



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Karla Šimky a JUDr. Vojtěcha Šimíčka v právní věci žalobce: **K. Č. r. 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 rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 13. 10. 2006, č. j. 10 Ca 117/2006 - 100,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 13. 10. 2006, č. j. 10 Ca 117/2006 - 100, **se z r u š u j e** a věc **se v r a c í** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

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

Podle stěžovatele žádné rozhodnutí celní správy neříká, že by k zajištění došlo podle ust. § 42 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních (dále jen „zákon o spotřebních daních“), ani že by zajišťovacím důvodem měla být nesprávnost nebo nepravdivost údajů uvedených na dokladech o nákupu. V protokole o zajištění ze dne 1. 4. 2005 se uvádí, že zajištění bylo provedeno dle § 15 odst. 7 zák. č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „d. ř.“), a jako důvod zajištění je uvedeno, že nezajištění by mohlo mít za následek nemožnost dodatečného průkazu skutečností potřebných pro daňové řízení. V protokole o zajištění se tedy uvádějí zcela jiné důvody a zcela jiná zákonná ustanovení. Při rozhodování o zajištění předmětných lihovin neposuzoval Celní úřad v Českých Budějovicích (dále též jen „celní úřad“) doklady o nákupu těchto lihovin, ale jako důvod zajištění uvedl § 15 odst. 7 d. ř.

a nikoliv důvod dle § 42 zákona o spotřebních daních jak se tvrdí v kasační stížnosti napadeném rozsudku.

Podle rozhodnutí o odvolání je ze spisového materiálu patrné, že bylo postupováno podle § 15 d. ř., a nikoliv podle § 42 zákona o spotřebních daních. Podle samotného odůvodnění odvolacího rozhodnutí žalovaného z (prvoinstančního) rozhodnutí o zajištění má být zřejmý důvod zajištění (pochybnosti o původu zboží). Takový důvod zajištění však v něm podle stěžovatele obsažen není. Stěžovatel k tomu dodává, že i pokud by v rozhodnutí o odvolání tento důvod uveden byl, jednalo by se o změnu rozhodnutí. Rozhodnutím o odvolání však nebylo prvoinstanční rozhodnutí změněno, ale odvolání bylo zamítnuto. Zamítnutí odvolání, zrušení rozhodnutí a změna rozhodnutí jsou rozdílné instituty, které podle stěžovatele nelze směšovat. Pokud by rozhodnutí o odvolání měnilo důvod zajištění, avšak ve výroku by odvolání bylo zamítnuto, jednalo by se o rozhodnutí zmatečné.

Stěžovatel konstatuje, že v žádném z rozhodnutí orgánů celní správy se neuvádí, že k zajištění došlo dle § 42 zákona o spotřebních daních ani že důvodem tohoto zajištění měly být nepravdivé nebo nesprávné údaje na dokladu o nákupu, jak se tvrdí v kasační stížnosti napadeném rozsudku. K tomu stěžovatel dodává, že důvody zajištění jsou podstatnou náležitostí protokolu i rozhodnutí o zajištění vybraných výrobků (§ 42 odst. 4 a 5 zákona o spotřebních daních). Pokud tyto důvody nejsou v protokole ani v rozhodnutí uvedeny, nelze tento nedostatek zhojit dedukcí či dalším postupem soudu ve správním soudnictví.

Stěžovatel dále namítá nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu. Konkrétně mu vytýká, že neodůvodnil svůj závěr, že výrobcem předmětných lihovin nejsou subjekty uvedené na etiketách těchto výrobků. K této otázce stěžovatel dodává, že uvedené skutečnosti nebyly prokázány ani v řízení před správním orgánem. Dokonce i v rozhodnutí žalovaného se uvádí, že tyto skutečnosti jsou pravděpodobné (aniž je uvedeno, na základě jakých skutečností žalovaný k tomuto závěru dospěl). Podezření či domněnky pak podle stěžovatele nemohou být důvodem k zajištění vybraných výrobků.

Stěžovatel dále nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že jeho argumentace, že s ohledem na § 140 zákona o spotřební dani nebyli celní úřad a žalovaný příslušní ve věci jednat ani rozhodovat, je nesprávná. Z napadeného rozsudku není zřejmé, z čeho soud dovozuje, že orgány cení správy o své věcné nepřislušnosti nevěděly. I v této části je podle stěžovatele rozsudek nepřezkoumatelný.

Stěžovatel dále uvádí, že doklady o původu zajištěných výrobků byly orgánům celní správy předávány již před předmětnou kontrolou, a to zejména při kontrole provedené v sídle žalovaného Celním úřadem Praha D1 dne 28. 2. 2005. Za předpokladu řádné správy a řádné součinnosti orgánů celní správy tedy měl Celní úřad v Českých Budějovicích již při kontrole vědět, že je věcně nepřislušný, neboť toto bylo z dokladů předložených jinému celnímu úřadu zjištělné. Žalovaný měl při rozhodování o odvolání tyto doklady prokazatelně k dispozici. Nejpozději rozhodnutím o odvolání mělo být rozhodnutí o zajištění zrušeno, resp. měla být vyslovena jeho nicotnost.

Stěžovatel ve své kasační stížnosti zdůrazňuje, že v daném případě byly rozhodující orgány celní správy nepochybně nepřislušné. Tato skutečnost není zpochybňována ani v napadeném rozsudku a uznaly ji i orgány celní správy. Stěžovatel proto považuje za nesporné, že rozhodnutí vydané věcně nepřislušným orgánem je rozhodnutím nicotným. Tato nicotnost je podle stěžovatele absolutní a nelze ji zhojit či obcházet zdůvodněním,

že správní orgán o své nepříslušnosti nevěděl. Taková možnost ze zákona v žádném případě nevyplývá. Stěžovatel v této souvislosti zdůraznil, že státní moc lze uplatňovat jen v případech, v mezích a způsoby, které stanoví zákon. Navíc orgány celní správy o svojí nepříslušnosti věděly nebo alespoň mohly vědět. To, že tyto informace nevyužily a nepostupovaly v souladu se zákonem, nelze přičítat k tíži stěžovatele a nutit ho, aby pouze čekal na meritorní rozhodnutí ve věci (které doposud nebylo vydáno). Přitakání uvedenému závěru soudu by znamenalo legalizaci nezákonného stavu, proti němuž by stěžovatel neměl až do meritorního rozhodnutí žádný prostředek obrany.

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 s odkazem na právní názor vyjádřený v rozsudku Nejvyššího správního soudu, kterým bylo zrušeno usnesení krajského soudu v téže věci, neobstojí námitka stěžovatele ohledně nicotnosti rozhodnutí z důvodu věcné nepříslušnosti správního orgánu. Žalovaný dále uvedl, že ačkoliv je v rozhodnutí o zajištění uvedeno, že orgán celní správy postupoval podle § 15 d. ř., ve skutečnosti po obsahové stránce postupoval podle ust. § 42 zákona o spotřebních daních. Ke kasační námitce týkající se skutečnosti, že celní orgány o své nepříslušnosti měly vědět, a to na základě dokladů předložených při kontrole prováděné Celním úřadem Praha D1 žalovaný uvádí, že z dokladů předložených v souvislosti s podaným odvoláním není zřejmé, kdo je výrobcem dodaných lihovin, nelze posoudit zdanění plátcem daně a nelze také vyloučit, že faktura se může vztahovat k jiné dodávce.

K námitce stěžovatele, že nebyly prokázány pochybnosti o výrobci zajištěných lihovin, pak žalovaný uvádí, že podnětem ke kontrole zdanění vybraných výrobků bylo zejména vyjádření jednoho z údajných výrobců, provedené v rámci místního šetření, a dále skutečnost, že předmětem podnikání dalšího z údajných výrobců není dle výpisu z obchodního rejstříku výroba lihovin. Žalovaný konstatoval, že se domnívá, že tyto skutečnosti jsou natolik významné, aby zde vznikla pochybnost o řádném zdanění zajištěných výrobků, podporovaná nízkou fakturovanou cenou. Nesouhlasí s tvrzením stěžovatele, že podezření či domněnky nemohou být důvodem pro zajištění vybraných výrobků, neboť jsou to právě pochybnosti a domněnky, na základě kterých je prováděno daňové řízení za účelem zjištění – ověření řádného splnění daňových povinností. Účelem zajištění je do doby meritorního rozhodnutí ve věci omezit možnost dispozice se zajištěnými výrobky pro případ, že by se prokázalo porušení právních předpisů při nakládání s nimi. V daném případě pak podle stěžovatele nebylo prokázáno řádné zdanění těchto výrobků.

Na základě těchto skutečností žalovaný navrhuje kasační stížnost zamítnout.

III.

Stěžovatel na toto vyjádření žalovaného reagoval replikou, ve které uvádí, že žalovaný evidentně postupoval podle § 15 odst. 7 d. ř. Tato skutečnost je výslovně uvedena ve všech příslušných dokumentech, které se týkaly zajištění předmětných výrobků, jakož i v rozhodnutí žalovaného o odvolání a vyjádření žalovaného k žalobě. O tom, že orgány celní správy bylo postupováno ve smyslu § 15 d. ř., a nikoliv podle § 42 zákona o spotřebních daních, svědčí

podle stěžovatele i důvody, které jsou v písemnostech orgánů celní správy uváděny jako důvody pro zajištění výrobků. V protokole ze dne 1. 4. 2005 se uvádí, že důvodem pro zajištění je skutečnost, že nezajištění by mohlo mít za následek nemožnost dodatečného průkazu skutečností potřebných pro daňové řízení (což je důvod uvedený v § 15 odst. 7 d. ř.). Stejný důvod je uveden i v prvoinstančním rozhodnutí celního úřadu. Žalovaný pak ve svých rozhodnutích a písemnostech opakovaně uváděl, že důvodem zajištění jsou pochybnosti o původu zboží. Takový důvod však mezi důvody zajištění vybraných výrobků podle ust. § 42 odst. 1 zákona o spotřebních daních není. Podle stěžovatele uvedení důvodu zajištění je podstatnou náležitostí rozhodnutí o zajištění a uvedení důvodu zajištění a uvedení příslušných ustanovení zákona, podle kterých bylo postupováno, je podstatnou náležitostí protokolu o kontrole. Z těchto skutečností pak podle stěžovatele vyplývá, že tvrzení žalovaného, že fakticky bylo postupováno podle ust. § 42 zákona o spotřebních daních, je ryze účelové a v rozporu se skutečným stavem věci. Stěžovatel zdůrazňuje, že žalovaný tvrdil, že postupoval podle § 15 odst. 7 d. ř., i přesto, že ho stěžovatel opakovaně upozorňoval, že tento postup je nesprávný a že mělo být postupováno podle § 42 zákona o spotřebních daních.

K otázce, zda celní orgány mohly vědět o své nepřislušnosti ve věci jednat a rozhodovat, stěžovatel namítal, že z předložených dokladů bylo a je možno nepochybně zjistit, že se jedná o výrobky, které byly stěžovateli dodány před účinností zákona o spotřební dani, a že předmětné výrobky byly tedy nutně před tímto datem i vyrobeny. Tyto skutečnosti podle stěžovatele vyplývají i z různých záznamů a postupu celní správy. Stěžovatel potřebné podklady a informace orgánům celní správy sdělil již v průběhu měsíce ledna a února roku 2005. Skutečnost, že orgány celní správy nejsou v dané věci příslušné, z těchto dokladů nepochybně vyplývala a na základě těchto dokladů byl i tento fakt orgány celní správy uznán a došlo k předání věci orgánům finanční správy. Stěžovatel uzavírá, že orgány celní správy měly již v době rozhodnutí o zajištění věci dostatek podkladů a informací, a mohly tedy vědět o své věcné nepřislušnosti.

K otázce, zda podezření či domněnky mohou či nemohou být důvodem pro zajištění vybraných výrobků, stěžovatel tvrdí, že rozhodnutí o zajištění výrobků lze vydat pouze v případě, že je zjištěn jeden z důvodů uvedených v § 42 zákona o spotřebních daních. Pokud by měly postačovat jakési pochybnosti, potom by zákonodárce zvolil jinou formulaci. Stěžovatel také opakuje, že pochybnost o původu zboží (což je jako důvod zajištění uváděno v rozhodnutí žalovaného) není důvodem k zajištění výrobku podle § 42 odst. 1 zákona o spotřebních daních. Stěžovatel dále uvádí, že jím předložené doklady splňují všechny náležitosti stanovené obecně závaznými právními předpisy, které se k nim vztahují, a jsou řádnými daňovými doklady.

K jím tvrzené nicotnosti rozhodnutí orgánů celní správy stěžovatel zopakoval, že orgány celní správy měly před předmětnou kontrolou dostatek podkladů a informací, z nichž nepochybně vyplynulo, že nejsou ve věci příslušné. Stěžovatel má za to, že nesprávný postup při předávání informací mezi jednotlivými orgány celní správy mu nemůže být kladen k tíži a nemůže odůvodňovat či omlouvat postup žalovaného a dalších orgánů. Stěžovatel dále vyjádřil nesouhlas s právním názorem o příslušnosti rozhodujících orgánů celní správy vyjádřeným v rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, kterým bylo zrušeno usnesení krajského soudu o odmítnutí předmětné žaloby. Stěžovatel uvádí, že v daném případě se jedná sice o rozhodnutí předběžné povahy, současně se však jedná o velmi citelný zásah do jeho základních práv. V důsledku tohoto zásahu orgánu státní moci totiž nemůže nakládat s předmětnými výrobky. Tento zásah je o to podstatnější, že žádný právní předpis neupravuje

dobu, po kterou má zajištění trvat. Stěžovatel připomněl, že v jeho případě už zajištění trvá dva roky a že mu nejsou známy žádné pokroky s výjimkou toho, že orgány celní správy uznaly svojí věcnou nepřislušnost a věc předaly orgánům finanční správy. Stěžovatel namítá, že podle čl. 79 odst. 1 Ústavy může být působnost správních úřadů stanovena pouze zákonem. Podle stěžovatele v žádném právním předpise není upraveno, že zajišťovat věci třetích osob mohou činit i orgány nepřislušné s tím, že pokud svojí nepřislušnost následně zjistí, mají předat věc příslušnému orgánu. Stěžovatel má za to, že takový závěr nelze dovodit žádným ani extrémně extenzivním výkladem ani použitím analogie práva. Stěžovatel analogicky poukázal na institut předběžného opatření podle o. s. ř., o kterém též nemůže rozhodovat věcně nepřislušný soud a u něhož jsou soudy rovněž povinny zkoumat svoji věcnou příslušnost v každém okamžiku řízení. V této souvislosti stěžovatel odkázal na právní názor R. O., zabývající se věcnou příslušností správního úřadu. Stěžovatel rovněž odkázal na konstantní judikaturu Ústavního soudu, podle které mezery v předpisech veřejnoprávního charakteru, pokud se rozhoduje o povinnostech subjektu k jeho tíži, je možno doplňovat extenzivním výkladem pouze tehdy, jestliže interpretace za použití všech metod vede k nepochybnému závěru o smyslu a rozsahu předmětné právní normy (stěžovatel odkázal na rozhodnutí Ústavního soudu sp. zn. 487/2000 a nález Ústavního soudu sp. zn. II ÚS 298/05). Stěžovatel k tomu doplnil, že se podle něj o mezeru v předpisech veřejného práva nejedná a extenzivní výklad proto nelze použít. Napadenou interpretaci podle něj dochází k vybočení z mezí ústavnosti a zásad spravedlivého procesu.

IV.

Kasační stížnost je podle § 102 a násl. s. ř. s. přípustná a podle jejího obsahu jsou v ní namítány důvody odpovídající ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d), neboť stěžovatel namítá, že žalovaný nesprávně posoudil právní otázku, zda byl v předmětné věci dán důvod zajištění výrobků podle § 42 zákona o spotřebních daních [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.], dále namítá, že chyběla příslušnost orgánů celní správy rozhodnout o zajištění vybraných výrobků a tyto orgány nepostupovaly v souladu s § 42 zákona o spotřebních daních [§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.], a konečně namítá, že rozhodnutí krajského soudu je nepřezkoumatelné [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.].

Rozsahem a důvody kasační stížnosti je Nejvyšší správní soud podle § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. vázán.

V.

Ze správního spisu Nejvyšší správní soud zjistil následující skutečnosti rozhodné pro posouzení důvodnosti kasační stížnosti: Na základě místního šetření provedeného na provozovně stěžovatele ve Strakonicih dne 1. 4. 2005 byl Celním úřadem Strakonice (dále jen „celní úřad“) vystaven protokol o zajištění věci č. j. 1946/05-0367-022. V tomto protokolu je uvedeno, že byl zjištěn prodej lihoviny, u které vzniklo podezření o původu zboží a řádného vypořádání finančních povinností. Celní úřad vydal dne 1. 4. 2005 rozhodnutí o zajištění vybraných výrobků č. j. 1946/05/R-0367-022, kterým bylo ve smyslu ustanovení § 15 odst. 7 d. ř. rozhodnuto o zajištění zboží. V tomto rozhodnutí je uvedeno, že celní úřad má pochybnosti o průkazu původu obchodního zboží a o řádném vypořádání finančních povinností v souvislosti s jeho nákupem.

Proti tomuto rozhodnutí se stěžovatel odvolal. Jeho odvolání žalovaný zamítl svým rozhodnutím ze dne 10. 5. 2005, č. j. 2250/02-0301-21. V odůvodnění uvedl, že ze spisového materiálu je patrné, že celní úřad při provedeném šetření použil institut místního šetření,

prováděného v souvislosti s daňovým řízením, nikoliv postup podle ustanovení § 41 a § 42 zákona o spotřebních daních. K námitce místní nepřislušnosti a k argumentaci již provedenou kontrolou kontrolovaného subjektu na centrále v Praze pak žalovaný konstatoval, že z popisu průběhu kontroly provedené Celním úřadem Praha D1 obsaženého v podaném odvolání je zřejmé, že se patrně nejednalo o místní šetření, prováděné podle § 15 d. ř., ale právě o kontrolu provedenou podle § 41 a § 42 zákona o spotřebních daních, při níž jsou zjišťovány jiné skutečnosti než při místním šetření. Žalovaný dále uvedl, že podle § 15 odst. 1 d. ř. může správce daně v obvodu své místní příslušnosti a v souvislosti s daňovým řízením provádět místní šetření u daňových subjektů i dalších osob. Konstatoval, že v obchodním domě K. S. byla zajištěna lihovina označená jako V. (Tradiční jemná lihovina 40 %), jejímž výrobcem byl podle etikety J. U., S. 57, 695 05 H. Šetřením Celního úřadu Hodonín bylo zjištěno, že uvedený výrobce v roce 2003, kdy měla být dodávka uskutečněna, vodku o obsahu 40% nevyráběl, používal jiné vzory etiket a podle předložených faktur za rok 2003 a knihy pohledávek společnosti I., spol. s r. o., se sídlem Ž. 50, P. 2, takové zboží nedodával. Žalovaný dále uvedl, že podle ust. § 15 odst. 7 d. ř. je pracovník správce daně oprávněn zajistit věci, chybí-li řádný průkaz o původu obchodního zboží nebo věcí. Celní úřad proto při místním šetření vyhotovil Protokol o zajištění věci a rozhodl o zajištění těchto věcí. Důvod uvedený v rozhodnutí č. j. 1946/05/R-0367-022 je podle žalovaného zřejmý – pochybnosti o původu zboží. Žalovaný dále popřel důvodnost odvolací námitky, že kontrola v téže věci byla již provedena na centrále společnosti Celním úřadem Praha D1. Konstatoval, že v daném případě se jednalo o kontrolu podle § 41 a § 42 zákona o spotřebních daních, nikoliv o místní šetření. Z faktur přiložených k odvolání nelze zjistit výrobce lihovin. Tyto faktury jsou dokladem o prodeji a neobsahují údaje o osobě výrobce. Pokud výrobce nebo dovozce uvádí vybrané výrobky do volného daňového oběhu, musí doklad obsahovat náležitosti uvedené v § 5 odst. 2 zákona o spotřební dani. Žalovaný uzavřel, že v postupu celního úřadu neshledal pochybení a tedy ani důvody pro změnu nebo zrušení napadeného rozhodnutí.

Toto rozhodnutí napadl stěžovatel žalobou ze dne 1. 7. 2005. V této žalobě především namítal, že v daném případě měl být pro zajištění výrobků použit postup ne podle § 15 odst. 7, ale zvláštní úprava obsažená v § 42 zákona o spotřebních daních. Stěžovatel dále uvedl, že žádný z důvodů, za nichž lze ve smyslu § 42 zákona o spotřebních daních zboží zajistit, není dán a ani nebyl žalovaným tvrzen. Stěžovatel dále namítal, že vzhledem k tomu, že jeho sídlo je na adrese P.4, P. V. 25, není dána příslušnost žalovaného ani Celního úřadu České Budějovice. Stěžovatel dále namítal nepřezkoumatelnost rozhodnutí správních orgánů. Konstatoval, že ve správních aktech vydaných správními orgány ve věci se uvádí, že důvodem zajištění má být skutečnost, že nezajištění předmětných výrobků by mohlo mít za následek nemožnost dodatečného průkazu skutečností potřebných v daňovém řízení za účelem přezkoumání původu věcí. Tento důvod podle stěžovatele nemůže být důvodem k zajištění vybraných výrobků, neboť takovým důvodem může být jen některý z důvodů uvedených v ust. § 42 zákona o spotřebních daních. V protokole o zajištění výrobků ani v rozhodnutí Celního úřadu České Budějovice se ani neuvádí, v čem jsou tyto pochybnosti spatřovány, resp. z čeho jsou dovozovány. Není ani uvedeno, jak by nezajištění předmětných výrobků mohlo mít za následek nemožnost dodatečného průkazu skutečností potřebných v daňovém řízení. Stěžovatel uzavřel, že předmětné výrobky jsou zajištěny v rozporu se zákonem, a navrhl napadená rozhodnutí zrušit.

Krajský soud předmětnou žalobu odmítl. V odůvodnění 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.

Proti tomuto rozhodnutí podal stěžovatel kasační stížnost, které Nejvyšší správní soud vyhověl a rozhodnutí krajského soudu svým rozsudkem ze dne 14. 6. 2006, č. j. 2 Afs 198/2005 - 88 zrušil. V tomto rozhodnutí konstatoval, že v daném případě byl žalovaný povinen postupovat podle § 42 zákona o spotřebních daních a z tohoto hlediska je nutné posuzovat možnost soudního přezkumu žalobou napadeného rozhodnutí. Rozhodnutí o zajištění vybraných výrobků nebo dopravního prostředku podle § 42 zákona o spotřebních daních pak podle právního názoru Nejvyššího správního soudu není vyloučeno z přezkumu ve správním soudnictví.

Krajský soud následně rozsudkem, napadeným předmětnou kasační stížností, žalobu stěžovatele zamítl. Měl za to, že povinností celního orgánu bylo postupovat podle úpravy obsažené v § 42 a nikoliv podle § 15 d. ř. Celní úřad měl podle krajského soudu v rozhodnutí uvést, že postupoval podle § 42 zákona o spotřebních daních, jestliže ve skutečnosti tak po obsahové stránce činil. Uvedené pochybení však podle krajského soudu nemá vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, protože uvedením nesprávného předpisu, podle kterého bylo postupováno, nedošlo ke zkrácení práv stěžovatele. Krajský soud jako důvodnou neshledal ani námitku, že žádný z důvodů, za nichž lze ve smyslu ustanovení § 42 zákona o spotřebních daních zboží zajistit, není dán a žádný z tam uvedených důvodů není ani žalovaným tvrzen. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí podle krajského soudu vyplývá, že zajištění bylo provedeno v důsledku zjištění při místním šetření, že výrobce uvedený na zboží jím pravděpodobně vůbec není a uvedené zboží může být nezdaněnou napodobeninou.

Krajský soud ve svém rozhodnutí dále zrekapituloval konkrétní důvody pochybností celních orgánů uvedené v rozhodnutí žalovaného o odvolání stěžovatele. Podle soudu okolnost, že v napadeném rozhodnutí není uvedeno zákonné ustanovení, podle něhož by byly vybrané výrobky zajištěny, nezakládá nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí, je-li zde v souladu s § 42 odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních uveden zákonný důvod zajištění a je-li zřejmé, že výrobce uvedený na etiketě vodky jím není, tedy údaje jsou nesprávné a nepravdivé. Z napadeného rozhodnutí je tedy patrné, že důvodem zajištění byly nesprávné a nepravdivé údaje o původu lihovin, nikoliv jen okolnost, že případné nezajištění výrobků by mohlo mít za následek nemožnost dodatečného průkazu skutečností potřebných v daňovém řízení.

Krajský soud dále uvedl, že řízení před celním úřadem tvoří jeden celek, proto je irrelevantní, že v prvostupňovém rozhodnutí celního úřadu se pouze uvádí, že jsou pochybnosti o průkazu původu zboží a o řádném vypořádání finančních povinností, neboť v rozhodnutí o odvolání je již důvod zajištění uveden řádně. Podle krajského soudu proto nelze přisvědčit výhradě stěžovatele, že není dán důvod zajištění podle § 42 zákona o spotřebních daních, neboť tyto důvody jsou uvedeny v druhostupňovém rozhodnutí. Z protokolu o zajištění předmětného zboží pak plyne, co celní orgán k takovému postupu vedlo.

Krajský soud dále konstatoval, že nedůvodné jsou i námitky stěžovatele, že prvoinstanční orgán celní správy nebyl oprávněn ve věci rozhodovat. Podle krajského soudu účelem zajištění věcí je 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 zjistit skutečnosti rozhodné pro posouzení, zda došlo ke splnění daňové povinnosti s naprostou jistotou a ve všech detailech. Je proto možné, že někdy dojde k zajištění věcí, u kterých daňová povinnost splněna byla nebo k jejíž správě nejsou celní úřady příslušné. Při zjištění své nepřislusnosti (např. z důvodu § 140 zákona o spotřební dani, jak tvrdí stěžovatel) pak je celní úřad povinen věc postoupit příslušnému správci daně a o postoupení informovat daňový subjekt. Celní orgán tedy podle krajského soudu byl příslušný předmětné výrobky zajistit.

VI.

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

VI. a)

Nejvyšší správní soud se nejdříve zabýval stěžovatelovou námitkou, že rozhodnutí krajského soudu je nepřezkoumatelné [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.].

V souladu se svou konstantní judikaturou (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, zveřejněný pod č. 589/2005 Sb. NSS; srov. např. též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52; oboje též dostupné na www.nssoud.cz), se Nejvyšší správní soud zaměřil na otázku, zda je z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci žalobce a proč jeho žalobní námitky považuje za liché, mylné nebo vyvrácené.

Stěžovatel krajskému soudu konkrétně vytýká, že neodůvodnil svůj závěr, že výrobcem předmětných lihovin nejsou subjekty uvedené na etiketách těchto výrobků. Tato námitka stěžovatele není důvodná. Krajský soud ve svém rozhodnutí popisuje zjištění celních orgánů na základě kterých se s tímto názorem žalovaného ztotožnil. Krajský soud například uvedl, že v případě lihoviny označené jako vodka, jejímž výrobcem byl podle etikety J. U., S. 57/69505, H., bylo šetřením provedeným Celním úřadem Hodonín zjištěno, že tento výrobce vodku o obsahu 40 % objemových jednotek alkoholu nevyráběl, používal při označení výrobků jiné etikety a tento výrobek dodavateli stěžovatele, od kterého stěžovatel dle faktury uvedené zboží odebral, nedodal.

Tato kasační námitka tudíž není důvodná.

VI. b)

Nejvyšší správní soud se dále zabýval stěžovatelem namítanou nezákonností postupu celních orgánů ve správním řízení [§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.].

Na úvod Nejvyšší správní soud zdůrazňuje následující skutečnosti: 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 zákona o spotřebních daních. 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 zákona o spotřebních daních. Je tedy nad vší pochybnost zřejmé, že místní šetření bylo konáno za účelem kontroly povinností vyplývajících ze zákona

o spotřebních daních. 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 zákon o spotřebních daních, 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. zákon o spotřebních daních) nestanoví jinak. Pro zajištění výrobků, u kterých celní úřad zjistí nesplnění daňových povinností podle zákona o spotřebních daních, 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 zákona o spotřebních daních 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). Otázkou, zda byl jeho postup zákonný, se Nejvyšší správní soud bude zabývat níže.

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval tvrzenou nicotností napadených rozhodnutí, a to z důvodu, že podle stěžovatele jednaly absolutně nepřislušné orgány celní správy.

Správu spotřebních daní podle § 1 odst. 3 zákona o spotřebních daních vykonávají celní úřady příslušné podle sídla nebo místa pobytu plátce daně. Výjimkou z této úpravy příslušnosti je ustanovení § 140 odst. 1 zákona o spotřebních daních, 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.

Nejvyšší správní soud setrvává na svém názoru vysloveném v předcházejícím rozsudku v této věci. Účelem zajištění věci je 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 věcí, u kterých daňová povinnost splněna byla nebo k jejíž správě nejsou celní úřady příslušné. **Neznamená to však, že by nebyly příslušné k zajištění těchto výrobků podle § 42 zákona o spotřební dani.** Na specifika předmětného institutu zákona o spotřebních daních a z toho vyplývajících potřebu speciální (okamžitý zásah umožňující) úpravy příslušnosti celních orgánů reaguje samotný § 42 zákona o spotřební dani, který obsahuje ustanovení o zvláštní příslušnosti k zajištění, propadnutí a zabrání vybraných výrobků a dopravních prostředků. Ustanovení § 42 odst. 3 stanoví, že *postup podle odstavců 1 a 2 provede celní úřad nebo celní ředitelství, které zjistí důvody pro takové opatření jako první*. Je tedy zákonně stanovená příslušnost jakéhokoliv celního orgánu, který důvody pro aplikaci § 42 zákona o spotřební dani zjistí. Není tedy důvodná ústavněprávní argumentace stěžovatele, že takový postup by byl porušením čl. 79 odst. 1 Ústavy, podle kterého může být působnost správních úřadů stanovena pouze zákonem. V daném případě je působnost **jakéhokoliv orgánu celní správy** k postupu podle § 42 založena odst. 3 tohoto paragrafu, **tedy zákonem**. Argumentace stěžovatele by vedla k absurdním důsledkům, které by v podstatě znemožňovaly efektivní okamžitou kontrolu spotřební daně (např. v situaci, kdy pracovník celní správy kontroluje - a zastavuje - dopravní prostředky přepravující vybrané výrobky na pozemních komunikacích).

Obiter dictum dlužno poznamenat, že výše uvedený právní závěr by ovšem nemohl ospravedlnit následný další nezákonný postup celního úřadu, vyšlo-li by najevo, že zajištěné výrobky ve skutečnosti spadají do režimu § 140 odst. 1 zákona o spotřebních daních, tj. že vzhledem k datu vzniku povinnosti platit ve vztahu k nim spotřební daň správu této daně nevykonávají celní úřady, nýbrž jiné orgány finanční správy, a celní úřad by i nadále ve vztahu k těmto výrobkům vedl řízení ve věci spotřební daně, třebaže by k tomu nebyl věcně příslušný, namísto aby věc postoupil správnímu orgánu k tomu věcně a místně příslušnému. Takový postup by nepochybně byl nezákonný a pokud by se proti němu stěžovatel právními prostředky bránil, nemohla by být jeho obrana oslyšena. Ve vztahu k přezkumu rozsudku krajského soudu však tato otázka není rozhodná, neboť krajský soud k žalobě stěžovatele přezkoumával správní rozhodnutí vydané za situace kdy věcná příslušnost žalovaného resp. celního úřadu rozhodujícího v první instanci byla s ohledem na shora již zmíněnou dikci ustanovení § 42 odst. 3 zákona o spotřebních daních dána.

VI. c)

V čem je však nutné stěžovateli přisvědčit a co zakládá důvodnost kasační stížnosti, je námitka, že celní orgány nepostupovaly v souladu s § 42 zákona o spotřebních daních a poškodily tak jeho práva.

Ustanovení § 42 odst. 4 zákona o spotřební dani stanoví, že celní úřad nebo celní ředitelství ústně oznámí opatření o zajištění vybraných výrobků nebo dopravního prostředku osobě, u které byly vybrané výrobky nebo dopravní prostředek zjištěny (dále jen "kontrolovaná osoba"), a bezodkladně vyhotoví protokol, ve kterém **uvede i důvod zajištění**, popis zajištěných vybraných výrobků, popřípadě popis zajištěného dopravního prostředku. Zaměstnanec celního úřadu nebo celního ředitelství předá kopii protokolu kontrolované osobě. Rozhodnutí o zajištění musí být vydáno následující pracovní den po dni vyhotovení protokolu.

V souzené věci tak bylo povinností celního úřadu již v protokolu uvést důvod zajištění vybraných výrobků. V předmětném protokolu (č. j. 946/05-0367-022 ze dne 1. 4. 2005) je pouze uvedeno, že: „*byl zjištěn prodej lihoviny, u které vzniklo podezření o původu zboží a řádného vypořádání finančních povinností.*...“. Pouhé uvedení pochybnosti o původu zboží, bez konkrétní specifikace a bez konkrétního odkazu na jeden z taxativně uvedených důvodů dle § 42 zákona o spotřební dani, nelze považovat za řádné uvedení důvodu ve smyslu § 42 odst. 4 zákona o spotřební dani. V následném rozhodnutí o zajištění věci (ze dne 1. 4. 2005, č. j. 1946/05/R-0367-022) je pak uvedeno, že celní úřad má pochybnosti o průkazu původu obchodního zboží a o řádném vypořádání finančních povinností v souvislosti s jeho nákupem, opět bez uvedení konkrétních důvodů, proč k tomuto zajištění došlo.

Krajský soud ve svém rozhodnutí uvádí, že vzhledem k tomu, že řízení před celním úřadem (měl pravděpodobně na mysli celní orgány, jak vyplývá z kontextu následujícího) tvoří jeden celek a je proto irrelevantní, že v prvostupňovém rozhodnutí celního úřadu se pouze uvádí, že jsou pochybnosti o průkazu původu zboží a řádném vypořádání finančních povinností, neboť v rozhodnutí o odvolání je již důvod zajištění uveden řádně. S tímto závěrem krajského soudu nelze souhlasit. Ustanovení § 42 odst. 6 dává subjektu, kterému byly vybrané výrobky zajištěny možnost se proti tomuto rozhodnutí odvolat. Je tedy zřejmé, že je i v tomto řízení zachována obecná zásada dvojstupňovosti daňového řízení. Rozložení řízení do dvou stupňů dává daňovému subjektu reálnou možnost účinně hájit svá práva

a zájmy. Lze naprosto souhlasit s názorem stěžovatele uvedeným v kasační stížnosti, že zajištění výrobků je podstatným zásahem do veřejných subjektivních práv daňového subjektu, proto zákonodárce přímo v ustanovení § 42 zakotvil možnost opravných prostředků (a to nejen odvolání, ale i, zcela nekoncepčně, soudního přezkumu tohoto rozhodnutí předběžné povahy). Dvoustupňovost tohoto správního řízení tak je pojistkou proti přijímání nezákonných a nesprávných rozhodnutí (k tomu srov. např. rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 6. 2006, č. j. 2 Afs 143/2004-105). Jak bylo judikováno i ve výše uvedeném rozhodnutí, tato možnost brojit proti prvostupňovému rozhodnutí musí být **reálná a ne pouze formální**. Tím, že v předmětné věci nebyly v prvoinstančním rozhodnutí uvedeny důvody zajištění vybraných výrobků, stěžovatel přišel o reálnou možnost brojit proti skutkovým a právním zjištěním celního úřadu, která vedla k zajištění vybraných výrobků, ve svém odvolání. Došlo tak k porušení jeho práv na spravedlivý proces.

Nelze však souhlasit ani s názorem krajského soudu, že v rozhodnutí žalovaného tyto důvody obsaženy jsou. I žalovaný ve svém rozhodnutí opakovaně chybně uváděl, že celní úřad postupoval podle § 15 d.ř. V tomto rozhodnutí jsou sice uvedeny konkrétní nesrovnalosti v souvislosti s údaji uvedenými na etiketách a zjištěními celních úřadů, ale právní kvalifikace těchto skutečností a uvedené právní důvody zajištění jsou naprosto chybné, resp. absentuje jakákoliv úvaha správce daně ve vztahu k § 42 zákona o spotřební dani, jímž byl povinen se řídit (viz výše). Postup, kdy správní soud ve svém rozhodnutí následně dedukuje, k jakým konkrétním ustanovením § 42 zákona o spotřební dani by přiřadil v rozhodnutí žalovaného tvrzené skutkové důvody [krajský soud uvádí důvod podle § 42 odst. 1 písm. c), který se však týká dopravování vybraných výrobků a ne jejich skladování či prodeje], jež žalovaný nesubsumoval pod konkrétní ustanovení zákona, je zcela v rozporu s účelem správního soudnictví spočívajícím primárně v roli přezkumné. Žalovaný posuzoval podmínky zajištění (a tedy i zákonnost rozhodnutí prvoinstančního celního úřadu) podle nesprávného ustanovení zákona, navíc za situace, kdy se podmínky pro zajištění výrobků podle § 15 odst. 7 d. ř. a § 42 zákona o spotřební dani vcelku podstatně liší. Lze souhlasit s názorem krajského soudu, že uvedení špatného paragrafu v rozhodnutí nezakládá automaticky jeho nezákonnost, ale v souzené věci byl postup celních orgánů zatížen tolika procesními vadami, že bylo na místě rozhodnutí žalovaného zrušit.

Tato námitka stěžovatele je tedy důvodná.

VI. d)

Vzhledem k výše uvedenému se pak Nejvyšší správní soud nemohl zabývat otázkou, zda jsou důvody uváděné v předmětné věci podřaditelné pod některé z ust. § 42 zákona o spotřební dani [§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s]. Celní orgány musí v první řadě ve svých rozhodnutích uvést, o který z důvodů uvedený v § 42 zákona o spotřební dani své zajištění opírají (nad rámec nosných důvodů tohoto rozhodnutí pak Nejvyšší správní soud uvádí, že by se mělo pravděpodobně jednat o důvod podle § 42 odst. 2, který stanoví, že celní úřad nebo celní ředitelství rozhodne o zajištění vybraných výrobků rovněž tehdy, pokud právnická nebo fyzická osoba, která tyto výrobky skladuje ve větším množství, **neprokáže, že se jedná o vybrané výrobky zdaněné**, nebo pokud neprokáže způsob jejich oprávněného nabytí za ceny bez daně). Ke stěžovatelově argumentaci ohledně jistoty se kterou musí být skutečnosti rozhodné pro zajištění výrobků zjištěny, Nejvyšší správní soud připomíná, že vzhledem k obecnému rozložení důkazního břemeno v daňovém řízení (§ 31 odst. 8 a 9 d. ř.) i vzhledem k ust. § 42 odst. 2 zákona o spotřební dani (*...neprokáže, že se jedná o výrobky*

zdaněné...) je postup, kdy správní orgán zpochybňuje důkazní prostředky předkládané daňovým subjektem a údaje uvedené na výrobku, zákonný.

VII.

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. b) 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.).

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

V Brně dne 8. srpna 2007

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu