



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudkyň Mgr. Daniely Zemanové a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci stěžovatele společnosti **K. Č. r. v. o. s.**, zastoupené JUDr. Ing. Igorem Kremlou, advokátem se sídlem v Praze 4, Pod Višňovkou 25, za účasti **Celního ředitelství Ústí nad Labem**, se sídlem v Ústí nad Labem, El. Krásnohorské 2378/24, v řízení o kasační stížnosti podané proti usnesení Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 30. 3. 2006, č. j. 15 Ca 181/2005 – 44,

t a k t o :

Usnesení Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 30. 3. 2006, č. j. 15 Ca 181/2005 – 44, **se z r u š u j e** a věc se vrací tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou kasační stížností se stěžovatel domáhá zrušení shora uvedeného usnesení Krajského soudu v Ústí nad Labem, kterým soud odmítl jeho žalobu podanou proti rozhodnutí Celního ředitelství v Ústí nad Labem (dále též „správní orgán“) ze dne 29. 6. 2005, zn. 5543/05-2001-021, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání proti rozhodnutí Celního úřadu Most (dále též „správce daně“) ze dne 5. 4. 2005, č. j. 1695/05-2065-31, jímž bylo rozhodnuto podle ust. § 15 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), o zajištění tam uvedených věcí, u nichž nezajištění by mohlo mít za následek nemožnost dodatečného průkazu skutečností potřebných v daňovém řízení.

Jako právní důvod kasační stížnosti stěžovatel uvedl důvod uvedený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Stěžovatel spatřuje vady usnesení v jeho nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Stěžovatel ve své kasační stížnosti uvádí, že 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 namítá, že krajský soud, a dokonce stejný senát, rozhodoval o jiných těchto žalobách a bylo jim naopak vyhověno a napadená rozhodnutí celní správy byla prohlášena za nicotná. V kasační stížnosti stěžovatel mimo jiné uváděl, že uvedená rozhodnutí byla vydána věcně nepřislušnými správními orgány a mělo by se tak jednat o rozhodnutí nicotná. Z výše uvedeného proto vyplývá, že napadené rozhodnutí je nejenom v rozporu s rozhodovací praxí totožného senátu krajského soudu, ale také v rozporu s ustálenou rozhodovací praxí Ústavního soudu. Proto stěžovatel navrhl zrušení usnesení krajského soudu a vrácení věci tomuto soudu k dalšímu řízení. Zároveň navrhuje, aby správní orgán byl povinen uhradit stěžovateli náhradu nákladů tohoto řízení.

Správní orgán se ke kasační stížnosti vyjádřil přípisem ze dne 12. 5. 2006, v němž uvedl, že nepředkládá další samostatné vyjádření ke kasační stížnosti s tím, že je přesvědčen, že jeho stanovisko k namítaným vadám žalovaného rozhodnutí již bylo v plném rozsahu obsaženo v jeho vyjádření k žalobě proti jeho rozhodnutí, o které bylo rozhodnuto stěžovaným usnesením. S řízením o ústavních stížnostech, zmíněných v odůvodnění kasační stížnosti, není seznámen a nemůže se k nim ani k postupu soudu objektivně vyjádřit.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadené usnesení krajského soudu z důvodů v této stížnosti uplatněných a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Podle ustanovení § 109 odst. 3 s. ř. s. Nejvyšší správní soud je vázán důvody kasační stížnosti; to neplatí, bylo-li řízení před soudem zmatečné [§ 103 odst. 1 písm. c)] nebo bylo zatíženo vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, anebo je-li napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné [§ 103 odst. 1 písm. d)], jakož i v případech, kdy je rozhodnutí správního orgánu nicotné.

Podle ustanovení § 65 odst. 1 s. ř. s. 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 nebo povinnosti, může se žalobou domáhat zrušení takového rozhodnutí, popřípadě vyslovení jeho nicotnosti, nestanoví-li tento nebo zvláštní zákon jinak.

Podle ustanovení § 70 písm. b) s. ř. s. ze soudního přezkoumání jsou vyloučeny úkony správního orgánu předběžné povahy.

Podle ustanovení § 15 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků pracovník správce daně může zajistit též věci, u nichž jejich nezajištění by mohlo mít za následek nemožnost dodatečného průkazu skutečností potřebných v daňovém řízení. K tomuto opatření přistoupí zejména, chybí-li řádný průkaz o původu obchodního zboží nebo věcí, o jeho či jejich množství, ceně, kvalitě nebo o řádném vypořádání finančních povinností v souvislosti s jeho či jejich dovozem nebo nákupem. V rozhodnutí, které je součástí protokolu, současně pracovník správce daně stanoví lhůtu pro odstranění pochyb ohledně

zajištěných věcí. Věci, které nelze na místě spolehlivě zajistit, může na náklady jejich majitele nebo držitele nechat převést na místo, kde je to možné. Je-li to pro dokazování nezbytné nebo vhodné, může pracovník správce daně odebrat bezúplatně pro účely bližšího ohledání nebo expertizy vzorky zajišťovaných věcí. Takto odebrané vzorky budou po expertize či ohledání vráceny, připouští-li to jejich povaha. Při zajištění věcí se postupuje v ostatním přiměřeně podle § 38. Pokud věci zajištěné podle tohoto ustanovení nelze vrátit jejich vlastníkově nebo oprávněnému držiteli proto, že není znám nebo si věci nevyzvedl, a to ani na výzvu správce daně, nebo pokud jde o věci volně neobchodovatelné, může správce daně rozhodnout o jejich propadnutí státu. Není-li správcem daně vlastník nebo oprávněný držitel zajištěných věcí znám, rozhodnutí o propadnutí věci musí být zveřejněno na úřední desce správce daně po dobu šedesáti dnů.

Podle ustanovení § 42 odst. 6 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o spotřebních daních“), proti rozhodnutí o zajištění vybraných výrobků nebo dopravního prostředku může kontrolovaná osoba podat odvolání nejpozději do 7 pracovních dnů 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.

Zásadní stížní námitkou stěžovatele je jeho nesouhlas s posouzením právní otázky, zda-li je rozhodnutí o zajištění výrobků vydané podle ust. § 15 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků předmětem soudního přezkumu. Proto Nejvyšší správní soud zhodnotil obsah spisu Krajského soudu v Ústí nad Labem.

Stěžovatel v kasační stížnosti namítá, že krajský soud postupoval nesprávně, když svým rozhodnutím odmítl jeho žalobu s odůvodněním, že se jedná o rozhodnutí, které nepřísluší soudům přezkoumávat ve smyslu ust. § 70 písm. b) s. ř. s. Závěr krajského soudu je podle stěžovatele zcela v rozporu s rozhodnutím Ústavního soudu, neboť tento soud odmítl jeho ústavní stížnost s odůvodněním, že tato 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 namítá, že krajský soud, a dokonce stejný senát, rozhodoval o jiných těchto žalobách a bylo jim naopak vyhověno a napadená rozhodnutí celní správy byla prohlášena za nicotná. K tomu stěžovatel uvádí, že má za to, že nepříslušnost rozhodujícího správního orgánu je závažnou vadou správního aktu, která způsobuje neexistenci (nulitu) takového aktu. Stěžovatel se dále domnívá, že soud k nulitě přihlíží z úřední povinnosti a deklaruje nicotnost i pokud nulita nebyla žalobou namítána. Z výše uvedeného proto podle stěžovatele vyplývá, že napadené rozhodnutí je nejenom v rozporu s rozhodovací praxí totožného senátu krajského soudu, ale také v rozporu s ustálenou rozhodovací praxí Ústavního soudu. S ohledem na výše uvedené stěžovatel dovozuje, že takovýto postup je ve světle shora uvedeného usnesení Ústavního soudu zcela v rozporu s principy právního státu a s jeho právem na spravedlivý proces. Připuštění takového postupu by podle něj znamenalo odmítnutí jeho právní ochrany, a proto navrhuje zrušení předmětného rozhodnutí a vrácení věci krajskému soudu k dalšímu řízení. Nejvyšší správní soud v této věci považuje za nezbytné uvést, že k problematice soudního přezkumu rozhodnutí o zajištění výrobků vydaného podle ust. § 15 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků se již dříve vyslovil např. ve svém rozsudku ze dne 14. 6. 2006, č. j. 2 Afs 198/2005 - 88, www.nssoud.cz, z něhož vyplývá, že správu spotřebních daní podle ust. § 1 odst. 3 zákona o spotřebních

daních vykonávají celní úřady příslušné podle sídla nebo místa pobytu plátce daně. Výjimkou z této úpravy příslušnosti je ust. § 140 odst. 1 citovaného zákona, 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 jejíž správě nejsou celní úřady příslušné. 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, musí celní úřad na tyto skutečnosti odpovídajícím způsobem reagovat. Při zjištění své nepřislušnosti (např. z důvodu podle § 140 citovaného zákona) je pak celní úřad povinen věc postoupit příslušnému správci daně a o postoupení informovat daňový subjekt. Z výše uvedených důvodů byl tedy celní úřad příslušný předmětné výrobky zajistit.

V dané věci vyplývají nesrovnalosti ze vztahu zákona o správě daní a poplatků a zákona o spotřebních daních, neboť ze správního spisu je 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 ust. § 15 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků speciální úpravu zajištění věci důležitých pro řízení ve věci spotřební daně. Rozhodný je tedy zákon o spotřebních daních, který ostatně ve svém ust. § 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, obsahuje tento předpis speciální úpravu ve svém ust. § 42. Celní úřad tedy, ač je v rozhodnutí o zajištění věci uvedeno, že tento postupoval podle ust. § 15 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, byl povinen postupovat podle ust. § 42 zákona o spotřebních daních a ve skutečnosti (po obsahové stránce) tak také činil. Proto je pro posouzení důvodnosti této kasační stížnosti rozhodné, zda je soudně přezkoumatelné rozhodnutí podle ust. § 42 zákona o spotřebních daních. 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, www.nssoud.cz), u nichž je obecně přípustná jejich výluka z přezkumu ve správním soudnictví (srov. nález Ústavního soudu ze dne 3. 11. 1999, sp. zn. Pl. ÚS 8/99, publikovaný pod č. 153 ve svazku č. 16 Sb. n. u. ÚS), zákonodárce tento typ rozhodnutí výslovně podrobil soudnímu přezkumu v ust. § 42 odst. 6 zákona o spotřebních daních, stanovil-li oprávnění kontrolované osoby dát „podnět k soudnímu přezkoumání“. Vzhledem k tomu, že zákon o spotřebních daních 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 ze zákona o spotřebních daních je, že vzhledem

k jeho pozdějšímu datu účinnosti je zákon o spotřebních daních ve vztahu k s. ř. s. *lex posterior*.

Jakkoli se tedy zákonodárcem zvolené řešení s výslovným připuštěním soudního přezkumu, ve srovnání s jinými obdobnými instituty, může zdát 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, publikovaný pod č. 76 ve 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 ust. § 70 písm. b) s. ř. s.

Nejvyšší správní soud napadené rozhodnutí soudu přezkoumal v souladu s ust. § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel ve své kasační stížnosti, a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti. Ze všech shora uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná. Proto dle ust. § 110 odst. 1 s. ř. s. napadené usnesení krajského soudu pro nezákonnost zrušil a věc mu současně vrátil k dalšímu řízení, v němž je krajský soud podle odst. 3 téhož ustanovení vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu. O věci přitom rozhodl bez jednání postupem dle ust. § 109 odst. 1 s. ř. s., dle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne Krajský soud v Ústí nad Labem v novém rozhodnutí (§ 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 23. května 2007

JUDr. Radan Malík
předseda senátu