

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců JUDr. Jana Passera a Mgr. Davida Hipšra v právní věci žalobce: **Herba Vitalis s. r. o.,** Žitná 45, Praha 1, zastoupený Mgr. Petrem Břečkou, advokátem v Jihlavě, Fritzova 2, proti žalovanému: **Celní úřad Žďár nad Sázavou,** Komenského 1786, Žďár nad Sázavou, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 4. 2009, čj. 3166/2009-016400-024, o kasační stížnosti žalobce proti usnesení Krajského soudu v Brně ze dne 21. 5. 2009, čj. 30 Ca 69/2009 - 16,

takto:

I. Usnesení Krajského soudu v Brně ze dne 21. 5. 2009, čj. 30 Ca 69/2009 – 16, **se zrušuje.**

II. Žaloba **se odmítá.**

III. Žádný z účastníků **nemá právo** na náhradu nákladů řízení před soudem I. stupně.

IV. Žádný z účastníků **nemá právo** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

Rozhodnutím – výzvou k poskytnutí součinnosti ze dne 2. 4. 2009, čj. 3166/2009-016400-024, vyzval žalovaný žalobce *„k poskytnutí potřebné součinnosti k výkonu správy spotřební daně, spočívající zejména v realizaci oprávnění správce daně v souladu s § 41 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních (dále jen „zákon o spotřebních daních")"*. Dále vyzval žalobce k splnění povinností: žalobce měl umožnit pracovníkům žalovaného vstup do provozní budovy daňového subjektu, do místností, kde jsou vyráběny, zpracovány a skladovány vybrané výrobky, a dále měl splnit další skutečnosti, které bude žalovaný vyžadovat v rámci součinnosti pro řádný výkon správy spotřebních daní.

Proti rozhodnutí žalovaného podal žalobce žalobu u Krajského soudu v Brně.

Krajský soud usnesením ze dne 21. 5. 2009, čj. 30 Ca 69/2009 - 16, žalobu odmítl. Uvedl, že výzva k součinnosti podle § 41 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních (dále jen „zákon o spotřebních daních“), je úkonem, kterým správce daně zajišťuje provedení dalšího šetření, a který nemá povahu konečného rozhodnutí. Samotná výzva je jen předběžným úkonem, který umožňuje správci daně další postup za účelem výkonu správy spotřební daně a směřuje k získání podkladů pro vydání dalšího rozhodnutí. Výzva k součinnosti podle § 41 zákona o spotřebních daních je opatřením dočasné povahy, které je z přezkumu ve správním soudnictví podle § 70 písm. b) s. ř. s. vyloučeno.

Žalobce může následně brojit až proti rozhodnutí, které bude výsledkem šetření žalovaného, v jehož průběhu žalovaný vyzval žalobce k součinnosti, a které zasáhne do veřejných subjektivních práv žalobce.

Ve včas podané kasační stížnosti žalobce (stěžovatel) namítl dle § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. nezákonnost tohoto usnesení. Dále požádal o přiznání odkladného účinku kasační stížnosti dle § 107 ve spojení s § 73 odst. 2 s. ř. s.

Konkrétně namítal, že výzva k součinnosti je konečným rozhodnutím, kterým žalovaný ukládá žalobci s konečnou platností a bez možnosti odvolání povinnost. Vydání rozhodnutí dle § 32 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“, „d. ř.“), je samostatným právním úkonem, a to i tehdy, následují-li po něm další úkony správního orgánu, nebo dají-li se následující úkony správního úkonu předpokládat. Stěžovatel jako úkon předběžné povahy chápe takový úkon, který pouze dočasně upravuje vzájemné poměry stran a předchází vydání konečného rozhodnutí. Platnost předběžného úkonu zaniká vydáním konečného rozhodnutí.

Podle žaloby krajský soud záměrně zaměňuje dva zcela rozdílné pojmy, a to rozhodnutí dle § 32 daňového řádu a výzvu k součinnosti dle § 41 zákona o spotřebních daních. Žalovaný vydal výzvu dle § 32 daňového řádu a zasáhl do práv žalobce tím, že mu uložil povinnost ke konkrétnímu datu a na konkrétním místě něco konat a strpět.

Dle stěžovatele krajský soud nepravdivě tvrdí, že žalovaný vydal výzvu dle § 41 zákona o spotřebních daních, protože toto ustanovení vydání výzvy k součinnosti neumožňuje. Podle stěžovatele je také nesprávné tvrzení krajského soudu, že žalovaný vyzval stěžovatele k součinnosti v rámci šetření. Žalovaný v době vydání rozhodnutí žádné šetření vůči stěžovateli nevedl a ani v současnosti nevede.

Krajský soud rozhodnutí žalovaného vadně označil jako úkon předběžné povahy a tím, že žalobu odmítl, upírá stěžovateli právo na spravedlivý proces a na předvídatelnost výkonu státní správy.

Stěžovatel odkázal na nález Ústavního soudu ze dne 27. 6. 2001, sp. zn. Pl. ÚS 16/99, který stanovil, jaká rozhodnutí jsou opatřeními dočasné povahy. Tato kritéria rozhodnutí žalovaného nesplňuje, o opatření dočasné povahy se proto nejedná.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti ze dne 4. 9. 2009 uvedl, že rozhodnutím žalovaného – výzvou k součinnosti byly žalobci uloženy povinnosti, které se váží k

právům, jež náleží Celnímu úřadu Žďár nad Sázavou přímo ze zákona o spotřebních daních. Tyto povinnosti mají obecně veškeré subjekty, které podléhají režimu zákona o spotřebních daních.

Dále uvedl: „*Žalobci výzvou k poskytnutí součinnosti nebyly uloženy žádné další povinnosti, než ty, které vyplývají ze zákona o spotřebních daních. Byl-li žalobce v souladu se zásadou součinnosti, jež je obsažena v § 2 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, předmětnou výzvou k poskytnutí součinnosti upozorněn na to, že v konkrétní den a v konkrétní hodinu hodlá celní úřad využít svá oprávnění vyplývající pro něj ze zákona o spotřebních daních, šlo nepochybně o rozhodnutí, které žalobci žádné nové povinnosti neukládalo. Celní úřad pouze konkretizoval, kdy bude plnění povinností po žalobci požadovat.*

Vnímá-li žalobce povinnosti vyplývající pro něho z výzvy k poskytnutí součinnosti jako zásah do jeho práv, je tento domnělý zásah výrazem veřejnoprávního charakteru zákona o spotřebních daních, tedy právní normy, ke které se výzva k poskytnutí součinnosti bezprostředně váže, nikoli nějaké zvůle celního úřadu“.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadené rozhodnutí krajského soudu v mezích důvodů vymezených stížnostními body (§ 109 odst. 3 s. ř. s.) a shledal kasační stížnost nedůvodnou.

Nejprve se zabýval námitkou, že se nejednalo o rozhodnutí předběžné povahy. V tomto ohledu stěžovateli přisvědčil.

Posouzením, co lze považovat za rozhodnutí předběžné povahy, se podrobně zabýval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu. V rozsudku z 27. 10. 2009, čj. 2 Afs 186/2006 - 54, uvedl, že „*o rozhodnutí předběžné povahy, na které dopadá výluka podle § 70 písm. b) s. ř. s., se jedná, pokud ve vztahu k rozhodnutí konečnému splňuje kumulativně tři podmínky: časovou, věcnou a osobní. Je tedy vydáno v již zahájeném řízení o vydání rozhodnutí konečného nebo je zákonem stanovena přiměřená lhůta pro zahájení takového řízení a účinky předběžného rozhodnutí musí být omezeny do vykonatelnosti rozhodnutí konečného. Rozhodnutí konečné pak v sobě musí věcně zahrnout vztahy upravené rozhodnutím předběžné povahy a musí být adresováno mj. i subjektu, jemuž bylo určeno rozhodnutí předběžné*“.

Navázal tak na právní názor vyslovený v rozsudku ze dne 29. 3. 2006, čj. 2 Afs 183/2005 - 64, na který odkazoval krajský soud: „*rozhodnutí předběžné povahy ve smyslu § 70 písm. b) s. ř. s. musí současně splňovat následující znaky: 1) musí jít o rozhodnutí správních orgánů ve věcech veřejnoprávních, upravující předběžně či dočasně poměry osob, zajišťující určité věci nebo osoby či zatímně fixující určitý stav (materiální znak); 2) proti tomuto rozhodnutí nebo proti jeho důsledkům musí mít každá osoba, jejíž subjektivní práva jím byla dotčena, možnost bránit se v řízení, jež musí nutně proběhnout (tj. musí být následně po vydání rozhodnutí zahájeno anebo v něm musí být pokračováno, došlo-li k jeho zahájení před vydáním rozhodnutí nebo současně s ním) před správním orgánem, který v dané věci rozhodne s konečnou platností (procesní znak)*“. Způsob, jak citovaný výklad krajský soud aplikoval na danou věc, však nebyl správný.

Stěžovateli je třeba dát za pravdu, že výzva nesplňovala shora uvedené definiční znaky: nebyly jí upraveny (předběžně ani dočasně) poměry stěžovatele, ani jí nebyly zajištěny věci či osoby, nebyl nikterak rovněž fixován určitý stav. Již sama neexistence materiálního znaku vylučuje závěr, že se jednalo o rozhodnutí předběžné povahy.

Stěžovateli ale nelze přisvědčit v tom, že se jednalo o rozhodnutí „konečné", přezkoumatelné soudem dle § 65 s. ř. s.

Podle § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. nestanoví-li tento zákon jinak, soud usnesením odmítne návrh, jestliže návrh je podle tohoto zákona nepřípustný.

Podle § 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 (dále jen „rozhodnutí"), může se žalobou domáhat zrušení takového rozhodnutí, popřípadě vyslovení jeho nicotnosti, nestanoví-li tento nebo zvláštní zákon jinak.

Podle § 68 písm. e) s. ř. s. je žaloba nepřípustná také tehdy, domáhá-li se přezkoumání rozhodnutí, které je z přezkoumání podle tohoto nebo zvláštního zákona vyloučeno.

Podle § 70 písm. a) s. ř. s. jsou ze soudního přezkoumání vyloučeny v řízení o žalobách proti rozhodnutím úkony správního orgánu, které nejsou rozhodnutími.

Jak vyplývá z citovaných ustanovení § 70 písm. a) a § 68 písm.e) s. ř. s., lze se v řízení o těchto žalobách před správními soudy domáhat přezkoumání jen takových správních aktů, které lze považovat za rozhodnutí ve smyslu § 65 s. ř. s. Soudnímu přezkumu tedy v zásadě podléhají takové úkony správního orgánu, jimiž se zakládají, mění, ruší nebo závazně určují veřejná subjektivní práva nebo povinnosti žalobce.

V předmětné věci je proto rozhodný charakter povinnosti stanovené žalovaným v předmětné výzvě a to, zda jí došlo či nedošlo k zásahu do veřejných subjektivních práv stěžovatele. Ustanovení § 41 zákona o spotřebních daních (resp. § 15 d. ř.) není v našem právním řádu ojedinělé. Na místě je proto použít právní názory vyjádřené Nejvyšším správním soudem v obdobných věcech, tj. u výzev vydávaných správcem daně dle daňového řádu.

Nejvyšší správní soud se již zabýval otázkou, zda povinnost uložená rozhodnutím správce daně podle § 43 d. ř. je způsobilá zasáhnout do veřejných subjektivních práv žalobce. V rozsudku ze dne 10. 5. 2007, čj. 7 Afs 92/2006 - 69, uvedl, že: *„Výzva vydaná správcem daně podle § 43 zákona o správě daní a poplatků v rámci vytýkacího řízení není rozhodnutím ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s., protože se jí nezakládají, nemění, neruší nebo závazně neurčují veřejná subjektivní práva nebo povinnosti stěžovatele, a proto je dle § 70 písm. a) s. ř. s. ze soudního přezkoumání vyloučena; soud žalobu na přezkoumání takové výzvy jako nepřípustnou odmítne dle § 46 odst. 1 písm. d) citovaného zákona".*

Obdobně se Nejvyšší správní soud vyjádřil také k výzvě vydané dle § 31 odst. 9 d. ř. Dospěl k závěru, že *„byť taková výzva formálně nese znaky rozhodnutí, je pouze úkonem umožňujícím správci daně dle § 36 d. ř. plnění povinností, k nimž je citovaným ustanovením povolán – tedy plnění jeho povinnosti mj. též zjišťovat všechny údaje týkající se příjmů daňových subjektů, majetkových poměrů a dalších skutečností rozhodných pro správné a úplné vyměření a vymáhání daně. Daňové subjekty jsou povinny při takové činnosti se správcem daně spolupracovat a zjišťované údaje poskytovat. Výzva k prokázání určitých skutečností, kterou správce daně vydal v rámci vyhledávací činnosti dle § 36 daňového řádu, nemůže tedy zasáhnout žádná žalobcova subjektivní hmotná práva. Pokud by však správce daně zjistil v rámci této své činnosti důvody pro vyměření daně, pak by, při zachování zákonného procesního postupu (např. postupem dle § 16 daňového řádu), daňovou povinnost rozhodnutím vyměřil. Rozhodnutí o vyměření daně je pak již jistě rozhodnutím, které zasahuje žalobcova subjektivní hmotná práva a podléhá proto soudnímu přezkoumání.“*

Nutno podotknout, že proti výzvám předcházejícím stanovení daně daňový řád neposkytuje možnost obrany, neboť odvolání proti nim zcela vyloučil (§ 48 odst. 2 d. ř.).

Jednotlivá ustanovení právních předpisů nelze vykládat izolovaně. V posuzované věci nemá kasační soud důvod odchýlit se od výkladů § 43 a 31 odst. 9 d. ř., na jejichž základě jsou správci daně oprávněni vyzvat daňový subjekt k určité součinnosti, tedy uložit jim povinnost obdobnou jako v posuzovaném případě. Naopak, při použití výkladu *„ad maiori a minus“* je třeba konstatovat, že nepovažuje-li se za rozhodnutí výzva, která daňovému subjektu ukládá aktivní plnění (§ 43 d. ř.: vyjádřit se k určitým pochybnostem správce daně ohledně správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání nebo hlášení, a předložení důkazních prostředků, § 31 odst. 9 d. ř.: prokázat určité skutečnosti), pak zásadně nemůže jít o rozhodnutí, je-li subjekt toliko vyzván k umožnění vstupu do určitých objektů a umožnění provést šetření správním orgánem.

Podle § 65 odst. 1 s. ř. s. se může ten, *„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 (dále jen "rozhodnutí"), žalobou domáhat zrušení takového rozhodnutí, popřípadě vyslovení jeho nicotnosti“*. Za rozhodnutí lze tedy považovat jen takové úkony správního orgánu, jimiž se zakládají, mění, ruší nebo závazně určují práva a povinnosti, a jen proti takovýmto rozhodnutím je žalobce legitimován brojit postupem podle § 65 a násl. s. ř. s. Výzvou, kterou stěžovatel napadl žalobou, však nebylo rozhodováno o právech a povinnostech, ani se jí práva či povinnosti závazně neurčovala; stěžovatel byl toliko vyzván k plnění povinnosti umožnit žalovanému vstup do objektů sloužících k provozu jeho podniku a k umožnění realizovat oprávnění žalovaného dle § 15 d. ř.; povinnost spolupráce ostatně daňovým subjektům ukládá § 2 odst. 9 d. ř.

Uvedené je tedy třeba shrnout tak, že žalobou napadená výzva není rozhodnutím podléhajícím soudnímu přezkumu dle § 65 s. ř. s.

Pro úplnost se Nejvyšší správní soud zabýval také námitkou, podle které krajský soud nesprávně tvrdil, že žalovaný vyzval stěžovatele k součinnosti v rámci šetření. Podle § 15 d. ř. je správce daně oprávněn provádět místní šetření jak u subjektu daně, tak i u jiných

osob. Stěžovatel byl povinen poskytnout součinnost ze zákona, v nyní řešené věci jej však k tomu žalovaný nad rámec vyzval. První senát Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 27. 7. 2005, čj. 1 Afs 70/2004 - 80, uvedl, že *„z obsahu § 15 daňového řádu je tedy zřejmé, že cílem místního šetření je získávání předběžných informací o daňových subjektech (popř. jiných osobách), jež by bylo možno poté využít v daňovém řízení ke stanovení daně ve správné výši. V každém případě se však jedná o pouhé zjišťování podkladových informací, či „mapování terénu"*. Nelze proto zaměňovat místní šetření s daňovou kontrolou podle § 16 daňového řádu. Krajský soud se zabýval povahou výzvy k součinnosti a na základě svých zjištění žalobu odmítl. Ze všech uvedených důvodů nemohlo mít na posuzovanou věc vliv, zda žalovaný rozhodoval v rámci šetření či nikoli.

Přestože tedy Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že výrok usnesení krajského soudu byl věcně správný, musel jeho rozhodnutí zrušit. Vycházel při tom z právních závěrů vyslovených rozšířeným senátem Nejvyššího správního soudu v usnesení z 14. 4. 2009, čj. 8 Afs 15/2007 - 75. Podle něho obstojí kasační stížností napadené rozhodnutí pouze v případě, kdy obsahuje věcně správný výrok a důvody v podstatné míře; v takovém případě soud kasační stížnost zamítne a nesprávné důvody nahradí svými. Pokud však krajský soud opřel výrok rozhodnutí pouze o důvod jediný, který kasační soud zhodnotil jako nesprávný, pak nelze jinak než rozhodnutí zrušit. V nyní posuzovaném případě krajský soud odmítl žalobu s odůvodněním, že byla podána proti rozhodnutí předběžné povahy; jak shora vysvětleno, kasační soud dospěl k závěru, že žalobou napadený úkon správního orgánu nelze vůbec označit za rozhodnutí. Jelikož tedy usnesení krajského soudu spočívalo na jediném – nesprávném – důvodu, nezbylo než je v celém rozsahu zrušit; protože však byly dány důvody pro odmítnutí žaloby, Nejvyšší správní soud zároveň dle § 110 odst. 1 s. ř. s. žalobu sám odmítl z důvodu správného.

Nejvyšší správní soud vážil i nezbytnost rozhodnutí o návrhu stěžovatele na přiznání odkladného účinku kasační stížnosti podle ustanovení § 107 s. ř. s. Při této úvaze dospěl k závěru, že o něm není třeba rozhodovat, protože Nejvyšší správní soud nepovažoval výzvu k součinnosti za rozhodnutí a kasační stížnost zamítl. Po rozhodnutí o tomto mimořádném opravném prostředku je rozhodnutí o odkladném účinku již nadbytečné, neboť obecně může přiznání odkladného účinku kasační stížnosti přinést ochranu jen do doby rozhodnutí o této stížnosti.

O náhradě nákladů řízení rozhodl soud v souladu s ustanovením § 60 odst. 3 ve spojení s § 120 s. ř. s. a § 110 odst. 2 s. ř. s. tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení vynaložených před krajským ani před kasačním soudem.

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

V Brně 3. listopadu 2010

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu