

## U s n e s e n í

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Magdaleny Ježkové a soudců JUDr. Jany Kábrtové a Mgr. Tomáše Blažka ve věci žalobkyně společnosti **GLASSOR, s.r.o.**, se sídlem v Liberci VII- Horní Růžodol, Palackého 239, zast. Mgr. Pavlem Vintrem, advokátem v Liberci, Masarykova 621/19, proti žalovanému **Generálnímu ředitelství cel**, se sídlem v Praze 4, Budějovická 1387/7, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. srpna 2015, č.j. 32332-6/2015-900000-304.3

**takto:**

- I. Žaloba se odmítá.**
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.**

### O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou žalobou namítala žalobkyně nezákonnost shora identifikovaného rozhodnutí, kterým bylo změněno rozhodnutí Celního úřadu pro Královéhradecký kraj ze dne 12. 5. 2015, č.j. 29750-8/2015-550000-62 o zajištění vybraných výrobků.

Vyslovila přesvědčení, že jsou dány důvody pro zrušení napadeného rozhodnutí, neboť žalovaný nepostupoval v souladu s příslušnými právními předpisy a porušil tak její právo na spravedlivý proces. Měla za to, že správce daně, jakožto orgán nižšího stupně, postupoval při zajištění vybraných výrobků příliš formalisticky a porušil tak základní zásady správního řízení a rovněž čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod.

Dle názoru žalobkyně žalovaný nedostál svým povinnostem stanoveným v ust. § 114 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), neboť zcela pominul podstatnou část argumentace žalobkyně týkající se nedostatečně zjištěného skutkového stavu věci a porušil zásadu vyhledávací a zásadu materiální pravdy. Žalovaný se rovněž žádným způsobem nevypořádal s doklady předloženými žalobkyní společně s odvoláním. Dle názoru žalobkyně měl žalovaný přezkoumat i to, zda se správce daně neměl v souladu se zásadou vyhledávací a zásadou materiální pravdy zabývat tím, zda neexistují další okolnosti nebo důkazy, které by měl vyhledat a při rozhodnutí o zajištění vybraného výrobku k nim přihlédnout, a zda by takto zjištěné skutečnosti mohly mít vliv na rozhodnutí o zajištění vybraného výrobku. Pokud tedy žalovaný tyto výhrady žalobkyně odmítl s tím, že se s nimi nevypořádal vůbec, neboť měl za to, že správci daně nebyly známy, tak nepostupoval v souladu s daňovým řádem. Žalobkyně přitom odkázala na judikaturu Nejvyššího správního soudu obsaženou v jeho rozsudku ze dne 4. 10. 2007, č.j. 2 Afs 63/2007 – 148 a dále na ust. § 3 zákona č. 500/2004 Sb., správního řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „správní řád“). Dále žalobkyně konstatovala, že žalovaný nemohl v odvolacím řízení zhodnotit, zda úkony správce daně byly v souladu s požadavky uvedenými v § 2

správního řádu a nebylo tudíž přezkoumáno, zda postupem správce daně nedošlo k nezákonnému zásahu do práv žalobkyně nabytých v dobré víře a do jejich oprávněných zájmů. Je totiž nesporné, že vzhledem k hodnotě zajištěného výrobku mohlo postupem správce daně dojít ke značné majetkové újmě na straně žalobkyně spočívající například v ušlém zisku nebo vzniku škody z důvodu uplatnění občanskoprávních sankčních nástrojů ze strany jejich smluvních partnerů.

Za další podstatné pochybení žalovaného označila žalobkyně skutečnost, že v rámci odvolacího řízení žalovaný nepřezkoumal, zda správce daně při zajištění vybraných výrobků postupoval v souladu s účelem zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o spotřebních daních“). Účelem zajištění dle příslušné právní úpravy je pak aktuální ochrana chráněných zájmů uvedených v § 1 zákona o spotřebních daních, v daném případě pak dle odst. 1 písm. a) a e) tohoto zákona jsou to podmínky zdaňování a sledování nakládání s vybranými výrobky. Z ust. § 114 odst. 2 daňového řádu však jednoznačně plyne, že odvolací orgán přezkoumává napadené rozhodnutí vždy v rozsahu požadovaném v odvolání, pokud tak žalovaný neučinil a námitky žalobkyně ignoroval, tak tímto postupem nepřípustně zasáhl do jejich práv na spravedlivý proces garantovaných čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod. Potom rovněž nelze mít za to, že by žalovaný dostal požadavku stanovenému v čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, dle kterého musí být státní moc uplatňována pouze v mezích stanovených zákonem a způsobem, který zákon stanoví a tímto nezákonným postupem bylo či mohlo být zasaženo i vlastnické právo žalobkyně, neboť to bylo omezeno v rozporu s čl. 11 odst. 4 Listiny základních práv a svobod, a to z důvodu, že zde již v době zajištění nebyl dán veřejný zájem.

Absenci veřejného zájmu žalobkyně dovozovala ze skutečností, že správce daně postavil rozhodnutí o zajištění vybraných prostředků na pouhé formální nesrovnalosti. Navíc správce daně ve svém rozhodnutí uvedl, že změna destinace byla v systému EMCS patrná v 16:43:48 hod. dne 7. 5. 2015. Žalobkyně tento postoj správce daně považuje za přepjatě formalistický a je přesvědčena o tom, že není ve veřejném zájmu omezovat vlastnické právo dotčených osob kvůli administrativním pochybením. Je sice skutečností, že v době konání kontroly (15:00 hod.) nebyla v systému EMCS zadána změna cílové destinace z původního Polska do České republiky, nicméně zdůraznila, že účastník řízení nemá přístup do systému EMCS, aby si zkontroloval aktuální stav zápisů v něm a jedinou informací, kterou tak disponuje, je informace sdělená mu od dodavatele vybraného výrobku (Luis Freyfus Commodities Wittenberg GmbH). A právě od tohoto dodavatele měl účastník řízení potvrzeno, že v systému EMCS je změna zadána, a tak došlo k relokaaci cílové destinace. Komunikaci s dodavatelem žalobkyně doložila a dodala sdělení dodavatele s jeho hlavičkovým papírem a popisem o tom, kdy byla změna zadána do správního spisu.

V kontextu s těmito informacemi pak žalobkyně připomenula, že celní řízení je ovládáno zásadou materiální pravdy, která ve svém důsledku klade na celní orgán povinnost zohlednit veškeré dostupné relevantní informace a důkazní prostředky, které má k dispozici a dále pak povinnost objasnit skutkový stav posuzované věci do takové míry, která mu umožňuje vydat ve věci rozhodnutí. Zároveň pak také platí, že za důkazy může sloužit cokoliv a není dán žádný taxativní uzavřený výčet důkazních prostředků pro celní řízení. Žalobkyně doložila vyličení skutkového stavu, ze kterého

je zcela patrné, že z její strany bylo učiněno vše, co učiněno být mohlo, aby nedošlo k situaci vzniklé při celní kontrole, tedy absenci elektronického průvodního dokladu. Tuto skutečnost považovala za nespornou a zcela jasně prokázanou. Pokud celnímu orgánu vznikly jakékoliv pochybnosti, bylo jeho povinností tyto pochybnosti žalobkyni sdělit. Žalobkyně totiž nemá jakoukoliv možnost požádat provozovatele EMCS v Německu, aby jí poskytl jakékoliv údaje o tom, kdy do systému byl zadán změnový příkaz pro změnu destinace. Není tudíž možné na ni přenášet v tomto směru důkazní břemeno.

Žalobkyně zdůraznila, že vzhledem k tomu, že v době vydání rozhodnutí o zajištění nebyla splněna materiální podmínka zajišťovacího úkonu, totiž existence rizika či ohrožení zájmu chráněného zákonem, bylo rozhodnutí vydáno v rozporu se zákonem a představuje protiprávní akt celního orgánu. Dále upozornila, že zatímco v době kontroly mají celní orgány omezené množství informací a jejich formálním aktem je vydání protokolu o zajištění, rozhodnutí o zajištění bylo vydáno již při znalosti dalších relevantních informací a neslouží pouze k formalistickému potvrzení faktického postupu při zajištění, ale jedná se o regulérní správní rozhodnutí, při jehož vydání platí základní zásady správního řízení. Považovat rozhodnutí o zajištění za formální potvrzení faktického úkonu, jak to učinili správce daně i žalovaný, je v rozporu se zákonem. Již z tohoto hlediska považovala žalobkyně hodnocení a postup žalovaného za nesprávné, když tvrdil, že námitky, které žalobkyně vznesla v průběhu celého řízení, patří spíše do řízení o naložení se zajištěným zbožím a nebylo povinností celního orgánu tyto námitky zohledňovat již v daném řízení.

Pro úplnost žalobkyně dodala, že k ohrožení zájmu chráněného zákonem, resp. ke škodě v rámci celního deliktního jednání, ani nemohlo dojít, neboť zboží bylo dopravováno v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, v rámci kterého je přepravované zboží evidováno a sledováno celními orgány členských států v systému EMCS. Právním základem pro implementaci systému EMCS je rozhodnutí Evropského parlamentu a Rady Evropské unie č. 1152/2003 ES ze dne 16. 6. 2003 o zavedení elektronického systému pro přepravu sledování výrobků podléhajících spotřební dani, kde jedním z pilířů této úpravy je monitorování pohybu zboží podléhajícího spotřebním daním v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně v reálném čase a vykonáváním kontrol po dobu přepravy pomocí dokladů k vybranému zboží, které má celní orgán v elektronické podobě. Při nakládce jsou konkrétní data ohledně zboží zaevidována do tohoto systému buď samotným celním orgánem členského státu, nebo osobou autorizovanou, kterou v posuzovaném případě byla osoba dodavatele a obdobný proces je proveden při stočení/vykládce daného zboží v registrovaném místě. Jinak řečeno, celý proces pohybu vybraného výrobku musí být nutně v systému EMCS evidován od počátku do konce a reálně není možné vybraný výrobek složit/stočit bez evidence v EMCS, aniž by došlo ke ztrátě osvobození od spotřební daně. Jak bylo uvedeno, osoba dodavatele byla v posuzovaném případě tzv. autorizovaným samozadavatelem do systému EMCS, který změnu místa určení žalobkyni potvrdil. V daném případě, jak žalobkyně zdůraznila, tedy autocisterna nejela bez dokladů, ale byla vybavena elektronickým dokladem v systému EMCS, který měl celní orgán k dispozici, a ve kterém byl toliko formální nedostatek v místě určení, který však byl odstraněn ještě před vydáním rozhodnutí o zajištění a byl zcela mimo kontrolu osoby žalobkyně, neboť ta měla potvrzeno od autorizovaného samozadavatele do systému EMCS v jiném členském státě, že změna je v systému zadána. Z hlediska zájmů chráněných

zákonem nepředstavoval tento formální nedostatek v místě určení jakékoliv riziko, neboť systém EMCS a jeho fungování možný celní delikt – daňový únik - neguje a vše je navíc zajištěno celní jistinou, kterou dodavatel ex lege musí poskytnout a držet v hodnotě spotřební daně.

Žalobkyně rovněž upozornila na fakt, že systém EMCS není on-line systém a je obvyklé, že data mají určitou časovou prodlevou při transferu dat mezi jednotlivými členskými státy.

Závěrem žalobkyně uvedla mimoprávní argumentaci, která dle jejího mínění musela být celnímu orgánu známa: Vlastní hodnota zboží - pokud by žalobkyně chtěla umístit na trh zajištěné zboží „na černo“ - je vyšší než motorová nafta a tudíž by žalobkyně prodala zboží za menší hodnotu, než nakoupila. Tato skutečnost hovoří dle žalobkyně o nematerialitě daného případu.

V písemném vyjádření k žalobě žalovaný navrhl, aby žaloba byla odmítnuta podle § 46 odst. 1 písm. d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“), neboť se jedná o nepřipustnou žalobu ve smyslu § 68 písm. e) s.ř.s., a to vzhledem k tomu, že se v daném případě jedná o rozhodnutí, resp. úkony předběžné povahy, které jsou podle § 70 písm. b) s.ř.s. ze soudního přezkumu vyloučeny. Účelem zajištění při kontrole zjištěného zboží majícího znaky vybraných výrobků je potřeba prověřit, zda u tohoto zboží byla daňová povinnost splněna a zabránit tak případnému jednání, které by toto prověřování znemožnilo (např. zboží bylo odvezeno, rozprodáno apod.). Vyslovil názor, že rozhodnutí o zajištění, resp. žalované rozhodnutí o odvolání, je rozhodnutím, které splňuje tzv. test rozhodnutí předběžné povahy, vyplývající z rozsudku Nejvyššího správního soudu č.j. 2 Afs 186/2006 – 54 ze dne 27.10.2009. Je zde splněna jak časová, tak věcná i osobní podmínka prokazující, že rozhodnutí o zajištění ve smyslu § 42 zákona o spotřebních daních jsou rozhodnutími, resp. opatřeními předběžné povahy. Časová podmínka je naplněna ustanovením § 42b odst. 1 zákona o spotřebních daních, kde je stanovena slovy „bezodkladně“ lhůta, kdy má být po zajištění zahájeno řízení ve věci samé. Splnění věcné podmínky vyplývá z toho, že po zajištění, jímž je stav zboží – vybraných výrobků upraven pouze prozatímně, následuje zmíněné řízení o těchto zajištěných vybraných výrobcích, ukončené rozhodnutím ve věci samé podle § 42c nebo § 42d zákona o SPD. Splnění osobní podmínky je zajištěno ustanovením § 42b odst. 2 zákona o SPD, z něhož vyplývá, že účastníkem řízení o zajištěných vybraných výrobcích jsou osoby uvedené v § 42a odst. 1 zákona o SPD, tj. stejné osoby, které byly i účastníky při zajištění vybraných výrobků.

Přestože měl žalovaný za to, že by žaloba měla být jako nepřipustná odmítnuta, z opatrnosti k žalobním námitkám uvedl, že jejich základ se z větší části překrývá s argumenty uvedenými v odvolání. K námitce, že žalovaný v odvolacím řízení pominul podstatnou část argumentace žalobkyně, a že se nevypořádal s doklady předloženými společně s odvoláním, konstatoval, že neodpovídá reálnému stavu. Žalovaný dle svého přesvědčení v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí srozumitelně vymezil, že předmětem daného odvolacího řízení je pouze posouzení, zda byly splněny podmínky pro vydání napadeného rozhodnutí, tzn. posouzení skutkového stavu v době zajištění výrobků, a též že předběžnou povahu institutu zajištění je možné dovodit taktéž ze samotné dikce ustanovení § 42b zákona

o spotřebních daních, jež přikazuje správci daně „bezodkladně“ zahájit řízení o osudu zboží, jehož cílem je prokázání, zda s vybranými výrobky bylo nakládáno způsoby uvedenými v § 42 odst. 1 nebo 2 citovaného zákona. Některé žalobcovy argumenty tak byl žalovaný nucen vypořádat s odkazem na výše uvedené, a takovýto postup nelze označovat za „pominutí podstatné části argumentace“.

Žalovaný zdůraznil, že žalobou napadené rozhodnutí o odvolání bylo vydáno v řízení o zajištění vybraných výrobků a dopravního prostředku, který je dopravoval, podle ustanovení § 42 zákona o spotřebních daních, a nikoliv v řízení o zajištění vybraných výrobcích a dopravním prostředku podle ustanovení § 42b téhož zákona. Rozhodnutí o zajištění vybraných výrobků a dopravního prostředku je rozhodnutím předběžné povahy, jehož účelem a smyslem je zajistit vybrané výrobky, resp. dopravní prostředek, tzn. omezit dispozici s nimi, a to do doby, než bude vyjasněno, zda s nimi bylo nakládáno v rozporu se zákonem o spotřebních daních či nikoli. Teprve na základě dalšího dokazování, prováděného v rámci samostatně vedeného řízení o zajištění vybraných výrobcích nebo dopravním prostředku podle ust. § 42b zákona o spotřebních daních, správce daně posoudí, zda bylo se zajištěnými výrobky nakládáno v rozporu s ust. § 42 zákona o spotřebních daních, resp. rozhodne, zda dojde k uvolnění zajištěných výrobků, či k jejich zabrání či propadnutí, anebo u dopravního prostředku o jeho uvolnění v jakékoliv fázi tohoto řízení či jeho propadnutí, resp. zabrání. Provádění dokazování za účelem zjištění přesného skutkového stavu, včetně právního vyhodnocování, v rámci řízení o zajištění vybraných výrobků nebo dopravního prostředku, by poté popíralo smysl a účel zajištění jako opatření předběžné povahy. O konečném osudu zajištěných vybraných výrobků by přitom mělo být rozhodnuto v samostatném řízení podle ustanovení § 42b zákona o spotřebních daních.

Dále žalovaný uvedl, že prvoinstanční orgán postupoval při zajištění vybraných výrobků a dopravního prostředku v souladu s platnou právní úpravou. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí doslova uvedl, že „Z výše uvedeného popisu skutkového stavu a platné právní úpravy vyplývá, že celní úřad byl v dané situaci povinen postupovat dle ustanovení § 42 zákona o spotřebních daních.“ Žalobcovy námitky ohledně nepřezkoumání postupu v souladu s účelem zákona o spotřebních daních a „zasažení ústavní právo žalobce na spravedlivý proces“ tudíž považoval za nepřipadné. Žalobcovo tvrzení, že v době vydání rozhodnutí celního úřadu nebyla splněna materiální podmínka zajišťovacího úkonu, a že toto rozhodnutí neslouží pouze k formalistickému potvrzení faktického postupu při zajištění, nepovažoval žalovaný za relevantní.

Žalobkyně odkazuje, jak žalovaný dále uvedl, na rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 2 Afs 63/2007-148, a to na oporu svého tvrzení o povinnosti celních orgánů zohlednit veškeré relevantní informace a dostupné důkazy, včetně dodatečně předložených dokladů. Žalovaný k tomu podotkl, že v této věci však již byla žalobkyně poučena (v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí), že v předmětném judikátu již nelze, ve vztahu k současné právní úpravě, hledat oporu pro procesní postup v případě dodatečného předložení dokladů k vybraným výrobkům. Jeho závěry ohledně nutnosti zrušení zajištění vybraných výrobků (ustanovení § 42 odst. 10 dřívějšího znění zákona) již nekorespondují s právní úpravou platnou v současné době – nyní se aplikuje institut „uvolnění zajištěných vybraných výrobků nebo dopravního prostředku“ dle ustanovení § 42c zákona o spotřebních daních, a to

v návaznosti na řízení o zajištěných vybraných výrobcích nebo dopravním prostředku (dle ustanovení § 42b zákona o spotřebních daních). V odvolacím řízení v rámci řízení o zajištění vybraných výrobků nebo dopravního prostředku (dle ustanovení § 42 a 42a zákona o spotřebních daních) tudíž dodatečně předložené doklady nemohou být hodnoceny, tak jak již bylo upřesněno výše.

Žalobkyně zaslala následně soudu doplnění žaloby. V něm upozornila na vydání dalšího rozhodnutí žalovaným, a to rozhodnutí dotýkajícího se propadnutí zajištěných vybraných výrobků. Ve svém podání opět upozornila na nedostatky správního řízení, především na nedodržení zásady spolupráce a zásady materiální pravdy, jakož i na absenci právního titulu pro vydání rozhodnutí.

Při nařízeném jednání zástupce žalobkyně v plném rozsahu odkázal na obsah podané žaloby, včetně jejího doplnění ze dne 19. 4. 2017, k němuž uvedl, že je vlastně reakcí na postup žalovaného, který žalobkyni tohoto dne doručil rozhodnutí o propadnutí vybraných výrobků. Obě rozhodnutí považovala žalobkyně za meritorně chybná a navíc neopírající se o příslušnou právní úpravu, takže jejich vydáním porušili jak prvoinstanční orgán, tak žalovaný, všechny zásady daňového řádu a správního řádu. Dle názoru žalobkyně nebyly v daném případě dány žádné důvody pro zajištění věci. Žalobkyně se rovněž neztotožnila s postupem a názorem žalovaného, který v napadeném rozhodnutí vůbec nereagoval na jednotlivé odvolací námítky, a pouze odkazoval na následné řízení o propadnutí věci. Pověřený pracovník žalovaného k doplnění žaloby uvedl, že z něho není patrné, které rozhodnutí má vlastně žalobkyně namysli, zda rozhodnutí napadené či rozhodnutí o propadnutí věci. Následně pověřený pracovník připomenul sled jednotlivých událostí zachycených ve správním spise. Vysvětlil smysl systému EMCS a zdůraznil, že v průběhu kontroly se začaly jednotlivé údaje, které se týkaly transportu vybraných výrobků, měnit. Upozornil, že takovou změnu údajů mohl uskutečnit pouze subjekt ze SRN, nikoli celní úřad. Dále pověřený pracovník konstatoval, že německý dodavatel odeslal vybrané výrobky dne 29. 4. 2015 a na dodání měl 5 dnů. Z protokolu o místním šetření však vyplynulo, že první úkon, který celní úřad provedl na našem území, byl uskutečněn dne 7. 5. 2015. Žalobkyně k věci sdělila, že obchody s daným zbožím realizuje již 20 let a jejím cílem je předcházet sporům. Konstatovala, že nemá přístup do systému EMCS. Zdůraznila, že jezdí bez spotřebních daní a DPH. Na dotaz soudu pověřený pracovník žalovaného uvedl, že při zadávání dat do systému EMCS vzniká určitá časová prodleva, podle jeho názoru v řádu minut.

Krajský soud po posouzení naznačených okolností žalobu odmítl, a to z následujících důvodů.

Z průběhu správního řízení vyplynulo, že při kontrole nákladního vozidla MERCEDES BENZ, RZ:... s cisternou u hraničního přechodu Náchod Běloves bylo z řidičem předložených dokladů zjištěno, že se vztahují na přepravu zboží mezi Spolkovou republikou Německo (místo odeslání Lutherstadt Wittenberg) a Polskou republikou (místo dodání Wrocław). Žádné další přepravní doklady vztahující se k přepravě předmětného zboží mezi Polskem a Českou republikou neměl řidič při zahájení kontroly (ani v jejím průběhu) u sebe. Celní úřad v návaznosti na výše uvedené předmětné zboží (a dopravní prostředky) zajistil. V rámci místního šetření byly z předmětného zboží odebrány vzorky pro účely laboratorní analýzy. Proti vydanému rozhodnutí o zajištění vybraných výrobků podala žalobkyně odvolání, na

základě něhož žalovaný dané rozhodnutí o zajištění vybraných výrobků napadeným rozhodnutím změnil.

Krajský soud se tedy ve vazbě na shora uvedené zabýval otázkou charakteru úkonu správního orgánu spočívajícího v rozhodnutí o zajištění vybraných výrobků. Dle zákona o spotřebních daních - § 42 odst. 1 - správce daně zajistí vybrané výrobky, popřípadě i dopravní prostředek, který je dopravuje, jestliže zjistí, že a) vybrané výrobky jsou dopravovány bez dokladu uvedeného v § 6, 27 a 27c, 30, 51, 100 nebo 100a s výjimkou uvedenou v § 50 odst. 8, b) vybrané výrobky jsou dopravovány bez dokladu uvedeného v § 5, c) údaje uvedené na dokladu podle písmene a) nebo b) jsou nesprávné nebo nepravdivé, nebo d) doklad uvedený v písmenu a) nebo b) je pozměněný nebo padělaný. Vycházel přitom z judikatury Nejvyššího správního soudu obsažené především v rozsudku rozšířeného senátu ze dne 27. 10. 2009, č.j. 2 Afs 186/2006-54, neboť zvažoval, zda napadené rozhodnutí lze či nelze označit za rozhodnutí předběžné povahy. Z uvedeného rozsudku vyplývá, že *„K posouzení tedy zbývá pouze otázka povahy rozhodnutí, jejichž účelem je zajištění výkonu budoucího konečného rozhodnutí ve věci samé nebo mezitímní úprava poměrů účastníků. Aby takové rozhodnutí mohlo být rozhodnutím předběžné povahy, na něž dopadá výluka uvedená v § 70 písm. b) s. ř. s., musí kumulativně splňovat tři podmínky: časovou, věcnou a osobní. Časová podmínka souvisí s dočasným charakterem rozhodnutí předběžné povahy, jak tento charakter vyplývá z nálezu Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 8/99 ze dne 3. 11. 1999. Aby však tato dočasnost byla skutečná, vyžaduje tato podmínka bližší konkretizace. Rozhodnutí předběžné povahy musí předcházet rozhodnutí konečnému, na jehož vydání má osoba dotčená předběžným rozhodnutím nárok. Toto konečné rozhodnutí musí podléhat soudnímu přezkumu. Rozhodnutí předběžné povahy může být vydáno buď v rámci již zahájeného řízení před správním orgánem, v němž bude následně vydáno rozhodnutí konečné. V tomto případě je „dočasnost“ předběžného rozhodnutí zajištěna tím, že jednotlivec se může soudně domáhat ochrany před nečinností správního orgánu. Pokud je rozhodnutí předběžné vydáno mimo takové řízení před správním orgánem, musí být jeho „dočasnost“ garantována tím, že zákon jednoznačně stanoví lhůtu, v níž musí být zahájeno řízení a vydáno rozhodnutí konečné. Pokud by takováto lhůta pro zahájení řízení před správním orgánem a vydání konečného rozhodnutí (ovšem v délce odpovídající požadavku Ústavního soudu na včasnost soudní ochrany) zákonem stanovena nebyla, nelze takové zajišťovací či mezitímní rozhodnutí správního orgánu považovat za rozhodnutí předběžné povahy vyloučené ze soudního přezkumu ve smyslu § 70 písm. b) s. ř. s. Zákon dále musí omezovat účinky rozhodnutí předběžného pouze na období do vydání rozhodnutí konečného. Neméně důležitá je podmínka věcné souvislosti mezi rozhodnutím předběžným a rozhodnutím konečným. Rozhodnutí konečné musí rozhodnout mj. o vztazích zatímne upravených rozhodnutím předběžným, tj. konečné rozhodnutí musí v sobě věcně zahrnout rozhodnutí předběžné. V opačném případě by totiž nebylo možné domoci se, alespoň zprostředkovaně, přezkumu předběžného rozhodnutí. To předpokládá i obdobné zákonem předvídané předpoklady pro vydání předběžného i konečného rozhodnutí. Osobní podmínka znamená, že rozhodnutí konečné musí být adresováno (mimo jiné i) stejné osobě jako rozhodnutí předběžné. V opačném případě by totiž opět nebylo možné, aby se osoba dotčená rozhodnutím předběžné povahy domohla soudního přezkumu rozhodnutí předběžného, byť zprostředkovaně pomocí žaloby proti rozhodnutí konečnému.“*

Krajský soud dále ve smyslu vysloveného závazného právního názoru zvažoval, zda napadené rozhodnutí splňuje požadované tři podmínky kumulativně a dospěl ke kladnému závěru. Napadené rozhodnutí splňuje podmínku časovou, neboť v ust. § 42b odst. 1 zákona o spotřebních daních je správcí daně, který rozhodl o zajištění vybraných výrobků nebo dopravního prostředku, uloženo zahájit řízení, jehož cílem je prokázání, zda s vybranými výrobky bylo nakládáno způsoby uvedenými v § 42 odst. 1 nebo 2 daného zákona, a to bezodkladně. Dále lze konstatovat, že v daném případě došlo i k naplnění věcné podmínky. Z průběhu správního řízení totiž vyplynulo, a tuto skutečnost zdůraznila žalobkyně i při nařízeném jednání, že celní úřad již v daném případě rozhodl o propadnutí zajištěných výrobků. Je tedy nepochybné, že po zajištění, kterým byla situace upravena pouze prozatímně, následovalo řízení o zajištěných vybraných výrobcích, které bylo ukončeno rozhodnutím dle ust. § 42d vzpomínané právní úpravy. Toto konečné rozhodnutí je přitom adresováno žalobkyni, tedy stejné osobě, na kterou bylo rozhodnutí o zajištění vybraných výrobků vydáno.

Krajský soud má tak za najisto postavené, že rozhodnutí o zajištění vybraných výrobků lze označit za rozhodnutí předběžné povahy. Tento závěr ostatně potvrzuje i další názor Nejvyššího správního soudu obsažený v jeho rozsudku ze dne 14. 6. 2006, č.j. 2 Afs 198/2005-88, který na str. 91 ve druhém odstavci výslovně uvádí, že v případě rozhodnutí dle § 42 zákona o spotřebních daních se nepochybně jedná o rozhodnutí předběžné povahy. Je přitom zřejmé, že tento názor byl vysloven ve vazbě na zákon o spotřebních daních platný do 30. 4. 2011, přičemž tato právní úprava výslovně zakotvila možnost, aby rozhodnutí o zajištění vybraných výrobků mohlo být předmětem soudního přezkumu. Z důvodu zakotvení tohoto práva v lex specialis se Nejvyšší správní soud přiklonil k názoru, že za takové situace výluka z přezkumu rozhodnutí ve správním soudnictví možná není. Současná právní úprava obsažená v zákoně o spotřebních daních po 30. 4. 2011 již možnost soudního přezkumu takového rozhodnutí nezakotvuje. Ve vazbě na shora uvedené kumulativní splnění tří podmínek lze nepochybně dovodit, že rozhodnutí o zajištění vybraných výrobků je rozhodnutím předběžné povahy. Je tak zřejmé, že námitky proti postupu celního úřadu může žalobkyně vznášet v řízení dalším, tedy v řízení o zajištěných vybraných výrobcích.

Krajský soud proto musel žalobu dle ust. § 46 odst. 1 písm. d) s.ř.s. ve vazbě na ust. § 68 písm. e) a ust. § 70 písm. b) s.ř.s. odmítnout, jako nepřípustnou.

Výrok o nákladech řízení se opírá o ust. § 60 odst. 3 s.ř.s. Žaloba byla odmítnuta, proto žádný z účastníků nemá právo na jejich náhradu.

#### **Poučení:**

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem



lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz).

Hradec Králové 25. duben 2017

**JUDr. Magdalena Ježková v. r.**  
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:  
Lenka Moravcová