



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Vojtěcha Šimíčka a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **Kaufland Česká republika, v.o.s.**, se sídlem Pod Višňovkou 25, Praha 4, zastoupeného JUDr. Ing. Igorem Kremlou, advokátem se sídlem Pod Višňovkou 25, Praha 4, proti žalovanému: **Celní ředitelství Hradec Králové**, se sídlem Bohuslava Martinů 1672/8a, Hradec Králové, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 22. 6. 2007, č. j. 30 Ca 67/2006 – 30

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti v částce 2856 Kč k rukám jeho zástupce JUDr. Ing. Igora Kremly, advokáta se sídlem Pod Višňovkou 25, Praha 4, a to do třiceti dnů od právní moci tohoto rozhodnutí.

O d ů v o d n ě n í :

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalovaný jako stěžovatel domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové, kterým bylo zrušeno jeho rozhodnutí ze dne 18. 7. 2006, č. j. 9812-02/06-0601-21, a rozhodnutí Celního úřadu Trutnov ze dne 9. 3. 2006, č. j. 1109/06-1261-021. Tímto rozhodnutím celní úřad změnil své rozhodnutí ze dne 9. 12. 2005, č. j. 5302/05-1261-031, o zajištění věci tak, že zejména nahradil text týkající se specifikace pochybností o původu výrobků.

Důvodem, pro který krajský soud uvedená rozhodnutí zrušil, byl nesprávný postup celního úřadu podle § 49 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“) spočívající pouze v korekci důvodů původního rozhodnutí a vytvářející nežádoucí stav, který lze označit za druhé rozhodnutí v téže věci.

Ve své kasační stížnosti stěžovatel namítá, že rozhodnutí krajského soudu považuje za nesrozumitelné ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) zákona č. 150/2001 Sb. soudního řádu správního ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) a zároveň namítá, že krajský soud nesprávně posoudil právní otázky ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

Konkrétně stěžovatel uvádí, že nesprávné právní posouzení spatřuje v uplatnění zásady *rei iudicatae* na procesní prozatímní rozhodnutí o zajištění výrobků podle § 42 zákona č. 353/2003 Sb. o spotřebních daních ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o spotřebních daních“). Stěžovatel je naopak toho názoru, že rozhodnutí procesní povahy je možno doplňovat či měnit vždy, a to i v rámci řízení o opravných prostředcích. Nelze podle něj přijmout závěr krajského soudu, že lze v rámci rozhodnutí o odvolání podle § 49 odst. 1 daňového řádu upravovat např. pouze rozsah zajištění.

Stěžovateli se jeví nesrozumitelným, jak by měl rozhodnout o odvolání žalobce proti napadenému rozhodnutí prvního stupně, když by musel rozhodnout obdobně, jak to učinil celní úřad dle § 49 odst. 1 daňového řádu. Celní úřad totiž ve skutečnosti měnil výrok rozhodnutí tím, že doplnil důvody zajištění, přesný popis výrobků a doplnil původní rozhodnutí o uložení povinnosti ve smyslu § 42 odst. 8 zákona o spotřebních daních. Nejednalo se přitom pouze o nějakou úpravu odůvodnění prvostupňového rozhodnutí, jak uvádí krajský soud. Odůvodnění ostatně není obligatorní náležitostí rozhodnutí o zajištění výrobků.

Žalobce ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že se ztotožňuje s napadeným rozsudkem.

Nelze podle něj tvrdit, že rozhodnutí o zajištění ve smyslu § 42 zákona o spotřebních daních je jakýmsi „úkonem na pokračování“, kterým lze libovolně měnit a doplňovat původní rozhodnutí podle aktuální potřeby celního orgánu.

Žalobce se ztotožňuje s názorem soudu, že změnou rozhodnutí může být např. změna rozsahu zajištění, nikoliv však změna či doplnění důvodů zajištění. Žalobce má za to, že nebyly dány zákonné předpoklady pro postup podle § 49 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, neboť celní úřad rozhodl pouze o důvodech zajištění, které jsou dle názoru žalobce odůvodněním a nikoliv výrokem rozhodnutí, zatímco ve výrokové části nevyhověl žalobci zcela ani zčásti a navíc uložil žalobci další povinnost. Dle žalobce tak Celní úřad Trutnov rozhodl ve věci dvakrát a žalovaný jako odvolací orgán měl jeho rozhodnutí zrušit.

Žalobce proto navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

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. a) s. ř. s., neboť stěžovatel namítá, že krajský soud nesprávně posoudil právní otázku, když uplatnil zásadu *rei iudicatae* na procesní rozhodnutí. Nesprávně rovněž posoudil otázku, v jakém rozsahu lze upravovat rozhodnutí o zajištění. Označený důvod odpovídající ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., lze pak spatřovat jedině v tvrzení o nejasnosti dalšího postupu správního orgánu, neboť ostatní důvody v této námitce uvedené korespondují důvodům tvrzené nezákonnosti podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

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

Ze správního spisu Nejvyšší správní soud zjistil následující skutečnosti rozhodné pro posouzení důvodnosti kasační stížnosti:

Dne 12. 10. 2005 bylo v provozovně žalobce v Trutnově, Horská 647 provedeno místní šetření za účelem kontroly lihovin Likérky Drak, s.r.o. Celní úřad v Trutnově pojal podezření týkající se výrobce a zdanění těchto lihovin, a proto vydal téhož dne rozhodnutí o zajištění vybraných výrobků podle § 15 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, sp. zn. 4496/05-1261-031, a vystavil též protokol o zajištění věci, č. j. 4496-02/05-1261-031. Žalobce se proti tomuto rozhodnutí odvolal, a to bylo rozhodnutím stěžovatele ze dne 9. 12. 2005, č. j. 18780/05-0601-21, zrušeno. Týž den, tedy 9. 12. 2005, rozhodl Celní úřad Trutnov o zajištění předmětných výrobků znovu, tentokrát podle § 42 odst. 4 zákona o spotřebních daních, a to rozhodnutím č. j. 5302/05-1261-031. I proti tomuto rozhodnutí podal žalobce odvolání.

O tomto odvolání rozhodl dne 9. 3. 2006 s poukazem na § 49 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků Celní úřad v Trutnově (č. j. 1109/06-126/021) tak, že mu podle textu částečně vyhověl. Vyhovění odvolání spatřoval správní orgán I. stupně v tom, že změnil a doplnil důvody zajištění a zároveň poučil žalobce o jeho právech a povinnostech. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce odvolání.

Stěžovatel odvolání žalobce zamítl a žalobce podal žalobu, na jejímž základě byla výše označená rozhodnutí zrušena napadeným rozsudkem krajského soudu.

V napadeném rozsudku soud dospěl k závěru, že rozhodnutí prvoinstančního orgánu ani žalovaného nemají oporu v zákoně. Podle § 49 odst. 1 daňového řádu o správě daní a poplatků může správce daně o odvolání rozhodnout sám, pouze pokud mu zcela či zčásti vyhoví. Pokud mu vyhoví pouze zčásti, je proti takovému rozhodnutí přípustné odvolání. Celní úřad v Trutnově však podle krajského soudu nerozhodl v mezích § 49 odst. 1 daňového řádu, neboť fakticky pouze doplnil odůvodnění rozhodnutí. Vyhovění odvolání pak nelze spatřovat v určité shodě na tom, že odůvodnění prvního rozhodnutí bylo nedostatečné. Pouhým doplněním odůvodnění navíc Celní úřad v Trutnově vytvořil situaci, kdy toto nové rozhodnutí nemůže existovat samostatně. Přitom měl rozhodnutím podle § 49 odst. 1 nahradit původní správní rozhodnutí v plném rozsahu, a to včetně práv a povinností z něho vyplývajících. V tomto případě tedy bylo v rozporu se zásadou *rei iudicatae* rozhodnuto dvakrát. Žalovaný navíc podle krajského soudu o odvolání proti rozhodnutí č. j. 5302/05-1261-031 ani č. j. 1109/06-126/021 nerozhodl. V důsledku toho bylo řízení před žalovaným i orgánem I. stupně zatíženo vadou takové intenzity, že jejich rozhodnutí musela být zrušena.

Nejvyšší správní soud při posouzení stěžejní kasační námitky směřující proti posouzení zákonnosti správních rozhodnutí krajským soudem vycházel z rozhodné právní úpravy.

Podle § 49 odst. 1 daňového řádu může správce daně, jehož rozhodnutí je odvoláním napadeno, rozhodnout o odvolání sám, pokud mu v plném rozsahu vyhoví. Proti tomuto rozhodnutí se nelze odvolat. Správce daně může rozhodnout o odvolání i v případě, že mu vyhoví pouze částečně. Proti takovému rozhodnutí je přípustné odvolání. V žádném jiném případě nemůže orgán I. stupně o odvolání rozhodnout.

Nejvyšší správní soud tedy musel zvážit, zda rozhodnutí Celního úřadu v Trutnově ze dne 9. 3. 2006, č. j. 1109/06-126/021, bylo skutečně rozhodnutím, kterým bylo odvolání

alespoň částečně vyhověno, jak v něm bylo deklarováno. V opačném případě by o rozhodnutí podle § 49 odst. 1 daňového řádu vůbec nešlo.

Zdejší soud souhlasí s názorem krajského soudu, podle něhož nebylo odvolateli tímto rozhodnutím ani částečně vyhověno. Jak vyplývá z obsahu tohoto rozhodnutí, byly jím pouze doplněny důvody zajištění a zároveň byly upřesněny některé další podmínky týkající se skladování a užívání. Jak bylo výše uvedeno, rozhodnutím ze dne 9. 12. 2005 bylo zajištěno 961 ks lihoviny „Tuzemák“ a 684 ks lihoviny „Vodka jemná“ s uvedením pochybností o jejich původu odkazem na dvě faktury nesplňující náležitosti řádných daňových dokladů. Odvolání proti tomuto rozhodnutí stálo na tvrzení, že mělo být postupováno podle § 42 odst. 4 daňového řádu, na výtkách proti protokolu o kontrole, na nedostatku poučení o právech a povinnostech a na tvrzení o řádném prokázání původu zboží. Celní úřad ponechal beze změny výrok o zajištění zboží a zaměnil důvody zajištění konkretizací nedostatků daňových dokladů, doplnil poučení o tom, jak má být se zajištěným zbožím nadále nakládáno a o procesní poučení účastníka. Dále bylo přidáno odůvodnění rozhodnutí, které formálně v prvním rozhodnutí absentovalo.

Samotné rozhodnutí o zajištění výrobků tedy zůstalo nezměněno. Nelze přisvědčit názoru stěžovatele, že doplněním a změnou důvodů zajištění a poučení o právech a povinnostech, tedy doplněním a změnou obligatorních náležitostí rozhodnutí podle § 42 odst. 5 zákona o spotřebních daních, došlo k částečnému vyhovění odvolání žalobce. Krajský soud tak situaci správně vyhodnotil, když konstatoval, že ačkoliv bylo rozhodnutí formálně změněno, po materiální stránce nebylo žalobci ani zčásti vyhověno. Vyhovění odvolání totiž nelze posuzovat formálně. Vyhověním se rozumí situace, kdy se rozhodnutí, respektive jeho výrok, po materiální stránce změní tak, aby více korelovalo s představami odvolatele vyjádřenými v odvolání. O takovou situaci se však v tomto případě zjevně nejednalo.

Na této skutečnosti nic nemění ani argument stěžovatele, že nedošlo ke změně odůvodnění, nýbrž výroku. Stěžovatel i správní orgán I. stupně jsou názoru, že změna důvodů zajištění je změnou výrokové části rozhodnutí. Důvody zajištění podle § 42 odst. 5 zákona o spotřebních daních podle stěžovatele nejsou odůvodněním. Tento závěr však zdejší soud považuje za nesprávný. Podle předmětného ustanovení se v rozhodnutí o zajištění vybraných výrobků nebo dopravního prostředku uvedou důvody, pro které se vybrané výrobky nebo dopravní prostředek zajišťují, a poučení o právech a povinnostech osoby, již se rozhodnutí týká. Je tedy patrné, že toto ustanovení stanovuje pro rozhodnutí o zajištění výrobků podobná kritéria, jaká platí pro správní rozhodnutí obecně, totiž že musejí obsahovat výrok, odůvodnění a poučení. Fakt, že citované ustanovení hovoří o „důvodech“ a nikoliv o „odůvodnění“, není rozhodující. Takové rozlišování by v této věci bylo nepřipustným formalismem, proti němuž ostatně stěžovatel ve své kasační stížnosti brojí. Skutečnost, že správní orgán důvody rozhodnutí pojme do části označené jako výrok ještě neznamená, že se tím stávají výrokem. Výrokem rozhodnutí je pouze ta jeho část, která dopadá do právní sféry účastníka a která je závazná a zpravidla i vykonatelná.

Je nepochybné, že žalobce svým odvoláním sledoval změnu či zrušení samotného rozhodnutí o zajištění výrobků a nikoliv doplnění důvodů zajištění či poučení. K tomu lze ostatně uvést, že § 48 odst. 11 daňového řádu odvolání proti odůvodnění vylučuje.

Nejvyšší správní soud tedy považuje za nepochybné, že rozhodnutím celního úřadu ze dne 9. 3. 2006 nedošlo k vyhovění odvolání žalobce ani částečně, a nebyly tedy splněny podmínky pro postup podle § 49 odst. 1 daňového řádu.

Pokud jde o námitku nesprávného posouzení překážky věci rozhodnuté (*rei iudicatae*) krajským soudem lze stěžovateli zčásti přisvědčit. V daném případě se jedná o rozhodnutí předběžné povahy (k tomuto posouzení a k důvodům nezbytnosti soudního přezkumu rozhodnutí vydaného podle § 42 odst. 5 zákona o spotřebních daních srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 6. 2006, č. j. 2 Afs 198/2005 - 88, dostupný na www.nssoud.cz) a takovéto rozhodnutí prozatímní povahy skutečně mohou doznat změn (být nahrazována jiným rozhodnutím) v souvislosti se změnou podmínek, aniž by tomu bránila překážka věci rozhodnuté, pokud to zákon předpokládá. V tom je odkaz stěžovatele na ust. § 27 odst. 1 písm. e) daňového řádu na místě. V daném případě však rozhodnutím celního úřadu ze dne 9. 3. 2006 vůbec nedošlo k novému rozhodnutí o téže věci, nedošlo k vydání nového rozhodnutí o zajištění shodných výrobků poté, kdy původní rozhodnutí nabylo právní moci. Celní úřad ani vydání nového rozhodnutí v téže věci nezamýšlel, jeho cílem bylo autoremedurou v odvolacím řízení zčásti vyhovět podanému odvolání. Fakticky ovšem zákonné meze autoremedury vytýčené v ust. § 49 odst. 1 daňového řádu nedodržel. S poukazem na toto ustanovení zčásti změnil a zčásti doplnil důvody původního rozhodnutí, jakož i poučení. Takový postup, ač nezákonný, neznamená porušení zákazu vydávání dalších rozhodnutí v téže věci. Zmíněná argumentace krajského soudu však nevedla k nezákonnosti vydaného rozsudku. Šlo o okrajovou argumentaci soudu, neboť zmínka o zásadě *rei iudicatae* nebyla jádrem odůvodnění jeho rozsudku. Pro zrušení rozhodnutí stěžovatele byl rozhodující již fakt, že rozhodnutí orgánu I. stupně bylo nezákonné, neboť nebyly dodrženy podmínky postupu podle § 49 odst. 1 daňového řádu. Rozhodnutí stěžovatele pak v důsledku této skutečnosti trpí rovněž nezákonností, pokud se s touto skutečností nevypořádal a odvolání zamítl (§50 odst. 3, 6 daňového řádu).

Kasační námitka podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. tak naplněna není.

Pokud jde o kasační námitku opřenou o ust. § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., je třeba poukázat na to, že za nesrozumitelné lze považovat zejména ta rozhodnutí, která postrádají základní zákonné náležitosti, z nichž nelze seznat, o jaké věci bylo rozhodováno či jak bylo rozhodnuto, která zkoumají správní úkon z jiných než žalobních důvodů (pokud by se nejednalo o případ zákonem předpokládaného přezkumu mimo rámec žalobních námitek), jejichž výrok je v rozporu s odůvodněním, která neobsahují vůbec právní závěry vyplývající z rozhodných skutkových okolností nebo jejichž důvody nejsou ve vztahu k výroku jednoznačné (k tomu srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 - 130, zveřejněn in Sb. NSS pod č.244/2004). V žádném případě podmínku nesrozumitelnosti nemůže naplnit subjektivní nepochopení důvodů rozsudku stěžovatelem. Krajský soud dostatečně srozumitelně vyjádřil důvody, pro které správní rozhodnutí považoval za nezákonná a pro které je zrušil. Neobstojí ani argument stěžovatele, že jeho rozhodnutí v odvolacím řízení by vyznělo stejně jako autoremedurní rozhodnutí celního úřadu – nezbude mu než vážit, v čem spočívá změna rozhodnutí a jak má být formálně vyjádřena. Krajský soud je ve zrušujícím rozsudku povinen vyslovit závazný právní názor (§ 78 odst. 1, 5 s. ř. s.) a nelze mu vytýkat nedostatek formální instruktivnosti. Nebyla tak naplněna ani tato kasační námitka.

Rozhodnutí krajského soudu bylo věcně správné a rozhodnutí správních orgánů byla zrušena v souladu se zákonem. Nepřípadná zmínka o porušení zásady *rei iudicatae* v odůvodnění rozsudku na této skutečnosti nic nemění.

Proto Nejvyšší správní soud kasační stížnost podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Úspěšným byl v tomto kasačním řízení žalobce, proto soud rozhodl, že je žalovaný (stěžovatel) povinen mu zaplatit náklady řízení představující jeden úkon právní pomoci po 2100 Kč [vyjádření ke kasační stížnosti – § 9 odst. 3 písm. f) vyhlášky č. 177/1996 Sb.], k čemuž byl přičten režijní paušál ve výši 1 x 300 Kč ve smyslu § 13 odst. 3 téže vyhlášky, a DPH ve výši 456 Kč (19%), celkem tedy 2856 Kč. Žalovanému bylo uloženo zaplatit tuto částku v přiměřené lhůtě k rukám žalobcova zástupce.

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

V Brně dne 23. listopadu 2007

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu