



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců JUDr. Marie Žiškové a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **K. v. o. s.**, zastoupeného JUDr. Ing. Igorem Kremlou, advokátem se sídlem Pod Višňovkou 25, Praha 4, proti žalovanému: **Celnímu ředitelství České Budějovice**, se sídlem Kasárenská 6, České Budějovice, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti usnesení Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 12. 9. 2005, č. j. 10 Ca 106/2005 - 45,

t a k t o :

Usnesení Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 12. 9. 2005, č. j. 10 Ca 106/2005 - 45 **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Včas podanou kasační stížností brojil žalobce (dále jen „stěžovatel“) proti výše uvedenému usnesení krajského soudu, kterým byla odmítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 5. 2005, č. j. 2250/05-0301-21.

Ve své kasační stížnosti stěžovatel uvádí, že podává proti napadenému usnesení kasační stížnost z následujících důvodů: Rozhodnutí o zajištění předmětných výrobků vydaly orgány celní správy ve vztahu ke všem provozovnám stěžovatele. Tato rozhodnutí jsou v zásadě totožná, resp. velmi podobná. Některé celní orgány pak ve svých rozhodnutích připustily žalobu ve smyslu ustanovení § 65 s. ř. s. S ohledem na to, že toto poučení nebylo dáno ve všech rozhodnutích celních orgánů, podal stěžovatel z opatrnosti proti předmětným rozhodnutím ústavní stížnosti. Tyto stížnosti byly odmítnuty usneseními Ústavního soudu s odůvodněním, že ústavní stížnost není přípustná, neboť stěžovatel nevyčerpal všechny

procesní prostředky, které mu zákon k ochraně práva poskytuje, když dalším právním prostředkem, který je třeba využít, je správní žaloba proti předmětným rozhodnutím. Stěžovatel dále uvedl, že rozhodnutí o zajištění vybraných výrobků vydal Celní úřad v Českých Budějovicích, a nikoliv Celní úřad ve Strakoniciích, jak se uvádí v napadeném usnesení, a lihoviny byly zajištěny na provozovně stěžovatele v Českých Budějovicích a nikoliv ve Strakoniciích, jak je rovněž chybně v napadeném usnesení uvedeno. Stěžovatel dále konstatoval, že se v daném případě nemohlo jednat o zajištění ve smyslu ustanovení § 15 odst. 7 d. ř., jak se uvádí v napadeném usnesení.

Z výše uvedených důvodů stěžovatel navrhl napadené rozhodnutí zrušit a věc vrátit k dalšímu řízení. Zároveň navrhuje, aby byl žalovaný povinen uhradit stěžovateli náhradu nákladů tohoto řízení.

II.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že rozhodnutí celního úřadu o zajištění zboží a rozhodnutí odvolacího orgánu v této věci jsou rozhodnutími předběžné povahy, které jsou ze soudního přezkumu vyloučeny. Ústavnost této výluky potvrdil i Ústavní soud ve svém nálezu ze dne 3. 11. 1999, sp. zn. Pl. ÚS 8/99 (zveřejněn pod č. 153 ve svazku č. 16 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu). K tvrzení stěžovatele, že některé celní orgány připustily přezkum rozhodnutí v rámci správního soudnictví, uvádí, že Celní ředitelství České Budějovice ve svém rozhodnutí o odvolání přezkum soudem dle zák. č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění (dále jen „s. ř. s.“), vyloučilo. Z těchto důvodů se domnívá, že kasační stížnost není důvodná.

III.

Kasační stížnost je podle § 102 a násl. s. ř. s. přípustná a podle jejího obsahu je v ní namítán důvod odpovídající ustanovení § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s., neboť stěžovatel namítá, že krajský soud nezákonně rozhodl o odmítnutí jeho žaloby, když nesprávně posoudil právní otázku, zda napadené rozhodnutí správního orgánu je vyloučeno z přezkumu správním soudem jako rozhodnutí předběžné povahy, anebo zda naopak správním soudem přezkoumatelné je [§ 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s.]. Rozsahem a důvody kasační stížnosti je Nejvyšší správní soud podle § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. vázán.

IV.

Ze správního spisu Nejvyšší správní soud zjistil následující skutečnosti rozhodné pro posouzení důvodnosti kasační stížnosti: Na základě místního šetření provedeného na provozovně stěžovatele v Českých Budějovicích dne 1. 4. 2005 bylo vydáno rozhodnutí o zajištění lihovin, neboť ze strany stěžovatele nebylo prokázáno jejich zdanění. O zajištění předmětných lihovin byl Celním úřadem České Budějovice (dále jen „celní úřad“) vystaven protokol o zajištění věci č. j. 1772/05-0361-22/Z. Celní úřad vydal dne 4. 4. 2005 rozhodnutí o zajištění vybraných výrobků č. j. 1772/02-0361-022/RZ, kterým bylo ve smyslu ustanovení § 15 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „d. ř.“) rozhodnuto o zajištění zboží. Proti tomuto rozhodnutí se stěžovatel odvolal. Jeho odvolání žalovaný zamítl svým rozhodnutím ze dne 10. 5. 2005, č. j. 2269/05-0301-21, s odůvodněním, že správce daně byl oprávněn zajistit lihoviny, neboť chyběl řádný důkaz o původu zboží. Toto rozhodnutí napadl stěžovatel žalobou ze dne 1. 7. 2005.

Krajský soud předmětnou žalobu odmítl. V odůvodnění tohoto rozhodnutí uvedl, že podle § 70 písm. b) s. ř. s. jsou ze soudního přezkoumávání vyloučeny úkony správního orgánu předběžné povahy. Rozhodnutí vydané podle § 15 odst. 7 d. ř. žádným způsobem nepředurčuje konečné rozhodnutí ve věci, třebaže nesporně postihuje subjekt, vůči němuž zajištění zboží směřuje. Tato skutečnost nic nemění na tom, že tento postih je pouze dočasný a trvá pouze do doby, než bude o věci rozhodnuto na základě šetření o zjištění výrobce lihovin a prokázání správného odvedení spotřební daně při uvedení těchto výrobků do volného oběhu. Proto se jedná o rozhodnutí předběžné povahy, které je z přezkoumání soudem ve správním soudnictví vyloučeno.

V.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu důvodů uplatněných v kasační stížnosti a dospěl k závěru, že tato je důvodná.

V. a

Spornou otázkou je, zda krajský soud správně posoudil právní otázku, dospěl-li k závěru, že žalobou napadené správní rozhodnutí i rozhodnutí správního orgánu první instance jsou ze soudního přezkumu vyloučeny. Jak již Nejvyšší správní soud judikoval: *„Odmítl-li krajský soud žalobu jako neprojednatelnou a nezabýval-li se jí věcně, přezkoumává Nejvyšší správní soud v kasačním řízení jen to, zda krajský soud správně posoudil nesplnění procesních podmínek; věcný obsah žaloby přezkoumávat nemůže.“* (Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 1. 2006, č. j. 2 As 45/2005 - 65, zveřejněn na www.nssoud.cz).

Správu spotřebních daní podle § 1 odst. 3 zák. č. 353/2003 Sb. o spotřebních daních ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zák. o spotř. d.“), vykonávají celní úřady příslušné podle sídla nebo místa pobytu plátce daně. Výjimkou z této úpravy příslušnosti je ustanovení § 140 odst. 1 zák. o spotř. d., podle něhož správu daní, u nichž ke dni nabytí účinnosti tohoto zákona nezaniklo právo daň vyměřit nebo vymáhat nebo nezanikl nárok na vrácení daně, vykonávají dosavadní správci daně podle dosavadních právních předpisů. Účelem zajištění věci je však právě zajistit věci u kterých je potřeba prověřit, zda daňová povinnost byla splněna a zabránit tak případnému jednání, které by toto zjištění znemožnilo. Z toho plyne, že kontrolní orgán nemůže – a nelze to po něm ani spravedlivě požadovat – zjistit skutečnosti rozhodné pro posouzení, zda došlo ke splnění daňové povinnosti, s naprostou jistotou a ve všech detailech, nýbrž zpravidla pouze s určitou mírou pravděpodobnosti a někdy jen v základních rysech. Je proto možné a nikoli nepravděpodobné, že někdy dojde k zajištění věci, u kterých daňová povinnost splněna byla nebo k její správě nejsou celní úřady příslušné. Zajištění vybraných výrobků nebo dopravního prostředku trvá do doby, než je pravomocně rozhodnuto o jejich propadnutí nebo zabrání, případně do doby, kdy se prokáže, že u nich nedošlo k porušení zák. o spotř. d. Rozhodnutí o zajištění věci tak v žádném případě nepředjímá meritorní vyřešení sporu a pokud se následně zjistí, že u předmětného zboží byla daňová povinnost splněna, případně, že pro správu daně u konkrétního zboží není celní úřad příslušný (§ 140 zák. o spotř. d.), musí celní úřad na tyto skutečnosti odpovídajícím způsobem reagovat: Rozhodnutí o zajištění vybraných výrobků nebo dopravního prostředku, pokud se prokáže, že s vybranými výrobky nebylo nakládáno způsoby uvedenými v § 42 odst. 1 a 2 zák. o spotř. d. nebo že dopravní prostředek nedopravoval takové výrobky, musí být zrušeno písemným rozhodnutím a toto rozhodnutí musí být doručeno kontrolované osobě; pokud rozhodnutí o zajištění bylo zrušeno, musí být

kontrolované osobě zajištěné vybrané výrobky nebo dopravní prostředek bez zbytečných průtahů vráceny v neporušeném stavu; o vrácení se sepíše protokol. (§ 42 odst. 10 d. ř.). Při zjištění své nepřislušnosti (např. z důvodu podle § 140 zák. o spotř. d.) pak je celní úřad povinen věc postoupit příslušnému správci daně a o postoupení informovat daňový subjekt (§ 22 odst. 1 d. ř. per analogiam). Z výše uvedených důvodů byl tedy celní úřad příslušný předmětné výrobky zajistit.

Žalovaný ve svém rozhodnutí uvádí, že celní úřad v šetření použil institutu místního šetření podle § 15 d. ř., a nikoliv postup podle ustanovení § 41 a 42 zák. o spotř. d. Ze správního spisu je však zřejmé, že místní šetření bylo provedeno za účelem kontroly splnění daňové povinnosti u spotřební daně. I v samotném protokolu o místním šetření je uvedeno, že celní úřad je místně příslušný podle zák. o spotř. d. Je tedy nad vší pochybnost zřejmé, že místní šetření bylo konáno za účelem kontroly povinností vyplývajících ze zák. o spotř. d. Ten má samostatnou a ve vztahu k úpravě v § 15 odst. 7 d. ř. speciální (a proto v daném případě použitelnou a aplikaci § 15 odst. 7 d. ř. vylučující) úpravu zajištění věcí důležitých pro řízení ve věci spotřební daně. Rozhodný je tedy zák. o spotř. d., který ostatně ve svém § 138 výslovně stanovuje, že v řízení ve věcech upravených tímto zákonem se postupuje podle zvláštního právního předpisu upravujícího správu daní, pokud tento zákon (tj. zák. o spotř. d.) nestanoví jinak. Pro zajištění výrobků u kterých celní úřad zjistí nesplnění daňových povinností podle zák. o spotř. d., tento předpis, jak shora uvedeno, obsahuje speciální úpravu v § 42. Celní úřad tedy, ač je v rozhodnutí o zajištění věci uvedeno, že tento postupoval podle § 15 odst. 7 d. ř., byl povinen postupovat podle ustanovení § 42 zák. o spotř. d. a ve skutečnosti (po obsahové stránce) tak také činil (k postupu podle § 15 odst. 7 d. ř. ostatně v dané věci ani vůbec nebyl oprávněn).

Proto je pro posouzení důvodnosti této kasační stížnosti rozhodné, zda je soudně přezkoumatelné rozhodnutí podle § 42 zák. o spotř. d. Tento zákon ve svém § 42 odst. 6 stanoví: *„Proti rozhodnutí o zajištění vybraných výrobků nebo dopravního prostředku může kontrolovaná osoba podat odvolání nejpozději do 7 pracovních dní ode dne doručení tohoto rozhodnutí. Toto odvolání nemá odkladný účinek. Odvolací orgán, kterým je nejbližší vyšší nadřízený orgán, rozhodne o odvolání bez zbytečných průtahů. Doručování upravuje zákon o správě daní; proti rozhodnutí o odvolání lze podat jen mimořádné opravné prostředky nebo podnět k soudnímu přezkoumání.“* Ač se v daném případě nepochybně jedná o rozhodnutí předběžné povahy (srov. k tomu kritéria formulovaná Nejvyšším správním soudem v jeho rozsudku ze dne 29. 3. 2006, č. j. 2 Afs 183/2005 - 64, zveřejněném na www.nssoud.cz), u nichž – jak žalovaný správně podotýká – obecně je přípustná jejich výluka z přezkumu ve správním soudnictví (srov. shora již zmíněný nálezn Ústavního soudu ze dne 3. 11. 1999, sp. zn. Pl. ÚS 8/99, zveřejněný pod č. 153 ve svazku č. 16 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu), zákonodárce tento typ rozhodnutí výslovně podrobil soudnímu přezkumu, stanovil-li oprávnění kontrolované osoby dát „podnět k soudnímu přezkoumání“. Vzhledem k tomu, že zák. o spotř. d. je v tomto případě *lex specialis* k s. ř. s. a jedná se o předpis stejné právní síly, bude na místě dát přednost jeho textu, který soudní přezkum v daném konkrétním případě zakotvuje. Dalším argumentem pro použití úpravy z zák. o spotř. d. je, že vzhledem k jeho pozdějšímu datu účinnosti je zák. o spotř. d. ve vztahu k s. ř. s. *lex posterior*.

Jakkoli se tedy zákonodárcem zvolené řešení s výslovným připuštěním soudního přezkumu v situaci, kdy se to může zdát ve srovnání s jinými obdobnými instituty (§ 15 odst. 7 d. ř., § 134 odst. 3 zák. o spotř. d.) neobvyklé, je povinností soudu tento zákon respektovat, zvláště s ohledem na zásadu, že v případě pochybností je zapotřebí jakékoli

výluky ze soudního přezkumu interpretovat restriktivně, tj. ve prospěch soudního přezkumu; jiný přístup by ve svých důsledcích mohl být odepřením spravedlnosti – *denegatio iustitiae* (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 12. 2005, č. j. 3 As 28/2005 - 89, www.nssoud.cz). Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku rovněž poukázal na to, že i Ústavní soud uvedl k výlukám ze soudního přezkumu vztahujícím se ještě k části páté o. s. ř. ve znění účinném do 31. 12. 2002, že z ustanovení čl. 4 odst. 4 Listiny nutno dovodit, že žádné ustanovení vylučující soudní přezkum správních rozhodnutí nelze vykládat extenzivně; namísto je naopak maximální zdrženlivost, tedy v pochybnostech postup ve prospěch zachování práva na přístup k soudu (viz nálezy Ústavního soudu ze dne 17. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 393/2000, zveřejněný pod č. 76 v svazku č. 22 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu). Není tedy správný názor krajského soudu vyslovený v kasační stížnosti napadeném rozhodnutí, že žaloba stěžovatele je žalobou proti takovému rozhodnutí, které nemůže být předmětem soudního přezkumu, a to s odkazem na § 70 písm. b) s. ř. s.

V.

Vzhledem k výše uvedenému tak Nejvyššímu správnímu soudu nezbylo než rozsudek krajského soudu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení, neboť kasační stížnost stěžovatele byla důvodná [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.].

Zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je tento vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.). Na krajském soudu tedy nyní bude, aby se žalobu stěžovatele meritorně zabýval.

VI.

V novém rozhodnutí ve věci krajský soud rozhodne i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 14. června 2006

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu