmínku užívání společně s bytem rovněž nepřímou slouží k bydlení“, Nejvyšší správní soud uvádí, že z toho, že důvodová zpráva zmínila pouze tento druh bytových jednotek, při zohlednění smyslu a účelu ZO, kterým je podpora bydlení, nevyplývá, že bytové jednotky v rodinných domech nemínil zákonodárce od daně osvobodit, jak tvrdí stěžovatel. Uvedený obsah důvodové zprávy, stejně jako neuvedení bytových jednotek v rodinných domech v § 7 odst. 1 ZO lze vysvětlit tím, že zákonodárce nevěnoval bytovým jednotkám v rodinném domě pozornost. Ostatně i v této důvodové zprávě zákonodárce akcentuje způsob užívání nemovitosti – k bydlení, a je tudíž zřejmé, že při výkladu relevantní právní úpravy je třeba vycházet primárně z tohoto hlediska, nikoli pouze jazykovým výkladem z § 7 odst. 1 ZO dovozovat nemožnost osvobodit od daně z nabytí nemovitých věcí bytové jednotky v rodinných domech, jak to v podstatě činí stěžovatel.

[34] Nejvyšší správní soud připouští, že znění § 7 odst. 1 ZO nasvědčuje výkladu zastávanému stěžovatelem. Tento závěr ovšem nepovažuje s ohledem na okolnosti posuzovaného případu a smysl a účel vykládané právní normy za dostačující, neboť je formální, příliš restriktivní a v rozporu se smyslem a účelem ZO (podpora bydlení) a ve svém důsledku též neodůvodněně diskriminující určitou skupinu osob, které kupují novou bytovou jednotku. Náзор, že od daně z nabytí nemovitých věcí nejsou osvobozeny rovněž bytové jednotky v rodinných domech, považuje Nejvyšší správní soud za nespravedlivý a rozporný s principem rovnosti.

[35] Zároveň je však třeba uvést, že bytové jednotky v rodinných domech vskutku nebyly ke dni posuzovaného převodu uvedeny ve výčtu nemovitých věcí, jejichž první převod je osvobozen od daně z nabytí nemovitých

věcí. Jak již bylo vyloženo výše, neuvedení bytových jednotek v rodinných domech ve výčtu nemovitostí osvobozených od daně z nemovitých věcí v § 7 odst. 1 ZO představuje opomenutí zákonodárce, přičemž z ničeho nevyplývá úmysl zákonodárce tyto nemovité věci z osvobození od daně vyloučit. Nejvyšší správní soud rovněž dává zapravdu stěžovateli v tom, že znění § 7 odst. 1 ZO nedává prostor pro natolik extenzivní výklad, který by pod ustanovení § 7 odst. 1 písm. b) ZO zahrnul i nabytí bytové jednotky v rodinném domě. Absenci úpravy týkající se osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí u bytových jednotek v rodinných domech tak je nutné vnímat jako neúplnost právního řádu, představující mezeru, kterou je třeba zaplnit. Nevyplnění této mezery by vedlo k nespravedlivému výsledku prostřednictvím nerovného zacházení s nabyvateli bytových jednotek v rodinných domech.

[36] Problematikou mezer v zákoně (v právu) se již Nejvyšší správní soud mnohokrát zabýval. Poukázat lze např. na rozsudek ze dne 31. 8. 2009, čj. 8 As 7/2008-116, č. 1953/2009 Sb. NSS, v němž uvedl: „*Nejvyšší správní soud se tedy zabýval situací, kterou psané právo nebere na zřetel. Dále je proto třeba posoudit, zda se jedná o mezeru v zákoně (srov. Melzer, F., Metodologie nalézání práva, Brno: služba Knihovnička, 2008, s. 174 a násl., který hovoří o teleologické mezeře; resp. Kühm, Z., Aplikace práva ve složitých případech, k úloze právních principů v judikatuře, Praha: Karolinum, 2002, s. 205 a násl., který hovoří o axiologické mezeře), nebo o úmysl zákonodárce. Existence mezery v zákoně je podmíněna nezamýšlenou neúplností právního řádu. Ta nastává tehdy, když zákonodárce neuzal v potaz hodnoty, principy, či argumenty, které jsou imanentní právnímu řádu jako celku. Nelze jí rozumět rozpor s principem účelnosti nebo právně politickými představami interpreta, ale s teleologickým pozadím celého právního řádu. Prvně zmíněný rozpor je řešitelný pouze změnou právní úpravy, zatímco teleologická mezera v zákoně obecně připouští její vyplnění, podle charakteru mezery buď analogií, nebo teleologickou redukcí.*“ Je nutné rozlišovat mezi tzv. mezerou pravou a nepravou. O mezeru pravou se jedná v situaci, kdy aplikace jedné právní normy logicky předpokládá jinou právní normu, která však chybí a bez jejíhož doplnění je dané ustanovení neaplikovatelné (srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 12. 3. 2013, čj. 1 As 21/2010-65, č. 2838/2013 Sb. NSS). Obsahem mezery nepravé je pak neúplnost psaného práva ve srovnání s explicitní úpravou obdobných případů, tj. neúplnost z pohledu principu rovnosti anebo z pohledu obecných právních principů (srov. náleží Ústavního soudu ze dne 12. 3. 2008, sp. zn. Pl. ÚS 83/06, č. 116/2008 Sb.). Také je nutno vzít v úvahu rozdíl mezi mezerou vědomou, u níž je vyloučeno její vyplnění interpretací soudu, a nevědomou, u níž aktivita soudu vyloučena není (srov. výše citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 8 As 7/2008-116).

[37] Nejvyšší správní soud k zaplnění popsané mezery v právu, kterou považuje za nepravou a nevědomou, využil analogie legis, kterou lze připustit „*pouze v případě, že se nedostane do rozporu s jasnou a jednoznačně vyjádřenou vůlí zákonodárce, neboť tím by soud narušil princip dělby moci*“ (rozsudek NSS ze dne 23. 4. 2014, čj. 6 Ads 99/2013-18, č. 3158/2015 Sb. NSS). Jak již bylo ukázáno především z důvodové zprávy, rekonstrukcí vůle historického zákonodárce nelze dovodit jednoznačný záměr vyloučit z osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí bytové jednotky v rodinných domech, a proto lze k analogii přistoupit, neboť je to potřebné pro dosažení účelu právní úpravy (podpora bydlení) a pro zabránění nerovnému zacházení s daňovými subjekty ve zcela srovnatelné situaci (tj. při nabytí bytové jednotky v bytovém domě, resp. při nabytí bytové jednotky v rodinném domě). Na základě výše uvedeného Nejvyšší správní soud popsanou mezeru v zákoně uzavřel analogickou aplikací § 7 odst. 1 písm. c) ZO na případy prvního úplatného nabytí vlastnického práva k bytové jednotce v rodinném domě. Jinak řečeno, na první úplatné nabytí k bytovým jednotkám v rodinných domech bylo i v době rozhodování stěžovatele v posuzované věci třeba nahlížet jako na osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí podle cit. ustanovení ZO.

[38] Nejvyšší správní soud v této souvislosti uvádí, že krajský soud správně poukázal na logický argument *a maiori ad minus* a s jeho pomocí dospěl k závěru, že by měl být osvobozen nejen převod rodinného domu jako celku, ale i převod bytových jednotek v takovém domě, a rovněž na argument *ad absurdum*, neboť dle názoru stěžovatele by se osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí vztahovalo na převod rodinného domu s více byty, zatímco na jednotku v takovém domě vymezenou již nikoli. Nejvyšší správní soud v této souvislosti konstatuje, že závěr krajského soudu o osvobození bytových jednotek v rodinných domech podle § 7 odst. 1 ZO osvobozeny od daně z nabytí nemovitých věcí je správný a plně ob stojí, přestože k němu dospěl na základě extenzivního výkladu tohoto ustanovení ZO za použití různých výkladových metod, nikoli vyplněním mezery v předmětné právní úpravě, což Nejvyšší správní soud považuje za dané situace za metodologicky správnější.

[39] K námitce stěžovatele, v níž zpochybňuje historický výklad použitý krajským soudem s tím, že nelze srovnávat právní úpravu zákona o trojdaní a úpravu uvedenou v ZO, Nejvyšší správní soud uvádí, že rozdíl v právní úpravě, na které stěžovatel poukazuje (poplatníkem byl primárně převodce a další podmínky osvobozeného převodu) se netýkají výčtu nemovitých věcí osvobozených od daně. Závěr krajského soudu učiněný v rámci historického výkladu, že osvobození od daně z nabytí nemovitostí podle zákona o trojdaní dopadalo na bytové jednotky bez ohledu na to, v jakém typu stavby byly vymezeny, je tudíž zcela správný. Za příležitosti považuje Nejvyšší správní soud rovněž poukaz krajského soudu na skutečnost, že následnou novelizací ZO provedenou zákonem č. 264/2019 Sb. došlo ke změně § 7 odst. 1 písm. c) ZO, kterou zákonodárce přistoupil k výslovnému zakotvení osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí i u bytové jednotky vymezené v rodinném domě.

[40] K poukazu stěžovatele na zásadu zákonnosti zakotvenou v § 5 odst. 1 daňového řádu, která je promítnutím výhrady zákona obsažené v čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod, Nejvyšší správní soud konstatuje, že zaplnění mezery ve vztahu k bytovým jednotkám v rodinných domech v § 7 odst. 1 ZO není v rozporu s uvedenými ustanoveními daňového řádu a Listiny a nepopírá právní úpravu obsaženou v zákoně (resp. zde v zákoně o opatření Senátu). Nejvyšší správní soud se plně ztotožňuje se závěrem krajského soudu, že zejména v případě daňových předpisů je nutno trvat na tom, aby případné nejednoznačnosti či nesrovnalosti v zákoně šly k tíži státu a nikoli daňového poplatníka, příležitostně opřený o nálezy Ústavního soudu ze dne 2. 2. 2000, sp. zn. I. ÚS 22/99, č. 14/2000 Sb. ÚS, a ze dne 13. 9. 2007, sp. zn. I. ÚS 643/06, č. 142/2007 Sb. ÚS. Poukázat lze rovněž na nálezy Ústavního soudu ze dne 15. 12. 2003, sp. zn. IV. ÚS 666/02, č. 145/2003 Sb. ÚS, v němž ve vztahu k daňovému právu Ústavní soud uvedl, že „za situace, kdy právo umožňuje dvojitý výklad, nelze pomínout, že na poli veřejného práva mohou státní orgány činit pouze to, co jim zákon výslovně umožňuje; z této maximy pak plyne, že při ukládání a vymáhání daní dle zákona (čl. 11 odst. 5 Listiny), tedy při de facto odnětí části nabytého vlastnictví, jsou orgány veřejné moci povinny ve smyslu čl. 4 odst. 4 Listiny šetřit podstatu a smysl základních práv a svobod - tedy v případě pochybností postupovat mírněji (in dubio mitius).“ (shodně viz také nálezy sp. zn. III. ÚS 667/02, č. 39/2004 Sb. ÚS, či sp. zn. I. ÚS 621/02, č. 115/2004 Sb. ÚS). K obdobnému případu (jako v nyní posuzované věci) rozšíření zákonného osvobození od daně pomocí analogie Ústavní soud přistoupil v nálezu ze dne 2. 2. 2000, sp. zn. I. ÚS 22/99. Zmínit lze také rozsudek NSS ze dne 14. 7. 2005, čj. 2 Afs 24/2005-44, v němž tento soud s poukazem na principy legální licence a enumerativnosti veřejnoprávních pretenzí, právní jistoty a předvídatelnosti právní regulace, z nichž plyne zákaz analogie v neprospech daňového subjektu, vyslovil, že „v případě, že daňový zákon z důvodu své nejasnosti, nesrozumitelnosti či nepřesnosti nebo ‘mezery v zákoně’ umožňuje vícero rovnocenně přesvědčivých výkladů, je nutno použít takový z nich, který je vůči daňovému subjektu mírnější (neboť je věcí státu, aby formuloval své daňové zákony natolik jednoznačně, srozumitelně, přesně a úplně, aby minimalizoval výkladové nejasnosti; v opačném případě by se jednalo o nepřipustnou libovůli zákonodárce).“

[41] Stěžovatel dále argumentoval tím, že jednotky, včetně jednotek bytových, mohou být kromě rodinných a bytových domů vymezeny v celé řadě dalších staveb (např. ve stavbě pro rodinnou rekreaci, stavbě pro administrativu, stavbě občanského vybavení či víceúčelové stavbě) a osvobození týkající se jednotek v těchto stavbách zákonodárce v § 7 ZO rovněž neupravil. Proto stěžovatel tvrdí, že nelze bez dalšího dovozovat, že mezeru překonatelnou logickým výkladem *a maiori ad minus* představuje právě absence osvobození týkajícího se jednotek v rodinných domech. Ani tato argumentace však nevyvrací výše uvedené závěry o tom, že první úplatné nabytí vlastnického práva k bytovým jednotkám v rodinných domech má být osvobozeno od daně z nabytí nemovitých věcí, jelikož stěžovatelem zmiňované stavby na rozdíl od rodinných domů a bytových domů neslouží, resp. nemají sloužit primárně k uspokojení potřeby bydlení, jakožto jedné ze základních lidských potřeb. Proto není na místě první úplatné nabytí vlastnického práva u těchto staveb, popř. jednotek v nich, podporovat prostředky daňového práva a je smysluplné a logické, že zákonodárce k takovému kroku nepřistoupil. Nejvyšší správní soud ostatně v nedávném rozsudku z 28. 5. 2020, čj. 4 Afs 92/2020-42, aproboval názor, že bytové jednotky mohou být osvobozeny podle vykládaného ustanovení ZO od daně z nabytí nemovitých věcí pouze, jsou-li vymezeny ve stavbách, které z větší části slouží pro účely bydlení, jako jsou právě bytové domy.

[42] Nejvyšší správní soud tak neshledal žádný důvod, který by bránil uzavření mezery v zákoně analogickou aplikací § 7 odst. 1 písm. c) ZO v rozhodném znění rovněž na bytové jednotky v rodinném domě. Stěžovatel

žádný takový důvod neuvádí, jeho argumentace spočívá v podstatě pouze v jazykovém výkladu tohoto ustanovení bez patřičného přihlídnutí ke smyslu a účelu ZO a hodnotám, na nichž je založeno.

[43] Nejvyšší správní soud v této souvislosti považuje za vhodné poukázat na již zmíněný rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 14. 8. 2019, čj. 43 Af 27/2018-200, z něž vyplývá (body 65 a 66 odůvodnění), že osvobození bylo finanční správou uznáno ve více než 25 % případů převodu bytových jednotek v rodinných domech v rozhodném období. Z uvedeného je zřejmé, že ani postup správních orgánů v obdobných věcech nebyl zdaleka jednotný a že i správní orgány ve značné míře vnímaly nelogičnost až absurdnost opomenutí zákonodárce zahrnout bytové jednotky v rodinných domech do výčtu nemovitých věcí, jejichž první úplatně nabytí je osvobozeno od daně. (...)

4058

Pobyt cizinců: délka zajištění nezletilé osoby bez doprovodu za účelem správního vyhoštění; žalobní důvody žaloby proti zajištění za účelem správního vyhoštění

k § 124 odst. 1 a 6 zákona č. 326/1999 Sb., o pobytu cizinců na území České republiky a o změně některých zákonů, ve znění do 14. 1. 2020 (v textu jen „zákon o pobytu cizinců“)

I. Zajištění nezletilých cizinců bez doprovodu, u nichž jsou důvodné pochybnosti o jejich věku, je třeba vnímat jako předběžné rozhodnutí s cílem zatímně upravit poměry – a to do doby, než tyto pochybnosti budou potvrzeny, anebo vyvráceny; tomu musí odpovídat doba zajištění za účelem správního vyhoštění stanovená v souladu s § 124 odst. 6 větou druhou zákona č. 326/1999 Sb., o pobytu cizinců na území České republiky, která by se měla pohybovat v řádu jednotek dnů, nikoli týdnů či měsíců.

II. V žalobě proti rozhodnutí o zajištění za účelem správního vyhoštění podle § 124 odst. 1 ve spojení s § 124 odst. 6 větou druhou zákona č. 326/1999 Sb., o pobytu cizinců na území České republiky, lze napadati existenci důvodných pochybností, že jde o nezletilého cizince, důvod a dobu zajištění, včetně jeho alternativ a vůbec potenciality správního vyhoštění, nikoli však samotné umístění (či přemístění) do konkrétního zařízení pro zajištění cizinců, resp. porušení některého z režimových opatření v tomto zařízení.

(Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2020, čj. 5 Azs 107/2020-46)

Prejudikatura: č. 2524/2012 Sb. NSS, č. 3559/2017 Sb. NSS, č. 3982/2020 Sb. NSS.

Věc: R. H. proti Policii České republiky, Krajskému ředitelství policie Pardubického kraje, odboru cizinecké policie, oddělení pobytové kontroly, pátrání a eskort, o zajištění cizince, o kasační stížnosti žalobce.

Kasační stížností se žalobce (stěžovatel) domáhal zrušení v záhlaví označeného rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalované ze dne 14. 1. 2020. Tímto rozhodnutím žalovaná stěžovatele zajistila za účelem správního vyhoštění podle § 124 odst. 1 písm. b) ve spojení s § 124 odst. 6 větou druhou zákona o pobytu cizinců na území České republiky. Současně s odkazem na § 124 odst. 3 v návaznosti na § 125 odst. 1 zákona o pobytu cizinců stanovila dobu zajištění na 90 dnů od omezení osobní svobody stěžovatele, ke kterému došlo dne 13. 1. 2020 v 14.30 hod.

Ze správního spisu vyplývá, že dne 13. 1. 2020 v době od 14.20 hod. do 14.30 hod. provedla hlídka policie na základě telefonického oznámení pobytovou kontrolu na zastávce autobusu v Ústí nad Orlicí, kde zastihla mj. stěžovatele, který nepředložil žádný doklad totožnosti a ke své osobě uvedl identitu: R. H., nar. 2003, st. příslušnost Afghánská islámská republika. V rámci úkonů směřujících ke zjištění totožnosti stěžovatele u něho policie zjistila kromě jiného účtenky prokazující nákup zboží v Srbsku, hotovost 1330 srbských dinárů, v Srbsku vystavený dokument mezinárodní organizace Lékaři bez hranic/Médecins Sans Frontières s datem 25. 12. 2019, v němž je kromě jiného uvedeno: jméno a příjmení stěžovatele, věk 20 let, a dále kartičku s fotografií stěžovatele, jménem a příjmením, údajem o zemi původu: Afghánistán a datem narození: 1999. Na základě těchto skutečností policie

pojala podezření, že stěžovatel neoprávněně vstoupil a pobývá na území České republiky, proto ho zajistila a eskortovala na pracoviště žalované za účelem provedení dalších úkonů.

Dne 14. 1. 2020 žalovaná ustanovila stěžovateli opatrovníka (Městský úřad Ústí nad Orlicí, odbor sociálních služeb, oddělení sociálně-právní ochrany dětí), přičemž vycházela z toho, že stěžovatel udával věk 17 let (nar. 2003) a stavěl se tak do pozice nezletilé osoby bez doprovodu. O uváděném věku měla ovšem žalovaná pochybnosti, proto rovněž zahájila úkony ke zjištění věku stěžovatele – obrátila se na radiodiagnostické centrum, společnost DC-Flipper, s.r.o. se sídlem v Brně, a na základě rentgenového snímku levého zápěstí a článků prstů požádala o stanovení přibližného věku stěžovatele. V řízení o správním vyhoštění podle § 119 odst. 1 písm. b) bodu 3. a 4. zákona o pobytu cizinců, které se stěžovatelem žalovaná zahájila, provedla výslech stěžovatele, v němž uvedl, že se jmenuje R. H., je státním příslušníkem Afghánistánu a narodil se v roce 2003 (přesné datum neví). Zhruba před rokem opustil Afghánistán s cílem dostat se do Německa. Jeho otec je důstojníkem afghánské armády, byl zadržen skupinou „*Sayaf*“ a je ve vězení za pomluvu na šest let. Protože se stěžovatel obával, aby nebyl podobně obviněn, rozhodl se odcestovat. Cestoval pěšky do Íránu, pak do Turecka, odkud byl převezen lodí do Řecka. Na lodi ztratil svůj cestovní pas. V Řecku cestoval vlakem na hranice s Makedonií, kam přešel pěšky a šel až do Srbska. Tam se přihlásil v uprchlickém zařízení, kde byl asi jeden a půl měsíce. Jednou neúspěšně zkoušel přejít do Madarska, ale byl zadržen a vrácen zpět. V Srbsku našel převaděče, jenž ho spolu s dalšími čtyřmi Afghánci naložil do nákladního vlaku a měl je převést do Německa. Ve vlaku byli tři dny. Jelikož neměli jídlo ani pití, vystoupili z vlaku. Když zjistili, že jsou v České republice, chtěli si koupit jízdenku do Berlína, což se jim nepodařilo. Protože neměli žádnou jinou možnost, požádali kolemdoucího, aby zavolał policii. K dotazům žalované stěžovatel dále uvedl, že nemá dost peněz na složení finanční záruky, nemá zajištěno ubytování ani nezná nikoho, kdo by mu ubytování zajistil nebo bezplatně poskytl. V případě vyhoštění do Afghánistánu zopakoval své obavy s tím, že ve vesnici, ze které pochází, jim skupina „*Sayaf*“ vypálila dům, dvakrát po něm i stříleli. V zemi původu má stěžovatel rodiče, čtyři bratry a tři sestry; rodina nyní žije v Kábulu, avšak jeden bratr je v Íránu a jeden v Německu.

Následně žalovaná vydala rozhodnutí o zajištění stěžovatele na dobu 90 dnů za účelem správního vyhoštění, neboť měla za to, že by stěžovatel mohl mařit nebo ztěžovat výkon rozhodnutí o správním vyhoštění. V odůvodnění rozhodnutí uvedla, že do doby, než bude vyloučeno, že se jedná o nezletilou osobu, bude na stěžovatele nahlíženo jako na zranitelnou osobu, které by měla být poskytnuta náležitá péče. Proto podle žalované bude „*po dobu zajištění a zkoumání jeho věku umístěn v Zařízení pro zajištění cizinců Bělá Jezová, neboť toto zařízení slouží pro ubytování zajištěných rodin s dětmi, žen a nezletilých cizinců bez doprovodu a je za tímto účelem adekvátně vybaveno a přizpůsobeno*“.

Proti rozhodnutí o zajištění podal dne 13. 2. 2020 stěžovatel v zast. Organizace pro pomoc uprchlíkům žalobu. V obsáhlé žalobě podané až poté, co byl na základě lékařského posouzení určen minimální věk stěžovatele 21 let, zpochybňoval právě otázky související se zjištěním jeho věku. Zdůraznil potřebu komplexního pohledu na celou věc s tím, že imigrační detence dětí je až posledním východiskem pro dosažení daného cíle a musí trvat co nejkratší možnou dobu. Stěžovatel proto rozhodnutí o zajištění považoval za nepřiměřené, a to nejen z hlediska věku, ale i celkové doby zajištění a podmínek v Zařízení pro zajištění cizinců Bělá Jezová. Odtud byl stěžovatel na základě zmíněného určení věku přemístěn do Zařízení pro zajištění cizinců Balková, aniž by však žalovaná vydala nové rozhodnutí. Dále stěžovatel napadl nezohlednění alternativ k zajištění, jakož i nezohlednění toho, zda je jeho správní vyhoštění vůbec potenciálně možné.

Krajský soud shora citovaným rozsudkem ve výroku I. žalobu zamítl jako neúvodnou dle § 78 odst. 7 s. ř. s. Výrokem II. rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení a výrokem III. určil vyšší odměny a náhrady hotových výdajů ustanovenému tlumočnickovi.

V odůvodnění krajský soud konstatoval, že stěžovatel podal žalobu proti rozhodnutí o zajištění, které je založeno na existenci nebezpečí, že by mohl mařit nebo ztěžovat výkon rozhodnutí o správním vyhoštění. V tomto směru však stěžovatel závěry žalované nijak nezpochybňoval. Krajský soud tedy odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí s tím, že § 124 odst. 6 větu druhou zákona o pobytu cizinců nelze vnímat jako další samostatný zajišťovací důvod, ale jako právní normu upravující postup žalované v případech, kdy je z důvodů uvedených v § 124 odst. 1 zákona o pobytu cizinců zajištěn cizinec, který o sobě prohlašuje, že je nezletilý, ačkoliv jsou zde skutečnosti vyvolávající důvodné pochybnosti o pravdivosti takového tvrzení. Proto po zjištění, že cizinec není

nezletilý, není nutno vydávat nové rozhodnutí o zajištění, neboť důvod, pro který byl cizinec zajištěn, zůstává stejný. Z hlediska naplnění hypotézy § 124 odst. 6 věty druhé zákona o pobytu cizinců, pak krajský soud uvedl, že fyzický vzhled stěžovatele, jakož i další zjištěné skutečnosti ve svém souhrnu nasvědčovaly tomu, že je osobou zletilou, a byly způsobily vyvolat důvodné pochybnosti žalované o jeho věku. K samotnému zjišťování věku krajský soud uvedl, že se jedná o časově náročný postup, který následuje až po vydání rozhodnutí o zajištění podle § 124 odst. 1 ve spojení s § 124 odst. 6 větou druhou zákona o pobytu cizinců. Nelze proto nyní napadat závěry ohledně určení kostního věku stěžovatele, který v žalobě v podstatě přehlíží limity soudního přezkumu zakotvené v § 75 odst. 1 s. ř. s. Závěry ohledně věku stěžovatele a jeho zletilosti, jež byly učiněny až po vydání žalobou napadeného rozhodnutí, je možné rozporovat v žádosti o propuštění podle § 129a zákona o pobytu cizinců a případně též v následné žalobě proti rozhodnutí o této žádosti.

I přesto se však krajský soud otázkami souvisejícími s určením věku stěžovatele zabýval. Předně odkázal na odůvodnění svého rozsudku ze dne 12. 9. 2019, čj. 50 A 1/2019-24, vydaného v obdobné věci, jakož i na odborné podklady, podle kterých je určení tzv. kostního věku v současnosti nejpřesnější metodou stanovení biologického věku dítěte. Připustil, že biologický věk před dosažením zralosti dospělosti má hodnotu kalendářního věku ± 2 roky, nicméně i při zohlednění této toleranční odchylky lze vyloučit, že stěžovatel je osobou mladší 18 let, neboť dle výsledků lékařského vyšetření je osobou s předpokládaným věkem 21 let. Tento závěr, učiněný na základě odborné analýzy objektivních podkladů (rentgenových snímků), by nemohl zpochybnit ani případný výsledek psychologického pohovoru, od něhož bylo v daném případě upuštěno právě na podkladě výsledků lékařského vyšetření. Tyto výsledky žalovaná obdržela dne 28. 1. 2020 od certifikovaného zdravotnického zařízení, přičemž žádný důkaz o tom, že by toto zařízení nebylo materiálně nebo personálně vybaveno k hodnocení kostního věku, stěžovatel nepředložil. Krajský soud proto odmítl tvrzení stěžovatele o nutnosti využití pracoviště Fakultní nemocnice v Motole a zkoumání kostního věku pomocí metody *TW3 (Tanner-Whitehouse)*. Podle jeho názoru je vhodnou metodou hodnocení kostního věku nejen uvedená metoda, ale i metoda *GP (Greulich, Pyle)*; k podstatě obou uvedených metod viz dále.

Krajský soud dále konstatoval, že zajištění nezletilých cizinců není vyloučeno, avšak podléhá přísnějším podmínkám, což žalovaná zohlednila. Stěžovatele umístila do Zařízení pro zajištění cizinců Bělá Jezová, které je považováno za nejvhodnější pro zajištění osob nezletilých a zranitelných – a to bez ohledu na některé bezpečnostní prvky, které zde z povahy věci být musí. Námitky týkající se umístění stěžovatele do uvedeného zařízení, resp. podmínek v něm, proto považoval krajský soud za nedůvodné. Dodal přitom, že po vyvrácení tvrzení stěžovatele o jeho nezletilosti žalovaná zcela správně vydala pokyn k jeho přemístění do Zařízení pro zajištění cizinců Balková, které je určeno pro dospělé muže.

Současně krajský soud uvedl, že stěžovatel nemohl být umístěn do Zařízení pro děti – cizince v Praze, neboť o tom, že je skutečně dítětem, panovaly důvodné pochybnosti. Nehledě na to, že dané zařízení by mohl stěžovatel kdykoliv svévolně opustit a účel zajištění by byl zmařen. Nejednalo se tedy o žádnou skutečnou alternativu zajištění, kterou měla žalovaná zvažovat. Pokud jde o další alternativy zajištění, žalovaná je neopomněla. Nicméně s ohledem na jednání stěžovatele a jeho rodinnou a ekonomickou situaci dospěla k závěru, že podmínky pro tyto alternativy není schopen ani ochoten splnit. To krajský soud akceptoval a poukázal zejména na předchozí jednání stěžovatele a z toho pramenící obavu, že bude mařit výkon rozhodnutí o správním vyhoštění. Za takové situace nebyla dána alternativa zajištění stěžovatele, nehledě na to, že nebylo zřejmé, jak by v podstatě nemajetný stěžovatel bez dokladů mohl složit peněžní prostředky, finanční záruku či jak by si mohl zajistit ubytování, které dosud zajištěno neměl.

Důvodnou neshledal krajský soud ani námitku, zda je vůbec správním vyhoštění v případě stěžovatele potenciálně možné. Stěžovatel sice poukázal na potíže se skupinou „*Sayaf*“, nicméně dle krajského soudu nelze z jeho tvrzení dovodit, že by mu v zemi původu hrozilo skutečné nebezpečí vážné újmy. Jeho cesta do Evropy byla motivována spíše ekonomickými důvody a důkladnější zkoumání bezpečnostní situace Afghánistánu s posouzením možné vážné újmy bude předmětem řízení o správním vyhoštění. V řízení o zajištění postačí zjištění, že je správním vyhoštění potenciálně možné, přičemž podle krajského soudu „nelze klást na finalitu a zevrubnost zjištění žalovaného přehnané nároky“.

Závěrem se krajský soud zabýval dobou zajištění, k níž poznamenal, že se vždy může jednat pouze o odhad, délku zajištění proto nelze stanovit s přesností na dny či týdny. Současně nelze přehlížet, že nikoliv nepodstatné množství úkonů nečiní přímo žalovaná či její složky, ale subjekty, na jejichž činnost nemá vliv. V daném případě žalovaná uvedla, které konkrétní úkony budou následovat – zjištění věku, dokončení řízení o správním vyhoštění, komunikace s afghánskými úřady z důvodu zajištění náhradního cestovního dokladu, obstarání podkladů pro předání a transfer stěžovatele. Odhadla též, po jakou dobu bude realizace těchto úkonů probíhat, přičemž vycházela ze svých zkušeností a stanovila zajištění stěžovatele na dobu 90 dnů, kterou krajský soud nepovažoval za rozpornou se zákonem ani nepřiměřenou okolnostem případu.

Rozsudek krajského soudu v rozsahu výroku I. napadl stěžovatel kasační stížností a navrhl jeho zrušení a vrácení věci k dalšímu řízení. Podobně jako v žalobě zpochybňoval primárně nesprávnou identifikaci své osoby jako zletilý, a to na základě lékařské metody (*GP*) radiologického kostního vyšetření. Posouzení věku stěžovatele touto lékařskou metodou předcházely důvodné pochybnosti žalované o uváděném věku, které byly založeny na vzhledu stěžovatele a dalších skutečnostech, které nemohly samy o sobě založit důvodnou pochybnost o věku 17 let, který byl ze strany stěžovatele uváděn opakovaně bez změn a bez přítomnosti jakýchkoliv rozporů.

I kdyby stěžovatel připustil, že pochybnosti ohledně jeho věku důvodné byly, domnívá se, že žalovaná mohla a měla při odstranění těchto pochybností postupovat jiným způsobem. V současnosti neexistuje jednotná metoda určování věku nezletilých bez doprovodu, přičemž z mezinárodního i unijního práva plyne povinnost používat přednostně nelékařské metody a až následně lékařské metody; v rámci nich by přitom mělo být upřednostňováno vyšetření bez použití radiace a až jako krajní možnost metoda zahrnující radiaci, např. právě rentgen v oblasti zápěstí ruky, který byl využit k určení věku v případě stěžovatele. Tím žalovaná rezignovala na výše uvedené, neboť vycházela pouze z výsledků zkoumání rentgenového snímku zápěstí založeného navíc na metodě *GP* provedené soukromým zdravotnickým zařízením. Tento způsob zjištění věku stěžovatel podrobně rozporoval jako nevhodný a nespolehlivý s tím, že dle jeho názoru měla být zvolena aktuálnější metoda zkoumání kostního věku – tedy metoda *TW3*, která je přesnější, příp. kombinace obou metod, jak to standardně dělají specialisté z Fakultní nemocnice v Motole. Závěry provedeného lékařského vyšetření proto podle stěžovatele nemohly sloužit jako jediný důkaz o jeho věku a žalovaná měla využít i nelékařskou metodu – a sice psychologický pohovor se stěžovatelem.

Stěžovatel dále namítal, že jako nezletilá osoba bez doprovodu (i navzdory pochybnostem stran věku) neměl být zajištěn a umístěn v Zařízení pro zajištění cizinců Bělá Jezová, přestože uznal, že v rámci jednotlivých zařízení pro zajištění cizinců by právě uvedené zařízení mělo být nejlépe vybaveno pro pobyt nezletilých a rodin s dětmi. Stále se jedná o zařízení vězeňského typu s přítomností bezpečnostních prvků. Proto měl být do doby, než se odstraní pochybnosti o věku, umístěn do Zařízení pro děti – cizince v Praze, kde nedochází ke ztracení osobní svobody. Současně poznamenal, že v návaznosti na výsledky zjištění svého věku byl přemístěn nejprve do Zařízení pro zajištění cizinců Balková (pozn. zde pobýval v době podání žaloby) a později do Zařízení pro zajištění cizinců Vyšší Lhoty (pozn. zde pobýval v době podání kasační stížnosti), což jsou – stejně jako Zařízení pro zajištění cizinců Bělá Jezová – zařízení vězeňského typu určená navíc pro zajištění dospělých osob.

Z hlediska možných alternativ k zajištění stěžovatel uvedl, že žalovaná potažmo krajský soud tyto alternativy neposoudily správně; své zkoumání velmi formalisticky zúžily na skutečnost, že stěžovatel nedisponoval dostatečnými finančními prostředky a že nemá zajištěno ubytování. Nicméně nezohlednily možnost uplatnění zvláštního opatření podle § 123b odst. 1 písm. d) zákona o pobytu cizinců, jež v dané době umožňovalo umístit stěžovatele do Zařízení pro děti – cizince v Praze, které je přímo určené pro nezletilé cizince bez doprovodu.

Vedle samotného zajištění stěžovatel zpochybnil též dobu zajištění, která nebyla stanovena jen do doby zjištění věku a v praxi vlastně znemožnila pravidelný soudní přezkum zákonnosti ztracení jeho osobní svobody. Stěžovatel odkázal na nedávný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2020, čj. 2 Azs 198/2019-81, který se zabýval obdobným případem a dospěl k závěru, že doba zajištění musí být stanovena na dobu nezbytnou ke zjištění skutečného věku. Jelikož žalovaná stanovila dobu zajištění na 90 dní s přihlídnutím k předpokládané době potřebné k realizaci správního vyhoštění, neposkytla tak v praxi stěžovateli možnost bránit se proti výsledkům zkoumání jeho věku a postupovala v rozporu se zákonem, jak jej interpretoval Nejvyšší správní soud ve výše citovaném rozsudku. A pokud jde o žádost o propuštění podle § 129a zákona o pobytu cizinců, kterou v napadeném rozsudku zmínil krajský soud, nejedná se dle stěžovatele o záruku nezávislého přezkumu, protože o žádosti

rozhoduje stejný správní orgán, který rozhodl o zajištění. Lze proto pochybovat, že jde o efektivní opravný prostředek, který je možné navíc podat až po uplynutí 30 dní od nabytí právní moci rozhodnutí o zajištění nebo po uplynutí 30 dní od právní moci posledního rozhodnutí o žalobě proti rozhodnutí o zajištění cizince, takže v daném případě podání žádosti o propuštění nepřicházelo vůbec v potaz.

Nejvyšší správní soud zrušil rozhodnutí Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích i rozhodnutí žalovaného.

Z odůvodnění:

[22] Jádrem sporu je otázka zákonnosti zajištění stěžovatele za účelem jeho správního vyhoštění, k němuž došlo poté, co u něho byla provedena pobytová kontrola a stěžovatel uváděl věk 17 let – tedy stavěl se do pozice nezletilého cizince bez doprovodu; tím se rozumí každý cizinec ve věku 15 až 18 let, jenž přicestuje bez doprovodu zletilé osoby, která by za něj právně odpovídala (§ 180c zákona o pobytu cizinců). Zajištění cizince bez doprovodu, který z povahy věci patří mezi zranitelné osoby, zákon nezakazuje, nicméně významně omezuje důvody, pro které je policie oprávněna takového cizince zajistit – viz § 124 odst. 6 zákona o pobytu cizinců, který zní takto:

„Policie je oprávněna zajistit nezletilého cizince bez doprovodu, pouze je-li důvodné nebezpečí, že by mohl ohrozit bezpečnost státu nebo závažným způsobem narušit veřejný pořádek, a je-li to v jeho zájmu v souladu s Úmluvou o právech dítěte. V případě důvodné pochybnosti, že jde o nezletilého cizince bez doprovodu, je policie oprávněna cizince zajistit z důvodů uvedených v odstavci 1 do doby, než je zjištěn jeho skutečný věk. Policie zahájí úkony ke zjištění věku nezletilého cizince bez doprovodu bezodkladně po jeho zajištění. Odmítne-li nezletilý cizinec bez doprovodu provedení úkonů ke zjištění věku, hledí se na něj jako na zletilého cizince. Pokud výsledky zjišťování věku nejsou průkazné, hledí se na cizince jako na nezletilého cizince bez doprovodu“ (pozn. zdůraznění doplněno Nejvyšším správním soudem).

[23] Z citovaného ustanovení je zřejmé, že pro zajištění nezletilého cizince bez doprovodu musí být dán dosti vážný důvod [odpovídající důvody zajištění zletilého cizince za účelem správního vyhoštění podle § 124 odst. 1 písm. a) zákona o pobytu cizinců], který je navíc podmíněn kritériem tzv. nejlepšího zájmu dítěte dle čl. 3 odst. 1 Úmluvy o právech dítěte (č. 104/1991 Sb.). Již z těchto podmínek je patrné, že k imigrační detenci nezletilých cizinců bez doprovodu by mělo docházet v zásadě zcela výjimečně, nexistuje-li opravdu jiná možnost řešení jejich situace. Situace stěžovatele však byla poněkud odlišná, neboť žalovaná měla pochybnosti, že jde opravdu o nezletilého cizince bez doprovodu, což ji opravňovalo k postupu, který předpokládá § 124 odst. 6 věta druhá zákona o pobytu cizinců.

[24] Status nezletilého cizince bez doprovodu má zásadní dopady nejen z hlediska řízení, které je s touto osobou vedeno – tedy z hlediska procesního (viz výše), ale též z hlediska pobytového (přístup ke vzdělání, vhodnému ubytování, sociální a psychologické asistenci atd.). Nelze přitom vyloučit zneužití tohoto statusu v tom smyslu, že se dotčená osoba bude prohlašovat za nezletilou, ačkoli ve skutečnosti bude osobou zletilou. Proto má-li policie důvodné pochybnosti, že jde o nezletilého cizince bez doprovodu, opravňuje ji zákon k tomu, aby takového cizince zajistila z některého z obecných důvodů dle § 124 odst. 1 zákona o pobytu; toto zajištění cizince pak zákon zcela logicky limituje jen „do doby, než je zjištěn jeho skutečný věk“.

IV. a) Důvodné pochybnosti, že jde o nezletilého, důvod a doba zajištění stěžovatele, vč. účinného soudního přezkumu

[25] V posuzovaném případě právě na základě důvodných pochybností, že jde o nezletilého cizince bez doprovodu, přistoupila žalovaná k zajištění stěžovatele. Podle přesvědčení Nejvyššího správního soudu je nutno odmítnout jako nedůvodnou námitku stěžovatele, že se tak stalo nezákonně, neboť zjištěné skutečnosti nemohly u žalované založit důvodné pochybnosti o uváděném věku 17 let. Naopak tyto pochybnosti byly zcela namístě. Nepramenily ze subjektivních či svévolných úvah žalované, nýbrž byly dostatečně podloženy – a to nejenom prvním odhadem fyzického vzhledu stěžovatele (hrubost hlasu, rysy tváře, včetně růstu vousů, výška a vůbec celá tělesná konstituce), ale i dalšími důkazy založenými ve správním spise, které stěžovatelem uváděný věk zpochybňují.

[26] V této souvislosti lze vzpomenout výslech stěžovatele, z něhož plyne, že dokázal podniknout velmi náročnou a dlouhou cestu z Afghánistánu až do České republiky, přičemž předtím po určitou dobu pobýval v Srbsku. A právě doklady získané v Srbsku, které měl stěžovatel v době pobytové kontroly u sebe, významně podporují pochybnosti o udávaném věku 17 let, resp. datu narození: 2003; konkrétně se jedná o dokument vystavený v Srbsku mezinárodní humanitární organizací Lékaři bez hranic/Médecins Sans Frontières, označený jako „MSF – OCB BALKANS MISSION, North Balkans Project, Serbia, 2019“ s datem 25. 12. 2019, v němž je uveden věk stěžovatele: 20 let, a dále o kartičku s jeho fotografií, vč. data narození: 1999. Rozhodně tedy nelze vycházet z toho, že by byl stěžovatelem uváděný věk 17 let prostý jakýchkoli rozporů, jak tvrdí v kasační stížnosti. Rozpory zde jednoznačně dány byly a spolu s dalšími relevantními skutečnostmi, které žalovaná zjistila, vedly k důvodným pochybnostem, že jde o nezletilého cizince.

[27] Na základě těchto důvodných pochybností byla žalovaná oprávněna stěžovatele zajistit z důvodu dle § 124 odst. 1 písm. b) zákona o pobytu cizinců, o jehož naplnění nemá Nejvyšší správní soud pochyb. Ostatně i samotný stěžovatel své námitky proti zajištění směřuje jinam. Proto pouze pro úplnost postačí připomenout, že stěžovatel nelegálně vstoupil na území České republiky s cílem pokračovat ve své cestě do Německa, kde má bratra. Svoji vůli stěžovatel vyjádřil dostatečně jasně v závěru svého výslechu, když uvedl: „*chtěl bych být co nejdříve propuštěn, abych mohl pokračovat do Německa, nechťel bych být deportován zpět do Afghánistánu*“. Z citovaného je zřejmé nebezpečí, že stěžovatel bude mařit výkon rozhodnutí o správním vyhoštění a že byl dán důvod jeho zajištění dle § 124 odst. 1 písm. b) zákona o pobytu cizinců. Rovněž v tomto ohledu napadený rozsudek, resp. rozhodnutí žalované ob stojí. Neobstojí ovšem, pokud jde o dobu zajištění.

[28] Jak již bylo uvedeno, je zde dána zákonná limitace doby zajištění nezletilého cizince bez doprovodu, o jehož věku má policie důvodné pochybnosti, a to právě na dobu zjišťování jeho skutečného věku. Zákon zjevně předpokládá postup policie směřující ke zjištění skutečného věku cizince, avšak nic bližšího k tomu nestanoví s výjimkou, že se tak děje bezodkladně po zajištění cizince – viz § 124 odst. 6 věta třetí zákona o pobytu cizinců. To žalovaná dodržela a téhož dne, kdy stěžovatele zajistila, zaslala do Brna na diagnostické centrum DC-Flipper s. r. o. „*žádost o zjištění kostrního věku a stanovení přibližného věku*“, a to na základě přiloženého (CD) rentgenového snímku levého zápěstí a článků prstů stěžovatele. V žádosti současně uvedla, že o zjištění věku stěžovatele žádá „*v co nejkratším možném termínu*“. Tuto skutečnost ovšem žalovaná ve svém dalším postupu nereflektovala a při stanovení doby zajištění nevycházela primárně z toho, kdy lze předpokládat, že obdrží výsledky vyžádaného zjištění věku stěžovatele.

[29] Žalovaná sice úkony týkající se zjištění věku úplně neopomněla, nicméně nesprávně a v rozporu se zákonem stanovila dobu zajištění s ohledem na další skutečnosti (nutnost dokončit řízení o správním vyhoštění, komunikovat s afghánskými úřady za účelem získání náhradního cestovního dokladu, obstarat podklady pro transfer atd.). Na základě toho pak žalovaná stanovila dobu zajištění na 90 dnů, což je doba, která je podle zákona maximálně možná v případě zajištění nezletilého cizince bez doprovodu (srov. § 124 odst. 1 ve spojení s § 125 odst. 1 zákona o pobytu cizinců). To považuje Nejvyšší správní soud za nepřijatelné a připomíná, že po dobu, kdy se provádí úkony ke zjištění věku, je třeba na cizince hledět jako na nezletilého, a pokud nejsou výsledky těchto úkonů průkazné, hledí se na něho tímto způsobem i nadále – viz § 124 odst. 6 věta čtvrtá a pátá zákona o pobytu cizinců. Jak uvedl již krajský soud, v případě stanovení doby zajištění nejde o nic jiného než o odhad časové náročnosti prováděných či připravovaných úkonů potřebných k realizaci primárního účelu zajištění – zde: správního vyhoštění. Na druhou stranu musí jít o odhad, který je reálný a podložený, nikoli excesivní a ve svém důsledku nerespektující právní úpravu, jako v tomto případě.

[30] Podle § 124 odst. 3 věty druhé má policie povinnost při stanovení doby trvání zajištění zohlednit případy nezletilých cizinců bez doprovodu a rodin či jiných osob s dětmi. K této obecné povinnosti pak přistupuje jasné pravidlo § 124 odst. 6 věty druhé a třetí, dle něhož je policie oprávněna v případě důvodné pochybnosti, že jde o nezletilého cizince bez doprovodu, zajistit takového cizince do doby, než je zjištěn jeho skutečný věk, přičemž úkony v tomto ohledu je nutno zahájit „*bezodkladně po jeho zajištění*“. Žalovaná požádala příslušné zdravotnické zařízení o co nejrychlejší určení věku, což ovšem vzápětí v podstatě popřela tím, že stanovila dobu zajištění na 90 dnů. Takovou praxi je potřeba odmítnout, podobně jako to učinil nedávno Nejvyšší správní soud

ve svém rozsudku ze dne 3. 4. 2020, čj. 2 Azs 198/2019-81 (ve znění opravného usnesení ze dne 16. 4. 2020, čj. 2 Azs 198/2019-91).

[31] V uvedeném rozsudku se Nejvyšší správní soud sice zabýval rozhodnutím o zajištění za účelem předání podle § 129 zákona o pobytu cizinců, avšak konstrukce tohoto ustanovení je v případě zajištění nezletilých cizinců bez doprovodu stejná jako v případě zajištění za účelem správního vyhoštění podle § 124 zákona o pobytu cizinců. Proto lze *mutatis mutandis* odkázat na přílehlavé závěry tohoto rozsudku, v jehož odůvodnění (bod 28 *in fine* a 29) Nejvyšší správní soud uvedl, že: „[...] je nutné trvat na tom, aby policie v rozhodnutí o zajištění cizince, u něhož jsou důvodné pochybnosti o tom, že je nezletilou osobou bez doprovodu, stanovila dobu zajištění odpovídající smyslu a účelu § 129 odst. 5 věty druhé zákona o pobytu cizinců, přičemž zde vždy existuje možnost dalšího prodloužení zajištění ze strany žalovaného, což výrazně snižuje důvodnost obavy žalovaného ze zmaření účelu zajištění. Nejvyšší správní soud se tedy shoduje s názorem městského soudu, že pro žalobami napadená rozhodnutí žalovaného nebylo podstatné, zda a jakým způsobem byly následně vyhodnoceny lékařské zprávy a celkově i otázka zletilosti stěžovatelů, neboť v tomto ohledu se jednalo o rozhodnutí ze své povahy zatímní. Městský soud však pochybil, pokud k důvodné žalobní argumentaci rozhodnutí žalovaného nezrušil pro **rozpor stanovené doby zajištění s § 129 odst. 5 větou druhou zákona o pobytu cizinců**“ (pozn. zvýraznění doplněno Nejvyšším správním soudem).

[32] Citované platí obdobně i v případě rozhodnutí o zajištění stěžovatele dle § 124 odst. 1 ve spojení s § 124 odst. 6 větou druhou zákona o pobytu cizinců, neboť toto je také svým charakterem rozhodnutím zatímní povahy, čemuž musí odpovídat i stanovená doba zajištění; tato doba se přitom primárně musí odvíjet od předpokládané složitosti a časové náročnosti úkonů směřujících ke zjištění skutečného věku, což v dané věci žalovaná nerespektovala. Doba zajištění stanovila zcela excesivně a v rozporu s § 124 odst. 6 větou druhou zákona o pobytu cizinců. To potom žalované v praxi umožnilo pokračovat v zajištění stěžovatele i poté, co již byly známy výsledky lékařského vyšetření ohledně věku stěžovatele.

[33] Nutno připomenout, že lékařská zpráva DC-Flipper s.r.o. ohledně věku stěžovatele je ze dne 20. 1. 2020 a žalovaná ji obdržela dne 28. 1. 2020 – tedy po 14 dnech od zajištění stěžovatele. Ten s výsledky vyšetření, dle kterých mu byl zjištěn minimální věk 21 let, nesouhlasil, avšak žalovaná žádné nové rozhodnutí o zajištění stěžovatele nevydala, i když prvotní rozhodnutí o jeho zajištění na výsledcích lékařského vyšetření vůbec vystaveno nebylo. Takový postup podle názoru Nejvyššího správního soudu nelze akceptovat a nic na tom nemění ani to, že § 124 odst. 6 věta druhá zákona o pobytu cizinců není samostatným zajišťovacím důvodem. Celé ustanovení § 124 odst. 6 je totiž třeba vnímat jako důležité omezení oprávnění policie zajistit nezletilého cizince bez doprovodu. Pakliže ho policie nezajistí podle věty první tohoto ustanovení, nelze toto omezení v aplikační praxi obcházet tak, jak to učinila žalovaná. Vedle samotného důvodu zajištění totiž: (i) prokázání důvodných pochybností, že jde o nezletilého, a (ii) omezení zajištění do doby, než bude zjištěn jeho skutečný věk, představují základní předpoklady zákonnosti zajištění stěžovatele, přičemž druhý z nich v tomto případě naplněn nebyl.

[34] Lze tedy konstatovat, že krajský soud pochybil, pokud k důvodně uplatněné námitce rozhodnutí žalované nezrušil z důvodu rozporu stanovené doby zajištění s § 124 odst. 6 větou druhou zákona o pobytu cizinců. Zajištění nezletilých cizinců bez doprovodu, u nichž jsou dány důvodné pochybnosti o jejich věku, je třeba vnímat jako jakési předběžné rozhodnutí s cílem zatímně upravit poměry – a to do doby, než dané pochybnosti budou potvrzeny anebo vyvráceny. Tomu musí odpovídat policií stanovená doba zajištění, která by se měla pohybovat v řádu jednotek dnů, nikoli týdnů či měsíců. Nejvyšší správní soud si je vědom toho, že proces posuzování věku není jednoduchý, nicméně zájem na získání výsledku je zde zcela zásadní. Jedná se o zbavení osobní svobody zranitelného okruhu osob zpravidla na hranici zletilosti, u nichž musí být rychlé posouzení a získání průkazných či přiměřeně spolehlivých výsledků posouzení věku naprostou prioritou.

[35] K tomu, aby byly výsledky posouzení věku přiměřeně spolehlivé, je však podstatné, jaké metody budou použity. V praxi existuje řada metod posuzování věku, a to lékařských i nelékařských; v daném případě bylo použito lékařské metody – konkrétně rentgenu levé ruky/zápěstí stěžovatele, jejíž uplatnění stěžovatel činil sporným. Krajský soud vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), a meritorně se zjišťováním věku stěžovatele nezabýval, i když se k němu vyjádřil (viz dále). Současně uvedl, že závěry ohledně zjištění věku mohl stěžovatel napadnout v rámci žádosti o propuštění podle § 129a zákona o pobytu cizinců.

[36] Podle § 129a zákona o pobytu cizinců platí, že o žádosti o propuštění ze zařízení pro zajištění cizinců rozhoduje policie. Proti jejímu rozhodnutí, které musí vydat „*bez zbytečného odkladu*“, je možné podat žalobu ve správním soudnictví. Jinými slovy, změna okolností, která v této věci nastala poté, co žalovaná obdržela lékařskou zprávu DC-Flipper s.r.o. ohledně předpokládaného věku stěžovatele (21 let), mohla být předmětem následného, opakovaného přezkumu, v němž však stěžovatele výrazně limitoval tzv. časový test, podle něhož zajištěný cizinec může žádat o propuštění ze zajištění, avšak „*nejdříve po uplynutí 30 dní od nabytí právní moci rozhodnutí o zajištění, rozhodnutí o prodloužení doby zajištění cizince nebo rozhodnutí o nepropuštění ze zařízení, nepodal-li žalobu proti takovému rozhodnutí, nebo nejdříve po uplynutí 30 dní od právní moci posledního rozhodnutí o jeho žalobě proti rozhodnutí o zajištění cizince, rozhodnutí o prodloužení doby zajištění cizince nebo proti rozhodnutí o nepropuštění ze zařízení*“ [§ 129a odst. 3 zákona o pobytu cizinců].

[37] K takto nastaveným parametrům následného přezkumu zákonnosti trvání zajištění se Nejvyšší správní soud kriticky vyjádřil v rozsudku ze dne 13. 11. 2019, čj. 6 Azs 170/2019-50, č. 3982/2020 Sb. NSS, v němž velmi přílehlavě konstatoval, že „[j]e vskutku neakceptovatelné, že zajištěný cizinec je postaven před ‚Sophiinu volbu‘, zda má ve třicetidenní lhůtě podat správní žalobu proti rozhodnutí o zajištění s vědomím, že s ohledem na § 75 s. ř. s. nemůže uplatňovat nové skutečnosti, anebo počkat na uplynutí třicetidenní lhůty a podat si žádost o propuštění ze zajištění, v níž již nové skutečnosti uplatnit může, současně však přijde o přístup k soudu za účelem přezkoumání zákonnosti rozhodnutí o zajištění. Nadto k tomu přistupuje nemožnost podat žádost o propuštění ze zajištění po dobu soudního řízení a ještě po dobu 30 dnů po právní moci rozhodnutí soudu o žalobě, což značně prodlužuje délku doby, v níž je nemožné žádat o propuštění ze zajištění a uplatnit nové skutečnosti, a činí ji do jisté míry nepředvídatelnou a závislou na vnějších okolnostech (včetně toho, například, jak rychle soud písemně vyhotoví svůj rozsudek a doručí jej účastníkům)“.

[38] Soudy rozhodující ve správním soudnictví nejsou primárně soudy nalézacími, nýbrž přezkumnými, což se odráží mj. v tom, že vycházejí ze stavu *ex tunc*, tj. skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Uvedené pravidlo obsažené v § 75 odst. s. ř. s. tak brání správnímu soudu zohlednit podstatné změny, k nimž došlo po vydání přezkoumávaného rozhodnutí. A právě to je důvodem pro to, aby bylo možno podat žádost o propuštění podle § 129a zákona o pobytu cizinců. Stávající časový test či omezení navázané na nepodání žaloby proti prvotnímu rozhodnutí o zajištění anebo na uplynutí 30 dnů od právní moci rozhodnutí o této žalobě ovšem tuto možnost významně komplikuje a ve výsledku popírá právo na účinný přezkum v rozumných intervalech ve smyslu čl. 5 odst. 4 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod (č. 209/1992 Sb.).

[39] Soudní přezkum zajištění cizince musí být obecně nastaven tak, aby byla možnost zkoumat zákonnost tohoto zajištění nejen „na počátku“, ale rovněž „v průběhu“. K tomu slouží institut žádosti o propuštění ze zařízení podle § 129a zákona o pobytu cizinců; časový test omezující podání žádosti o propuštění ze zařízení je však koncipován takovým způsobem, že využití dané žádosti v praxi *de facto* vylučuje a právo na účinný přezkum zákonnosti zajištění v rozumných intervalech činí spíše virtuálním než reálným. Ve svém důsledku je tak citovaný § 129a odst. 3 zákona o pobytu cizinců rozporným nejen s čl. 5 odst. 4 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod, ale i s čl. 8 a čl. 36 Listiny základních práv a svobod. Ostatně proto také Nejvyšší správní soud v řízení o kasační stížnosti jiného stěžovatele navrhl Ústavnímu soudu dle čl. 95 odst. 2 Ústavy České republiky jeho zrušení (řízení před Ústavním soudem je vedeno pod sp. zn. Pl. ÚS 12/19; o návrhu zatím nebylo rozhodnuto). Nyní rozhodující pátý senát Nejvyššího správního soudu se s tímto návrhem ztotožňuje a konstatuje, že § 129a odst. 3 zákona o pobytu cizinců zamezuje zajištěnému cizinci přístup k účinnému soudnímu přezkumu a je v rozporu s právem na osobní svobodu.

[40] Tato skutečnost ovšem sama o sobě nemohla rozhodnutí o kasační stížnosti v této věci přímo ovlivnit, neboť předmětem tohoto řízení je prvotní rozhodnutí o zajištění stěžovatele, tedy zákonnost zbavení osobní svobody stěžovatele „na počátku“ [není proto ani na místě přerušit řízení podle § 48 odst. 3 písm. d) s. ř. s. a vyčkat rozhodnutí Ústavního soudu ve věci pod sp. zn. Pl. ÚS 12/19]. Na druhou stranu, nelze říci, že by nemožnost podat žádost o propuštění podle § 129a zákona o pobytu cizinců nehrála žádnou roli. Krajský soud na ni zcela nepřipadně odkázal a v podstatě tím odůvodnil, že není problematické pravidlo obsažené v 75 odst. 1 s. ř. s., podle něhož se odmítl meritorně zabývat zákonností úkonů, které byly učiněny až po vydání žalobou napadeného rozhodnutí, vč. výsledků lékařského vyšetření věku stěžovatele. Současně se však k těmto výsledkům vyjádřil – byl

nad rámec nutného odůvodnění rozsudku. I s přihlédnutím k obsahu kasační stížnosti proto považuje Nejvyšší správní soud za konzistentní a korektní, aby se alespoň stručně k této otázce také vyjádřil.

[41] Již bylo zmíněno, že zákon o pobytu cizinců žádný postup při určování věku nestanoví. Obecně však platí, že není důvod vyloučit výsledek lékařského vyšetření jako důkazní prostředek při určení věku cizince; navíc ho výslovně předpokládá související právní úprava pro případy zjišťování věku žadatele o mezinárodní ochranu – viz § 89 odst. 3 zákona č. 325/1999 Sb., o azylu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o azylu“). Konkrétní metody, které ke zjištění věku vedou, zde stanoveny nejsou. Jde o odbornou (nikoli právní) otázku, na kterou v tuto chvíli rozhodně nelze poskytnout tak jednoznačnou odpověď, jak to učinil krajský soud. Jeho úvahy je nezbytné korigovat, neboť nejsou založeny na dostatečně podložených závěrech o podstatě metod *TW3* a *GP*, jejich limitech a z toho plynoucí vypovídací hodnotě výsledků těchto metod.

[42] Lze přitom poukázat na jiný případ tří nezletilých cizinců bez doprovodu původem z Afghánistánu, jejichž zajištěním za účelem předání podle § 129 zákona o pobytu cizinců se zabýval shora zmíněný rozsudek zdejšího soudu pod čj. 2 Azs 198/2019-81, z něhož vyplývá, že v praxi byly zjištěny významné rozdíly mezi výsledky uvedených metod. Závěry o zletilosti těchto cizinců se Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku, stejně jako v nyní souzené věci, podrobněji nezabýval. Věcného přezkumu se dotčení cizinci domohli v rámci soudního řízení o žalobách proti rozhodnutím Ministerstva vnitra o jejich zajištění podle § 46a odst. 1 písm. e) zákona o azylu; k tomu srov. rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 24. 7. 2019, čj. 17 A 121/2019-74, z jehož odůvodnění je zřejmé, že vyhodnocení rentgenových snímků provedlo specializované pracoviště Fakultní nemocnice v Motole, na které poukazuje rovněž stěžovatel, přičemž z lékařských zpráv vyplynulo, že v závislosti na použité metodě byl cizincům zjištěn věk cca 18 až 19 let (metoda *GP*), resp. 16,5 let (metoda *TW3*). Už tato pluralita výsledků vyšetření věku ukazuje důležitost užitých metod, jejichž podstatu krajský soud vůbec neřešil. Pro stručnost je v tomto ohledu možné odkázat např. na obecně dostupnou praktickou příručku k posuzování věku, kterou vypracoval Evropský podpůrný úřad pro otázky azylu (EASO – *European Asylum Support Office*, druhé vydání, 2018), v níž je – s poukazem na odbornou literaturu – vysvětleno, že je vyhodnocován tvar, velikost kostních částí a stupeň osifikace epifýzy právě pomocí rentgenu ruky, který je porovnán:

- a) podle radiologického atlasu, který obsahuje standardní snímky příslušného věku a pohlaví k určení vývojového stadia; referenční publikací se stal atlas *Greulich a Pyleho (GP)* – tato metoda je výsledkem studie z roku 1935.
- b) podle jednotlivých kostí, kde je stupeň zralosti určován u jednotlivých kostí a kombinuje se pro účely výpočtu celkového stadia zralosti, což se opírá o přístup *Tannera-Whitehouse (TW)*, který je aktuálnější a dostupný ve třech vydáních.

[43] Nejvyšší správní soud nepopírá, že i metoda *GP* může být použita při odhadu kostního věku, avšak má pochyby, že je metodou nejpřesnější, resp. přesnější než metoda *TW3*, která odděleně hodnotí jednotlivé kosti. Ostatně to, že celosvětově užívanou metodou první volby je metoda *TW3* potvrzuje i odborné stanovisko doc. RNDr. Hany Krásničanové, CSc., které krajský soud provedl k důkazu během jednání.

[44] Současně lze komparativně lze poukázat např. na judikaturu švýcarského Federálního správního soudu, která vychází z toho, že výsledek vyšetření zápěstní kosti má omezenou autoritativní hodnotu – zvláště po dosažení věku 16 let je důkazní hodnota vyšetření nižší a nelze z ní jednoznačně usuzovat na skutečný věk. Výpověď dotčeného cizince tak zjištěný výsledek vyšetření věku nemůže zpochybnit, ledaže by byl vyšší o 3 a více let oproti cizincem udávanému věku. Jako jediný důkaz je tak výsledek vyšetření kostního věku uznáván v případech, že by odchylka oproti udávanému věku byla vyšší než 3 roky; srov. rozsudky ze dne 10. 3. 2016, sp. zn. D-5785/2015, a ze dne 4. 3. 2019, sp. zn. E-7333/2018. Navíc si je třeba uvědomit, že obě uvedené metody jsou založeny na srovnávacím materiálu, u něhož je nezbytné zohlednit i jiný socioekonomický a geografický původ posuzovaných osob; srov. instruktivní rozsudek ze dne 8. 8. 2018, sp. zn. E-891/2017, na který velmi případně odkázal již Krajský soud v Plzni v citovaném rozsudku čj. 17 A 121/2019-74, a který se vyjadřuje k relevanci jednotlivých metod, neboť v tomto ohledu bylo vedeno řádné znalecké doložení. V daném případě tomu tak nebylo a podle názoru Nejvyššího správního soudu by bylo namístě, aby si policie, příp. Ministerstvo vnitra v rámci metodické

činnosti opatřilo odborně podložený závěr o podstatě metod *TW3* a *GP*, vč. toho, do jaké míry je možné jejich výsledky považovat za validní a za jakých okolností je nutné je doplnit.

[45] K tomu je vhodné připomenout, že vedle obou uvedených lékařských metod vycházejících z rentgenového snímku karpálních kostí (ruky/zápěstí) je možné užít i jiné lékařské či nelékařské metody, jak uvedl stěžovatel v kasační stížnosti a jak je zřejmé též z příručky EASO k posuzování věku. Rozbor těchto metod by však výrazně přesahoval rámec nutného odůvodnění v této věci. Nejvyšší správní soud proto k otázce posuzování věku obecně uzavírá, že se musí jednat o rychlý postup, který může zahrnovat též lékařské vyšetření, u něhož ovšem nelze – v závislosti na užitých metodě – vyloučit určitou míru chybovosti či odchylky; podle okolností tedy může být vhodná i jeho kombinace s psychosociálním hodnocením dotčeného cizince na základě jeho pohovoru se sociálním pracovníkem či psychologem.

[46] Stručně shrnuto: krajský soud pochybil, pokud akceptoval nezákonnou a nepřiměřeně stanovenou dobu zajištění na 90 dnů, což ve výsledku vedlo k omezení účinného soudního přezkumu; poté, co stěžovatel žalobou napadl zákonnost prvotního rozhodnutí o zajištění, totiž žalovaná žádné nové rozhodnutí o jeho zajištění nevydala a stěžovatel v reálném čase nemohl podat ani žádost o propuštění podle § 129a zákona o pobytu cizinců, v níž by napadl zákonnost trvání zajištění a uplatnil nové skutečnosti vztahující se zejména k výsledkům zjištění jeho kostního věku. Při respektování časových parametrů mohl stěžovatel žádost o propuštění podat nejdříve po uplynutí 30 dní od právní moci napadeného rozsudku. Krajský soud sice rozsudek vyhlásil při jednání dne 24. 2. 2020, avšak písemně ho vyhotovil až téměř o měsíc později a doručil účastníkům řízení dne 23. 3. 2020, kdy nabyl právní moci (vyrok I. a II.); to znamená, že o propuštění mohl stěžovatel požádat dne 22. 4. 2020 – tedy paradoxně až po svém propuštění (pozn. příkaz k propuštění ze dne 10. 4. 2020 je založen ve správním spise). Ve vztahu k námitce stěžovatele týkající se stanovení doby zajištění, vč. omezení účinného soudního přezkumu, je proto kasační stížnost důvodná.

[47] Nejvyšší správní soud považuje za vhodné zdůraznit, že má-li policie opravdu důvodné pochybnosti o věku nezletilého cizince bez doprovodu, je oprávněna ho zajistit z některého z důvodů dle § 124 odst. 1 zákona o pobytu cizinců, přičemž dobu zajištění musí v souladu s § 124 odst. 6 větou druhou téhož zákona stanovit na dobu, než bude zjištěn jeho věk – tedy v řádu jednotek dnů; jedná se o zatímní rozhodnutí znamenající zásah do osobní svobody cizince, přičemž typové situace, které mohou posléze v aplikační praxi nastat, je možné rozdělit tímto způsobem:

- a) Pokud se prokáže, že je cizinec nezletilý, policie musí cizince propustit anebo vydá nové rozhodnutí o zajištění v souladu s § 124 odst. 6 větou první zákona o pobytu cizinců.
- b) Pokud se prokáže, že je cizinec zletilý, a podle policie trvá i nadále důvod jeho zajištění, vydá rozhodnutí o prodloužení zajištění na dobu dle předpokládané složitosti úkonů směřujících k přípravě výkonu správního vyhoštění.

(iii) Pokud budou přetrvávat pochybnosti o věku cizince, policie ho propustí, příp. rozhodne o prodloužení zajištění a stanoví dobu zajištění s přihlédnutím k náročnosti dalších úkonů týkajících se zjišťování věku cizince.

IV. b) Absence účelu zajištění – předběžné posouzení, zda je správní vyhoštění alespoň potenciálně možné

[48] Při rozhodování o zajištění cizince za účelem správního vyhoštění musí policie náležitě zvážit, zda vůbec k vyhoštění cizince bude moci dojít, tj. zda je toto vyhoštění alespoň potenciálně možné. V opačném případě by totiž zajištění cizince zcela postrádalo svůj smysl a účel; v podrobnostech srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 11. 2011, čj. 7 As 79/2010-150, č. 2524/2012 Sb. NSS, dle něhož má „*správní orgán [...] povinnost zabývat se v řízení o zajištění cizince podle § 124, § 124b nebo § 129 zákona č. 326/1999 Sb., o pobytu cizinců na území České republiky, možnými překážkami správního vyhoštění, vycestování nebo předání tohoto cizince podle mezinárodní smlouvy v případech, kdy jsou mu tyto překážky v době rozhodování o zajištění známy nebo v řízení vyšly najevo. V takové situaci je povinen možné překážky před rozhodnutím o zajištění cizince předběžně posoudit a učinit si úsudek o tom, zda je správní vyhoštění, vycestování nebo předání cizince alespoň potenciálně možné. [...] O zajištění cizince nelze rozhodnout, pokud zákonný účel omezení*

osobní svobody cizince nebude pravděpodobně možné uskutečnit. Správní orgán je naopak povinen v takovém případě cizince neprodleně propustit na svobodu“ (pozn. zvýraznění doplněno Nejvyšším správním soudem).

[49] Stěžovatel v posuzované věci od samého počátku při výslechu tvrdil, že z Afghánistánu vycestoval z důvodu obav před skupinou „Sayaf“, která uvěznila jeho otce – důstojníka afghánské armády. Na dotaz žalovaného pak do protokolu o výslechu výslovně uvedl: „[...] V případě vyhoštění do Afghánistánu by mi hrozilo nebezpečí. Ve vesnici [...], ze které pocházím, nám Sayaf vypálil dům, dvakrát po mě střelili. Moje rodina teď žije v Kábulu.“ Žalovaná přítom v odůvodnění rozhodnutí o zajištění stěžovatele uvedla, že jí nejsou známy žádné překážky, které by z objektivních důvodů bránily či jakkoli znemožňovaly zajištění a realizaci vyhoštění stěžovatele do země původu. Vyhoštění stěžovatele tedy bylo podle žalované potenciálně možné, aniž by však jakkoli posoudila shora zmíněná tvrzení stěžovatele. Tato tvrzení žalovaná naprosto ignorovala a vůbec (ani krátce) se k nim nevyjádřila, natož aby je alespoň předběžně posoudila, jak požaduje citované usnesení rozšířeného senátu.

[50] Nejvyšší správní soud připouští, že žalovaná rozhodovala o zajištění pod časovým tlakem a na její rozhodnutí v tomto ohledu nelze klást přehnané nároky, jak uvedl krajský soud. Avšak rozhodnutí žalované z hlediska předběžného posouzení možných překážek správního vyhoštění stěžovatele nedostojí nárokům žádným. A přenášet tyto nároky až na rozhodnutí o správním vyhoštění není možné. Zajištění cizince je významným zásahem do jeho práva na osobní svobodu a má-li obstát, musí obstát i účel tohoto zásahu, resp. musí být tento účel alespoň potenciálně možný. Tím se žalovaná zabývala zcela formálně, aniž by jakkoli zohlednila individuální situaci stěžovatele a jeho obavy, příp. obecnou bezpečnostní situaci v Afghánistánu. Tato praxe je nepřijatelná a činí rozhodnutí žalované částečně nepřezkoumatelným, což nemohl zhojit ani krajský soud, který se tuto zjevnou vadu snažil sám napravit.

[51] Nejvyšší správní soud konstantně judikuje, že přezkoumá-li krajský soud rozhodnutí žalovaného správního orgánu, které pro absenci odůvodnění nebylo přezkoumání vůbec způsobilé, zatíží vadou nepřezkoumatelnosti i své rozhodnutí (srov. např. rozsudky ze dne 13. 6. 2007, čj. 5 Afs 115/2006-91, a ze dne 28. 1. 2009, čj. 1 As 110/2008-99). Právě tato situace nastala i v nyní souzené věci, jde-li o otázku toho, zda byl účel zajištění v případě stěžovatele alespoň potenciálně možný. Touto otázkou se žalovaná věcně vůbec nezabývala, rezignovala na jakékoli její předběžné posouzení a odůvodnění ve vztahu k tvrzením stěžovatele a situaci v jeho zemi původu. Krajský soud tedy neměl co přezkoumat, přičemž popsané nedostatky v činnosti žalované se pokusil nahradit, což není přípustné. Nehledě na to, že tak činil selektivním a dosti spekulativním způsobem, poukazoval-li na ekonomické důvody odchodu stěžovatele ze země původu, což dovozoval z toho, že v České republice nepožádal o mezinárodní ochranu; v žalobě obsažené odkazy na bezpečnostní situaci v Afghánistánu (např. zprávu EASO z června 2019) přítom pominul.

[52] Nejvyšší správní soud připomíná, že i za situace, kdy stěžovatel nepodal žádost o udělení mezinárodní ochrany, musí být možné překážky jeho vycestování, resp. správního vyhoštění reálně posouzeny; pouze toto posouzení je zárukou, že nedojde k porušení principu *non refoulement*, který má absolutní povahu a stanoví státům povinnost nenavrátit cizince na území státu, ve kterém mu hrozí trest smrti, mučení, nebo jiné nelidské či ponižující zacházení nebo trestání, vč. případů, kdy je taková újma způsobena všeobecným nerozlišujícím násilím panujícím v zemi, do níž má být cizinec navrácen (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 2. 2016, čj. 5 Azs 7/2016-22, a další judikaturu v něm uvedenou).

[53] Vedle námitky týkající se doby zajištění [IV. a)] je tedy důvodná i další námitka napadající absenci účelu zajištění [IV. b)] a krajský soud pochybil, pokud žalobou napadené rozhodnutí žalované nezrušil i z tohoto důvodu. Zbývající námitky, jimiž stěžovatel napadal nevyužití alternativ zajištění, jakož i své umístění v Zařízení pro zajištění cizinců Bělá Jezová [IV. c)], naopak Nejvyšší správní soud jako důvodné neshledal.

IV. c) Alternativy zajištění stěžovatele a jeho umístění v Zařízení pro zajištění cizinců Bělá Jezová, vč. následného přemístění do jiného zařízení

[54] Zajištění cizince je institutem, který je vyhrazen pro případy, kdy sledovaného účelu – zde: správního vyhoštění nelze dosáhnout pomoci mírnějších prostředků, jimž jsou zvláštní opatření za účelem vycestování. Ostatně zákon zajištění cizince za účelem správního vyhoštění výslovně podmiňuje tím, že „nepostačuje uložení zvláštního opatření za účelem vycestování“ (§ 124 odst. 1 zákona o pobytu cizinců).

[55] Jednotlivá zvláštní opatření jsou upravena v § 123b odst. 1 zákona o pobytu cizinců, přičemž problematikou jejich uložení namísto zajištění se Nejvyšší správní soud již opakovaně zabýval. V rozsudku ze dne 15. 7. 2011, čj. 7 As 76/2011-50, k tomu uvedl: „Zajištění cizince musí být vyhrazeno pro případy, kdy skutečně nelze zajistit výkon správního vyhoštění jinými prostředky, například uložení zvláštního opatření podle ust. § 123b zákona o pobytu cizinců. Není však pravdou, že by policie musela vždy nejdříve přistoupit k uložení zvláštního opatření a teprve v případě neúspěchu by mohla cizince zajistit. Takový výklad by vedl v důsledku často ke zmaření výkonu správního vyhoštění. I když by totiž bylo zřejmé, že se cizinec bude snažit vyhnout vycestování z České republiky, policie by mu nejdříve uložila zvláštní opatření, a poté, co by zjistila, že zvláštní opatření nevedlo ke kýženému cíli, neboť cizinec se začal skrývat nebo odcestoval do jiného státu, mohl by již být výkon správního vyhoštění zmařen a k zajištění cizince by vůbec nemohlo být přistoupeno.“ Uložení mírnějšího opatření je tedy vázáno na předpoklad, že cizinec bude schopen plnit povinnosti z toho plynoucí, a zároveň neexistuje důvodná obava, že by byl uložení zvláštního opatření ohrožen výkon rozhodnutí o správním vyhoštění. Policie proto musí zvážit zejména osobní, majetkové a rodinné poměry cizince, charakter porušení povinností souvisejících s řízením o správním vyhoštění, jeho dosavadní chování a respektování veřejnoprávních povinností, vč. charakteru porušení těchto povinností; k tomu srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2017, čj. 5 Azs 20/2016-38, č. 3559/2017 Sb. NSS.

[56] Uvedenou úvahu žalovaná učinila, promítla ji do odůvodnění svého rozhodnutí a uzavřela, že zvláštní opatření nelze účinně uplatnit, což krajský soud potvrdil. Rovněž Nejvyšší správní soud se s tímto závěrem ztotožňuje a připomíná nemajetnost stěžovatele a jeho neschopnost složit peněžní prostředky, jakož i neschopnost zajistit si ubytování. Nejvyššímu správnímu soudu není jasné, jak by si vlastně stěžovatel v praxi uplatnění zvláštních opatření představoval – navíc v situaci, kdy jejich účinnost sám popřel. Do protokolu o výslechu v rámci řízení o správním vyhoštění totiž výslovně uvedl, že chce pokračovat ve své cestě do Německa. Nemožnost využití zvláštních opatření tak v daném případě byla plně odůvodněna nejen individuálními (majetkovými a osobními) poměry stěžovatele, ale také – a to především – jeho protiprávními jednáním a následným vyjádřením úmyslu v tomto jednání pokračovat s cílem neoprávněně vstoupit na území jiného členského státu, který je součástí schengenského prostoru.

[57] Pokud stěžovatel v kasáční stížnosti namítal jako alternativu možnost svého umístění do Zařízení pro děti – cizince v Praze, pak poukazuje Nejvyšší správní soud, že jde o zařízení školského typu, které nepředstavovalo relevantní alternativu k zajištění. Jednak zde byly dány důvodné pochybnosti stran nezletilosti stěžovatele, jednak bylo zřejmé, že má v úmyslu neoprávněně vstoupit na území jiného smluvního státu schengenského prostoru, což zákon výslovně zmiňuje jako důvod, proč policie zvláštní opatření za účelem vycestování neuloží (§ 123b odst. 5 zákona o pobytu cizinců). Žalovaná proto zvláštní opatření neuložila a stěžovatele zajistila s tím, že v rozhodnutí stanovila dobu trvání zajištění, jak jí ukládá § 124 odst. 3 věta první zákona o pobytu cizinců (skutečnost, že tato doba neobstojí, je věcí jinou – viz výše).

[58] Rozhodnutí o zajištění se zpravidla vykonává v zařízení pro zajištění cizinců, které provozuje organizační složka státu zřízená Ministerstvem vnitra – a sice Správa uprchlických zařízení, která také určuje, do kterého konkrétního zařízení policie po nabytí právní moci rozhodnutí o zajištění cizince dopraví (§ 130 odst. 4 zákona o pobytu cizinců). To znamená, že umístění stěžovatele v Zařízení pro zajištění cizinců Belá Jezová vůbec nebylo v pravomoci žalované – byť i odůvodnění svého rozhodnutí uvedla, že stěžovatel bude umístěn právě do tohoto zařízení. Důvodem umístění stěžovatele v Zařízení pro zajištění cizinců Belá Jezová bylo to, že na něho žalovaná nahlížela jako na zranitelnou osobu, u níž je potřeba s ohledem na její věk náležitá péče; tu je dané zařízení schopno poskytnout, neboť slouží pro zajištění rodin s dětmi, žen a nezletilých cizinců. Dané úvaze žalované není co vytknout. Naopak, přístup ke stěžovateli jako ke zranitelné osobě byl opodstatněný, stejně jako jeho umístění do specializovaného Zařízení pro zajištění cizinců Belá Jezová, které bylo pro stěžovatele z provozovaných zařízení nejlépe uzpůsobené z hlediska ochrany nejlepšího zájmu dítěte. A napadá-li stěžovatel, že jde o zařízení vězeňského typu s přítomností bezpečnostních prvků, konstatuje Nejvyšší správní soud, že z povahy věci těmito prvky musí být vybaveno každé zařízení pro zajištění cizinců.

[59] Způsob výkonu zajištění, vč. konkrétních režimových opatření, upravuje hlava XII zákona o pobytu cizinců, na jejíž obsah lze v podrobnostech odkázat s tím, že mezi jednotlivými zařízeními není nijak typově diferencováno, jako je tomu např. u věznic, kde jsou dány dva základní typy – věznice s ostrahou a věznice se

zvýšenou ostrahou, přičemž soud určuje, do kterého typu pachatele, kterému byl uložen nepodmíněný trest odnětí svobody, zařadí – viz § 56 zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů. V případě zajištění cizince je tomu jinak; jak již bylo zmíněno, o umístění do konkrétního zařízení pro zajištění cizinců nerozhoduje policie, nýbrž provozovatel zařízení – tedy Správa uprchlických zařízení. Všechna zařízení pro zajištění cizinců přitom mají ze zákona jednotný status a dělí se pouze uvnitř na část s mírným režimem a přísným režimem. Samotné umístění stěžovatele do Zařízení pro zajištění cizinců Bělá Jezová ani jeho následné přemístění do jiného zařízení (Balková a Vyšní Lhoty) tedy není možné napadat v rámci žaloby proti rozhodnutí o zajištění. Jakkoli je zde dána určitá souvislost, nelze přehlížet, že zákonná úprava je nastavena tak, že předmět rozhodnutí o zajištění je do značné míry jiný a míjí se s tím, do jakého konkrétního zařízení bude cizinec umístěn.

[60] Pokud cizinec se svým umístěním do určitého zařízení pro zajištění cizinců, příp. s následným přemístěním do jiného zařízení nesouhlasí, je třeba, aby využil jiných prostředků nápravy – a to žaloby na ochranu před nezákonným zásahem (§ 82 s. ř. s.). Dlužno ovšem dodat, že tvrzený zásah nemůže spočívat v prostém umístění či přemístění do konkrétního zařízení pro zajištění cizinců určeného Správou uprchlických zařízení, ale v porušení některého z režimových opatření v tomto zařízení, která jsou dána zákonem o pobytu cizinců. Ten s přítomností nezletilých cizinců bez doprovodu v zařízení pro zajištění cizinců počítá, což se odráží např. ve vnitřním řádu, v němž je třeba stanovit nabídku kulturního, sportovního a dalšího vyžití specificky pro různé věkové skupiny (§ 138 odst. 2), a dále v nárocích na poskytování stravy pětikrát denně (§ 143 odst. 1) či v tom, že při určení ubytovacích prostor se odděleně umísťují nezletilí cizinci bez doprovodu od cizinců zletilých [§ 141 odst. 2 písm. a) zákona o pobytu cizinců].

[61] Jednoduše řečeno, jde-li cizinci o to, že neměl či nemá být zajištěn a naopak má být ze zařízení pro zajištění cizinců propuštěn, má možnost podat žalobu proti rozhodnutí podle § 65 s. ř. s. Ostatně jinak to ani nejde, neboť platí, že bez rozhodnutí není zajištění. Nicméně při samotném výkonu zajištění v konkrétním zařízení podléhá cizinec mnoha režimovým opatřením, která se zpravidla dějí formou faktických úkonů, proti kterým se lze bránit tzv. zásahovou žalobou podle § 82 s. ř. s. Uvedené je nutno důsledně rozlišovat tak, aby se jednotlivé instituty ochrany práv nepřekrývaly a současně zůstal zachován účinný soudní přezkum zajištění cizince, jehož předpokladem je uvědomění si toho, proti čemu zajištěný cizinec vlastně brojí, resp. čeho chce dosáhnout (propuštění ze zajištění anebo změny podmínek výkonu zajištění, příp. určení, že tyto podmínky byly nezákonné).

4059

Pobyt cizinců: umístění nezletilého cizince do zařízení pro zajištění cizinců

k § 82 soudního řádu správního

k zákonu č. 326/1999 Sb., o pobytu cizinců na území České republiky a o změně některých zákonů, ve znění zákona č. 176/2019 Sb. (v textu jen „zákon o pobytu cizinců“)

Umístění (či přemístění) cizince do zařízení pro zajištění cizinců nesplňujícího podmínky zákona č. 326/1999 Sb., o pobytu cizinců na území České republiky, a mezinárodních smluv o ochraně lidských práv může představovat nezákonný zásah a být jako takové samostatně přezkoumáno v řízení podle § 82 a násl. s. ř. s.

(Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2020, čj. 9 Azs 63/2020-96)

Predjudikatura: č. 720/2005 Sb. NSS, č. 2206/2011 Sb. NSS, č. 3687/2018 Sb. NSS, č. 3933/2019 Sb. NSS, č. 3974/2020 Sb. NSS, č. 3982/2020 Sb. NSS; náleží Ústavního soudu č. 94/2018 Sb. ÚS (sp. zn. II. ÚS 635/18).

Věc: a) H. S., b) R. H., c) H. K, d) A. R. a e) J. A. proti Policii České republiky, Krajskému ředitelství policie Pardubického kraje, o zajištění za účelem správního vyhoštění, o kasační stížnosti žalobců.

Policie České republiky, Krajské ředitelství policie Pardubického kraje, odbor cizinecké policie, oddělení pobytové kontroly, pátrání a eskort (dále jen „žalovaná“), provedla dne 13. 1. 2020 kontrolu na autobusové zastávce v Ústí nad Orlicí, při níž zastihla pětici žalobců, kteří byli na území České republiky bez oprávnění ke vstupu a pobytu. Žalobci vypověděli, že přicestovali z Afghánistánu, na území ČR se dostali ze Srbska ukryti v kontejneru nákladního vlaku. Uvedli věk od 15 do 17 let. Pětici rozhodnutí ze dne 14. 1. 2020 žalovaná rozhodla o zajištění žalobců podle § 124 odst. 1 písm. b) ve spojení s § 124 odst. 6 větou druhou zákona o pobytu cizinců za účelem správního vyhoštění; doba zajištění byla stanovena na 90 dnů ode dne omezení osobní svobody. Vzhledem k tomu, že zdánlivě stáří žalobců odpovídalo věku osob zletilých, jak naznačovaly hrubost hlasu, rysy tváře, vousy a schopnost cestovat bez doprovodu zhruba 5 000 km, zahájila žalovaná podle § 124 odst. 6 zákona o pobytu cizinců úkony ke zjištění jejich skutečného věku. V rozhodnutích o zajištění konstatovala, že budou po dobu zajištění a zkoumání věku umístěni v Zařízení pro zajištění cizinců Bělá – Jezová (dále jen „ZZC Bělá – Jezová“), které slouží i pro ubytování nezletilých cizinců bez doprovodu a je pro tento účel adekvátně vybaveno a přizpůsobeno. Následně byli žalobci dne 15. 1. 2020 dopraveni do ZZC Bělá – Jezová. Na základě rentgenu levé ruky, zápěstí a distálního předloktí provedeného a analyzovaného společností DC-FLIPPER, radiodiagnostika, s. r. o., bylo dne 23. 1. 2020 zjištěno, že žalobci jsou ve skutečnosti zletilí [předpokládaný věk byl stanoven u žalobce a) na 27 let, u žalobce b) na 21 let, u žalobce c) na 25 let, u žalobce d) na 25 let a u žalobce e) na 20 let]. V reakci na to je žalovaná převezla dne 31. 1. 2020 do Zařízení pro zajištění cizinců Balková (dále jen „ZZC Balková“). Dne 10. 3. 2020 pak rozhodla o vyhoštění žalobců podle § 119 odst. 1 písm. b) bod 3. a 4. zákona o pobytu cizinců.

Kromě toho, že žalobci podali žaloby proti rozhodnutím o zajištění, které následně zamítl Krajský soud v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích pětici rozsudků ze dne 24. 2. 2020 (sp. zn. 50 A 3/2020, 61 A 3/2020, 36 A 4/2020, 52 A 11/2020 a 52 A 10/2020), jež jsou nyní na základě podaných kasačních stížností přezkoumávány Nejvyšším správním soudem pod sp. zn. 7 Azs 100/2020, 5 Azs 107/2020, 5 Azs 105/2020, 6 Azs 41/2020 a 5 Azs 106/2020, podali dne 25. 2. 2020 také samostatnou žalobu na ochranu před nezákonným zásahem, která je předmětem tohoto řízení. V ní požadovali, aby krajský soud konstatoval, že trvání jejich zajištění a jejich umístění do ZZC Balková, aniž by o tom bylo rozhodnuto ve správním řízení, je nezákonným zásahem do jejich práv, a dále, aby uložil žalované jeho bezodkladné ukončení.

Krajský soud usnesením ze dne 26. 2. 2020 jejich žalobu proti nezákonnému zásahu odmítl. Shledal, že žalobci spatřovali zásah žalované v neukončeném ději, ostatně sami v žalobě uváděli, že zásah stále trvá, a proto je žaloba v části, jíž se domáhali vydání deklaratorního výroku o nezákonnosti tvrzeného zásahu, nepřípustná a byla výrokem I. a) odmítnuta. Výrokem I. b) pak žalobu odmítl i v části, jíž se domáhali toho, aby soud žalované uložil povinnost zásah bezodkladně ukončit, tj. propustit je ze zajištění či vydat nové rozhodnutí o zajištění. Připomněl, že žaloba na ochranu před nezákonným zásahem je pouze subsidiárním prostředkem ochrany, a to buď vůči právním prostředkům dostupným u správních orgánů, nebo vůči jiným druhům žalob dostupným ve správním soudnictví. Žalobci byli v době rozhodování krajského soudu stále zajištěni na základě rozhodnutí žalované ze dne 14. 1. 2020. Právním prostředkem ochrany proti omezení osobní svobody tedy byla žaloba proti rozhodnutím o zajištění, později proti případnému rozhodnutí o prodloužení zajištění, či žaloba proti rozhodnutí o žádosti o propuštění ze zajištění podle § 129a zákona o pobytu cizinců. Žaloba na ochranu před trvajícím nezákonným zásahem správního orgánu byla tedy nepřípustná ve smyslu § 85 s. ř. s. Žalobci ostatně u krajského soudu žaloby proti rozhodnutím o zajištění podali a neúspěšně v nich uplatnili i námitky obsažené v žalobě na ochranu před nezákonným zásahem. Krajský soud proto žalobu podle § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. odmítl, a to následujícím výrokem:

„I. Žaloba, jíž se žalobci domáhali vydání rozsudku, kterým by soud

a) určil, že ‚trvání zajištění žalobců a jejich umístění do ZZC Balková, aniž by o tom ve správním řízení bylo rozhodnuto, je nezákonným zásahem‘,

b) žalovanému uložil, aby ‚tento nezákonný zásah bezodkladně ukončil‘, se odmítá.“

Žalobci (stěžovatelé) napadli usnesení krajského soudu kasační stížností, kterou založili na důvodu podle § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s.

Připomněli, že již u výslechu dne 14. 1. 2020 uváděli, že jsou nezletilí. Stěžovatel d) navíc doložil 6. 2. 2020 žalované afghánský doklad totožnosti (tazkira), z něhož plyne, že se narodil 3. 11. 2003. Poté, co žalovaná získala výsledky rentgenu zápěstí, obdržela stanovisko Ministerstva vnitra, že je nadbytečné provádět se stěžovateli psychologický pohovor za účelem určení věku. O důvodu přesunu, ani o odmítnutí psychologického pohovoru, nebyli stěžovatelé ani jejich tehdejší zástupkyně informováni. Následně byli přesunuti nejprve dne 31. 1. 2020 do ZZC Balková, poté dne 7. 3. 2020 do Zařízení pro zajištění cizinců Vyšní Lhoty a dne 11. 4. 2020 byli po uplynutí 90 dnů zajištění propuštěni.

Trvají na tom, že k jejich přemístění do ZZC Balková došlo v návaznosti na vyhodnocení jejich věku na základě rentgenu zápěstí, aniž by o tom bylo vydáno jakékoliv rozhodnutí. Zásahová žaloba tak byla jediným prostředkem obrany, který se jim nabízel. V čase podání žaloby proti nezákonnému zásahu neměli k dispozici účinný prostředek ochrany, a to jak proti závěrům a postupu, kterými bylo určeno, že nejsou nezletilými osobami, tak proti umístění do ZZC Balková navazujícímu na zjištění věku, ani proti samotnému pokračování v omezování jejich osobní svobody. Hlavním důvodem, který vedl k odepření účinného opravného prostředku, bylo stanovení doby jejich zajištění na 90 dní. Tak dlouhá doba byla v jejich případě rozporná s požadavky rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2020, čj. 2 Azs 198/2019-81, podle něž má policie délku zajištění stanovit „*opravdu pouze na dobu nezbytnou ke zjištění jeho skutečného věku*“ a v případě, že se prokáže, že jde o osobu zletilou, má vydat rozhodnutí o prodloužení zajištění, ve kterém odůvodní svůj závěr o zletilosti. Naopak stěžovatelé se po „zjištění“ jejich věku a následném přesunu do ZZC Balková ocitli bez možnosti soudního přezkumu těchto postupů.

Stěžovatelé sice podali i žalobu proti rozhodnutím o zajištění, v tomto řízení ale krajský soud posuzoval skutkové a právní okolnosti ve vztahu k době vydání rozhodnutí o zajištění. Do jisté míry v tomto řízení posuzoval i lékařské zprávy o kostním věku stěžovatelů, odmítl se ale zabývat jejich umístěním v zařízení pro dospělé osoby a odmítl také předložení osobního dokladu totožnosti stěžovatele d). Možnost požádat o propuštění ze zařízení podle § 129a zákona o pobytu cizinců nepředstavuje efektivní a nezávislý přezkum, neboť o žádosti rozhoduje stejný správní orgán, který rozhodl také o zajištění. Stěžovatelé tak neměli k dispozici účinný prostředek proti umístění do zařízení pro dospělé osoby, což je v rozporu s čl. 3 a čl. 13 Evropské úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod. Neexistuje také žádná právní úprava, ani jasná pravidla, na jejichž základě žalovaná při umísťování cizinců do jednotlivých zařízení pro zajištění cizinců postupuje. Žaloba na ochranu před nezákonným zásahem představovala v případě stěžovatelů jediný možný opravný prostředek, kterým se mohli domáhat ochrany svých práv okamžitě a účinně, a jejím odmítnutím jim byla odepřena spravedlnost.

Jeich umístění do ZZC Balková, kde byli zajištěni společně s dospělými osobami, představovalo nezákonný zásah ve smyslu § 82 s. ř. s. Do ZZC Balková byli přesunuti, aniž by o tom bylo vydáno rozhodnutí, pouze na základě pokynu žalované. V důsledku tohoto přesunu byli zasaženi na svých právech, neboť byli omezováni na osobní svobodě, a to za podmínek, které nesplňovaly požadavky ochrany nezletilých bez doprovodu. Imigrační detence dětí nemůže být nikdy v nejlepším zájmu dítěte a má nepříznivý vliv na jejich další vývoj. Nicméně ze všech zařízení pro zajištění cizinců na území ČR by ZZC Bělá - Jezová mělo být pro pobyt nezletilých dětí nejlépe vybaveno. Oproti tomu ZZC Balková a ZZC Vyšní Lhoty jsou zařízeními pro zajištění dospělých osob a nejsou pro pobyt nezletilých osob vhodné, zejména v nich nelze zajistit, že budou nezletilí a dospělí zajištění oddělené. U stěžovatelů nebylo dostatečně prokázáno, že se jedná o dospělé osoby, a mělo s nimi tedy být zacházeno jako s nezletilými, zejména s ohledem na zásadu v pochybnostech ve prospěch nezletilosti. Žalovaná tak postupovala v rozporu se zákonem, konkrétně s § 141 odst. 2 písm. a) zákona o pobytu cizinců a článkem 37 písm. c) Úmluvy o právech dítěte (č. 104/1991 Sb.), jak byl vyložen i rozhodovací činností Výboru pro práva dítěte, když stěžovatele přemístila ze ZZC Bělá - Jezová, kde byli alespoň zajištěni odděleně od dospělých osob, do ZZC Balková, kde byli zajištěni spolu s osobami dospělými, a tudíž vystaveni rizikům s tím spojeným.

Dále také namítli, že byl nesprávně a nedostatečně zjištěn jejich věk, neboť postup a metoda použitou k jeho zjištění zvolila žalovaná zcela nevhodně a v rozporu s mezinárodními a evropskými standardy bez ohledu na povinnost šetřit jejich práva, zejména osobní integritu. Závěr lékařské zprávy vyhodnocující rentgenové vyšetření ruky žalovaná přijala bez dalšího k prokázání jejich zletilosti, a opomenula tak svoji povinnost zajistit dostatek podkladů pro to, aby mohl být učiněn závěr o jejich věku bez důvodných pochybností. Vůbec neproběhly psychologické pohovory. Na jejich provedení měla žalovaná trvat, protože lékařské zprávy nesmějí být jediným důkazem

pro určení věku. Výbor OSN pro lidská práva již kritizoval Českou republiku za to, že děti mohou být zadrženy jako dospělí také v době, kdy čekají na výsledky zjišťování věku. Stěžovatel d) navíc předložil žalované osobní doklad, který prokazuje údaje o jeho totožnosti a věku, které on sám uváděl již při výslechu policií. Žalovaná má tento doklad k dispozici přinejmenším již od 28. 2. 2020, ale nijak jej nevzala v potaz a nečinila další kroky k ověření jeho totožnosti. Stěžovatelé také připomněli, že pro osoby z Afghánistánu je často problematické přesně sdělit svůj věk či datum narození. Datum narození není pro Afghánce stejně významné jako ve většině Evropy.

Žalovaná ve vyjádření ke kasační stížnosti pouze odkázala na své vyjádření k návrhu na vydání předběžného opatření a ztotožnila se s usnesením krajského soudu.

Nejvyšší správní soud zrušil usnesení Krajského soudu v Hradci Králové – Pobočky v Pardubicích a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Z odůvodnění:

[13] Výrokem I. a) krajský soud odmítl zásahovou žalobu v té části, v níž se stěžovatelé domáhali deklarace nezákonnosti kritizovaného zásahu. V této části by výrok obstál, neboť krajský soud vydal nyní přezkoumávané usnesení dne 26. 2. 2020, tedy v době, kdy tvrzený nezákonný zásah trval, a žalobní petit požadující deklaratorní výrok byl nepřípustný. Tento závěr je souladný s právním názorem vyjádřeným například v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2014, čj. 1 Afs 60/2014-48, bod 22: „*Jestliže zásah trvá (trvají jeho důsledky či hrozí jeho opakování), je na místě navrhnout soudu vydání výroku na plnění (zakazujícího či příkazujícího). Pokud byl zásah před podáním žaloby ukončen, může se žalobce domáhat určení, že zásah byl nezákonný. V řízení o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem tedy nemůže žalobce požadovat vydání určovacího výroku, že žalovaný zásah byl nezákonný, dokud tento zásah nebo jeho důsledky trvají anebo hrozí jeho opakování. Došlo-li k ukončení zásahu (netrvá zásah, jeho důsledky ani nehrozí jeho opakování), nelze se domáhat, aby soud zakázal správnímu orgánu pokračovat v porušování žalobcovy práva a přikázal mu obnovit stav před zásahem. Dojde-li ke změně skutkového stavu až v průběhu řízení před krajským soudem, je žalobce oprávněn změnit žalobní petit; správní soud změnu petitu připustí za podmínky § 95 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, užitého přiměřeně podle § 64 s. ř. s.*“

[14] Naopak ve výroku I. b), jímž byla zásahová žaloba odmítnuta v té části, již stěžovatelé požadovali bezodkladné ukončení tvrzeného nezákonného zásahu, usnesení krajského soudu neobstojí.

[15] Krajský soud vyšel ze správného předpokladu, že žaloba na ochranu před nezákonným zásahem je pouze subsidiárním prostředkem ochrany, a to buď vůči právním prostředkům dostupným u správních orgánů, nebo vůči jiným druhům žalob dostupným ve správním soudnictví. Krajský soud konkrétně vyšel z rozsudku rozšířeného senátu ze dne 21. 11. 2017, čj. 7 As 155/2015-160, č. 3687/2018 Sb. NSS, ve věci EUROVIA, v jehož bodě [42] rozšířený senát vyložil, že důsledkem subsidiarity zásahové žaloby vůči žalobě proti rozhodnutí je nepřípustnost vedoucí k odmítnutí zásahové žaloby v případě konkurence se žalobou podle § 65 s. ř. s.: „*Subsidiarita vůči ostatním žalobním typům znamená, že zásahová žaloba je přípustná teprve tehdy, pokud nepřichází v úvahu podání žaloby proti rozhodnutí správního orgánu podle § 65 a násl. s. ř. s., žaloby na ochranu proti nečinnosti správního orgánu (§ 79 a násl. s. ř. s.) a ani podání návrhu na zrušení opatření obecné povahy (§ 101a a násl. s. ř. s.). Je nepochybné, že ústřední rolí v systému žalob podle soudního řádu správního hraje žaloba proti rozhodnutí správního orgánu podle § 65 a násl. s. ř. s., nečinnostní žaloba a zásahová žaloba hrají roli pomocného prostředku ochrany a doplňku tam, kam ochrana podle § 65 a násl. s. ř. s. nedosáhne [...]*“ Právě citovaný rozsudek rozšířeného senátu ve věci EUROVIA byl sice zrušen nálezem Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2018, sp. zn. II. ÚS 635/18, č. 94/2018 Sb. ÚS, neboť Ústavní soud nesouhlasil s tím, jak zde Nejvyšší správní soud posoudil běh lhůt k podání žaloby v případě neukončeného trvajícího zásahu. Tentýž senát Ústavního soudu ovšem v bodě 62. navazujícího nálezu ze dne 14. 8. 2019, sp. zn. II. ÚS 2398/18, konstatoval, že ke zrušení došlo z důvodů nesouvisejících s problematikou žalobních typů, a tyto závěry rozšířeného senátu jsou nadále použitelné (viz též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 3. 2019, čj. 10 Afs 190/2017-36, bod [19]).

[16] Právní názor, z něž krajský soud vyšel, je ostatně odrazem konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu, která z § 85 s. ř. s. dovozuje, že žaloba na ochranu před nezákonným zásahem je pouze subsidiárním prostředkem ochrany vůči jiným druhům žalob dostupným ve správním soudnictví. K otázce vztahu mezi žalobou

proti rozhodnutí dle § 65 s. ř. s. a žalobou na ochranu před nezákonným zásahem dle § 82 s. ř. s. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 4. 8. 2005, čj. 2 Aps 3/2004-42, č. 720/2005 Sb. NSS, uvedl, že „[p]řítmo žalovat nezákonný zásah je proto možno jen tehdy, pakliže ochrana jinými právními prostředky není možná. Vztah obou zmíněných žalobních typů tak lze označit za primát žaloby proti rozhodnutí, kdy sekundární možnost podání úspěšné žaloby proti nezákonnému zásahu nastupuje teprve tehdy, pokud žaloba proti rozhodnutí nepřipadá v úvahu, a to ani po „procesnění“ zásahu jinými právními prostředky ve smyslu ustanovení § 85 s. ř. s.“

[17] Východisko krajského soudu, že zásahová žaloba by byla nepřipustná, pokud by směřovala proti postupu, jenž je možno žalovat v řízení proti správnímu rozhodnutí podle § 65 s. ř. s., tedy byla správná. S aplikací těchto východisek na nyní posuzovaný případ se však Nejvyšší správní soud ztotožnit nemůže.

[18] Krajský soud totiž v bodě 26. svého rozsudku konstatoval: „Právním prostředkem ochrany proti možnému nezákonnému omezení osobní svobody je v tomto případě (s přihlédnutím k principům připomenutým sub 25) žaloba proti rozhodnutí o zajištění (později proti případnému rozhodnutí o prodloužení zajištění), event. žaloba proti rozhodnutí o žádosti o propuštění ze zajištění (§ 129a zákona o pobytu cizinců ve spojení s důvody rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 11. 2019, čj. 6 Azs 170/2019-50), a proto je žaloba na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu nepřipustná (§ 85 s. ř. s.).“

[19] Stěžovatelé však svou zásahovou žalobou nemířili pouze proti svému omezení osobní svobody, tedy proti tomu, že byli zajištěni. Proti rozhodnutí o zajištění ostatně podali samostatné žaloby, jak krajský soud správně konstatoval. Zásahovou žalobou však napadli také způsob stanovení věku, s nímž nebyli seznámeni, a také přemístění do ZZC Balková, kde jsou zajišťováni dospělí muži. O přemístění mělo být podle nich vydáno samostatné rozhodnutí.

Petit jejich žaloby zněl:

„I. Trvání zajištění žalobců a jejich umístění do ZZC Balková, aniž by o tom ve správním řízení rozhodnuto je nezákonným zásahem do jejich práv.

II. Soud ukládá žalovanému správnímu orgánu, aby tento nezákonný zásah bezodkladně ukončil.“

[20] Z citovaného petitu je patrné, že nemíří proti samotnému faktu, že rozhodnutími ze dne 14. 1. 2020 byli zajištěni v ZZC Bělá – Jezová, kde měli být podle těchto rozhodnutí umístěni po dobu zajištění a zkoumání věku. Zásahovou žalobou brojili jednak proti tomu, že v důsledku, podle nich nesprávného, určení věku byli nadále zajištěni, a jednak proti tomu, že byli přemístěni konkrétně do ZZC Balková. Jinak řečeno, jejich zásahová žaloba směřovala proti postupům žalované po rozhodnutí o jejich zajištění. V odůvodnění žaloby kritizovali, jakým způsobem jim byl stanoven věk pomocí rentgenu zápěstí, dále, že s výsledkem tohoto stanovení nebyli seznámeni, že po určení skutečného věku podle § 124 odst. 6, věty druhé, zákona o pobytu cizinců mělo být jejich zajištění ukončeno, a také, že v důsledku podle nich nesprávného určení věku byli přemístěni do ZZC Balková, aniž by o tom bylo vydáno samostatné rozhodnutí a aniž by zde panovaly podmínky, jež by odpovídaly zákonným požadavkům pro zajištění nezletilých cizinců bez doprovodu, za něž se prohlašují. Ze samotného petitu žaloby není jasně patrné, zda směřovala proti všem těmto aspektům, nebo jen proti některým z nich. Posouzení zákonnosti některých z těchto postupů přitom nebylo bez dalšího konzumováno posouzením zákonnosti rozhodnutí o zajištění, které jim předcházelo.

[21] Navzdory tomu krajský soud, aniž by si vyjasnil otázku, proti kterým konkrétním postupům zásahová žaloba míří a zda jsou všechny tyto aspekty opravdu konzumovány žalobou proti rozhodnutí o zajištění, ji paušálně odmítl v celé části, v níž se domáhali ukončení nezákonného zásahu, a to s odůvodněním zásadou subsidiarity žaloby podle § 82 s. ř. s. vůči žalobě podle § 65 s. ř. s. S takovým postupem se Nejvyšší správní soud neztotožňuje, neboť ze samotné zásahové žaloby jasně nelyne, že by se předmět přezkumu, k němuž směřuje, plně překrýval s předmětem přezkumu na základě žaloby proti rozhodnutí o zajištění stěžovatelů, jak konstatoval krajský soud.

[22] Z hlediska přípustnosti jednotlivých procesních prostředků ochrany je totiž třeba rozlišovat tři druhy situací, k nimž může dojít po samotném rozhodnutí o zajištění cizince, a které cizinec může subjektivně vnímat jako „zásah“.

[23] Zaprvé může dojít k tomu, že se situace zajištěného cizince promění natolik, že již z hlediska požadavků zákona a mezinárodních garancí práva na osobní svobodu neobstojí samotné rozhodnutí o zajištění. Přestože změnu okolností po vydání správního rozhodnutí obecně nelze zohlednit, protože podle § 75 odst. 1 s. ř. s. „[p]ři přezkoumání rozhodnutí vychází soud ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu“. Právě ve vztahu k zajištění cizinců tuto zásadu Nejvyšší správní soud ve své judikatuře již několikrát prolomil. V rozsudku ze dne 4. 9. 2019, čj. 9 Azs 193/2019–48, č. 3933/2019 Sb. NSS, soud akceptoval, že pokud se v době povinnosti cizince setrvat v přijímacím středisku na letišti natolik zhorší jeho zdravotní stav, že by již splňoval definici zranitelné osoby ve smyslu § 2 odst. 1 písm. i) zákona č. 325/1999 Sb., o azylu, ve znění pozdějších předpisů, nemá krajský soud přezkoumávající rozhodnutí o povinnosti cizince setrvat v přijímacím středisku na letišti, odmítnout tyto informace jakkoli zohlednit, ale má povinnost „před § 75 odst. 1 s. ř. s. přednostně aplikovat čl. 5 odst. 4 Evropské úmluvy, jak požaduje čl. 10 Ústavy. Ustanovení § 75 odst. 1 s. ř. s. vyjadřuje obecnou zásadu, takže skutečnost, že tato obecná zásada musí ve výjimečných případech ustoupit požadavkům plynoucím z přednostní aplikace čl. 5 odst. 4 Evropské úmluvy, nevede k protiústavnosti celého tohoto zákonného ustanovení, ale právě k výše rozebrané povinnosti jeho ústavně konformního vykladu. Nejvyšší správní soud připomíná, že uvedený názor nemá učinit § 75 odst. 1 s. ř. s. obsoletním, a to ani v případě přezkumu rozhodnutí podle § 73 zákona o azylu. Ovšem tam, kde jsou závažné důvody se domnívat, že by nepřihlédnutí k nově zjištěným nebo nově nastalým skutečnostem vedlo k porušení čl. 5 odst. 4 Evropské úmluvy, a tedy k porušení práva na osobní svobodu, musí být Evropská úmluva aplikována přednostně.“ Tyto závěry Nejvyšší správní soud následně převzal pro účely zajištění cizince v rozsudku ze dne 13. 11. 2019, čj. 6 Azs 170/2019–50, č. 3982/2020 Sb. NSS, na který odkazoval krajský soud. V tomto rozsudku Nejvyšší správní soud doplnil, že z čl. 5 odst. 4 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod nevyplývá, že by soud musel vždy posuzovat zákonnost omezení osobní svobody podle skutkového stavu ke dni svého rozhodnutí. Pokud však § 75 odst. 1 s. ř. s. v kombinaci s jiným ustanovením, například s § 129a odst. 3 zákona o pobytu cizinců, brání účinnému periodickému soudnímu přezkumu zákonnosti zajištění cizince v rozumných lhůtách, nelze § 75 odst. 1 s. ř. s. aplikovat v případech, kdy se po vydání rozhodnutí o zajištění změnil skutkový stav do té míry, že by zajištění mohlo být v rozporu s čl. 3 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod. Z této judikatury tedy plyne, že pokud se právě uvedenými způsoby změnil po vydání rozhodnutí o omezení osobní svobody cizince skutkový stav natolik, že samotné toto rozhodnutí již *ex post* neobstojí, má krajský soud k těmto změnám přihlédnout navzdory § 75 odst. 1 s. ř. s. To však není nyní posuzovaná situace, neboť i kdyby byla shledána nynější zásahová žaloba důvodnou, neznamenalo by to nutně nezákonnost samotného rozhodnutí o zajištění. Lze si totiž obecně představit, že je cizinec zajištěn na základě zcela zákonného rozhodnutí, ale následně je v průběhu zajištění podroben takovému zacházení, které sice nezpochybňuje ani *ex post* důvodnost zajištění, ale představuje nezákonný zásah (viz bod [25]). V nynějším případě by shledání důvodnosti zásahové žaloby, které Nejvyšší správní soud nijak nepředjímá, znamenalo, že bylo nezákonným zásahem to, jak jim byl zjišťován věk a že byli v důsledku tohoto zjištění věku přemístěni ze ZCC Bělá – Jezová do ZCC Balková. Nijak to však neovlivňuje otázku, zda bylo zákonné samotné rozhodnutí o jejich zajištění, zvláště když v odůvodnění těchto rozhodnutí bylo uvedeno, že mají být zajištěni v ZCC Bělá – Jezová, čehož se zásahovou žalobou také domáhají. Skutečnosti uvedené v zásahové žalobě by totiž nezaložily nemožnost realizace zajištění v souladu s rozhodnutím o zajištění. Důvodnost zásahové žaloby by tedy nezaložila důvodnost žaloby proti rozhodnutí o zajištění, a nelze tedy tvrdit, že by byla zásahová žaloba „konzumována“ žalobou proti rozhodnutí.

[24] Zadruhé může dojít k situaci, že zajištění cizinci brojí zásahovou žalobou proti úkonům či postupům v době zajištění, které by ze své povahy nemohly být vůbec nezákonným zásahem. Rozšířený senát v usnesení ze dne 16. 11. 2010, čj. 7 Aps 3/2008–98, č. 2206/2011 Sb. NSS, připomněl, „že věcný rozsah tří základních typů žalob v řízení podle s. ř. s. je nutno v pochybnostech vykládat tak, aby pokud možno každý úkon veřejné správy směřující vůči jednotlivci a zasahující do sféry jeho práv nebo povinností (tj. stanovící mu nové povinnosti, které dosud neměl, anebo odmítající jej zbavit určitých povinností, které již má; přiznávající, anebo odmítající mu přiznat určitá jednotlivcem nárokováná práva; jinak zasahující do jeho právem chráněné sféry konáním, anebo opomenutím, tedy mj. i nekonáním v případě, že právo stanovuje povinnost veřejné správy za stanovených podmínek konat, ať již předepsanou formou, anebo fakticky) byl podroben účinné soudní kontrole.“ Tě však naopak není třeba podrobit ty úkony, které do sféry práva a povinností nezasahují. Během zajištění či v jeho důsledku jistě může být cizinec vystaven

řadě dílčích postupů, které fakticky nezasahují právě vyjmenovanými způsoby do jeho právní sféry, a nemohou být proto účinně zpochybněny ani zásahovou žalobou. Takovou zásahovou žalobu by bylo namísto odmítnout.

[25] Zařetí však může dojít k situaci, kdy je žalováno opatření, které do práv cizinců chráněných právním řádem zasáhnout mohlo a zároveň není zpochybnována zákonnost samotného zajištění. Tak tomu bylo i v nyní posuzovaném případě. Stěžovatelé totiž brojili nejen proti trvání zajištění i po provedení úkonů ke zjištění věku, ale také proti svému přemístění ze ZZC Bělá – Jezová do ZZC Balková. Obecně nelze tvrdit, že by přemístění cizince z jednoho zařízení pro zajištění cizinců do druhého představovalo bez dalšího zásah do jeho práv. Může jej však založit, pokud by došlo k umístění do zařízení, jehož podmínky nejsou souladné se zákonem. To může být důsledek přemístění do zařízení, v němž panují obecně podmínky odporující zákazu nelidského a ponižujícího zacházení ve smyslu čl. 3 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod, nebo právě umístění nezletilého cizince do zařízení, které nespňuje podmínky pro zajištění nezletilých cizinců. Potenciální nezákonnost naposledy popsaného postupu, který kritizují stěžovatelé v nyní projednávané věci, by plynula z rozporu s § 141 odst. 2 písm. a) zákona o pobytu cizinců, podle nějž se nezletilí cizinci bez doprovodu umísťují odděleně od cizinců zletilých. Stejně tak podle článku 37 písm. c) Úmluvy o právech dítěte platí: „*Státy, které jsou smluvní stranou úmluvy, zabezpečí aby: [...]*

c) s každým dítětem zbaveným svobody bylo zacházeno s lidskostí a s úctou k vrozené důstojnosti lidské bytosti a způsobem, který bere ohled na potřeby daného věku. Především musí být každé takové dítě umístěno odděleně od dospělých, leda že by se uvážilo, že neoddělovat je od dospělých je v jeho vlastním zájmu, a s výjimkou závažných okolností musí mít právo udržovat písemný a přímý styk se svou rodinou“.

[26] Zákonnost umístění nezletilého cizince do konkrétního zařízení či jeho následné přemístění do zařízení, které v jeho případě nespňuje zákonné podmínky, přitom není předmětem přezkumu v řízení o žalobě proti rozhodnutí o samotném zajištění. Určení konkrétního ZZS ostatně není ani součástí výroku rozhodnutí o zajištění cizince (byť v nyní posuzovaném případě bylo vhodné zařízení zmíněno v jeho odůvodnění), neboť o něm ani nerozhoduje sama žalovaná, ale Správa uprchlických zařízení Ministerstva vnitra, jak plyne z § 130 odst. 2 a 4 zákona o pobytu cizinců:

„(1) Rozhodnutí o zajištění cizince se zpravidla vykonává v zařízení.

(2) Zařízení provozuje organizační složka státu zřízená ministerstvem (dále jen „provozovatel“).

[...]

(4) Policie neprodleně po nabytí právní moci rozhodnutí o zajištění dopraví zajištěného cizince do zařízení určeného provozovatelem.“

[27] Na tom nic nemění, že v případě stěžovatelů se tentýž krajský soud k těmto aspektům následného přemístování stěžovatelů vyjádřil ve svých rozsudcích, jimiž zamítal žaloby proti rozhodnutím. Nejvyššímu správnímu soudu je znění těchto rozsudků známo z úřední činnosti. Konkrétně v bodě 44. rozsudku ze dne 24. 2. 2020, čj. 61 A 3/2020-98, týkajícím se stěžovatele b), krajský soud uvedl: „*Soud tedy činí další dílčí závěr, že žalovaný zohlednil při umístění žalobce do Zařízení pro zajištění cizinců Bělá – Jezová jeho nejlepší zájem spočívající v tom, aby byl umístěn ve specializovaném zařízení pro cizince, kde mu bude poskytnuta pravidelná strava a lékařská, popř. jiná kvalifikovaná péče. Zhodnotil vhodnost zvoleného zařízení pro dočasné zajištění 16letého mladíka, o jehož nezletilost panovaly důvodné pochybnosti, přihlédl k jeho dobrému fyzickému a psychickému stavu a následně stanovil okolnostem odpovídající dobu zajištění. Po vyvrácení tvrzení žalobce, že je nezletilý, žalovaný opět zcela správně dal pokyn k převozu žalobce ze zařízení určeného především pro ubytování rodin s dětmi a pro ubytování nezletilých cizinců bez doprovodu do ZZC Bálková.“* (zvýraznil Nejvyšší správní soud). Obdobně se ke vhodnosti umístění stěžovatelů nejen v ZZC Bělá – Jezová, které bylo předpokládáno v přezkoumávaném rozhodnutí, ale i k následnému faktickému přemístění do ZZC Balková vyjádřil krajský soud i v bodě 44. rozsudku ze dne 24. 2. 2020, čj. 50 A 3/2020-85, týkajícím se stěžovatele a).

[28] Taková vyjádření však byla učiněna zcela nad rámec posouzení žalob proti rozhodnutí o zajištění stěžovatelů. V něm se měl krajský soud vyjádřit k zákonnosti samotného omezení osobní svobody a z důvodů vyjádřených v judikatuře Nejvyššího správního soudu shrnuté v bodě [23] tohoto rozsudku měl zohlednit i skutečnosti,

k nimž došlo po rozhodnutí o zajištění stěžovatelů, pokud ex post zpochybňovaly zákonnost tohoto rozhodnutí. Žaloba proti rozhodnutí o zajištění stěžovatelů mu však nedávala podklad pro to, aby se – tím méně závazně – vyjádřil k zákonnosti dalších postupů žalované, které nesouvisely se zákonností samotného rozhodnutí o zajištění, dokonce se od něj odchylovaly, neboť tato rozhodnutí ve svých odůvodněních předpokládala umístění do ZZC Bělá – Jezová, a nikoli následně přemístění do ZZC Balková. Pokud se k těmto otázkám přesto vyjádřil, rozhodně nemohl tímto *obiter dictum* učiněným vyjádřením založit nepřípustnost následně zásahové žaloby. Pro posouzení její přípustnosti pohledem zásady subsidiarity zásahové žaloby vůči žalobě proti rozhodnutí totiž není klíčové to, k čemu se při posouzení žaloby proti rozhodnutí krajský soud fakticky vyjádřil, nýbrž to, k čemu se při jejím posouzení vyjádřit mohl a měl.

[29] Lze tedy shrnout, že pokud by stěžovatelé opravdu byli nezletilými cizinci a určení jejich věku, z něž žalovaná vycházela, by bylo chybné, pak by jejich přemístění ze zařízení pro zajištění cizinců splňujícího podmínky pro zajištění nezletilých cizinců do zařízení tyto podmínky nesplňujícího mohlo být nezákonným zásahem ve smyslu § 82 s. ř. s. Tento zásah sice do určité míry navazoval na rozhodnutí o zajištění stěžovatelů, nicméně přezkum těchto rozhodnutí podle § 65 s. ř. s. v sobě nekonzumoval i přezkum těchto následných kroků žalované. Ty je namíste přezkoumat samostatně, a to právě v řízení podle § 82 a násl. s. ř. s. Nevzniká zde tedy riziko „paralelní ochrany práv“ na základě žaloby podle § 65 s. ř. s. a žaloby podle § 82 a násl. s. ř. s., jemuž se Nejvyšší správní soud snaží bránit (viz z poslední doby zejména rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2020, čj. 10 AfS 304/2019-39, č. 3974/2020 Sb. NSS, body [9], [23] a [24]). Zajištěný cizinec se totiž meritorního přezkumu zásahové žaloby směřující proti postupům po vydání rozhodnutí o svém zajištění domůže pouze při splnění podmínky, že může jít o zásah do jeho veřejných subjektivních práv, a zároveň podmínky, že jde o zásah, který nemohl být předmětem posouzení v řízení o žalobě proti samotnému zajištění, neboť tvrzená nezákonnost zásahu byla nezávislá na zákonnosti rozhodnutí o zajištění.

[30] Jednoduše řečeno, jde-li cizinci o to, že neměl či nemá být zajištěn a naopak má být ze zařízení pro zajištění cizinců propuštěn, má možnost podat žalobu proti rozhodnutí podle § 65 s. ř. s. Ostatně jinak to ani nejde, neboť platí, že bez rozhodnutí není zajištění. Nicméně při samotném výkonu zajištění v konkrétním zařízení podléhá cizinec mnoha režimovým opatřením, které se zpravidla dějí formou faktických úkonů, proti kterým se lze bránit zásahovou žalobou podle § 82 s. ř. s. Uvedené je nutno důsledně rozlišovat tak, aby bylo eliminováno riziko paralelní ochrany práv a současně zachován účinný soudní přezkum zajištění cizince, jehož předpokladem je uvědomění si toho, proti čemu zajištěný cizinec vlastně brojí, resp. čeho chce dosáhnout (propuštění ze zajištění anebo změny podmínek výkonu zajištění, příp. určení, že tyto podmínky byly nezákonné).

4060

Opatření obecné povahy: změna původního návrhu

k § 95 odst. 2 občanského soudního řádu, ve znění zákona č. 519/1991 Sb.

k § 64 soudního řádu správního

k čl. 36 odst. 2 Listiny základních práv a svobod

Je-li jedno opatření obecné povahy nahrazeno obsahově obdobným opatřením obecné povahy v časovém intervalu, který reálně znemožňuje soudní přezkum prvního opatření, připustí soud změnu původního návrhu na zrušení prvního opatření (§ 95 odst. 2 o. s. ř. použitý přiměřeně podle § 64 s. ř. s). Neučiní-li to, a naopak návrh odmítne pro neodstranitelný nedostatek podmínek řízení spočívající v neexistenci napadeného prvního opatření obecné povahy, poruší tím právo na spravedlivý proces a na účinnou soudní ochranu ve smyslu čl. 36 odst. 2 Listiny základních práv a svobod.

(Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 6. 2020, čj. 6 As 88/2020-44)

Prejudikatura: č. 625/2005 Sb. NSS, č. 1590/2008 Sb. NSS, č. 2321/2011 Sb. NSS, č. 3993/2020 Sb. NSS; nálezy Ústavního soudu č. 528/2002 Sb., č. 227/2005 Sb., č. 65/2016 Sb. ÚS (IV. ÚS 3035/15).

Věc: a) M. R. a b) O. P. proti Ministerstvu zdravotnictví o návrhu na zrušení opatření obecné povahy, o kasační stížnosti navrhovatelů.

Navrhovatelé podali dne 26. 3. 2020 Městskému soudu v Praze návrh na zrušení mimořádného opatření Ministerstva zdravotnictví ze dne 18. 3. 2020, o zákazu návštěv osob ve zdravotnických zařízeních (dále též „první mimořádné opatření“), které nově mimo jiné zakázalo přítomnost doprovodu při porodu. Uvedli, že navrhovatelka a) očekává koncem měsíce března narození společného dítěte navrhovatelů, přičemž v důsledku prvního mimořádného opatření bude navrhovatel b) – otcí dítěte – znemožněna přítomnost při porodu.

Městský soud v záhlaví uvedeným usnesením výrokem (I.) zamítl návrh na spojení řízení s věcí vedenou u téhož soudu pod sp. zn. 10 A 35/2020, výrokem (II.) odmítl návrh navrhovatelů na zrušení opatření obecné povahy – mimořádného opatření Ministerstva zdravotnictví ze dne 18. 3. 2020 (tj. prvního mimořádného opatření), a výrokem (III.) odmítl návrh navrhovatelů na vydání předběžného opatření spočívajícího v uložení povinnosti zdravotnickému zařízení umožnit přítomnost navrhovatele b) při porodu navrhovatelky a). Výrokem (IV.) soud vrátil navrhovatelům zaplacený soudní poplatek a výrokem (V.) rozhodl o tom, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

V odůvodnění městský soud uvedl, že dne 27. 3. 2020 vydal odpůrce mimořádné opatření (dále jen „druhé mimořádné opatření“), kterým v bodě II. rozhodl o zrušení prvního mimořádného opatření a které nabylo platnosti dnem jeho vydání. Tím ke dni rozhodování soudu odpadla jedna z podmínek řízení spočívající v existenci opatření obecné povahy, jímž bylo v návrhu označené první mimořádné opatření, a soud proto návrh odmítl podle § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Městský soud nevyhověl žádosti ze dne 29. 3. 2020, v níž se navrhovatelé v reakci na vydání druhého mimořádného opatření domáhali rovněž jeho zrušení. Podle městského soudu byl předmět řízení původním návrhem ze dne 26. 3. 2020 vymezen jednoznačně, napadal pouze první mimořádné opatření, a městský soud proto neakceptoval návrh na změnu návrhu. Vývoj řízení vedoucí k odmítnutí návrhu nemohl založit podklad pro řízení o dalším opatření obecné povahy vydaném odpůrcem. Městský soud uzavřel, že navrhovatelé se mohou domáhat zrušení druhého mimořádného opatření samostatným návrhem.

S ohledem na odmítnutí návrhu ve věci samé městský soud odmítl také akcesorický návrh na vydání předběžného opatření. V situaci, kdy soud neshledal podmínky k vedení řízení o návrhu na zrušení opatření obecné povahy, nemohl věcně rozhodovat o návrhu, jehož přípustnost je závislá na přípustnosti návrhu ve věci samé.

Městský soud dále uvedl, že s ohledem na odmítnutí návrhu nejednal s osobami, které požádaly o přiznání postavení osob zúčastněných na řízení, neboť jim s ohledem na výsledek řízení toto procesní postavení nemůže svědčit.

Proti výroku II. usnesení městského soudu podali navrhovatelé (stěžovatelé) kasační stížnost. Uvedli, že výrok o odmítnutí návrhu na vydání předběžného opatření již nemohou napadnout kasační stížností, neboť stěžovatelka dne 1. 4. 2020 porodila, nicméně i tak by měl Nejvyšší správní soud zodpovědět otázku, zda byl odepřením účasti stěžovatele b) u porodu stěžovatelky a) porušen zákon.

První mimořádné opatření bylo podle stěžovatelů nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost, protože jeho odůvodnění obsahovalo zákaz, který nebyl obsažen ve výroku, a výrok se navíc týkal jiného institutu než odůvodnění. Stěžovatelé odkázali na nález Ústavního soudu vydaný ve věci sp. zn. IV. ÚS 3035/15, který pojednával o přítomnosti otců při porodu. Stěžovatelé spatřují v napadených opatřeních zásah do práva na soukromý a rodinný život vyjádřeného např. v čl. 10 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“) a čl. 8 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod, jakož i do práva chráněného čl. 31 Listiny.

Obě napadená mimořádná opatření byla nedostatečně odůvodněna, čímž je založen rozpor s požadavky na odůvodnění opatření obecné povahy vyjádřenými např. v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 12. 2008, čj. 1 Ao 3/2008-136. V obou mimořádných opatřeních zcela absentují podklady, na jejichž základě odpůrce tato opatření vydal. Není v nich ani vysvětleno, z jakého důvodu představuje otec dítěte větší epidemiologické riziko než matka. Stěžovatelé proto mají za to, že mimořádná opatření byla vydána v rozporu se zásadou proporcionality zaktovenou v § 2 odst. 3 správního řádu, neboť sledovaného cíle se dalo dosáhnout jinými mírnějšími prostředky.

Stěžovatelé dále brojí proti tomu, že městský soud neakceptoval změnu návrhu ze dne 29. 3. 2020 a následně rozhodl o odmítnutí návrhu na zrušení prvního mimořádného opatření. Městský soud nerespektoval argumentaci nálezem Ústavního soudu ze dne 20. 11. 2002, sp. zn. Pl. ÚS 8/02, na jehož základě stěžovatelé odůvodnili návrh na změnu návrhu. Obě mimořádná opatření se shodují v podstatných bodech zakládajících tvrzenou nezákonnost, proto bylo možno přistoupit k soudnímu přezkumu obou opatření. Rozhodnutí o nepřipuštění změny návrhu je podle stěžovatelů nepřezkoumatelné. Městský soud sice v odůvodnění odkázal na výsledek řízení (odmítnutí návrhu) a jím odůvodnil nemožnost provést změnu návrhu, nicméně podle § 95 odst. 2 o. s. ř. měl nejprve rozhodnout o připuštění změny návrhu a teprve poté posoudit původní návrh. Odůvodnění nepřipuštění změny návrhu je nedostatečné, ohledně požadavků na odůvodnění v těchto věcech odkázali stěžovatelé na náleze Ústavního soudu ze dne 9. 10. 2008, sp. zn. II. ÚS 801/08.

Stěžovatelé dále městskému soudu vytkli, že nepřiznal práva osob zúčastněných na řízení těm, kteří se stejně jako stěžovatelé cítili dotčeni na svých právech napadenými mimořádnými opatřeními.

Stěžovatelé navrhli, aby o zrušení napadených mimořádných opatření rozhodl přímo Nejvyšší správní soud, a to v souladu s § 110 odst. 2 písm. b) s. ř. s. Stěžovatelé navrhli zrušení usnesení městského soudu a dále zrušení prvního i druhého mimořádného opatření.

Odpůrce ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že napadené akty nejsou opatřeními obecné povahy přezkoumatelnými ve správním soudnictví a nemohou jimi být dotčena veřejná subjektivní práva stěžovatelů. Odpůrce odkázal na to, že mimořádným opatřením Ministerstva zdravotnictví ze dne 15. 4. 2020 (dále jen „třetí mimořádné opatření“), byla s účinností od 16. 4. 2020 0:00 účast rodiče při porodu dítěte povolena – tedy již není zakázána. Není tedy dána pravomoc správních soudů ve věci rozhodovat.

Pravomoc správních soudů rozhodovat o návrhu však chyběla i před tímto datem, neboť mimořádné opatření není opatřením obecné povahy, ale tzv. jiným právním předpisem – předpisem *sui generis*. S ohledem na probíhající řízení před Ústavním soudem, které v této věci v době podání vyjádření odpůrce bylo vedeno, navrhl odpůrce přerušení řízení do doby rozhodnutí Ústavního soudu o povaze napadených aktů. Z formálního hlediska odpůrce poukázal na zákon č. 258/2000 Sb., o ochraně veřejného zdraví (dále jen „ZOVZ“), který umožňuje vydávat mimořádná opatření při epidemii a nebezpečí jejího vzniku. Pravomoc vydávat mimořádná opatření dovodil odpůrce z § 80 odst. 1 písm. g) ZOVZ. Mimořádná opatření mohou být vydávána jak ve formě rozhodnutí, tak jako opatření obecné povahy. Napadené mimořádné opatření však představuje právní předpis *sui generis*, nikoliv opatření obecné povahy. Podle odpůrce chybí v případě mimořádných opatření podstatný definiční znak opatření obecné povahy, jímž je *konkrétnost a určitost věci, které se dané opatření obecné povahy týká*. Konkrétní předmět, který by v daném případě z mimořádného opatření činil opatření obecné povahy, v dané věci chybí. Oba akty jsou tedy obecné jak z hlediska stanovených pravidel, tak z hlediska okruhu adresátů. Odpůrce odkázal na argumentaci Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 13. 11. 2019, čj. 6 As 241/2018-25, č. 3995/2020 Sb. NSS, a dovodil vylouku pravomoci správních soudů přezkoumávat mimořádná opatření.

Podle odpůrce se Nejvyšší správní soud nemůže mimořádnými opatřeními meritorně zabývat sám a jeho úkolem je toliko posoudit, zda bylo rozhodnutí o odmítnutí návrhu vydáno v souladu se zákonem. Odkázal přitom na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2018, čj. 9 Azs 182/2018-21. V souzené věci bylo prvním úkonem soudu vůči odpůrci teprve doručení rozhodnutí, neměl tedy ani možnost se k návrhu vyjádřit. Meritorním projednáním věci ze strany Nejvyššího správního soudu cestou § 110 odst. 2 s. ř. s. by tedy odpůrci byla tzv. odebrána instance.

Městský soud postupoval podle odpůrce správně i ohledně otázky nepřipuštění změny návrhu. Odpůrce upozornil na nepřipustnost kasační stížnosti proti výroku III. napadeného usnesení, neboť rozhodnutí o předběžném opatření patří mezi rozhodnutí svou povahou dočasná. Navíc k narození potomka stěžovatelů již došlo a k omezení přítomnosti otců při porodu ze strany odpůrce v současnosti nedochází.

Pro případ, že by Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost přípustnou, je odpůrce přesvědčen o její nedůvodnosti. S ohledem na to, že napadený akt odpůrce byl v době rozhodování soudu již zrušen, nemohl jím být nikdo zkrácen na svých právech. Nezbytnou podmínkou řízení o návrhu na zrušení opatření obecné povahy je existence tohoto opatření. V řízení o zrušení opatření obecné povahy nejsou přípustné tzv. akademické výroky,

a proto v případě, že již daný akt neexistuje, odpadá jedna z podmínek řízení a soud návrh odmítne. K tomu odpůrce odkázal např. na usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 3. 2010, čj. 8 Ao 8/2011-129, nebo ze dne 22. 4. 2009, čj. 3 Ao 5/2007-85.

Odmítnutí návrhu v dané věci nepředstavovalo odmítnutí soudní ochrany. Návrh stěžovatelů byl zatížen neodstranitelným nedostatkem podmínky řízení, přičemž odpůrce jednak tvrdí, že napadené mimořádné opatření není opatřením obecné povahy, a i pokud by bylo, pak v době rozhodování soudu již neexistovalo. Odpůrce je přesvědčen, že městský soud svůj závěr o odmítnutí návrhu náležitě odůvodnil.

Městský soud rovněž postupoval správně, pokud nepřipustil změnu návrhu. Připuštěním změny návrhu by bylo účastníkům odňato jejich právo na zákonného soudce. Paralela s řízením u Ústavního soudu není případná, neboť o návrzích na zrušení právních předpisů rozhoduje vždy plénum Ústavního soudu. Navíc i sám Ústavní soud připouští změnu návrhu jen jako výjimku a pouze v situaci, kdy by cílem zrušení původního aktu a nahrazení novým aktem bylo znemožnit soudní přezkum. Tento účel však nahrazení prvního mimořádného opatření mimořádným opatřením druhým mít nemohlo.

Odpůrce navrhl odmítnutí kasační stížnosti, případně její zamítnutí. V každém případě navrhl odpůrce přerušení řízení až do vydání rozhodnutí Ústavního soudu, který má posoudit právní povahu napadeného aktu.

Stěžovatelé v replice vyslovili přesvědčení, že k přerušení řízení není důvod, protože předmětná právní otázka byla vyřešena usnesením Ústavního soudu ze dne 22. 4. 2020, sp. zn. Pl. ÚS 8/20, tak, že mimořádná opatření Ministerstva zdravotnictví jsou přezkoumatelná ve správním soudnictví.

K věci samé uvedli, že do jejich práv bylo nezhojitelně zasaženo již tím, že dne 1. 4. 2020 nebyla umožněna účast stěžovatele b) u porodu stěžovatelky a). V dalším setrvali na svých kasačních tvrzeních s tím, že odkázali na závěry rozsudku Městského soudu v Praze čj. 14 A 41/2020-111, z něhož dovodili, že by jejich návrh měl být úspěšný.

Odpůrce v obsáhlém vyjádření k replice stěžovatelů na podporu svých tvrzení odkázal na soudní rozhodnutí podporující jeho tvrzení o neodstranitelném nedostatku podmínky řízení. Je přesvědčen, že přezkum mimořádných opatření tak, jak je stěžovatelé navrhují, je nepřípustný. Odpůrce odmítl, že by bylo možno na věc aplikovat závěry z rozsudku Městského soudu v Praze čj. 14 A 41/2020-111, a uvedl, že jeho pravomoc vydávat předmětné akty byla nepochybně dána.

Nejvyšší správní soud zrušil výroky II., IV. a V usnesení Městského soudu v Praze a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Z odůvodnění:

[26] Městský soud odmítl návrh stěžovatelů podle § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s., který takový postup umožňuje v případě, že „*soud o této věci již rozhodl nebo o téže věci již řízení u soudu probíhá nebo nejsou-li splněny jiné podmínky řízení a tento nedostatek je neodstranitelný nebo přes výzvu soudu nebyl odstraněn, a nelze proto v řízení pokračovat*“. Důvodem odmítnutí návrhu bylo, že v době rozhodování soudu již neexistovalo první mimořádné opatření, jehož zrušení se stěžovatelé ve svém návrhu domáhali. Soud nezvolil jiný procesní postup než odmítnutí návrhu ani v situaci, kdy se stěžovatelé domáhali změny návrhu.

[27] Pokud kasační stížnost směřuje proti rozhodnutí krajského soudu o odmítnutí návrhu nebo zastavení řízení, nelze se úspěšně domáhat přezkumu ve věci samé (zde: posouzení nezákonnosti mimořádného opatření). Uplatní se důvod kasační stížnosti podle § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s., v jehož rozsahu Nejvyšší správní soud posoudí kasační stížnost i v tomto případě, byť stěžovatelé formálně označili důvody kasační stížnosti podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.; k tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2005, čj. 3 Azs 33/2004-98, č. 625/2005 Sb. NSS.

[28] Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že stěžovatelé se obrátili na správní soud v situaci, kdy se cítili být zkráceni na svých právech v důsledku neumožnění přítomnosti stěžovatele b) při porodu stěžovatelky a). Intenzitu zkrácení na právech stěžovatelé tvrdili na úrovni zásahu do ústavně zaručeného práva na soukromý a rodinný život. Podle nálezu Ústavního soudu ze dne 12. 4. 2016, sp. zn. IV. ÚS 3035/15, č. 65/2016 Sb. ÚS: „*Problematika*

přítomnosti otce, popř. jiné osoby blízké, u porodu souvisí na úrovni ústavního pořádku s obecnou ochranou rodinného života ve smyslu čl. 10 odst. 2 Listiny, podle něhož má každý právo na ochranu před neoprávněným zasahováním do soukromého a rodinného života. Norma článku 32 odst. 1 věty první Listiny pak akcentuje, že rodičovství a rodina jsou pod ochranou zákona; odstavec 4 věta první téhož článku zaručuje právo rodičů na péči o děti a současně právo dětí na rodičovskou péči. Nejvyšší správní soud si je vědom toho, že v případě tvrzeného zásahu do ústavně zaručených práv a svobod je úkolem soudů důsledně strážít, aby jejich procesním postupem nedošlo k odepření spravedlnosti (*denegatio iustitiae*), tím spíše za situace zvýšeného rizika pro zachování práv a svobod v mimořádných stavech (k tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 5. 2020, č. 6 Azs 89/2020-22).

[29] Nejvyšší správní soud při přezkumu napadeného usnesení nejprve posoudí, zda bylo možné podrobit napadené akty přezkumu ve správním soudnictví, a dále zhodnotí, zda soud postupoval procesně správně v řízení předcházejícím odmítnutí návrhu stěžovatelů.

III.A. Povaha napadeného právního aktu

[30] Odpůrce zpochybnil pravomoc správních soudů rozhodovat ve věci jím vydávaných mimořádných opatření, neboť se podle jeho názoru jedná o jiné právní předpisy *sui generis*.

[31] Podle § 94a odst. 2 ZOVZ: „**Opatření na úseku řízení jakosti vod ke koupání podle § 82a odst. 1 písm. b) a c) a opatření orgánu ochrany veřejného zdraví podle § 82a odst. 1 písm. d) a na úseku předcházení vzniku a šíření infekčních onemocnění, ochrany veřejného zdraví před nebezpečnými a z nebezpečnosti podezřelými výrobky a vodami podle § 80 odst. 1 písm. g), h), p), y), § 80 odst. 5, 6, 7 a § 82 odst. 2 písm. l), m), p), která se týkají obecně vymezeného okruhu adresátů, a stanovení dalších infekčních onemocnění podle § 80 odst. 1 písm. j), vydá příslušný orgán ochrany veřejného zdraví jako opatření obecné povahy. Opatření obecné povahy se vydává bez řízení o návrhu opatření obecné povahy. Toto opatření obecné povahy nabývá účinnosti dnem vyvěšení na úřední desce orgánu ochrany veřejného zdraví, který opatření vydal, a vyvěšuje se na dobu nejméně 15 dnů. Jde-li o opatření obecné povahy Ministerstva zdravotnictví, zašle je Ministerstvo zdravotnictví též krajským hygienickým stanicím, které jsou povinny jej bezodkladně vyvěsit na svých úředních deskách na dobu nejméně 15 dnů.**“

[32] Podle § 80 odst. 1 písm. g) ZOVZ: „**Ministerstvo zdravotnictví k ochraně a podpoře veřejného zdraví nařizuje mimořádná opatření při epidemii a nebezpečí jejího vzniku a mimořádná opatření k ochraně zdraví fyzických osob při výskytu nebezpečných a z nebezpečnosti podezřelých výrobků a nejakostních či z porušení jakosti podezřelých vod, při živelních pohromách a jiných mimořádných událostech, pokud mají být provedena celostátně nebo na území několika krajů, a rozhoduje o jejich ukončení včetně uvolnění výrobků na trh nebo do oběhu.**“

[33] Podle § 69 odst. 1 písm. i) ZOVZ: „**mimořádnými opatřeními při epidemii nebo nebezpečí jejího vzniku jsou zákaz nebo nařízení další určité činnosti k likvidaci epidemie nebo nebezpečí jejího vzniku.**“

[34] Z § 94a odst. 2 ZOVZ vyplývá, že opatření vydávaná odpůrcem na úseku předcházení vzniku a šíření infekčních onemocnění podle § 80 odst. 1 písm. g) ZOVZ, týkají-li se obecně vymezeného okruhu adresátů, jsou vydávána ve formě opatření obecné povahy. V daném případě odpůrce zakázal určitou činnost (přítomnost doprovodu při porodu) s odkazem na § 69 odst. 1 písm. i) ZOVZ, a to mimořádným opatřením při epidemii a nebezpečí jejího vzniku ve smyslu § 80 odst. 1 písm. g) ZOVZ. Toto opatření splňuje zákonnou podmínku obecně vymezeného okruhu adresátů, jimiž jsou všechny osoby, které by po dobu platnosti opatření mohly být doprovodem při porodu. Napadené opatření je tedy ve smyslu ZOVZ opatřením obecné povahy.

[35] Na otázku, zda jsou mimořádná opatření odpůrce formálně opatřeními obecné povahy, tak dává odpověď přímo zákon. K formální povaze právního aktu dané zákonem se Nejvyšší správní soud již vyjádřil v usnesení ze dne 21. 1. 2011, č. 8 Ao 7/2010-65, č. 2321/2011 Sb. NSS, kde uvedl: „*Jestliže zákon (popř. ústavní zákon) výslovně stanoví formu příslušného právního aktu, a tato forma je dodržena, není tu zpravidla prostor pro jiné soudní hodnocení povahy takového aktu. [...] Projeví-li zákonodárce jednoznačně vůli, aby právní akt byl vydán v určité formě, a při této vůli setrvá, nemůže soud ve správním soudnictví tuto formu zvrátit.*“

[36] Nejvyšší správní soud navíc odkazuje na současnou rozhodovací praxi Ústavního soudu vztahující se k vydávání mimořádných opatření v souvislosti s výskytem koronaviru SARS-CoV-2, kdy v usneseních sp. zn. Pl. ÚS 8/20, případně Pl. ÚS 13/20 Ústavní soud deklaroval, že mimořádná opatření odpůrce jsou opatřeními

obecné povahy přezkoumatelnými správními soudy a že Ústavní soud nemá pravomoc k jejich přímému přezkoumání. V usnesení ze dne 12. 5. 2020, sp. zn. Pl. ÚS 11/20 pak Ústavní soud ještě více „přivřel dveře“ vlastnímu přezkoumání těchto mimořádných opatření tím, že deklaroval, že sám není oprávněn v žádném případě zrušit přímo mimořádné opatření: „*Přezkoumání a případné zrušení opatření obecné povahy přísluší podle § 4 odst. 2 písm. c) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), výlučně soudům ve správním soudnictví, a to v řízení podle § 101a a n. (řízení o zrušení opatření obecné povahy nebo jeho části) s. ř. s. Ústavní soud je s ohledem na čl. 2 odst. 3 Ústavy povinen toto rozdělení kompetencí mezi ústavní soudnictví (rušení právních předpisů) a správní soudnictví (rušení opatření obecné povahy) respektovat.*“ K obdobným závěrům dospěl Ústavní soud i ve vztahu k mimořádným opatřením přezkoumávaným v této věci (usnesení ve věci sp. zn. Pl. ÚS 16/20).

[37] Pokud je mimořádným opatřením odpůrce zákonem výslovně stanovena forma opatření obecné povahy, z čehož vyšlo i plénum Ústavního soudu při posuzování své pravomoci k jejich přezkoumání, není podle Nejvyššího správního soudu ponechán prostor pro zpochybnění pravomoci správních soudů k přezkoumání těchto mimořádných opatření. V opačném případě by se tato mimořádná opatření ocitla zcela mimo možnost soudního přezkoumání, což by nepochybně představovalo ústavně zakázaný případ odepření spravedlnosti (*denegatio iustitiae*).

[38] Nejvyšší správní soud se tedy neztotožnil s názorem odpůrce, že by napadené akty měly povahu tzv. jiného právního předpisu *sui generis*, neboť tento názor nemá oporu v zákoně a dovodit jej nelze ani z rozhodovací praxe soudů, např. z usnesení Ústavního soudu vydávaných ve věcech mimořádných opatření.

[39] Ke stejnému závěru ostatně dospěl i Ústavní soud, a to bez ohledu na skutečnost, že jiné obsahově obdobné akty, jejichž formu zákon nestanoví, mohou být posouzeny jinak. V usnesení sp. zn. Pl. ÚS 8/20 k tomu Ústavní soud uvedl: „*Přestože obsahově téměř totožné usnesení o přijetí krizového opatření vlády posoudil Ústavní soud jako „jiný právní předpis“ ve smyslu § 64 odst. 2 zákona o Ústavním soudu, nelze zákonem o ochraně veřejného zdraví jasně stanovenou formu bez dalšího „prolomit“. Takový postup by totiž fakticky znemožnil stěžovatelce brojit proti uvedenému aktu přímo v podobě návrhu na zrušení opatření obecné povahy nebo jeho části podle § 101a a násl. s. ř. s., což by bylo v rozporu s požadavkem čl. 36 odst. 2 Listiny. Pojem „rozhodnutí“, užitý v čl. 36 odst. 2 Listiny, totiž představuje autonomní pojem ústavního práva a citovaný článek Listiny je použitelný i na opatření obecné povahy [viz náleze ze dne 17. 3. 2009 sp. zn. IV. ÚS 2239/07 (N 57/52 SbNU 267), body 19 a 20]; z hlediska zachování ústavnosti je totiž rozhodné, aby se ten, kdo tvrdí, že byl na svých právech zkrácen rozhodnutím orgánu veřejné správy, mohl obrátit na soud, aby přezkoumal zákonnost takového rozhodnutí, nestanoví-li zákon jinak (viz bod 30 nálezu sp. zn. III. ÚS 2634/18 ze dne 15. 1. 2019).*“

[40] Případný není ani poukaz odpůrce na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 11. 2019, čj. 6 As 241/2018-25, č. 3993/2020 Sb. NSS, neboť ani tam se nejednalo o situaci, že by zákon přímo stanovil, že přezkoumávaný akt je opatřením obecné povahy.

[41] Nejvyšší správní soud tedy vychází z toho, že napadená mimořádná opatření vydaná odpůrcem jsou opatřeními obecné povahy a že při splnění dalších zákonných podmínek je dána pravomoc správních soudů k jejich přezkoumání podle § 101 a násl. s. ř. s.

III. B. Změna návrhu na zahájení řízení

[42] Původním návrhem doručeným městskému soudu dne 26. 3. 2020 se stěžovatelé domáhali zrušení prvního mimořádného opatření vydaného dne 18. 3. 2020. Dne 27. 3. 2020 bylo první mimořádné opatření zrušeno a nahrazeno druhým mimořádným opatřením. Dne 29. 3. 2020 doručili stěžovatelé městskému soudu dokument označený jako „*Doplnění návrhu na zrušení opatření obecné povahy*“, v němž s odkazem na náleze Ústavního soudu ze dne 20. 11. 2002, sp. zn. Pl. ÚS 8/02, č. 528/2002 Sb., žádali, aby soud v řízení pokračoval i za situace zrušení prvního mimořádného opatření a přezkoumal zákonnost obou mimořádných opatření. Dne 30. 3. 2020 vydal městský soud kasační stížností napadené usnesení, kterým mimo jiné odmítl návrh stěžovatelů na zrušení prvního mimořádného opatření.

[43] Podstatné pro posouzení postupu městského soudu je zhodnotit, zda se městský soud procesně správně vypořádal s podáním stěžovatelů doručeným dne 29. 3. 2020. Stěžovatelé v něm mimo jiné poukazovali na téměř identický obsah obou opatření a na to, že do práv stěžovatelů zasahují stejnou měrou.

[44] Nejvyšší správní soud si je vědom skutečnosti, že podle praxe správních soudů je v případě zániku opatření obecné povahy v průběhu řízení před soudem namísto odmítnutí návrhu na jeho zrušení z důvodu neodstranitelného nedostatku podmínky řízení [§ 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s.]. Odkázat lze např. na usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 9. 2012, čj. 8 Ao 6/2010-98, podle něhož: „*Přestože tedy v době podání návrhu na zrušení předmětného opatření obecné povahy byla splněna podmínka řízení spočívající v existenci jeho předmětu, předmět řízení v jeho průběhu odpadl. Nejvyšší správní soud přitom nemůže zrušit napadené opatření obecné povahy, které v mezidobí přijetím ZÚR Středočeského kraje (zaniklo – doplnění provedl NSS) ze zákona. Zároveň zákon neumožňuje soudu, aby o takovém opatření obecné povahy rozhodl deklaratorně v tom smyslu, zda jeho napadená část byla v souladu se zákonem.*“ nebo na usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 5. 2011, čj. 8 Ao 8/2011-129, v němž soud uvedl: „*Navrhovatel podal návrh na zrušení opatření obecné povahy v době jeho formální existence a platnosti. Před rozhodnutím Nejvyššího správního soudu ovšem bylo napadené rozhodnutí pravomocně zrušeno v jiném, shora vymezeném, řízení (zkráceném přezkumném – doplnění provedl NSS). Na základě této skutečnost tedy odpadl předmět řízení o tomto návrhu.*“

[45] Je tedy zřejmé, že závěr o neodstranitelné překážce řízení spočívající ve zrušení opatření obecné povahy, které bylo předmětem soudního přezkumu, byl vysloven v situacích, kdy takové opatření bylo zrušeno bez náhrady (ve věci sp. zn. 8 Ao 8/2011) nebo přijetím opatření zavádějícího obsahově novou právní regulaci (sp. zn. 8 Ao 6/2010). V posledně uvedeném případě nelze přehlédnout ani časový aspekt obsahové změny, neboť původní a nově vydané opatření obecné povahy dělil dlouhý časový interval více než pět let.

[46] V nyní projednávané věci je však situace odlišná.

[47] Především, první mimořádné opatření nebylo zrušeno bez náhrady.

[48] Obě mimořádná opatření upravují stejný okruh problematiky, navíc, navzdory dílčím formulačním či strukturálním rozdílům, v zásadě shodným způsobem. Výrokem I. prvního mimořádného opatření byly zakázány návštěvy pacientů ve zdravotnických zařízeních, ve kterých se poskytuje lůžková péče, s výjimkou nezletilých pacientů, pacientů s omezenou svéprávností a pacientů v hospicích a dalších pacientů v terminálním stádiu nevléčitelného onemocnění. V odůvodnění pak bylo uvedeno: „*Obsah tohoto mimořádného opatření nově dopadá, oproti mimořádnému opatření ze dne 9. března 2020 (čj. 10519/2020-1/MIN/KAN) krom jiného, i na přítomnost otců při porodech, která se tímto zakazuje.*“ Ve druhém mimořádném opatření byl „*zákaz přítomnosti otců při porodech*“ obsažen ve výroku a formulován takto: „*Všem poskytovatelům zdravotních služeb se s účinností od 28. března 2020 nařizuje zákaz umožnění přítomnosti třetích osob při porodu ve zdravotnickém zařízení, s výjimkou porodu v případě rodičky, která: - je cizinka a potřebuje tlumočení, - má závažné duševní onemocnění, - je neshýšící, nevidomá nebo má jiné závažné zdravotní postižení, a s výjimkou případů, kdy se očekává porod mrtvého plodu.*“

[49] Nejen ve vztahu ke stěžovatelům tak obě opatření vyvolávají v zásadě shodný zásah do veřejných subjektivních práv dotčených osob, byť v případě druhého opatření jsou přípustěny určité, zjevně nepřilíš četné, osobní výjimky.

[50] Kromě této obsahové kontinuity je podstatný také rychlý časový sled, v němž po sobě oba akty následují v intervalu dnů či maximálně týdnů.

[51] Právní názor vyslovený v usneseních citovaných shora v bodě [44] proto není na nyní rozhodovanou věc aplikovatelný. Není proto třeba ani postupovat cestou rozšířeného senátu podle § 17 s. ř. s.

[52] Správní soudnictví je ovládáno dispoziční zásadou, v souladu s níž, zjednodušeně řečeno, leží zásadní iniciativa v soudním řízení na účastníku řízení. V soudním řádu správním je tato zásada vyjádřena zejména v § 5 s. ř. s. a promítá se i v jeho dalších ustanoveních. Pouze účastník např. rozhodne o tom, zda bude řízení zahájeno (§ 32 s. ř. s.), vymezuje žalobní body (§ 71 s. ř. s.), může nakládat s předmětem řízení např. tím, že vezme návrh zpět (§ 47 písm. a) s. ř. s.) nebo může podávat opravný prostředek – kasační stížnost (§ 102 a násl. s. ř. s.). Mezi projev dispoziční zásady patří i možnost požádat soud o změnu podaného návrhu. Soudní řád správní neobsahuje vlastní úpravu, jak postupovat v případě, kdy účastník žádá soud o změnu návrhu na zahájení řízení. Na tuto procesní situaci je proto třeba za použití § 64 s. ř. s. přiměřeně aplikovat § 95 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád (dále jen „o. s. ř.“). Nejvyšší správní soud již ve své rozhodovací praxi uvedené ustanovení aplikoval,

odkázat lze např. na rozsudek ze dne 17. 1. 2008, čj. 1 Aps 3/2006-69, č. 1590/2008 Sb. NSS (obdobně např. v rozsudku ze dne 9. 4. 2020, čj. 7 As 440/2019-18).

[53] Podle § 95 odst. 1 o. s. ř. „[Ž]alobce (navrhovatel) může za řízení se souhlasem soudu měnit návrh na zahájení řízení“. Podle § 95 odst. 2 o. s. ř. „[s]oud nepřipustí změnu návrhu, jestliže by výsledky dosavadního řízení nemohly být podkladem pro řízení o změněném návrhu. V takovém případě pokračuje soud v řízení o původním návrhu po právní moci usnesení.“

[54] Po vydání druhého mimořádného opatření se stěžovatelé zachovali procesně přípustně, pokud se domáhali změny svého návrhu. Účelem požadované změny návrhu ze strany stěžovatelů bylo z procesní opatrnosti zabránit nepříznivému procesnímu následku v situaci, kdy dopady opatření napadeného původním návrhem přes formální zánik prvního mimořádného opatření stále přetrvávaly v podobě druhého mimořádného opatření. V důsledku změny situace po podání původního návrhu stěžovatelé navrhli městskému soudu, aby do přezkumu zahrnul i druhé mimořádné opatření, přičemž procesní předpisy umožňovaly soudu na tuto změnu adekvátně reagovat.

[55] Změnu návrhu městský soud nepřipustil s tím, že výsledky dosavadního řízení nemohou být podkladem pro řízení o dalším opatření obecné povahy vydaném odpůrcem, neboť jediným jeho výsledkem je odmítnutí původního návrhu. Nejvyšší správní soud si je vědom, že obecná část tohoto odůvodnění slovně odpovídá zákonné formulaci podmínek připuštění změny návrhu. Na druhou stranu, ve spise městského soudu se nenachází nic, co nemohlo být podkladem pro přezkum druhého mimořádného opatření odpůrcem. Obě mimořádná opatření jsou obsahově velmi podobná a argumentace stěžovatelů byla použitelná i pro druhé mimořádné opatření. Stěžovatelé navrhli změnu návrhu krátce po zahájení řízení a v řízení se do té doby nestalo nic, co by městskému soudu bránilo vést řízení o změněném návrhu. Nelze ovšem akceptovat úvahu soudu, podle níž jediným výsledkem řízení před městským soudem bylo odmítnutí návrhu, a to bránilo připuštění změny návrhu. Je-li odmítnutí návrhu důsledkem mj. nepřipuštění změny návrhu, nemůže být současně jeho příčinou. Nehledě na to, že právě tomuto „výsledku“ navrhovatelé svým požadavkem na změnu návrhu čelili.

[56] Závěr městského soudu, že původním návrhem stěžovatelé napadli pouze první mimořádné opatření a tím jednoznačně a nezměnitelně vymezili předmět řízení, pak nereflktuje skutečnost, že v době podání původního návrhu stěžovatelé jiné mimořádné opatření napadnout ani nemohli, protože ještě neexistovalo.

[57] Obstat nemůže ani „doporučení“ městského soudu, podle něhož mohli stěžovatelé proti druhému mimořádnému opatření podat samostatný návrh na jeho zrušení. V situaci, kdy byla v době vyhlášeného nouzového stavu mimořádná opatření v poměrně krátkých intervalech rušena a nahrazována novými, by nemuselo být možné dosáhnout meritorního přezkumu žádného takového opatření, protože každé by bylo zrušeno a nahrazeno novým dříve, než by o něm soud stihl rozhodnout. Zohlednit je třeba i vliv případného podání nového návrhu na délku řízení. Stěžovatelé dne 26. 3. 2020 řádně zahájili řízení o návrhu na zrušení opatření obecné povahy. Pokud by soud změnu návrhu připustil, lze očekávat, že by rozhodl ve věci dříve, než v případě pozdějšího podání nového návrhu, protože podle § 56 odst. 1 s. ř. s. „[s]oud projednává a rozhoduje věci podle pořadí, v jakém k němu došly.“

[58] Podstatné přitom není ani tvrzení odpůrcem ve vyjádření ke kasační stížnosti, že účelem vydávání nových mimořádných opatření nebylo blokovat jejich případný přezkum. Stežejní pro posouzení věci bylo, že k tomuto nahrazování docházelo v rychlém sledu obsahově srovnatelnými opatřeními.

[59] Z výše uvedeného je zřejmé, že první mimořádné opatření odpůrcem bylo nahrazeno obsahově obdobným druhým opatřením, a to v časovém intervalu, který reálně bránil možnosti soudního přezkumu prvního opatření. Nepřipouštění změny původního návrhu stěžovatelů a jeho odmítnutí pro neodstranitelný nedostatek podmínek řízení spočívající v neexistenci napadeného prvního mimořádného opatření představuje za této situace porušení práva na spravedlivý proces a práva na účinnou soudní ochranu práv stěžovatelů ve smyslu čl. 36 odst. 2 Listiny, podle něhož „kdo tvrdí, že byl na svých právech zkrácen rozhodnutím orgánu veřejné správy, může se obrátit na soud, aby přezkoumal zákonnost takového rozhodnutí, nestanoví-li zákon jinak. Z pravomoci soudu však nesmí být vyloučeno přezkoumávání rozhodnutí týkajících se základních práv a svobod podle Listiny.“. Jak již bylo uvedeno výše v bodě [28], problematika přítomnosti otce u porodu souvisí s ústavně zaručenou ochranou rodinného života podle čl. 10 odst. 2 Listiny.

[60] Přezkum na sebe navazujících aktů veřejné moci v situaci, kdy byla zachována jejich kontinuita, umožnil v minulosti i Ústavní soud např. v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 8/02 v jehož části IV. Ústavní soud připustil možnost rozšíření přezkumu cenových výměrů v případech jejich formální změny, ale při zachování praktické totožnosti obsahů. Stejně tak ve věci zrušení obecně závazné vyhlášky obce Jindřichovice pod Smrkem č. 1/2004 nálezem ze dne 28. 4. 2005, sp. zn. Pl. ÚS 49/03, č. 227/2005 Sb., Ústavní soud umožnil v témže řízení přezkum obecně závazné vyhlášky, která byla vydána až po podání návrhu Ústavnímu soudu na zrušení předchozí obecně závazné vyhlášky.

[61] Nejvyšší správní soud si je vědom toho, že v uvedených řízeních přezkoumával Ústavní soud právní akty mající charakter právního předpisu a nikoliv opatření obecné povahy, to je však dáno rozdílnou pravomocí správních soudů na straně jedné a Ústavního soudu na straně druhé a nevylučuje to možnost použití základních myšlenkových východisek i na nyní souzenou věc.

[62] Nejvyšší správní soud tento právní názor zastává i při vědomí, že řízení o návrhu na zrušení opatření obecné povahy je ovládáno koncentrační zásadou, v jejímž důsledku podle § 101b odst. 2 věty druhé s. ř. s. nelze po podání návrhu na zrušení opatření obecné povahy tento návrh rozšiřovat. Je totiž třeba mimo jiné zohlednit i specifika zde souzené věci, tedy důvody vedoucí stěžovatele k podání návrhu na změnu původního návrhu na druhé mimořádné opatření. V době podání původního návrhu totiž stěžovatelům nemohlo být známo, že dojde k nahrazení jimi napadeného mimořádného opatření novým mimořádným opatřením, a bez vlastního zavinění tedy nemohli již v původním návrhu uvést skutečnosti obsažené následně v žádosti o změnu návrhu. Takový případ je třeba důsledně odlišovat od situace, kdy by navrhovatel v řízení o návrhu na zrušení opatření obecné povahy např. opomněl do návrhu zahrnout něco, co mu v době jeho podání již bylo známo. Nejvyšší správní soud tedy zdůrazňuje, že jím prezentovaný právní názor neznamená obecné prolomení koncentrační zásady v řízení o zrušení opatření obecné povahy, nýbrž se jedná o výklad vztahující se k přezkumu pouze úzce vymezeného typu opatření obecné povahy – opakovaně rušených a nahrazovaných mimořádných opatření odpůrce, u nichž navrhovatelé nemohli bez svého zavinění skutečnosti uvedené v žádosti o změnu návrhu sdělit soudu již v původním návrhu.

[63] Nejvyšší správní soud si je vědom skutečnosti, že o návrhu stěžovatelů městský soud rozhodoval v době vyhlášení nouzového stavu a tedy za nestandardních podmínek. I v takové situaci je třeba dbát na to, aby byla v soudních řízeních chráněna práva účastníků a v maximální míře zachováno jejich právo na spravedlivý proces, zejména pak je třeba chránit práva účastníků řízení v situaci, kdy tvrdí zásah do některého z ústavně zaručených práv a svobod tak, jako ve zde souzené věci (právo na soukromý a rodinný život). V takovém případě je nutné, aby soud volil šetrný výklad hmotněprávních i procesních norem ve snaze zabránit odepření spravedlnosti.

[64] Městský soud navíc o nepřípuštění změny návrhu nerozhodl samostatným rozhodnutím ani výrokem napadeného usnesení, jak ukládá § 95 odst. 2 o. s. ř., a s procesním návrhem stěžovatelů se vypořádal pouze v odůvodnění usnesení.

[65] Pro úplnost je třeba uvést, že ke dni rozhodování Nejvyššího správního soudu bylo účinné třetí mimořádné opatření. Ve výroku 2. tohoto mimořádného opatření je uvedeno, že: „Všem poskytovatelům zdravotních služeb se zakazuje umožnit přítomnost třetí osoby při porodu ve zdravotnickém zařízení v případech, že nejsou splněny tyto podmínky: - třetí osobou je druhý rodič dítěte nebo osoba žijící s rodičkou ve společné domácnosti, - porod bude probíhat v samostatném porodním pokoji nebo boxu s vlastním sociálním zařízením, - bude zamezen kontakt třetí osoby s dalšími rodičkami, - třetí osoba se podrobí měření teploty před vstupem do porodního pokoje nebo boxu, - třetí osoba má tělesnou teplotu nedosahující 37,0 °C a zároveň nemá příznaky onemocnění COVID-19, - třetí osoba používá chirurgickou roušku jako minimální ochranu dýchacích cest (používání improvizovaných nebo látkových roušek nepostačuje).“ V odůvodnění pak odpůrce k tomuto bodu uvádí: „Vzhledem k vývoji epidemické situace Covid 19 v ČR, kdy již nedochází k nekontrolovanému šíření nákazy a došlo k poklesu reprodukčního čísla SARS-CoV-2, lze povolit přítomnost druhého rodiče nebo jiných členů domácnosti u porodu, avšak za přesně specifikovaných podmínek. V porodnicích, kde bude možné níže uvedené podmínky dodržet, může být přítomnost třetí osoby umožněna.“

[66] Posouzení, zda a v jakém rozsahu je třetí mimořádné opatření obdobným ve vztahu k prvnímu a druhému mimořádnému opatření, však nepřísluší Nejvyššímu správnímu soudu v tomto řízení. Bude na stěžovatelích,

jak se k podanému návrhu za dané procesní situace postaví, a na městském soudu bude, aby z průběhu dalšího řízení vyvodil adekvátní procesní důsledky.

4061

Opatření proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu: pojmy „podezřelý obchod“ a „obchod“; rozhodnutí o odložení splnění příkazu klienta

Rozhodnutí správního orgánu: materiální a formální pojetí

k § 4 odst. 1, § 6, § 18, § 20 odst. 3 písm. b) a § 39 odst. 1 písm. k) zákona č. 253/2008 Sb., o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu (v textu jen „zákon AML“)

k § 65 odst. 1 soudního řádu správního

k § 67 správního řádu

I. Rozhodnutí Finančního analytického úřadu (dříve Ministerstva financí, finančního analytického úřadu) o odložení splnění příkazu klienta podle § 20 odst. 3 písm. b) zákona č. 253/2008 Sb., o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu, je rozhodnutím ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s. i § 67 správního řádu.

II. Podmínkou pro vydání rozhodnutí o odložení splnění příkazu klienta podle § 20 odst. 3 písm. b) zákona č. 253/2008 Sb., o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu, není oznámení podezřelého obchodu podle § 18 odst. 1 tohoto zákona.

III. Podezřelý obchod ve smyslu § 6 zákona č. 253/2008 Sb., o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu, nezahrnuje pouze obchody ve smyslu § 4 odst. 1 tohoto zákona, ale i jiné skutečnosti, které mohou nasvědčovat podezření ze snahy o legalizaci výnosů z trestné činnosti nebo podezření, že užitě prostředky jsou určeny k financování terorismu.

IV. V odůvodnění rozhodnutí o odložení splnění příkazu klienta podle § 20 odst. 3 písm. b) zákona č. 253/2008 Sb., o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu, není nutné vymezovat důvody a okolnosti šetření, na jehož základě bylo rozhodnutí vydáno. Stačí, obsahuje-li rozhodnutí informace o tom, na základě jakého právního předpisu bylo vydáno, o povinné osobě a o klientovi, o majetku, jehož se týká, a o rozsahu či podmínkách odložení splnění příkazu klienta.

V. Rozhodnutí o odložení splnění příkazu klienta podle § 20 odst. 3 písm. b) zákona č. 253/2008 Sb., o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu, nemusí specifikovat konkrétní příkaz klienta, jehož splnění má být odloženo, mělo by však vymezit rozsah odkladu splnění příkazu klienta, ledaže by Finanční analytický úřad osvědčil, že nemohl mít ani rámcovou představu o výši výnosů z prošetřované trestné činnosti.

VI. Prolomení povinnosti mlčenlivosti podle § 39 odst. 1 písm. k) zákona č. 253/2008 Sb., o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu, se vztahuje i na soudy rozhodující ve správním soudnictví.

(Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 5. 2020, čj. 6 Afš 129/2019-55)

Prejudikatura: č. 906/2006 Sb. NSS, č. 2941/2014 Sb. NSS, č. 3412/2016 Sb. NSS, č. 3501/2017 Sb. NSS, č. 3579/2017 Sb. NSS, č. 3745/2018 Sb. NSS, 3931/2019 Sb. NSS; nálezy Ústavního soudu č. 276/2001 Sb.

Věc: ELEKTRA PV s.r.o., v konkursu, proti Finančnímu analytickému úřadu o povinnost odložit manipulaci s finančními prostředky na bankovních účtech, o kasační stížnosti žalovaného.

Rozhodnutími ze dne 21. 6. 2016 Finanční analytický útvar Ministerstva financí (dále též „rozhodnutí ministerstva“) uložil Československé obchodní bance, a. s., a UniCredit Bank Czech Republic and Slovakia, a. s., jako povinným osobám povinnost odložit splnění příkazu klienta (žalobkyně) k manipulaci s finančními prostředky na vymezených bankovních účtech do výše zůstatku včetně plateb došlých, a to na dobu 72 hodin od vyhlášení těchto rozhodnutí. V rozhodnutí bylo uvedeno, že je šetřen podezřelý obchod podle zákona AML a hrozí nebezpečí, že by splněním příkazu klienta mohlo být zmařeno nebo podstatně ztíženo zajištění výnosu z trestné činnosti nebo prostředků určených k financování terorismu, a šetření si pro složitost vyžaduje delší dobu.

Žalobkyně podala proti uvedeným rozhodnutím ministerstva žalobu.

Dne 1. ledna 2017 v souvislosti s nabytím účinnosti zákona č. 368/2016 Sb., kterým se změnil zákon AML, přešla působnost Ministerstva financí ve vztahu k posuzované věci na nově zřízený Finanční analytický úřad, který se v souladu s § 69 s. ř. s., stal žalovaným.

Městský soud rozsudkem ze dne 9. 5. 2019, čj. 9 Af 58/2016-66, napadená rozhodnutí ministerstva zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Konstatoval, že napadené akty jsou rozhodnutími ve smyslu § 65 s. ř. s., neboť jejich vydáním byla bezesporu dotčena právní sféra žalobkyně, která nemohla po určitou dobu nakládat s finančními prostředky na svých bankovních účtech. Dále městský soud dospěl k závěru, že to, že žalobkyně nebyla účastníkem řízení a nebyla o vydání napadených rozhodnutí vyrozuměna, je plně v souladu s dotčenou právní úpravou.

Městský soud nicméně přisvědčil žalobkyni, že nebyly naplněny podmínky pro vydání napadených rozhodnutí. Poukázal na to, že banky, jimž byla napadená rozhodnutí adresována, Ministerstvu financí žádný podezřelý obchod ve smyslu zákona AML neohlásily a ve správním spise se nenachází oznámení o podezřelém obchodě – ve smyslu *jednání mezi některou z těchto bank a žalobkyní*. Za takové oznámení dle názoru městského soudu nelze považovat dlouhodobé podezření na účast žalobkyně v řetězci společností, v němž docházelo ke krácení daně z přidané hodnoty. Městský soud vyhodnotil napadená rozhodnutí jako nepřezkoumatelná, neboť z nich není možné zjistit, jaký podezřelý obchod mezi žalobkyní a některou z dotčených bank Ministerstvo financí prošetřovalo, není v nich nijak odůvodněno, proč si šetření pro složitost věci vyžádá delší dobu, ani splnění podmínky hrozícího nebezpečí, že bezodkladným splněním příkazu klienta by mohlo být zmařeno nebo podstatně ztíženo zajištění výnosu z trestné činnosti nebo prostředků určených k financování terorismu. Městský soud se neztožnil s argumentací žalovaného, že napadená rozhodnutí nemohla být odůvodněna podrobněji kvůli zákonné povinnosti mlčenlivosti. Tato povinnost dle názoru městského soudu nemůže správnímu orgánu bránit v řádném odůvodnění rozhodnutí, tím spíše, podléhá-li rozhodnutí soudnímu přezkumu.

Městský soud přisvědčil žalobkyni i v tom, že zákon AML neumožňuje „blokaci“ finančních prostředků na účtu v neomezené výši, bez přihlídnutí k charakteru šetřeného podezřelého obchodu a příkazu učiněného v souvislosti s tímto podezřelým obchodem. Totální blokaci by městský soud akceptoval pouze v případě, kdy by prostředky na účtu měly být určeny k financování terorismu. Naopak výnosy z trestné činnosti je třeba alespoň řádově vyčíslit. Navíc je nutno vědět, o jaký příkaz se vlastně jedná. Nebezpečí zmaření zajištění výnosu z trestné činnosti může jen stěží způsobit splnění příkazu klienta, jehož předmětem je převod bagatelní finanční částky či převod prostředků na účet finančního úřadu za účelem plnění daňových povinností.

Žalovaný (stěžovatel) podal proti rozsudku městského soudu kasační stížnost. Uvedl, že jeho činnost má operativně finanční zpravodajský charakter. Šetření podezřelého obchodu může být zahájeno i z vlastního podnětu stěžovatele. Toto šetření plní dvě funkce – shromáždění a zpracování informací a následné poskytnutí těchto informací orgánům činným v trestním řízení. Aby se zabránilo převádění podezřelých finančních prostředků do zahraničí, než zareagují orgány činné v trestním řízení, přijal zákonodárce § 20 zákona AML, který obsahuje mimo jiné institut blokace finančních prostředků ze strany stěžovatele. Toto ustanovení představuje stěžejní nástroj v boji proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu. Úkony podle § 20 odst. 3 zákona AML mají procesní povahu. Bezesporu jde o významný zásah do vlastnického práva, v případě následného zajištění finančních prostředků orgány činnými v trestním řízení však jde pouze o marginální zásah, neboť trvá maximálně šest pracovních dní (stěžovatel zde zřejmě omylem vycházel z pozdějšího znění zákona AML; v době vydání

napadených rozhodnutí šlo o dobu maximálně 72 hodin, prodlouženou za stanovených zákonných podmínek o tři kalendářní dny – viz § 20 odst. 7 zákona AML).

Stěžovatel tvrdil, že městský soud měl žalobu odmítnout, neboť napadený úkon není rozhodnutím, nýbrž zásahem ve smyslu § 82 s. ř. s. Stěžovatel uvedl, že nejde o rozhodnutí ve smyslu § 67 správního řádu, úkon podle § 20 zákona AML není vydáván v rámci správního řízení podle § 9 správního řádu. Šetření podezřelého obchodu může mít dva výstupy. Buď se podezření rozptýlí, nebo je podáno trestní oznámení, které je zásahem ve smyslu § 82 s. ř. s. Pokud by dílčí výstup šetření podezřelého obchodu podle § 20 zákona AML byl za takové situace rozhodnutím, byla by narušena jednotnost a bezrozpornost právního řádu. Stěžovatel připodobnil šetření podezřelého obchodu k provádění kontroly podle kontrolního řádu a uvedl, že oprávnění kontrolujícího zajišťovat originální podklady podle § 8 písm. c) tohoto zákona je rovněž zásahem ve smyslu § 82 s. ř. s. O tom, že akt podle § 20 odst. 3 zákona AML není rozhodnutí, dle názoru stěžovatele dále svědčí, že zákonodárce blíže nenormoval kroky vedoucí k ochraně informací, na něž se vztahuje povinnost mlčenlivosti, a to v souvislosti s přísnějšími požadavky na odůvodnění správního rozhodnutí. Stěžovatel měl za to, že institut zásahu lépe odpovídá povaze úkonu podle § 20 odst. 3 zákona AML. Ochrana prostřednictvím řízení o žalobě proti rozhodnutí. Stěžovatel si je vědom toho, že zákon AML používá v souvislosti s postupem podle § 20 odst. 3 pojem „rozhodnutí“. Dle jeho názoru je však tento pojem třeba chápat v obecnějším významu jako myšlenkový pochod, jehož výsledkem je volba mezi uplatněním a neuplatněním daného institutu. Stěžovatel opět odkázal na kontrolní řád a též na výběr kauce od řidiče podezřelého ze spáchání přestupku podle zákona o silničním provozu, což je rovněž zásahem ve smyslu § 82 s. ř. s. V § 20 odst. 4 zákona AML je navíc použit pojem „opatření“. To, že se toto ustanovení zmiňuje o „účastníku řízení“, považuje stěžovatel za důsledek legislativně-technické neobratnosti.

Stěžovatel dále namítl, že městský soud nesprávně vyložil pojem „podezřelý obchod“. Ten zahrnuje jednak obchody ve smyslu § 4 odst. 1 zákona AML, ale i jakoukoli další skutečnost, která může nasvědčovat podezření ze snahy o legalizaci výnosů z trestné činnosti nebo financování terorismu. Podmnožinou pojmu „podezřelý obchod“ je tedy i něco, co není obchodem ve smyslu § 4 odst. 1 zákona AML. Stěžovatel trvá na tom, že právě podněty označené ve vyjádření k žalobě svědčí o podezřelém obchodu. Není totiž pochyb o tom, že žalobkyně figuruje v trestním řízení vedeném pro daňový trestný čin, přičemž podněty finanční správy vyjadřují podezření ze snahy o legalizaci výnosů z trestné činnosti. Úspěšné provedení karuselového podvodu totiž závisí právě na legalizaci jeho výnosů. Rozkrývání takové činnosti je pak z povahy věci složité a vyžaduje delší dobu. Stěžovatel měl proto za to, že podmínky pro postup podle § 20 odst. 3 zákona AML byly naplněny.

Stěžovatel rovněž zastával stanovisko, že napadené akty by obstály i jako rozhodnutí. Jejich odůvodnění je sice poměrně strohé, avšak informace, které by se v nich měly objevit, podléhají povinnosti mlčenlivosti podle zákona AML, zákona o bankách, daňového řádu i trestního řádu. Tyto předpisy neobsahují výjimku, která by umožnila takové informace poskytnout povinné osobě podle zákona AML. Poskytnutí těchto informací by narušilo šetření podezřelého obchodu, správu daní, trestní řízení i oprávněné zájmy klienta. Stěžovatel upozornil, že povinnými osobami podle zákona AML nejsou jen tak důvěryhodné subjekty jako banky, ale například i osoby oprávněné k obchodování s použitým zbožím nebo k přijímání věcí do zástavy. Pokud by měl být postup podle § 20 odst. 3 zákona AML odůvodňován tak, jak požaduje městský soud, bylo by toto ustanovení prakticky neaplikovatelné. To by však mělo zásadní dopad i na bezpečnost státu, neboť uvedené ustanovení slouží též k boji proti financování terorismu. Navíc by byly ohroženy závazky z mezinárodní spolupráce mezi finančními zpravodajskými jednotkami. Stěžovatel proto dovedl, že nedostatek důvodů úkonu podle § 20 odst. 3 zákona AML nebude dán tehdy, pokud bude splnění podmínek pro jeho vydání vyplývat z obsahu spisu, který se pro zajištění účinné ochrany předloží soudu.

V posledním okruhu námitek stěžovatel zpochybnil závěr městského soudu, že je nezbytné určit, jaký příkaz klienta se odkládá. Za takové situace by stěžovatel musel vydávat akty podle § 20 odst. 3 zákona AML v návaznosti na každý příkaz klienta, což by bylo zneužitelné, v některých obchodních modelech by to ani nebylo možné. Navíc by se pro odložení každého příkazu počítala samostatná lhůta, což by umožnilo závažnější zásahy do práv klienta. Stěžovatel trval na tom, že musí být možné uložit i nesplnění obecně vymezených příkazů, které klient ještě ani neudělal. Pokud není znám přesný rozsah trestné činnosti, je nutné zajistit veškerý potenciálně nelegální

majetek. Stěžovatel dále nesouhlasí s tím, že by v tomto případě bylo uložení zákazu provedení jakýchkoli příkazů nepřiměřené. Ze získaných informací vyplýval důvodný předpoklad, že výnosy z trestné činnosti přesahují 106 milionů Kč, což je více, než byl zůstatek na všech postižených bankovních účtech žalobkyně. Vzhledem k agilnosti zločineckých struktur zabývajících se karuselovými podvody pak nebylo možné označit žádnou částku blízkou se výši součtu zůstatků na účtech, kterou by bylo relevantní blokovat. Bylo sice možné určit výši blokováných prostředků například na 10 miliard Kč, to by se však materiálně blížilo neomezenému blokování. Stěžovatel nesouhlasí ani s tím, že by bylo možné vyjmout ze zákazu bagatelní částky, neboť takové opatření by bylo možné snadno obejít.

Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti nejprve upozornila, že stěžovatel při popisu své činnosti jako finančně zpravodajské odkazuje na ustanovení, které v době vydání napadených rozhodnutí ještě nebylo účinné. Žalobkyně považovala za správný závěr městského soudu, že napadené úkony jsou rozhodnutími ve smyslu § 65 s. ř. s. Splňují nejen materiální, ale i formální znaky správního rozhodnutí. Není-li v zákoně AML stanoveno jinak, což v daném případě není, má se postupovat podle správního řádu. Dále žalobkyně odkázala na judikaturu týkající se tzv. dostupnosti žalobních typů s tím, že ani v případě, že by se jednalo o zásahy, by nebylo možné žalobu odmítnout. Žalobkyně též upozornila, že proti zablokování svých účtů se bránila i žalobami na ochranu před nezákonným zásahem, přičemž ve vyjádření ve věci projednávané městským soudem pod sp. zn. 9 A 150/2016 stěžovatel uváděl, že měla podat žalobu proti rozhodnutí správního orgánu. O „rozhodnutích“ se stěžovatel zmiňoval i ve vyjádření k žalobě v této věci, vhodnost zvoleného žalobního typu začal zpochybňovat až v kasační stížnosti. Cílem stěžovatele je to, aby jím vydávané akty nemusely být odůvodňovány, respektive nižší míra přezkoumatelnosti jeho správní úvahy. Takový cíl však žalobkyně považuje za nepřijatelný. Městský soud navíc přezkoumal i obsah správního spisu, avšak uzavřel, že se v něm nenachází ani oznámení o podezřelém obchodě.

V doplnění svého vyjádření pak žalobkyně zdůraznila, že městský soud vyhodnotil rozhodnutí stěžovatele jako nepřezkoumatelná, nebylo tedy vůbec zřejmé, zda byly naplněny podmínky pro postup podle § 20 odst. 3 zákona AML. Tento zákon v žádném ze svých ustanovení neumožňuje totální blokaci finančních prostředků, § 20 zákona AML mluví pouze na určitý, klientem vydaný příkaz. Rozhodnutí stěžovatele omezila vlastnické právo žalobkyně, je proto třeba posuzovat přísně. Je třeba hodnotit, jaká oprávnění stěžovateli zákon svěřuje, nikoli to, jaká by mu podle jeho představ svěřovat měl. Žalobkyně dále poukázala na to, že stěžovatel opsal definici podezřelého obchodu ze zákona, avšak nekonkretizoval, jaké skutečnosti či jiné okolnosti v této věci představovaly podezřelý obchod. Tímto deficitem trpí i napadená rozhodnutí.

V replice k vyjádření žalobkyně stěžovatel upozornil, že v kasační stížnosti může uplatnit jakékoli důvody bez ohledu na to, jakou procesní obranu použil v řízení před městským soudem. Dále uvedl, že mu žalobkyně neprávem přisuzuje postavení správního úřadu, který vede správní spis a správní řízení, na jehož základě vydává rozhodnutí. Postavení a roli stěžovatele (respektive dříve Finančního analytického útvaru Ministerstva financí) jako finanční zpravodajské jednotky potvrzuje již důvodová zpráva k zákonu AML. Ustanovení § 29c tohoto zákona, na které stěžovatel původně odkazoval a které opravdu v době vydání napadených aktů nebylo účinné, to jen potvrzuje. Šetření podle zákona AML není správním řízením. S ohledem na povahu šetření, povahu shromažďovaných informací, mezinárodní výměnu informací a uplatňování opatření s tím souvisejících je zde striktní požadavek na mlčenlivost. Stěžovatel vede zpravodajský spis v režimu zákona AML, který je speciálním předpisem vůči správnímu řádu. Šetření nemá žádné „účastníky řízení“. Akt podle § 20 zákona AML je zajišťovacím opatřením, jehož platnost je omezena zákonem stanovenou lhůtou. Toto opatření lze uplatnit v kterékoli fázi šetření, i na jeho počátku, kdy dochází ke shromažďování informací k podezřelému obchodu. Podmínkou je, že hrozí nebezpečí, že majetek, který může být výnosem z trestné činnosti nebo určen k financování terorismu, bude odčerpán dříve, než dojde ke shromáždění informací, které naplní toto podezření. Složitost šetření je vázána právě na získávání těchto informací, přičemž delší dobu zákon výslovně omezuje na 72 hodin. Dle názoru stěžovatele mohou být v určitých typech případů všechny prostředky, které jsou v této lhůtě na daný účet připsány, podezřelé a jsou vymezeny jako majetek určený k legalizaci výnosů z trestné činnosti či financování terorismu. Stěžovatel dále uvedl, že městskému soudu předložil nikoli úplný spis, nýbrž jen jednotlivé listiny, na což městský soud upozornil se zdůvodněním, že v předmětné věci bylo vedeno trestní řízení, a vzhledem k tomu, že stěžovateli nebyl znám jeho průběh, poskytl pouze údaje o číslech jednacích dokumentů souvisejících s tímto trestním řízením.

Potřebné dokumenty tedy nepředložil, ale navrhl městskému soudu, aby je vyžádal přímo od příslušného orgánu činného v trestním řízení. Stěžovateli není známo, že by tak městský soud postupoval.

Nejvyšší správní soud rozsudek Městského soudu v Praze zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Z odůvodnění:

[18] Zákon AML upravuje v návaznosti na právo Evropské unie některá opatření proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu a některá práva a povinnosti osob při uplatňování těchto opatření. Účelem zákona je „zabránění zneužívání finančního systému k legalizaci výnosů z trestné činnosti a k financování terorismu a vytvoření podmínek pro odhalování takového jednání“ (§ 1 zákona AML). Pojem *legalizace výnosů z trestné činnosti* zákon AML v § 3 odst. 1 definuje jako „jednání sledující zakrytí nezákonného původu jakékoliv ekonomické výhody vyplývající z trestné činnosti s cílem vzbudit zdání, že jde o majetkový prospěch nabytý v souladu se zákonem“, přičemž dále uvádí případy podob, jakých toto jednání může nabývat. V § 3 odst. 2 pak zákon AML vymezuje pojem *financování terorismu*, který však pro posouzení této věci není důležitý.

[19] V rozhodném období vykonával působnost, jež je nyní svěřena stěžovateli, Finanční analytický útvar, který byl součástí Ministerstva financí, byl technicky oddělen od jiných pracovišť ministerstva a byla v něm uplatňována taková organizační, personální a jiná opatření, která zaručovala, že s informacemi získanými při provádění jeho činnosti podle zákona AML nepřijde do styku nepovolaná osoba (§ 31a zákona AML).

[20] Mezi účastníky řízení byla v jistém ohledu sporná povaha Finančního analytického útvaru (předchůdce stěžovatele). Tento specializovaný odbor Ministerstva financí byl zřízen zákonem č. 61/1996 Sb., o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a o změně a doplnění souvisejících zákonů, jako „civilní finanční zpravodajská jednotka“ (*Financial Intelligence Unit – FIU*) podle požadavků mezinárodního práva“ [srov. část I. a) obecné části důvodové zprávy k zákonu AML (sněmovní tisk č. 385/0, 5. volební období]. Z čl. 21 směrnice Evropského parlamentu a Rady 2005/60/ES ze dne 26. října 2005, o předcházení zneužití finančního systému k praní špinavých peněz a financování terorismu, (tzv. „AML směrnice“), která byla účinná do 26. června 2017, vyplývá, že každý členský stát je povinen zřídit finanční zpravodajskou jednotku, aby mohl účinně bojovat proti praní peněz a financování terorismu. Podle čl. 2 odst. 1 rozhodnutí Rady ze dne 17. října 2000 o způsobech spolupráce mezi finančními zpravodajskými jednotkami členských států při výměně informací (2000/642/SVV) je finanční zpravodajskou jednotkou „*vnitrostátní ústřední jednotka, která je pro účely boje proti praní peněz pověřena přijímáním sdělovaných finančních informací (a v mezích oprávnění i podáváním žádostí o ně), jejich analýzou a předáváním příslušným orgánům; tyto informace se týkají majetku, u kterého je podezření, že pochází z trestné činnosti, nebo jejich oznámení požadují vnitrostátní právní předpisy.*“

[21] Z toho lze dovodit, že ačkoli zákon AML ve znění aplikovatelném na tento případ výslovně neoznačoval Finanční analytický úřad Ministerstva financí za zpravodajskou jednotku (jako nyní činí vůči stěžovateli v § 29c), je zřejmé, že Ministerstvo financí prostřednictvím Finančního analytického útvaru plnilo úkoly finanční analytické jednotky ve smyslu AML směrnice.

[22] Dále není pochyb o tom, že Ministerstvo financí, které napadené úkony podle § 20 odst. 3 zákona AML vydalo, je správním orgánem ve smyslu legislativní zkratky zavedené v § 4 odst. 1 písm. a) s. ř. s. (konkrétně jako orgán moci výkonné).

III.1. Povaha žalobou napadených úkonů

[23] Žalobkyně z procesní opatrnosti brojila proti odkladu splnění příkazu klienta žalobou proti rozhodnutí i zásahovou žalobou. Stěžovatel v řízení o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem vedeném u městského soudu pod sp. zn. 9 A 150/2016 namítal, že žalované úkony jsou rozhodnutím. Až poté, co byla zásahová žaloba odmítnuta proto, že městský soud vyhodnotil posuzované úkony jako rozhodnutí a nyní napadeným rozsudkem žalobě proti rozhodnutím vyhověl, začal stěžovatel v kasační stížnosti namítat, že se jednalo o zásahy.

[24] Aniž by Nejvyšší správní soud argumentační piruety stěžovatele a jeho motivaci hodnotil, je nutné, aby se k povaze úkonu vydávaného podle § 20 odst. 3 písm. b) zákona AML vyjádřil, neboť povaha napadeného úkonu úzce souvisí s podmínkami řízení, které jsou správní soudy povinny posuzovat z úřední povinnosti, a nadto je

Nejvyšší správní soud vrcholným orgánem ve věcech patřících do pravomoci správních soudů a jeho úkolem je zajišťovat jednotu a zákonost rozhodování (§ 12 odst. 1 s. ř. s.).

[25] Žalobou proti rozhodnutí správního orgánu se může ten, „kdo tvrdí, že byl na svých právech zkrácen přímo nebo v důsledku porušení svých práv v předcházejícím řízení úkonem správního orgánu, jímž se zakládají, mění, ruší nebo závazně určují jeho práva a povinnosti“, domáhat zrušení takového rozhodnutí, popřípadě vyslovení jeho nicotnosti (§ 65 odst. 1 s. ř. s.).

[26] Z judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že správní rozhodnutí je definováno kombinací materiálních a formálních znaků (rozsudky ze dne 17. října 2019, čj. 6 Ans 1/2013-66, č. 2941/2014 Sb. NSS, a ze dne 20. února 2018, čj. 9 As 336/2017-18). Musí jít o úkon, který zasahuje do právní sféry žalobce (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. března 2005, čj. 6 A 25/2002-43, č. 906/2006 Sb. NSS). Avšak nikoli každý úkon, který se nějakým způsobem dotýká práv a povinností žalobce, je správním rozhodnutím. V opačném případě by se totiž vyprázdnila kategorie zásahů ve smyslu § 82 s. ř. s. (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. května 2018, čj. 6 As 103/2018-53, č. 3745/2018 Sb. NSS). Pro posouzení rozdílu mezi rozhodnutím a zásahem jsou rozhodující formální znaky úkonu (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. května 2016, čj. 6 As 69/2016-76, č. 3412/2016 Sb. NSS).

[27] O rozhodnutí ve smyslu § 65 s. ř. s. se tedy jedná tehdy, zasahuje-li úkon do veřejných subjektivních práv žalobce [pokud ne, podléhá kompetenční výluce podle § 70 písm. a) s. ř. s. – srov. například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. listopadu 2016, čj. 2 Afs 165/2016-26, č. 3501/2017 Sb. NSS] a zároveň vykazuje alespoň základní formální znaky, na jejichž základě jej lze odlišit od zásahů ve smyslu § 82 s. ř. s.

[28] Stěžovatel především nesprávně dovozuje, že pokud napadený akt není rozhodnutím ve smyslu § 67 správního řádu, není ani rozhodnutím podle soudního řádu správního. Pojem „rozhodnutí“ ve smyslu § 65 s. ř. s. je totiž autonomní, na jiných právních předpisech nezávislý pojem. Množina rozhodnutí podle soudního řádu správního není zcela totožná s množinou rozhodnutí podle správního řádu – například oznámení o nevyplacení části dotace či souhlasy podle stavebního zákona mají povahu rozhodnutí ve smyslu § 65 s. ř. s., avšak nikoli podle § 67 správního řádu (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 7. června 2017, čj. 6 Afs 270/2015-79, č. 3579/2017 Sb. NSS, a ze dne 17. září 2019, čj. 1 As 436/2017-43, č. 3931/2019 Sb. NSS). O rozhodnutí ve smyslu soudního řádu správního, jež však nebude rozhodnutím ve smyslu správního řádu, půjde typicky v případech, kdy k vydání takového rozhodnutí nevede formální správní řízení upravené v části druhé a třetí správního řádu (viz VEDRAL, J. *K pojetí rozhodnutí správního orgánu ve správním řádu a soudním řádu správní*. In: *Správní právo*, 2012, č. 1-2, s. 1-60).

[29] Pro závěr, že se jedná o rozhodnutí podle § 65 s. ř. s., není nutné, aby bylo rozhodnutí výsledkem správního (či obdobného řízení). Podmínku „*minimální formálnosti mohou splňovat též rozhodnutí, která jsou prvním úkonem v řízení, dokonce i rozhodnutí vyhlášená na místě. I ta vychází z určitých podkladů a mají formální náležitosti. I když jejich vydání nepředchází žádný formalizovaný proces, jsou výsledkem formalizovaného postupu (byť ten postup je maximálně flexibilní)*“ (KÜHN, Z. In: KÜHN, Z., KOCOUREK, T. a kol. *Soudní řád správní. Komentář*. Praha : Wolters Kluwer ČR, 2019, s. 515).

[30] Na základě uvedených východisek posoudil Nejvyšší správní soud povahu žalobou napadených úkonů stěžovatele.

[31] Podle § 18 odst. 1 zákona AML je povinná osoba (k okruhu povinných osob viz § 2 citovaného zákona) povinna oznámit Finančnímu analytickému útvaru Ministerstva financí bez zbytečného odkladu podezřelý obchod, zjistila-li ho v souvislosti se svou činností (podle nyní účinného znění zákona se tato povinnost plní vůči stěžovateli). Pokud hrozí nebezpečí, že bezodkladným splněním příkazu klienta by mohlo být zmařeno nebo podstatně ztíženo zajištění výnosu z trestné činnosti nebo prostředků určených k financování terorismu, může povinná osoba splnit příkaz klienta týkající se podezřelého obchodu nejdříve po uplynutí 24 hodin od přijetí oznámení podezřelého obchodu Finančním analytickým útvarem Ministerstva financí (nyní stěžovatelem). Majetek, jehož se příkaz klienta týká, povinná osoba vhodným způsobem zajistí proti manipulaci, která by byla v rozporu s účelem zákona AML. Na odklad splnění příkazu klienta povinná osoba ministerstvo upozorní v oznámení o podezřelém obchodě (§ 20 odst. 1 zákona AML).

[32] Klíčovým pro posouzení projednávané věci je § 20 odst. 3 zákona AML, podle něhož, jestliže hrozí nebezpečí, že bezodkladným splněním příkazu klienta by mohlo být zmařeno nebo podstatně ztíženo zajištění výnosu z trestné činnosti nebo prostředků určených k financování terorismu a šetření podezřelého obchodu si pro složitost vyžaduje delší dobu, ministerstvo (nyní stěžovatel) rozhodne a) o prodloužení doby, na kterou se odkládá splnění příkazu klienta, nejdéle však na dobu 72 hodin od přijetí oznámení podezřelého obchodu, nebo b) o odložení splnění příkazu klienta nebo o zajištění majetku, který má být předmětem podezřelého obchodu, u povinné osoby, u níž se tento majetek nachází, až na dobu 72 hodin.

[33] „Rozhodnutí o odkladu splnění příkazu klienta nebo o zajištění majetku [...] nabývá právní moci jeho vyhlášením. Vyhlášení může být provedeno ústně, telefonicky, telefaxem nebo elektronicky; vždy se však následně doručuje stejnopis písemného vyhotovení. Proti rozhodnutí o odkladu splnění příkazu klienta nebo o zajištění majetku není přípustný rozklad. Při rozhodování o tomto opatření je účastníkem řízení pouze povinná osoba, která podala oznámení podezřelého obchodu, nebo u níž se nachází majetek, který má být předmětem podezřelého obchodu.“ (§ 20 odst. 4 zákona AML). Jestliže se do konce stanovené lhůty povinná osoba nedozví o podání trestního oznámení, provede příkaz klienta (§ 20 odst. 6 zákona AML). V opačném případě provede příkaz klienta po uplynutí tří kalendářních dnů ode dne podání trestního oznámení, pokud před skončením této lhůty orgán činný v trestním řízení nerozhodne o odnětí nebo zajištění předmětu podezřelého obchodu (§ 20 odst. 7 zákona AML).

[34] Na základě citované právní úpravy dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že úkon podle § 20 odst. 3 zákona AML naplňuje formální znaky rozhodnutí nejen podle § 65 s. ř. s., ale i § 67 správního řádu.

[35] Ze zákona AML vyplývá, že zákonodárce koncipoval úkon podle § 20 odst. 3 písm. b) jako rozhodnutí. V prvé řadě jej tak označuje („ministerstvo rozhodne“ – uvozovací věta § 20 odst. 3, „rozhodnutí o odkladu splnění příkazu klienta“ – § 20 odst. 4 věta první) a stanoví okamžik nabytí jeho právní moci. Právní moc je přitom vlastnost charakteristická pro rozhodnutí, jiné úkony právní moci nenabývají.

[36] Dále zákon AML stanoví způsob vyhlášení rozhodnutí (§ 20 odst. 4 věta druhá). Ve třetí větě § 20 odst. 4 zákona AML je vyloučeno podání rozkladu proti *rozhodnutí* o splnění příkazu klienta. Rozklad je podle § 152 odst. 1 správního řádu opravným prostředkem proti rozhodnutí ústředního orgánu státní správy. V závěru § 20 odst. 4 zákon AML vymezuje účastníky řízení o rozhodování o „tomto opatření“ (tedy o odkladu splnění příkazu klienta či zajištění majetku). Tato ustanovení jen potvrzují, že rozhodnutí podle § 20 odst. 3 zákona AML je rozhodnutím i podle správního řádu, neboť zákon AML zde zjevně stanoví zvláštní úpravu některých okolností vydávání tohoto rozhodnutí oproti obecné úpravě správního řádu.

[37] I výše citovaná důvodová zpráva k zákonu AML uvádí, že „při zajišťování majetku se vydává rozhodnutí“. Navíc, jak správně upozornila žalobkyně, obecně připouští aplikaci správního řádu. Z textu zákona AML potom nevyplývá, že by se právě ve vztahu k postupu podle § 20 tohoto zákona neměl správní řád použít (samozřejmě vylučuje situací, pro něž zákon AML obsahuje speciální úpravu).

[38] V souladu se zákonem předepsanou formou postupovalo i Ministerstvo financí; jeho argumentace, že o rozhodnutí nešlo, se tedy jeví jako účelová. Podle § 20 odst. 3 písm. b) zákona AML uložilo dvěma bankám povinnost odložit splnění příkazu klienta (žalobkyně) na dobu 72 hodin. Učinilo tak úkonem označeným jako „rozhodnutí“, který měl v záhlaví uvedeno označení orgánu, který jej vydal (včetně adresy), číslo jednací a spisovou značku, datum vydání, označení adresáta (banky – povinné osoby). Následuje text, který uvádí, že Ministerstvo financí „rozhodlo“ podle § 20 odst. 3 písm. b) zákona AML tak, že se povinné osobě ukládá určitá povinnost. Následují pasáže nadepsané jako „odůvodnění“ a „poučení“ (o tom, kdy nastává účinnost rozhodnutí a o povinnosti potvrdit ministerstvu vykonání rozhodnutí a čas, od něhož se počítá běh lhůty). V dolní části listiny, na níž je posuzovaný úkon vyhotoven, se nachází kulaté razítko Ministerstva financí a podpis ředitele Finančního analytického útvaru.

[39] Popsané náležitosti zjevně odpovídají náležitostem rozhodnutí podle § 68 správního řádu: je členěno na výrokovou část, odůvodnění a poučení; ve výrokové části je uvedeno řešení otázky, která je předmětem řízení [uložení povinnosti podle § 20 odst. 3 písm. b) zákona AML], právní ustanovení, podle nichž bylo rozhodováno, a označení účastníků řízení (povinné osoby). Nejvyšší správní soud připomíná, že rozhodnutím ve formálním

smyslu je projev správního orgánu, jenž splňuje formální náležitosti kladené na podobu správního rozhodnutí (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. ledna 2006, čj. 4 Azs 47/2005-96, č. 853/2006 Sb. NSS).

[40] Na přijatém závěru, že úkon podle § 20 odst. 3 zákona AML je rozhodnutím podle soudního řádu správního i správního řádu, nemůže nic změnit ani skutečnost, že k odkladu splnění příkazu klienta dochází v rámci šetření podezřelého obchodu, které není správním řízením. Toto rozhodnutí je totiž evidentně prvním úkonem v řízení, jehož předmětem je pouze odklad splnění příkazu klienta (tomu ostatně odpovídá výrok rozhodnutí podle § 20 odst. 3 zákona AML, který řeší výhradně tuto otázku, nikoli důvod či výsledek šetření podezřelého obchodu). Zároveň nemá Nejvyšší správní soud pochybnost o tom, že takové řízení zákon AML konstruuje – v opačném případě by bylo nelogické, aby v poslední větě § 20 odst. 4 vymezoval účastníky (přesněji řečeno účastníka) takového řízení. Toto řízení však nelze ztotožňovat s šetřením podezřelého obchodu. Vydání rozhodnutí o odkladu splnění příkazu klienta je možnou, nikoli však nutnou součástí šetření podezřelého obchodu. Toto šetření není správním řízením, neboť jeho účelem není vydání rozhodnutí (§ 9 správního řádu), nýbrž prošetření a ověření skutečností nasvědčujících tomu, že může dojít ke zneužití finančního systému za účelem legalizace výnosů z trestné činnosti či financování terorismu, a skončit může buď rozptýlením podezření, nebo v souladu s § 32 odst. 1 zákona AML podáním trestního oznámení (u něhož Nejvyšší správní soud skutečně v rozsudku ze dne 10. května 2017, čj. 2 Afs 69/2017-18, připustil, že by za určitých okolností mohlo být nezákonným zásahem). To však neznamená, že v rámci tohoto procesu v širším smyslu nemůže být vydáno správní rozhodnutí.

[41] Stěžovatelovy příklady rozhodnutí o odkladu splnění příkazu klienta k opatřením upravených v jiných zákonech nejsou případné. Podle § 8 písm. c) zákona č. 255/2012 Sb., o kontrole (kontrolní řád), je kontrolující v souvislosti s výkonem kontroly oprávněn „*požadovat poskytnutí údajů, dokumentů a věcí vztahujících se k předmětu kontroly nebo k činnosti kontrolované osoby [...]*“; v odůvodněných případech může kontrolující zajišťovat originální podklady. Z textu zákona nelze – na rozdíl od § 20 odst. 3 zákona AML – dovodit, že by se o zajištění podkladů vydávalo rozhodnutí. Podle § 124a odst. 1 zákona č. 361/2000 Sb., o provozu na pozemních komunikacích a o změnách některých zákonů (zákon o silničním provozu), ve znění pozdějších předpisů, je policista při dohledu na bezpečnost a plynulost provozu na pozemních komunikacích oprávněn vybrat kauci od řidiče, který je podezřelý ze spáchání přestupku podle tohoto zákona, je-li důvodné podezření, že se bude vyhýbat řízení o přestupku nebo že by případné vymáhání uložené pokuty bylo spojeno s nepřiměřenými náklady, popřípadě nebylo vůbec možné. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 27. února 2014, čj. 4 Aps 9/2013-48, dovodil, že výběr kauce je zásahem ve smyslu § 82 s. ř. s., protože se o něm nevydává žádné formalizované rozhodnutí, nýbrž toliko písemné potvrzení. V projednávaném případě však Ministerstvo financí, v souladu s výslovným zněním zákona, vydávalo rozhodnutí splňující všechny formální požadavky, které správní řád na správní rozhodnutí klade.

[42] Žalobkyně konečně byla bezesporu oprávněna podat proti rozhodnutím o odkladu splnění příkazu klienta žalobu, přestože nebyla účastníkem řízení a ani přímým adresátem povinností uložených tímto rozhodnutím (tím byly pouze povinné osoby – banky). Tím, jehož práva byla odkladem splnění příkazu klienta dotčena, totiž byla v konečném důsledku právě žalobkyně, která byla na dobu 72 hodin omezena v dispozici se svým majetkem, tedy ve výkonu vlastnického práva chráněného čl. 11 Listiny základních práv a svobod a čl. 1 Dodatkového protokolu k Úmluvě o ochraně lidských práv a základních svobod. V tomto směru Nejvyšší správní soudu připomíná, že nedostatek aktivní legitimace k podání žaloby proti správnímu rozhodnutí u osob, které na základě zvláštní právní úpravy (stejně jako v nyní projednávané věci – § 20 odst. 4 *in fine* zákona AML) nebyly účastníky řízení, které se přímo dotýká jejich práv, byl jedním z důvodů, pro něž Ústavní soud zrušil úpravu správního soudnictví účinnou před přijetím soudního řádu správního (nález ze dne 27. června 2001 sp. zn. Pl. ÚS 16/99, N 96/22 SbNU 329, vyhlášený pod č. 276/2001 Sb.), přičemž soudní řád správní tento ústavní deficit dřívější úpravy odstranil (srov. výše citovaný § 65 odst. 1 s. ř. s., který žalobní legitimaci odvozuje právě od zásahu do práv, nikoli od účastenství v řízení).

[43] Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že městský soud žalobou napadené akty posuzoval správně jako rozhodnutí ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s.

III.2. Podmínky pro vydání rozhodnutí o odkladu splnění příkazu klienta

[44] Z výše citovaného § 20 zákona AML vyplývá, že rozhodnutí o odkladu splnění příkazu klienta podle odst. 3 písm. b) tohoto ustanovení lze vydat za současného splnění dvou podmínek: (1) hrozí nebezpečí, že bezodkladným splněním příkazu klienta by mohlo být zmařeno nebo podstatně ztíženo zajištění výnosu z trestné činnosti nebo prostředků určených k financování terorismu, (2) šetření podezřelého obchodu si pro složitost věci vyžaduje delší dobu.

[45] Městský soud stěžovateli nesprávně vytýkal, že nedoložil existenci oznámení podezřelého obchodu podle § 18 odst. 1 zákona AML. Takové oznámení je podmínkou pro odklad splnění příkazu klienta v souvislosti s učiněním oznámení samotnou povinnou osobou na 24 hodin (§ 20 odst. 1 zákona AML), popřípadě prodloužení této doby na 72 hodin podle § 20 odst. 3 písm. a) zákona AML, jemuž musí z povahy věci odklad na dobu 24 hodin podle odst. 1 předcházet (jinak by nebylo co prodloužovat). Posuzovaná rozhodnutí však byla vydána podle § 20 odst. 3 písm. b) zákona AML, podle něhož je to ministerstvo (nyní stěžovatel), kdo rozhoduje o odložení splnění příkazu klienta (nikoli jen o jeho prodloužení ve vazbě na oznámení podezřelého obchodu ze strany povinné osoby). Nic v zákoně AML nenasvědčuje tomu, že by i toto rozhodnutí mělo být nutně vázáno na oznámení podezřelého obchodu ze strany povinné osoby. Naopak, taková podmínka by nedávala smysl, neboť ministerstvo (stěžovatel) může získávat informace a prošetřovat určité okolnosti i jinak než na základě oznámení podezřelého obchodu (například na základě mezinárodní spolupráce podle § 33 zákona AML, informací o zneužívání systému daňové správy k legalizaci výnosů z trestné činnosti podle § 30 odst. 2 zákona AML, oznámení zpravodajských služeb podle § 30 odst. 6 zákona AML či na základě vlastních poznatků).

[46] Stěžovatel též oprávněně namítal, že městský soud nevyložil správně pojem „podezřelý obchod“. Podle § 4 odst. 1 zákona AML se *obchodem* pro účely tohoto zákona rozumí každé jednání povinné osoby s jinou osobou, pokud takové jednání směřuje k nakládání s majetkem této jiné osoby nebo k poskytnutí služby této jiné osobě. *Podezřelým obchodem* je podle definice v § 6 zákona AML „*obchod uskutečněný za okolností vyvolávajících podezření ze snahy o legalizaci výnosů z trestné činnosti nebo podezření, že v obchodu užitá prostředky jsou určeny k financování terorismu, anebo jiná skutečnost, která by mohla takovému podezření nasvědčovat* [...]“ (s příklady dále v zákoně uvedenými; zvýraznil Nejvyšší správní soud). Ačkoli je to z jazykového hlediska poněkud nezvyklé, z citovaného textu vyplývá, že *podezřelým obchodem* je jakákoliv skutečnost, která by mohla nasvědčovat podezření ze snah o legalizaci výnosů z trestné činnosti či financování terorismu, i když nutně nenaplnuje znaky obchodu ve smyslu § 4 odst. 1 zákona AML [srov. též příklady podezřelého obchodu dle zákona AML, které nevyžadují, aby došlo k obchodu ve smyslu transakce – např. § 6 odst. 1 písm. h) a i), odst. 2 písm. a) a c)]. Tato kategorie bude relevantní především ve vztahu k šetřením prováděným na základě jiných skutečností než oznámení podle § 18 odst. 1 zákona AML, které bude z povahy věci vždy spojeno s konkrétními transakcemi.

[47] Nejvyšší správní soud dále dospěl k závěru, že městský soud vyložil příliš úzce i pojem obchod. Z odstavce 38 napadeného rozsudku vyplývá, že městský soud by pro naplnění tohoto pojmu vyžadoval jednání mezi povinnou osobou (bankou) a žalobkyní, jež by mělo být uskutečněno za okolností vyvolávajících podezření ze snahy o legalizaci výnosů z trestné činnosti. Z pohledu městského soudu by tedy muselo být podezřelé právní jednání mezi bankou a majitelem účtu. Je však třeba upozornit, v režimu zákona AML je obchodem „*jakékoli jednání, kterým by případně mohlo dojít k legalizaci výnosů. Nejedná se tedy zásadně jen o klasickou obchodní transakci se stranou prodávající a kupující, za obchod jsou pro účely tohoto zákona považovány například i přesuny mezi jednotlivými účty téhož majitele*“ (TVRDÝ, J., VAVRUŠKOVÁ, A. *Zákon o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu*. 2. vydání. Praha : C. H. Beck, 2018, cit. dle Beck-online, § 4). V případech, jako je nyní posuzovaný, spočívá ono jednání povinné osoby s jinou osobou v tom, že banka na příkaz majitele účtu provede převod peněžních prostředků z tohoto účtu nebo na něj. Pokud existovalo podezření, že finanční prostředky na účtech žalobkyně jsou výnosem trestné činnosti či že by na její účet mohly být výnosy z trestné činnosti převedeny, je podezřelým obchodem to, že banka poskytne žalobkyni službu spočívající v bezhotovostním převodu takových finančních prostředků.

[48] Proto nelze přisvědčit názoru městského soudu, že „*poubé zjištění, že [žalobkyně] má finanční prostředky na bankovních účtech u zmíněných dvou bank, a ani žalovaným tvrzené dlouhodobé podezření na účast [žalobkyně] v řetězci společností, v němž docházelo ke krácení DPH v souvislosti s obchodem s elektronikou*“, nemůže svědčit o podezřelém obchodu.

III.3. Odůvodnění rozhodnutí o odkladu splnění příkazu klienta

[49] Nejvyšší správní soud se dále zabýval tím, zda je důvodem pro zrušení žalobou napadených rozhodnutí ministerstva, že nevymezují konkrétní skutečnosti, na základě nichž byly vydány. Posoudil tedy závěr městského soudu, že žalobou napadená rozhodnutí jsou nepřezkoumatelná pro nedostatek důvodů.

[50] Rozhodnutí ministerstva uložilo povinným osobám (bankám) povinnost odložit splnění příkazu klienta – žalobkyně – k manipulaci s finančními prostředky na specifikovaných bankovních účtech žalobkyně do výše zůstatku včetně plateb došlých. Odůvodnění posuzovaných rozhodnutí tvoří sdělení, že Finanční analytický útvar Ministerstva financí šetří podezřelý obchod podle zákona AML, a parafráze textu § 20 odst. 1 a 3 tohoto zákona („*hrozí nebezpečí, že splněním ve výroku uvedeného příkazu klienta by mohlo být zmařeno nebo podstatně ztíženo zajištění výnosu z trestné činnosti nebo prostředků určených k financování terorismu, a šetření si pro složitost vyžaduje delší dobu*“), tedy v podstatě důvody právní, nikoli skutkové.

[51] Sěžovatel takové odůvodnění hájí s tím, že více informací do rozhodnutí o odkladu splnění příkazu klienta nemohlo ministerstvo uvést, přičemž odkazoval především na povinnost mlčenlivosti vyplývající z řady právních předpisů. Městský soud tento argument odmítl se zdůvodněním, že povinnost mlčenlivosti „*nemůže být překážkou, která by správnímu orgánu bránila v řádném odůvodnění napadených rozhodnutí tak, aby z nich bylo patrné, že byly splněny zákonem stanovené podmínky pro jejich vydání. To platí tím spíše, podléhají-li napadená rozhodnutí soudnímu přezkumu.*“

[52] Východisko městského soudu je správné. Povinnost mlčenlivosti zapovídá úředním osobám sdělovat komukoli dalšímu informace o skutečnostech, které se dovedí při výkonu úřední činnosti u správního úřadu, jehož úkony provádí nebo na jehož činnosti se podílejí. Adresátem povinnosti mlčenlivosti ovšem není správní úřad jako takový, a proto ani nelze z povahy věci o mlčenlivosti v souvislosti s úkony správního úřadu uvažovat (k omezení poskytování informací nebo dokonce k jejich „utajení“ slouží zcela jiné procesní instituty, např. klasifikace informací podle právních předpisů o utajování informací, neveřejná povaha řízení, režim nahlížení do správních spisů či obecná regulace svobodného přístupu k informacím). Jinak řečeno, povinnost mlčenlivosti uložená úředním osobám neimplikuje, že správní úřad nebude své rozhodnutí řádně v souladu se zákonem odůvodňovat (srov. obecné ustanovení § 68 správního řádu, které není dotčeno obecnou povinností mlčenlivosti úředních osob podle § 15 odst. 3 správního řádu, jinak by nebylo uplatnitelné). S povinností správního úřadu odůvodnit správní rozhodnutí povinnost mlčenlivosti uložená úředním osobám tedy nijak nesouvisí.

[53] Proto ani není nutné dále rozebírat jednotlivá ustanovení právních předpisů upravujících povinnost mlčenlivosti ve zvláštních zákonech, na které sěžovatel v kasační stížnosti odkazoval. Pověstinou ani nejsou pro jeho činnost relevantní.

[54] Právní závěr, který ze správného východiska o mimoběžnosti úvah o povinnosti mlčenlivosti úředních osob na straně jedné a povinnosti správního úřadu odůvodnit své rozhodnutí na straně druhé městský soud dovodil, však dostatečně nezohledňuje specifickou povahu rozhodnutí podle § 20 odst. 3 písm. b) zákona AML.

[55] Nutno je totiž vyjít z toho, komu je rozhodnutí o odkladu splnění příkazu klienta určeno, resp. adresováno, a co je jeho předmětem a účelem (viz odstavec [40] odůvodnění tohoto rozsudku). Jeho adresátem není osoba, jejíhož majetku se odklad splnění příkazu klienta týká; tato osoba není účastníkem řízení o vydání rozhodnutí podle § 20 odst. 3 zákona AML (srov. výše citovaný § 20 odst. 4 *in fine* tohoto zákona), odůvodnění tohoto rozhodnutí tudíž není určeno jí, nýbrž tomu, komu se tímto rozhodnutím ukládá povinnost, tedy povinné osobě. Povinná osoba musí splnění příkazu klienta na základě rozhodnutí ministerstva bez dalšího odložit (jinak se dopustí přestupku podle § 47 odst. 2 zákona AML), aniž by měla možnost sama zkoumat, zda jsou splněny předpoklady pro šetření ministerstva, které vydání rozhodnutí předcházelo, proto ani není nutné jí další podrobnosti o šetření podezřelých obchodů v odůvodnění sdělovat. Rozsah odůvodnění rozhodnutí o odkladu splnění příkazu klienta tedy odpovídá tomu, aby povinná osoba mohla ověřit zákonné podmínky pro aktivaci své povinnosti, tedy na základě jakého právního předpisu je jí povinnost ukládána, zda vůbec je v dané věci povinnou osobou, tedy zda jde o jejího klienta, jakého majetku, resp. bankovních účtů se rozhodnutí týká, v jakém rozsahu či za jakých podmínek má splnění příkazu klienta odložit. Všechny tyto nezbytné informace byly v napadených rozhodnutích obsaženy.

[56] Otázka rozsahu informací, které je povinná osoba či stěžovatel (později) povinen sdělit klientu povinné osoby [srov. § 39 odst. 1 písm. j) zákona AML] a způsob a účel jejich poskytnutí s rozsahem odůvodnění rozhodnutí o odkladu splnění příkazu klienta nesouvisí.

[57] Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že v odůvodnění rozhodnutí o odkladu splnění příkazu klienta podle § 20 odst. 3 písm. b) není ministerstvo (nyní stěžovatel) povinno vymezovat skutečnosti o důvodech a okolnostech šetření, v rámci něhož toto rozhodnutí vydalo, včetně skutečností svědčících o hrozícím nebezpečí či složitosti šetření. Žalobou napadená rozhodnutí proto nelze považovat za nepřezkoumatelná proto, že takové důvody neobsahují. Rozhodnutí ministerstva však zasáhla do vlastnického práva žalobkyně (viz výše), a proto musejí být s ohledem na čl. 36 odst. 2 Listiny základních práv a svobod podrobena účinné soudní kontrole. Ta není proveditelná bez dostupnosti informací o okolnostech svědčících o naplnění zákonných důvodů pro vydání přezkoumávaného rozhodnutí, ve vztahu k rozhodnutí žalovaného jde mimo jiné o skutečnosti, na jejichž základě žalovaný usoudil, že se jedná o podezřelý obchod, resp. že hrozí nebezpečí, že bezodkladným splněním příkazu klienta by mohlo být zmařeno nebo podstatně ztíženo zajištění výnosu z trestné činnosti nebo prostředků určených k financování terorismu. V tomto směru Nejvyšší správní soud poukazuje na to, že podle § 39 odst. 1 písm. k) zákona AML se nelze dovolávat ani povinnosti zachovávat mlčenlivost vůči „soudu rozhodujícímu v občanském soudním řízení spory týkající se podezřelého obchodu nebo nároku na náhradu škody vzniklé v důsledku splnění povinnosti podle tohoto zákona“ [§ 39 odst. 1 písm. k) zákona AML]. Zákon AML nicméně nepočítá s prolomením povinnosti mlčenlivosti v soudním řízení správním. Informace týkající se vydání rozhodnutí podle § 20 odst. 3 zákona AML je však nutné poskytnout i správnímu soudu v řízení o přezkumu takového rozhodnutí. Zrušení nezákonného rozhodnutí je totiž podmínkou pro uplatnění nároku na náhradu škody způsobené nezákonným rozhodnutím, přičemž soud rozhodující o náhradě škody je rozhodnutím o zrušení nezákonného rozhodnutí vázán (§ 8 odst. 1 zákona č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávním úředním postupem). V případech, jako je ten nyní posuzovaný, jsou to tedy především správní soudy, které – s ohledem na základní právo žalobce na přístup k soudní ochraně – potřebují všechny relevantní podklady k přezkoumání rozhodnutí o odkladu splnění příkazu klienta, soudy rozhodující v občanském soudním řízení o náhradě škody způsobené takovým rozhodnutím pak již pouze vycházejí ze zjištění správních soudů. Proto je třeba trvat na tom, že se povinnosti mlčenlivosti podle § 38 zákona AML neuplatní vůči soudům rozhodujícím o žalobě proti rozhodnutí vydanému podle zákona AML. Nadto byla-li nezákonným rozhodnutím o odkladu splnění příkazu klienta ze strany veřejné moci způsobena škoda, musí mít poškozená osoba neztížené právo na její náhradu ve smyslu čl. 36 odst. 3 Listiny základních práv a svobod.

[58] Městský soud proto v dalším řízení posoudí, zda Ministerstvo financí svou zákonnou pravomoc nezneužilo, zda mělo v případě žalobkyně k dispozici informace svědčící o nebezpečí, že bezodkladným splněním příkazu klienta by mohlo být zmařeno nebo podstatně ztíženo zajištění výnosu z trestné činnosti, a zároveň o tom, že šetření podezřelého obchodu si pro složitost věci vyžadovalo delší dobu. Tyto informace samozřejmě bude nutno primárně hodnotit z pohledu ministerstva, jak se mu jevíly, resp. mohly jevit v době jeho rozhodování.

III.4. Možnost odložit splnění neomezeného počtu příkazů klienta po danou dobu

[59] Nakonec se Nejvyšší správní soud zabýval rozsahem, v jakém lze odložit splnění příkazu klienta. Zákon AML vymezuje v § 4 odst. 3 příkaz klienta jako „každý jeho úkon, na jehož základě má povinná osoba nakládat s majetkem, tedy velmi široce.“

[60] Stěžovatel oprávněně namítá, že po ministerstvu (nyní stěžovateli) nelze požadovat, aby vždy vymezil konkrétní příkaz klienta, jehož splnění má povinná osoba odložit. Takový postup by v praxi nebyl možný, neboť nelze vždy předjímat, jakou konkrétní dispozici klient se svým majetkem provede. Nutno též vzít v úvahu, že klient může mít více účtů, třeba s různými určeními, u více povinných osob. Městský soud však takový požadavek na rozhodnutí o odkladu splnění příkazu klienta nekladl, pouze shledal, že zákon AML neumožňuje „zablokovat“ veškeré finanční prostředky na účtech klienta bez dalšího, s čímž i Nejvyšší správní soud v této míře obecnosti souhlasí.

[61] Účelem odkladu splnění příkazu klienta je na omezenou dobu zajistit majetek, který by mohl být výnosem z trestné činnosti či určen k financování terorismu. Městský soud správně dovodil, že v případech,

kdy existuje podezření, že by určitý majetek mohl být určen k financování terorismu, by neomezená „blokáce“ bankovního účtu mohla být opodstatněná. Posuzovaná rozhodnutí však byla vydána kvůli podezření na legalizaci výnosů z trestné činnosti. V takové situaci lze logicky předpokládat, že stěžovatel bude mít povětšinou alespoň rámcovou představu o výši výnosů z prošetřované trestné činnosti. Nejvyšší správní soud se proto obecně ztotožňuje se závěrem městského soudu, že adekvátním postupem by rozhodně nebylo „rozhodnutí ‚blokující‘ provedení jakéhokoli příkazu klienta, jenž se týká bankovního účtu, na kterém se nachází prostředky ve výši stovek miliónů korun, jestliže se odhadované výnosy z trestné činnosti tohoto klienta pohybují ‚toliko‘ v řádech statisíců.“ Takový zásah do vlastnického práva klienta by byl nepřiměřený. Proto by stěžovatel s ohledem na zásadu minimalizace zásahu orgánů veřejné moci do základních práv a svobod měl (ve vlastním zájmu zejména do budoucna) v rozhodnutí podle § 20 odst. 3 písm. b) zákona AML vymezit, do jaké výše (popř. ve vztahu k jakému majetku) je třeba splnění příkazu klienta odložit.

[62] Stěžovatel teoretizoval, že by vždy mohl nařídít odklad splnění příkazu klienta ve výši mnohonásobně převyšující hodnotu majetku v dispozici povinné osoby. To je samozřejmě pravda, tato jeho úvaha však podléhá soudní kontrole. Nejvyšší správní soud samozřejmě nerealisticky nevolá po přesném vyčíslení zajištěného majetku, postačí hrubý, směrem nahoru zaokrouhlený odhad. Pokud by rozsah odkladu splnění příkazu klienta neodpovídal alespoň řádově domnělé výši výnosů z trestné činnosti, rozhodnutí stěžovatele by v soudním přezkumu zřejmě jako zjevně nepřiměřené nemuselo obstát, ledaže by stěžovatel osvědčil, že ani rámcovou představu o výši výnosů z prošetřované trestné činnosti nemohl mít.

[63] Pokud jde o nyní posuzovanou věc, městský soud se v dalším řízení bude zabývat tím, zda absence omezení rozsahu odkladu splnění příkazu klienta v napadených správních rozhodnutích představovala vzhledem ke konkrétním okolnostem případu takovou vadu, která způsobila nezákonnost napadených rozhodnutí ministerstva pro nepřiměřenost zásahu do vlastnického práva žalobkyně. Bude se tedy zabývat námitkou stěžovatele, že existovalo podezření na výnosy z trestné činnosti převyšující zůstatek na všech postižených bankovních účtech žalobkyně. Nejvyšší správní soud k tomu podotýká, že odklad splnění příkazu klienta se samozřejmě netýkal jen objemu prostředků, které byly na účtech v době vydání rozhodnutí, ale i dalších prostředků, které se na účtech případně objevily v době platnosti rozhodnutí podle § 20 odst. 3 písm. b) zákona AML. Pokud se v této době finanční prostředky na účtech žalobkyně zvýšily natolik, že by již rozsah domnělých výnosů z trestné činnosti řádově převyšovaly, byla by žalobkyně v dispozici se svým majetkem omezena nepřiměřeně. Takový závěr městského soudu však nyní předjímat nelze.

[64] Nejvyšší správní soud shrnuje, že se ztotožnil se závěrem městského soudu o povaze rozhodnutí podle § 20 odst. 3 písm. b) zákona AML i o tom, že jimi nelze bez dalšího zablokovat veškeré dispozice s majetkem klienta. Na druhou stranu však Nejvyšší správní soud vyhodnotil jako nesprávný názor městského soudu, že pro vydání rozhodnutí o odkladu splnění příkazu klienta je nutné předchozí oznámení povinné osoby o podezřelém obchodu podle § 18 zákona AML. Neztotožnil se ani s výkladem pojmu „podezřelý obchod“, jak jej provedl městský soud. Především však na rozdíl od městského soudu dospěl k závěru, že žalobou napadená rozhodnutí nejsou nepřezkoumatelná proto, že nevymezují konkrétní skutečnosti o šetření podezřelého obchodu a o nebezpečí, že bezodkladným splněním příkazu klienta by mohlo být zmařeno nebo podstatně ztíženo zajištění výnosu z trestné činnosti a že si šetření podezřelého obchodu pro složitost vyžádá delší dobu.

(...)