



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Daniely Zemanové a soudců JUDr. Barbary Pořízkové a JUDr. Radana Malíka v právní věci žalobce: **S. C.**, zastoupeného JUDr. Václavem Hodanem, advokátem se sídlem Wenzigova 5, Praha 2, proti žalovanému: **Celní ředitelství Hradec Králové**, se sídlem Bohuslava Martinů 1672/8a, Hradec Králové, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 3. 8. 2006, č. j. 10554-02/06-0601-21, o dodatečném vyměření celního dluhu, a č. j. 11542-02/06-0601-21, o nahlížení do spisu, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 29. 6. 2007, č. j. 30 Ca 71/2006 - 31,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 29. 6. 2007, č. j. 30 Ca 71/2006 - 31, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce (dále jen „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností napadá v záhlaví označený rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové (dále jen „krajský soud“), kterým byla výrokem č. II. zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 8. 2006, č. j. 10554-02/06-0601-21, o dodatečném vyměření celního dluhu, a výrokem č. III. odmítnuta žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze

dne 3. 8. 2006, č. j. 11542-02/06-0601-21 o nahlížení do spisu. Prvně citovaným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání stěžovatele proti rozhodnutí Celního úřadu Svitavy (dále jen „celní úřad“), platebního výměru ze dne 11. 5. 2006, č. j. 1629-07/06-1164-021, kterým byl stěžovateli dodatečně vyměřen celní dluh ve výši 12 643 Kč. Druhým citovaným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání stěžovatele proti rozhodnutí Celního úřadu Svitavy ze dne 11. 5. 2006, č. j. 1629-07/06-1164-021, kterým nebylo stěžovateli umožněno nahlédnout do předkládací zprávy, na základě které bylo odvolacímu orgánu postoupeno k rozhodnutí odvolání stěžovatele proti shora citovanému rozhodnutí ve věci doměření celního dluhu.

Krajský soud výrokem č. II. napadeného rozsudku žalobu proti rozhodnutí žalovaného ve věci doměření celního dluhu jako nedůvodnou podle ustanovení § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), zamítl, když dospěl k závěru, že celní orgány v předmětu sporu postupovaly v souladu zejména s mezinárodní smlouvou, a to Evropskou dohodou zakládající přidružení mezi Českou republikou a Evropským společenstvím a jejími členskými státy, jakož i s dalšími pro věc relevantními předpisy. Krajský soud konstatoval, že celní orgány v souzené věci procesní předpisy neporušily. Výrokem č. III. napadeného rozsudku krajský soud dle ustanovení § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. odmítl žalobu do rozhodnutí žalovaného ve věci nahlížení do spisu pro nepřípustnost s tím, že rozhodnutí o nahlížení do předkládací zprávy není rozhodnutím o právu či povinnosti fyzické nebo právnické osoby, a je proto ze soudního přezkumu vyloučeno.

Stěžovatel označil jako důvody kasační stížnosti skutečnosti uvedené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Namítá, že se krajský soud nevypořádal s jeho námitkami v rozsahu žalobních důvodů v souladu s principy plné jurisdikce, čímž bylo porušeno jeho právo na spravedlivý proces. Odkaz žalovaného na ustanovení § 2 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), v souvislosti s žalobní námitkou, že stěžovateli v důsledku deformace výkladu ustanovení § 10 cit. zákona nebylo umožněno konzumovat právní pomoc od osoby doprovázející ho při návštěvě správce daně, je irelevantní, když sám stěžovatel se k jednání dostavil, byl mu osobně přítomen, po celou dobu chtěl se správcem daně osobně jednat, jakožto způsobilý k právním úkonům vyjadřovat správci daně svoji vůli po přítomnosti jím zvolené osoby, aby mu tato mohla radit. Neveřejnost daňového řízení chrání především daňový subjekt, a pokud by přítomností další osoby nedošlo k ohrožení oprávněných zájmů osob odlišných od stěžovatele (což v daném případě vzhledem k okolnostem prokazatelně nepřicházelo v úvahu), neexistoval právní důvod, pro který by bylo přípustné odmítnutí osoby, zvolené stěžovatelem pro danou situaci osobního jednání se zaměstnanci správce daně jakožto poskytovatele právní pomoci dle čl. 37 Listiny základních práv a svobod.

Provedení následné verifikace jako takové stěžovatel nikdy nezpochyboval, namítal nesprávný procesní postup celních orgánů poté, co tyto začaly deklarovat výsledek verifikace za účelem dodatečného doměření cla a daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“). Krajský soud se nevypořádal s námitkami stěžovatele směřujícími k tomu, že k jeho újmě nebyly užity instituty daňové resp. následné kontroly, jež by stěžovateli zajistily konzumaci ústavou mu zaručených práv na spravedlivý proces. Ověřování správnosti výše stanoveného základu daně a daně, je pro celní orgány přípustné jen v rámci institutu následné daňové kontroly, pokud mají být dotčeným subjektům následně ukládány povinnosti majetkového plnění. Odkaz žalovaného i krajského soudu na rozsudek sp. zn. 38 Ca 239/97 je nepřipadný, neboť ten se týká daňového řízení, týkajícího se poplatníka, přičemž na stěžovatele není možno pohlížet jakožto na poplatníka, neboť DPH je daní nepřímou. Krajský soud se dále nevypořádal s námitkou neautentického překladu stěžejního důkazního prostředku, dopisu lucemburských celních orgánů, neboť pouze odkázal na odůvodnění žalovaného, který však odmítl o této námitce jakýmkoliv způsobem se stěžovatelem polemizovat. Tato námitka je dle stěžovatele pro meritum věci zcela zásadní.

Pokud jde o výrok III. napadeného rozsudku, tj. odmítnutí stěžovatelem podané žaloby, směřující do rozhodnutí žalovaného, jímž mu nebylo umožněno nahlédnout do správního spisu v požadovaném rozsahu, namítá stěžovatel, že odmítnutím žaloby bylo porušeno jeho ústavní právo na soudní ochranu. Tvzení krajského soudu, že rozhodnutí o odmítnutí nahlédnout do spisového materiálu, který byl podkladem pro rozhodnutí v předmětu sporu, nemá povahu rozhodnutí o právu či povinnosti fyzické nebo právnické osoby, je irelevantní. Napadené rozhodnutí je zcela prokazatelně rozhodnutím, vydaným v daňovém řízení v listinné formě se stanovenými náležitostmi dle ustanovení § 32 zákona o správě daní a poplatků.

Ze všech výše uvedených důvodů navrhuje stěžovatel napadený rozsudek krajského soudu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení.

Žalovaný se v písemném vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se závěry uvedenými v napadeném rozsudku krajského soudu a odkázal na podrobné vyjádření k žalobě.

Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatel je řádně zastoupen (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.), ověřil při tom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost je z části důvodná.

Úvodem je třeba konstatovat, že žalobce podal jedinou žalobu do rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 8. 2006, č. j. 10554-02/06-0601-21, o dodatečném vyměření celního dluhu, ve které současně napadl i rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 8. 2006, č. j. 11542-02/06-0601-21, o rozsahu, ve kterém mu bylo umožněno nahlížet do spisu, a to do předkládací zprávy, na základě které Celní úřad Svitavy postupoval žalovanému odvolacímu orgánu odvolání proti dodatečně vyměřenému celnímu dluhu. Krajský soud v napadeném rozsudku konstatoval, že protože se jednalo o dvě věci soudního přezkumu, musely být tyto zaevidovány pod dvěma spisovými značkami, ale v souladu s ustanovením § 39 s. ř. s. byly soudem následně spojeny ke společnému projednání, neboť spolu skutkově souvisely. Krajský soud tedy při ústním jednání spojil ke společnému projednání věci vedené pod sp. zn. 30 Ca 71/2006 a 30 Ca 123/2006 s tím, že nadále bude věc vedena pod sp. zn. 30 Ca 71/2006.

Stěžovatel především namítá, že se krajský soud nevypořádal s námitkami stěžovatele v rozsahu žalobních důvodů v souladu s principy plné jurisdikce, čímž bylo porušeno jeho právo na spravedlivý proces. Vychází-li Nejvyšší správní soud z toho, že jakožto kasační soud je v zásadě soudem přezkumným, pak nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí tomuto základnímu atributu jeho rozhodovací činnosti do značné míry brání. Je-li totiž rozhodnutí nepřezkoumatelné, lze jen stěží uvažovat o jeho přezkumu kasačním soudem, což ostatně vyplývá již z lingvistické stránky věci, kdy nepřezkoumatelné rozhodnutí věcně přezkoumat nelze. Nepřezkoumatelnost je tedy vadou natolik závažnou, že se jí soud musí zabývat i tehdy, pokud by ji stěžovatel nenamítal, tedy z úřední povinnosti (srov. § 109 odst. 3 s. ř. s.). Má-li přitom jakékoli rozhodnutí soudu projít testem přezkoumatelnosti, je třeba, aby se ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. jednalo o rozhodnutí: 1) srozumitelné a 2) opřené o dostatek důvodů.

Systém ochrany subjektivních práv ve věcech cel a daní je založen na kombinaci dvojinstančního správního řízení založeného na apelačním principu a dvojinstančního správního soudnictví založeného na kasačním principu. Již to samo o sobě znamená, že se jedná o relativně složitý systém, v němž po sobě postupně rozhoduje (a někdy i opakovaně) vícero správních orgánů či soudů. Uvedený systém má na jedné straně zajistit skutečné „víceinstanční“ rozhodování, v němž každý z článků systému má svoji vlastní relativně autonomní roli při aplikaci práva a je pouze v určité zákonem přesně stanovené míře vázán právním názorem jiných orgánů. Na druhé straně má uvedený systém být schopen zajistit konečné a dále již nezměnitelné rozhodnutí o věci v přiměřeném čase, bez neúnosně komplikovaného vícenásobného „putování“ věci mezi jednotlivými správními orgány či soudy.

K optimálnímu vyvážení obou těchto v určité míře protikladných cílů je proto třeba, aby nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů byla vykládána ve svém skutečném smyslu, tj. jako nemožnost přezkoumat určité

rozhodnutí pro nemožnost zjistit v něm jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno. Každý z orgánů, které se otázkou přezkoumatelnosti zabývají, proto má povinnost postupovat tak, aby, je-li to byt i jen ve vztahu k části důvodů přezkoumávaného rozhodnutí možné, se v co největší možné míře zabýval podstatou těchto důvodů. Argumentace, že správní soud ve vztahu ke správnímu orgánu či soud ve vztahu k instanci nižší zde nahrazuje činnost prvního z uvedených, je lichá potud, pokud přezkumný orgán svoji roli plní ve vztahu ke skutkovým a právním otázkám, kterými se již v potřebné míře zabýval orgán, jehož rozhodnutí se přezkoumává. Jinak řečeno, krajský soud v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu (podobně též Nejvyšší správní soud v řízení o kasační stížnosti) není oprávněn vyhnout se hodnocení těch skutkových a právních otázek, které, jelikož se jimi orgán či soud, jehož rozhodnutí se přezkoumává, v potřebné míře zabýval, samy o sobě předmětem přezkumu být mohou, s poukazem na to, že ve vztahu k jiným skutkovým či právním otázkám, od předchozích oddělitelným, je napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné.

Ze shora nastíněných úvah vycházel Nejvyšší správní soud i v posuzované věci. Stěžovatel mimo jiné namítá, že se krajský soud řádně nevypořádal s namítaným nesprávným procesním postupem celních orgánů poté, co tyto začaly deklarovat výsledek verifikace za účelem dodatečného doměření cla a DPH, zejména s aplikací daňové resp. následné kontroly. Nejvyšší správní soud však tuto námitku nesdílí.

Nejvyšší správní soud předesílá, že v souzené věci není pochyb o tom, a tato skutečnost plyne z ustanovení § 320 odst. 1 zákona č. 13/1993 Sb., celního zákona, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „celní zákon“), že pro řízení před celními orgány platí též obecné předpisy o správě daní a poplatků, tj. rovněž zákon o správě daní a poplatků. Celní řízení se však řídí nejenom těmito předpisy, ale také jinými předpisy včetně mezinárodních smluv.

Podle čl. 10 Ústavy České republiky jsou vyhlášeny mezinárodní smlouvy, k jejichž ratifikaci dal Parlament souhlas a jimiž je Česká republika vázána, součástí našeho právního řádu, přičemž stanoví-li mezinárodní smlouva něco jiného než zákon, použije se mezinárodní smlouva. Citovaný čl. 10 Ústavy České republiky tak určuje předpoklady pro inkorporaci mezinárodních smluv do právního řádu České republiky a jejich přímou aplikaci. Rovněž § 96 zákona o správě daní a poplatků stanoví, že jeho ustanovení se použije, pokud mezinárodní smlouva, která je pro Českou republiku závazná, neobsahuje odlišnou úpravu.

Takovou mezinárodní smlouvou je i Evropská dohoda zakládající přidružení mezi Českou republikou na jedné straně a Evropskými společenstvími a jejich členskými státy na straně druhé (dále jen „Evropská dohoda“), jež byla přijata dne 4. 10. 1993 podpisem Závěrečného aktu, s nímž vyslovil souhlas Parlament České republiky a prezident České republiky ji ratifikoval, přičemž vstoupila v platnost

dnem 1. února 1995 (viz Sdělení Ministerstva zahraničních věcí ve Sbírce zákonů pod č. 7/1995 Sb.). Součástí Evropské dohody je také Protokol č. 4, který stanoví pravidla o původu zboží pro použití celních preferencí, jež má na zřeteli uvedená dohoda (dále jen „Protokol“). Vzhledem k tomu, že v projednávané věci byl mezi účastníky spor v otázkách týkajících se dovozu zboží do České republiky z členského státu Evropské unie (resp. Evropských společenství), v době, kdy Česká republika nebyla členským státem Společenství, ale státem přidruženým, bylo nutno na souzený případ tuto mezinárodní smlouvu aplikovat. K tomuto závěru ostatně dospěl v napadeném rozsudku i krajský soud.

Dle čl. 2 odst. 1 Protokolu se pro účely provádění Evropské dohody pokládají za původní ve Společenství následující výrobky: *(a) výrobky zcela získané ve Společenství* ve smyslu článku 5; *(b) výrobky získané ve Společenství obsahující materiály, které zde nebyly zcela získány, za předpokladu, že takové materiály byly podrobeny dostatečnému opracování nebo zpracování ve Společenství* ve smyslu článku 6; *(c) výrobky původní v Evropském hospodářském prostoru (EHP)* ve smyslu Protokolu 4 Dohody o Evropském hospodářském prostoru.

Za výrobky zcela získané ve Společenství se ve smyslu čl. 5 Protokolu považují výrobky, které mají originární původ na území Společenství (jako např. nerostné produkty těžené z půdy nebo mořského dna Společenství, rostlinné výrobky zde sklizené, živá zvířata zde narozená a chovaná a výrobky z nich získané, produkty získané lovem či rybolovem zde prováděným atd.). Pro účely čl. 2 Protokolu [v dané věci čl. 2 odst. 1 písm. b) Protokolu] se pak výrobky, které nebyly ve Společenství získány zcela, považují za dostatečně opracované nebo zpracované, pokud současně splňují podmínky uvedené v příloze II Protokolu (srovnej čl. 6 odst. 1 Protokolu). Z této přílohy (konkrétně její kapitoly 87) je přitom zřejmé, že motorová vozidla se považují za dostatečně opracovaná nebo zpracovaná, a tedy původní ve Společenství, pokud hodnota všech použitých materiálů nepřesahuje 40 % ceny výrobku ze závodu.

Výrobky původní ve Společenství mají při dovozu do České republiky a výrobky původní v České republice mají při dovozu do Společenství dle čl. 16 odst. 1 písm. b) Protokolu nárok na uplatnění výhod podle Evropské dohody, pokud je předloženo v případech uvedených v čl. 21 odst. 1 prohlášení, dále uváděné jako „prohlášení na faktuře“, vyhotovené vývozcem na faktuře, dodacím listu nebo jiném obchodním dokladu, který popisuje výrobky takovým způsobem, aby je bylo možno ztotožnit; text prohlášení v různých jazykových mutacích je obsažen v příloze IV. Protokolu.

Podle čl. 21 odst. 1 Protokolu může prohlášení na faktuře zmíněné v čl. 16 odst. 1 písm. b) vystavit: *(a) schválený vývozc* ve smyslu čl. 22, nebo *(b) kterýkoli vývozc* pro jakoukoli zásilku sestávající z jednoho nebo více nákladových kusů a obsahující původní výrobky, jejichž celková hodnota nepřesahuje 6000 EUR.

Podle § 105 odst. 10 celního zákona, účinného v době dovozu předmětného zboží do České republiky, podání celního prohlášení je považováno za projev vůle deklaranta navrhnout předmětné zboží k propuštění do příslušného režimu. Podáním celního prohlášení deklarant potvrzuje správnost údajů v něm obsažených, pravost dokladů, kterými je doloženo a zavazuje se k plnění povinností vyplývajících z propuštění zboží do navrženého režimu. Podle § 57 odst. 1 písm. e) téhož zákona celní sazebník obsahuje preferenční sazební opatření obsažená v mezinárodních smlouvách, která upravují poskytování celních sazebních preferencí (preferenční smluvní celní sazby).

V daném případě stěžovatel postupoval právě podle výše citovaného ustanovení § 105 odst. 10 celního zákona, když jako deklarant navrhnul dne 23. 9. 2003 automobil Opel Astra Karavan 1,6I, vyrobený v roce 1998, zakoupený od prodávající firmy Bei Guy and Rosa, Sarl. 1, RTE. De Luxemburg, L-4833 Rodange do příslušného režimu, k tomu dle čl. 21 odst. 1 písm. b) Protokolu předložil „prohlášení na faktuře“ a ve smyslu § 57 odst. 1 písm. e) celního zákona a čl. 16 odst. 1 písm. b) Protokolu uplatnil preferenční celní sazbu, na základě které mu byla vyměřena pouze daň z přidané hodnoty ve výši 13 333 Kč.

Podle čl. 32 odst. 1 Protokolu se následné ověřování důkazů původu provádí namátkově nebo kdykoliv, mají-li celní orgány dovážející země opodstatněnou pochybnost o pravosti těchto dokumentů, o původu výrobků v nich uvedených nebo o splnění jiných podmínek tohoto Protokolu. Za účelem provádění odst. 1 citovaného ustanovení celní orgány dovážející země vrátí průvodní osvědčení EUR.1 a fakturu, pokud je předložena, prohlášení na faktuře nebo kopie těchto dokumentů celním orgánům vyvážející země, je-li to možné, též s uvedením důvodů tohoto požadavku. Jakékoliv získané dokumenty a informace o tom, že údaje uvedené na důkazu původu jsou nesprávné, jsou zaslány spolu se žádostí o ověření (srovnej čl. 32 odst. 2 Protokolu). Dle odst. 3 téhož ustanovení je ověření prováděno celními orgány vyvážející země. Pro tyto účely mají celní orgány právo požadovat jakékoli doklady a provádět jakoukoli kontrolu účtů vývozce nebo jinou kontrolu, kterou považují za účelnou. O výsledku ověření pak dožádané celní orgány informují žádající celní orgány co nejdříve. Z výsledku musí být zřejmé, zda jsou dokumenty pravé, zda je možno výrobky v nich uvedené považovat za původní ve Společenství nebo v České republice a zda jsou splněny ostatní podmínky Protokolu.

Vývozce vystavující prohlášení na faktuře (prodávající) je podle čl. 21 odst. 3 Protokolu povinen kdykoli na požádání celních orgánů vyvážející země předložit všechny nezbytné doklady prokazující původ výrobků a splnění ostatních podmínek tohoto Protokolu. Za dokumenty zmíněné v čl. 17 odst. 3 a čl. 21 odst. 3 Protokolu, které dokazují, že výrobky uvedené v průvodním osvědčení EUR.1 nebo na faktuře s prohlášením vývozce mohou být považovány za výrobky

původní ve Společenství, v České republice nebo v jedné ze zemí uvedených v člancích 3 a 4, a osvědčují i splnění ostatních požadavků tohoto Protokolu, mohou být pokládány *inter alia* (mezi jinými):

(a) přímý důkaz o činnostech prováděných vývozcem nebo výrobcem při získávání zboží, tvořící například součást jeho účtů nebo vnitřního účetnictví;

(b) dokumenty prokazující původ použitých materiálů, vydané nebo vystavené ve Společenství nebo v České republice, pokud takové dokumenty mohou být použity v souladu s národními obecně závaznými předpisy;

(c) dokumenty prokazující opracování nebo zpracování materiálů ve Společenství nebo v České republice, vydané nebo vystavené ve Společenství nebo v České republice, pokud takové dokumenty mohou být použity v souladu s národními obecně závaznými předpisy;

(d) průvodní osvědčení EUR.1 nebo prohlášení na faktuře, prokazující původ použitých materiálů, vydané nebo vystavené ve Společenství nebo v České republice v souladu s tímto protokolem, nebo v jedné ze zemí uvedených v člancích 3 a 4, v souladu s pravidly původu, která jsou shodná s pravidly původu tohoto Protokolu (srovnej čl. 27 Protokolu).

Z obsahu spisu Nejvyšší správní soud ověřil, že celní úřad postupoval v souladu s výše uvedenými ustanoveními Protokolu, pokud jako celní orgán dovážející země přistoupil k ověření důkazu původu předmětného automobilu. Na tomto místě Nejvyšší správní soud podotýká, že pravomoc týkající se určení původu zboží je tedy v zásadě udělena celním orgánům vývozního státu a celní orgány dovozního státu jsou závěry legálně vyslovenými těmito orgány vázány (k tomu srovnej rozsudek Soudního dvora ES ze dne 12. 7. 1984, *Les Rapides Savoyards a další*, 218/83, Recueil, s. 3105, body 23 a 27; rozsudek Soudního dvora ES ze dne 9. 2. 2006, *Sfakianakis AEVE proti Elliniko Dimosio*, C-23/04 až C-25/04, Sb. rozh. s. I-1265, body 23, 36 a 49; či na tuto judikaturu navazující rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 2. 2008, č. j. 5 Afs 37/2007 - 49). Ze správního spisu soud ověřil, že dle lucemburských celních orgánů bylo následně kontrolou zjištěno, že prodejce předmětného automobilu nebyl schopen dodat dostatečně doklady potvrzující původ zboží.

Celní úřad poté, kdy shora uvedeným postupem prokázal existenci skutečností vyvracejících věrohodnost důkazu prohlášení na faktuře dle čl. 16 odst. 1 písm. b) Protokolu, a tedy zpochybnil oprávněnost uplatnění preferenční sazby cla, zahájil řízení o dodatečném vyměření celního dluhu, v němž stěžovatele seznámil s výsledkem ověření tohoto důkazu, který je součástí správního spisu, a zároveň stěžovatele poučil o možnosti navrhnout své připomínky k dané věci. Shora popsáný postup celního úřadu a následně i žalovaného tak byl v souladu se

zákonem o správě daní a poplatků, neboť celní orgány nebyly povinny v souzené věci zahajovat ani daňovou kontrolu, ani tzv. kontrolu následnou, jak se mylně domnívá stěžovatel.

Nejvyšší správní soud se vzhledem ke shora uvedenému zcela ztotožňuje se závěry provedenými k této otázce krajským soudem a kasační námitce stěžovatele, že se krajský soud s jeho námitkami směřujícími do nesprávného procesního postupu celních orgánů nevypořádal, nepřisvědčil.

Krajský soud se dále dle stěžovatele nevypořádal s námitkou porušení čl. 37 Ústavy, spočívající v tom, že stěžovateli byla ze strany celních orgánů znemožněna realizace ústavního práva na právní pomoc, jakož i s námitkou neautentického překladu stěžejního důkazního prostředku, dopisu lucemburských celních orgánů. Těmto námitkám musel Nejvyšší správní soud přisvědčit. Podle čl. 1 odst. 1 Ústavy je Česká republika *právní stát založený na úctě k právům a svobodám člověka a občana*. Součástí pojmu právního státu v jeho soudobém chápání je vyloučení libovůle při výkonu veřejné moci. K tomu slouží při rozhodování o právech a povinnostech, děje-li se tak vydáváním formalizovaných individuálních aktů aplikace práva zákonem stanoveným procesním postupem. Smyslem a účelem odůvodnění je především ozřejmit, proč příslušný orgán rozhodl, jak rozhodl, neboť jen tak lze ověřit, že důvody rozhodnutí jsou v souladu s právem a nejsou založeny na libovůli (srov. v tomto ohledu judikaturu Ústavního soudu, např. jeho nálezy ze dne 6. 3. 1997, sp. zn. III. ÚS 271/96, publikovaný pod č. 24/1997 Sb. ÚS, viz též www.usoud.cz). Obsah odůvodnění proto musí být takový, aby uvedený účel, tedy zajištění přezkoumatelnosti rozhodnutí, byl naplněn. Tak tomu je, jsou-li z odůvodnění patrné důvody rozhodnutí v kontextu všeho podstatného, co předcházelo jeho vydání a mělo vliv na jeho obsah. Z napadeného rozsudku však výše uvedené dovodit nelze, neboť z něj není vůbec zřejmé, nejen z jakého důvodu soud nepovažoval další právní argumentaci stěžovatele ohledně zbylých žalobních námitek za nedůvodnou, ale ani o které konkrétní zbylé žalobní námitky v předmětu sporu vlastně jde. Soud se po přezkoumání námitky týkající se nesprávného procesního postupu celních orgánů totiž omezil pouze na konstatování, „že v dalším se soud odkazuje na důvody žalobou napadeného rozhodnutí, s nimiž se ztotožňuje a jim také odpovídá argumentace podaná ve vyjádření k žalobě.“ Soud, který se vypořádává s žalobní argumentací, však musí označit, které konkrétní žalobní námitky má na mysli, a nemůže je jen pro nesprávnost odmítnout, ale musí také uvést, v čem konkrétně jejich nesprávnost spočívá (srovnej rozsudek ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 – 44, publikovaný pod č. 689/2005 Sb. NSS, www.nssoud.cz).

Nejvyšší správní soud přisvědčil také poslední z kasačních námitek, a to námitce směřující do ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., tedy do výroku č. III napadeného rozsudku o odmítnutí žaloby do rozhodnutí č. j. 11542-02/06-0601-21 o nahlížení do spisu.

Předně je třeba konstatovat, že stěžovatel zcela správně podal pouze jednu žalobu do rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 8. 2006, č. j. 10554-02/06-0601-21, o dodatečném vyměření celního dluhu, ve které napadl i rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 8. 2006, č. j. 11542-02/06-0601-21 o rozsahu, ve kterém mu bylo umožněno nahlížet do spisu, konkrétně do předkládací zprávy celního úřadu, na jejímž základě celní úřad postupoval žalovanému stěžovatelem podané odvolání proti doměření celního dluhu. Rozhodnutí o nahlížení do spisu je totiž typickým rozhodnutím, které nemůže být samostatně napadeno žalobou, neboť jde o rozhodnutí, jímž se upravuje vedení řízení a které je pouze tzv. rozhodnutím podkladovým, jehož nesprávnost či nezákonnost může stěžovatel napadat až v žalobním řízení proti rozhodnutí meritornímu. Na rozhodnutí ve věci nahlížení do spisu se pak vztahuje kompetenční výluka stanovená v § 70 písm. c) s. ř. s. a je vyloučeno ze samostatného přezkumu soudem ve správním soudnictví. Pokud by tedy stěžovatel podal samostatně žalobu proti rozhodnutí žalovaného, jímž bylo zamítnuto jeho odvolání ve věci nahlížení do neveřejné části jeho spisu, je taková žaloba podle § 68 písm. e) s. ř. s. nepřipustná a krajský soud by byl proto bez dalšího oprávněn podanou žalobu podle § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. odmítnout. Pokud však stěžovatel namítal nesprávnou aplikaci § 23 zákona o správě daní a poplatků v žalobě proti meritornímu rozhodnutí správce daně o výši celního dluhu stěžovatele, byl krajský soud povinen takovou žalobní námitku přezkoumat a posoudit, zda případný nesprávný postup celních orgánů mohl mít vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé (srovnej usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 6. 2003, č. j. 6 A 164/2002 - 8, publikované ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 15/2003 Sb. NSS).

Postup krajského soudu, který žalobu nejprve zcela uměle rozdělil na dvě různé věci, aby je následně opět spojil ke společnému projednání a poté celou věc uzavřel s tím, že rozhodnutí o nahlížení do spisu, konkrétně do předkládací zprávy nelze soudem přezkoumat, neboť se nejedná o rozhodnutí, kterým by bylo zasazeno do stěžovatelových subjektivních práv, je v rozporu s platnou právní úpravou, jakož i s ustálenou judikaturou správních soudů. V této souvislosti považuje zdejší soud za důležité uvést, že k aplikaci § 23 zákona o správě daní a poplatků se opakovaně vyjádřil i Ústavní soud. Ve svém nálezu ze dne 28. 3. 2006, sp. zn. IV. ÚS 359/05 (<http://nalus.usoud.cz>), uvedl:

„Jde-li pak o ust. § 23 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, které stanoví případy, v nichž daňový subjekt není oprávněn nahlížet do částí vlastního daňového spisu, toto ustanovení z hlediska ochrany základních práv představuje omezení základního práva na soukromí garantovaného čl. 10 Listiny a na informace garantovaného čl. 17 Listiny.

Jak již Ústavní soud v minulosti mnohokrát uvedl, z doktríny materiálního právního státu, která nalezla svůj praktický výraz v čl. 1 odst. 1 Ústavy ČR, vyplývá

priorita jednotlivce před státem. Obecně tedy platí, že je to jednotlivec, který disponuje tzv. svobodou informačního určení, tedy svobodou rozhodovat o tom, jaké informace o sobě sdělí (srov. nálezy Ústavního soudu ve věci sp. zn. I. ÚS 512/02, in Ústavní soud ČR. Sbírka nálezů a usnesení, sv. 28, nálezy č. 143, str. 271 a násl.), a je to také jednotlivec, který má naopak právo být seznámen s tím, jaké informace stát o něm či „v jeho věcech“ uchovává. Toto právo, podobně jako jiná základní práva, může být omezeno toliko na základě zákona, omezení musí sledovat legitimní cíl a musí být přiměřené co do volby prostředků.

Ústavní soud ve shora citovaném nálezu dospěl k závěru, že předmětné ustanovení z hlediska ústavního ob stojí, avšak za předpokladu jeho ústavně konformní interpretace. Za ústavně konformní interpretaci lze přitom označit pouze takovou, která vyhoví shora uvedenému testu, tj. především za situace, kdy je zachována přiměřenost omezení základního práva zvolením adekvátních prostředků.“

Nad rámec výše uvedeného považuje Nejvyšší správní soud za vhodné v této souvislosti uvést, že účelem vyjmenovaných omezení je zcela evidentní ochrana informací, týkajících se ostatních subjektů a jiných osob zúčastněných na řízení, jež má správce daně k dispozici a ze kterých pro jejich vhodnost může vycházet při stanovení daně či cla. Jestliže správce daně při stanovení určité povinnosti vychází pouze z údajů, které se týkají subjektu samotného, není zde žádného důvodu odepřít tomuto subjektu seznámení se s jakýmkoliv shromážděným podkladem (tedy i s předkládací zprávou), je-li to nutné pro další průběh řízení. Již v nálezu ze dne 31. 8. 2001, sp. zn. IV.ÚS 179/01 (<http://nalus.usoud.cz>), přitom Ústavní soud uvedl, že „z právní úpravy tohoto ustanovení (zejména z jejího smyslu v návaznosti na ustanovení § 24 daňového řádu upravujícího povinnost mlčenlivosti) je zřejmé, že vyloučeny z nahlédnutí jsou pouze takové písemnosti, které souvisí s jinými daňovými subjekty.“ Při splnění předmětných podmínek je tedy povinností správce daně umožnit příslušnému subjektu nahlédnutí do všech částí příslušného spisu.

S ohledem na všechny výše vyslovené závěry tedy byla kasační stížnost shledána zčásti důvodnou a Nejvyšší správní soud proto napadený rozsudek krajského soudu podle § 110 odst. 1 zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení, v němž je tento soud podle odst. 3 citovaného ustanovení vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku. O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud 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 7. května 2008

Mgr. Daniela Zemanová
předsedkyně senátu