ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Daniely Zemanové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobkyně: **CZT a.s.**, se sídlem Bratranců Veverkových 396, Pardubice, zast. JUDr. Jiřím Vaníčkem, advokátem se sídlem Šaldova 34, Praha 8, proti žalovanému: **Celní ředitelství Praha**, se sídlem Washingtonova 7, Praha 1, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 14. 2. 2008, zn. 13801/07-21, ze dne 28. 2. 2008, zn. 13803/07-21, a ze dne 12. 3. 2009, zn. 12636/07-21, o kasačních stížnostech žalobkyně proti usnesením Městského soudu v Praze ze dne 24. 6. 2011, č. j. 5 Ca 179/2008 - 152, a ze dne 21. 9. 2011, č. j. 11 Ca 150/2009 - 66,

takto:

Usnesení Městského soudu v Praze ze dne 24. 6. 2011, č. j. 5 Ca 179/2008 - 152, a ze dne 21. 9. 2011, č. j. 11 Ca 150/2009 - 66, **se zrušují** a věci **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) včas podanými kasačními stížnostmi napadá v záhlaví označená usnesení Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“) ze dne 24. 6. 2011 a ze dne 21. 9. 2011, kterými byly odmítnuty její žaloby proti rozhodnutím žalovaného ze dne 14. 2. 2008, zn. 13801/07-21, ze dne 28. 2. 2008, zn. 13803/07-21, a ze dne 12. 3. 2009, zn. 12636/07-21, jimiž žalovaný zamítl odvolání stěžovatelky podaná proti výzvám Celního úřadu Kolín, pobočka celního úřadu Kutná Hora (dále jen „celní úřad“). Těmito výzvami celní úřad podle ustanovení § 21 odst. 8 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění platném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o správě daní“),

vyzval stěžovatelku k odstranění vad průvodních dokladů pro dopravu vybraných výrobků podléhajících spotřební dani v režimu podmíněného osvobození od daně.

II. Relevantní skutkové okolnosti

Stěžovatelka v rámci dopravy vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od daně mezi členskými státy podle ustanovení § 25 odst. 2 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění platném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o spotřebních daních"), předložila celnímu úřadu průvodní doklady pro dopravu výrobků (§ 26 zákona o spotřebních daních) č. 7004270002 ze dne 2. 7. 2007, č. 7004280002 ze dne 12. 7. 2007 a č. 7004290002 ze dne 17. 7. 2007, ve kterých dopravované vybrané výrobky označila jako *doutníky "GULLIVERS STANDARD SK"* a přiřadila jim kód kombinované nomenklatury 24021000, který přísluší doutníkům ve smyslu ustanovení § 101 odst. 3 písm. b) zákona o spotřebních daních. V reakci na tato podání vydal celní úřad výzvy k doplnění a opravě podání podle ustanovení § 21 odst. 8 zákona o správě daní. V předmětných výzvách celní úřad shodně uvedl, že prověřením průvodních dokladů bylo zjištěno, že údaje o vybraných výrobcích neodpovídají skutečnosti, neboť stěžovatelka doutníky GULLIVERS STANDARD SK zařadila do kódu zboží, který přísluší doutníkům ve smyslu § 101 odst. 3 písm. b) zákona o spotřebních daních, zatímco tabákový výrobek GULLIVERS má být zařazen do předmětu spotřební daně, který je uveden v ustanovení § 101 odst. 3 písm. c) bod 1 zákona o spotřebních daních, tj. tabák ke kouření. Celní úřad proto vyzval stěžovatelku k doplnění a opravení průvodního dokladu, a to tak, aby opravila údaj u kódu zboží v odst. 19a průvodního dokladu a zajištění daně provedla ve výši odpovídající vybraným výrobkům podle ustanovení § 101 odst. 3 písm. c) bod 1 zákona o spotřebních daních. Celní úřad současně stěžovatelku poučil, že pokud bude podání opraveno, hledí se na něj tak, jako by bylo předloženo bez vady, v opačném případě se na něj hledí, jako by nebylo podáno vůbec. Dále stěžovatelku poučil o možnosti podat proti tomuto rozhodnutí odvolání.

Žalovaný odvolání podaná stěžovatelkou proti předmětným výzvám zamítl s tím, že ve věci bylo postupováno v souladu se stanovisky Generálního ředitelství cel a Ministerstva financí, která se odvolávají na výsledky analýzy celně technické laboratoře. Ta rozborem vzorku tabákového výrobku Gullivers Standard dospěla k závěru, že se nejedná o doutník ve smyslu ustanovení § 101 odst. 3 písm. b) zákona o spotřebních daních a výrobek měl být zařazen do předmětu spotřební daně, který je uveden v ustanovení § 101 odst. 3 písm. c) zákona o spotřebních daních jako tabák ke kouření.

Stěžovatelka podala proti rozhodnutím o odvolání žaloby ve správním soudnictví, které městský soud usneseními ze dne 24. 6. 2011 a ze dne 21. 9. 2011 podle ustanovení § 46 odst. 1 písm. d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s."), jako nepřípustné návrhy odmítl. Městský soud ve svých rozhodnutích dospěl shodně k závěru, že výzva k doplnění a opravě podání vydaná správním orgánem podle ustanovení § 21 odst. 8 zákona o správě daní je rozhodnutím, kterým se upravuje vedení před správním orgánem. Správní orgán jím účastníka řízení vyzývá, aby podle jeho pokynu odstranil vady podání. Další postup správního orgánu závisí na reakci účastníka řízení, zda podání opraví ve lhůtě stanovené správním orgánem, nebo až po jejím uplynutí,

nebo zda výzvě správního orgánu vůbec vyhoví. Městský soud dále konstatoval, že podle ustanovení § 70 odst. c) s. ř. s. jsou ze soudního přezkumu vyloučeny úkony správního orgánu, jimiž se upravuje vedení řízení před správním orgánem. Jelikož dle názoru městského soudu byla žalobami napadena rozhodnutí správního orgánu, jimiž se upravuje vedení řízení, byly podané žaloby podle ustanovení § 68 písm. e) s. ř. s. shledány městským soudem jako nepřípustné, a soud je proto podle ustanovení § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. odmítl.

III. Kasační stížnost

Usnesení městského soudu napadla stěžovatelka obsahově stejnými kasačními stížnostmi z důvodů vymezených v ustanovení § 103 odst. 1 písm. e) a d) s. ř. s.

Samostatným podáním stěžovatelka učinila návrh na spojení řízení o kasačních stížnostech ke společnému projednání a rozhodnutí.

V kasačních stížnostech stěžovatelka namítá, že pro aplikaci ustanovení § 70 písm. c) s. ř. s. by se v dané věci muselo jednat o řízení, které je zakončeno rozhodnutím. Ve sporném případě však má dle stěžovatelky nevyhovění výzvě za následek skutečnost, že se řízení nevede. Pokud by měl být tedy akceptován názor městského soudu, zůstala by stěžovatelka bez právní ochrany a libovůle správních orgánů by byla nepřezkoumatelná. V této souvislosti stěžovatelka namítá, že ze žádných ustanovení zákona o správě daní nevyplývá, že by výzva s důsledky, jako je tomu ve sporném případě, byla vyloučena ze soudního přezkumu. Naopak je přesvědčena, že výzvy, které jsou svou povahou pro svého adresáta meritorní, nemohou být úkonem, kterým se jen upravuje vedení řízení před správním orgánem.

Dle názoru stěžovatelky předmětné výzvy zasáhly do jejích veřejných subjektivních práv (do práva podnikat a práva provozovat jinou hospodářskou činnost a do práva EU na volný pohyb zboží) a současně celní úřad prostřednictvím těchto výzev rozhodoval o jejích právech a povinnostech (právo tabákové výrobky označit a vyvést je do zahraničí a uložil povinnost zařadit tabákové výrobky jinak, než je měl zařazené, ačkoli to ničím neodůvodnil). Na podporu svých tvrzení stěžovatelka uvedla několik rozhodnutí zdejšího soudu a Ústavního soudu.

Závěrem stěžovatelka uvedla, že je přesvědčena o nepřezkoumatelnosti rozhodnutí městského soudu, neboť si městský soud neujasnil, jaké rozhodnutí je předmětem přezkoumání v řízení před soudem, jestliže namísto rozhodnutí žalovaného posuzoval pouze výzvy celního úřadu.

IV. Vyjádření žalovaného ke kasačním stížnostem a repliky stěžovatelky

Žalovaný se v jednotlivých vyjádřeních ke kasačním stížnostem ztotožnil s názorem městského soudu spočívajícím v tom, že předmětné výzvy jednoznačně upravovaly vedení řízení správního orgánu, a žaloba proti rozhodnutí o odvolání proti těmto výzvám je

nepřípustná a ze soudního přezkumu tudíž vyloučena. Žalovaný setrvává na svém názoru, že podání stěžovatelky měla vady, pro které nebyla způsobilá projednání, tedy vady závažné, a postup dle ustanovení § 21 odst. 8 zákona o správě daní byl správný.

Stěžovatelka v podaných replikách upozorňuje na skutečnost, že v daném případě se mělo jednat o vady, které se měly týkat podstaty věci samé a které se opíraly o ničím nepodložený názor celního úřadu a žalovaného. Závěrem uvedla, že své právní názory považuje za relevantní a trvá na nich.

V. Spojení věcí

Usnesením Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 2. 2012 č. j. 9 Afs 57/2011 - 175, byly podle ustanovení § 39 odst. 1 s. ř. s., za použití § 120 s. ř. s., věci vedené pod sp. zn. 9 Afs 57/2011 a sp. zn. 9 Afs 79/2011 předsedkyní senátu spojeny ke společnému projednání a rozhodnutí a nadále jsou vedeny pod sp. zn. 9 Afs 57/2011. Podmínky uvedené v ustanovení § 39 odst. 1 s. ř. s. byly v daném případě splněny, neboť souvislost (nejen skutková, ale i právní) projednávaných kasačních stížností je dána především předmětem sporu, kterým je shodně otázka povahy napadených rozhodnutí, tedy zda jde o rozhodnutí, která jsou ve smyslu ustanovení § 70 písm. c) s. ř. s. vyloučena ze soudního přezkumu či nikoliv. Důvody (okruhy námitek) obsažené v jednotlivých kasačních stížnostech jsou zcela shodné.

VI. Posouzení důvodnosti kasační stížnosti

Kasační stížnost je podle ustanovení § 102 a násl. s. ř. s. přípustná a podle jejího obsahu jsou v ní namítány důvody dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. e) a d) s. ř. s., tj. nezákonnost rozhodnutí o odmítnutí návrhu nebo o zastavení řízení a nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Rozsahem a důvody kasační stížnosti je Nejvyšší správní soud podle § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. vázán.

Podle konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu zároveň platí, že *„je-li kasační stížností napadeno usnesení o odmítnutí žaloby, přicházejí pro stěžovatele v úvahu z povahy věci pouze kasační důvody dle § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s., spočívající v tvrzené nezákonnosti rozhodnutí o odmítnutí návrhu. Pod tento důvod spadá také případ, kdy vada řízení před soudem měla nebo mohla mít za následek vydání nezákonného rozhodnutí o odmítnutí návrhu, a dále vada řízení spočívající v tvrzené zmatečnosti řízení před soudem.“* (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2005, č. j. 3 Azs 33/2004 - 98, dostupný na www.nssoud.cz). Důvod podle § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s., tj. nezákonnost rozhodnutí o odmítnutí návrhu nebo o zastavení řízení, je ve vztahu k důvodům podle písm. a) až d) téhož ustanovení důvodem speciálním. Je-li dán důvod podle písm. e) s. ř. s., vylučuje to důvody podle písm. a), c) a d) s. ř. s., neboť nezákonným je rozhodnutí o odmítnutí návrhu nebo o zastavení řízení v každém případě i tehdy, byla-li v něm soudem nesprávně posouzena právní otázka ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s, bylo-li řízení u krajského soudu zmatečné ve smyslu § 103 odst. 1 písm. c) s. ř. s. nebo je-li rozhodnutí krajského soudu nepřezkoumatelné ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Ve shodě s výše

uvedeným, potvrzeným i ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu (srov. např. rozsudek ze dne 27. 5. 2004, č. j. 3 Azs 32/2003 - 92, dostupný na www.nssoud.cz) tak platí, že v případě, kdy je kasační stížností napadeno usnesení o odmítnutí návrhu nebo o zastavení řízení, lze podat kasační stížnost pouze z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. Nejvyšší správní soud proto považoval za důvod kasační stížnosti pouze důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadená usnesení městského soudu a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Předmětem sporu je v dané věci posouzení, zda výzvy vydané celním úřadem podle ustanovení § 21 odst. 8 zákona o správě daní k doplnění a opravení průvodních dokladů pro dopravu vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od daně představují úkony správního orgánu podléhající soudnímu přezkumu či nikoli.

Dopravu vybraných výrobků, které podle ustanovení § 7 odst. 2 zákona o spotřebních daních podléhají spotřební dani, v režimu podmíněného osvobození od daně mezi členskými státy upravuje ustanovení § 25 zákona o spotřebních daních. Provozovateli daňového skladu vzniká ve smyslu odst. 3 tohoto ustanovení povinnost uvědomit před zahájením dopravy vybraných výrobků celní úřad, který je místně příslušný daňovému skladu, ze kterého má být doprava zahájena. Dopravu vybraných výrobků je následně možné zahájit pouze se souhlasem tohoto celního úřadu. Celní úřad vydá souhlas s dopravou vybraných výrobků bezodkladně poté, co je mimo jiné splněna podmínka zajištění daně, které je provozovatel odesílajícího daňového skladu povinen poskytnout ve výši daně, kterou by byl povinen přiznat a zaplatit při uvedení vybraných výrobků do volného daňového oběhu (§ 25 odst. 2 zákona o spotřebních daních). Zákon současně stanoví, že vybrané výrobky lze v režimu podmíněného osvobození od daně dopravovat mezi členskými státy pouze s průvodním dokladem (§ 25 odst. 1 zákona o spotřebních daních). Neobsahuje-li průvodní doklad vady, vyznačí bezodkladně příslušný celní úřad na průvodním dokladu souhlas se zahájením dopravy (§ 26 odst. 6 zákona o spotřebních daních).

V projednávané věci předložila stěžovatelka celnímu úřadu průvodní doklady pro dopravu tabákových výrobků, tj. výrobků, které zákon řadí mezi vybrané výrobky [§ 1 písm. a) zákona o spotřebních daních], ze svého daňového skladu v České republice příjemci ve Slovenské republice. Na tato podání zareagoval celní úřad vydáním výzev podle ustanovení § 21 odst. 8 zákona o správě daní, kterými stěžovatelku vyzval, aby ve stanovené lhůtě opravila údaj u kódu zboží v odst. 19a průvodního dokladu a zajištění daně provedla ve výši odpovídající vybraným výrobkům podle ustanovení § 101 odst. 3 písm. c) bod 1 zákona o spotřebních daních. Městský soud uvedené výzvy s odkazem na ustanovení § 70 písm. c) s. ř. s. ze soudního přezkumu vyloučil, neboť dospěl k závěru, že se jedná pouze o úkony správního orgánu, jimiž se upravuje vedení řízení před správním orgánem, proti kterým žaloba není přípustná.

Soudní řád správní ani správní řád pojem „*úkony správního orgánu, jimiž se upravuje řízení před správním orgánem*“ blíže nespecifikují, soudní praxe se nicméně ustálila na výkladu, že se jedná o úkony, jimiž se správní orgán nedotkl práv účastníka založených

hmotným právem, ale zasáhl jen do práv daných pro vlastní vedení řízení (srov. např. rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2006, č. j. 1 As 4/2004 - 75, nebo ze dne 15. 2. 2012, č. j. 1 As 20/2012 - 33). V předmětné věci je proto rozhodný charakter povinnosti stanovené celním úřadem v předmětných výzvách.

Výzva podle ustanovení § 21 odst. 8 zákona o správě daní představuje úkon, kterým správce daně vyzývá daňový subjekt nebo jinou osobu zúčastněnou na řízení, aby dle jeho pokynů a ve lhůtě k tomu stanovené odstranil vady podání, které jej činí nezpůsobilé k projednání. V případě, že výzvě správce daně není vyhověno, hledí se dle odst. 9 téhož ustanovení na toto podání, jako by vůbec nebylo podáno. V projednávané věci měly být odstraněny vady průvodních dokladů k dopravě vybraných výrobků spočívající ve změně zařazení dopravovaných tabákových výrobků v předmětu daně z tabákových výrobků dle ustanovení § 101 odst. 3 zákona o spotřebních daních z kategorie „doutníky“ do kategorie „tabák ke kouření“. Tomu měla odpovídat rovněž změna výše zajištění daně podle ustanovení § 104 zákona o spotřebních daních. Neodstraněním vytýkaných vad nastala situace, jako by stěžovatelka průvodní doklady pro dopravu vůbec nepředložila. Ve svém důsledku je tedy nesplnění výzvy překážkou vydání souhlasu k dopravě tabákových výrobků a realizace dopravy samotné. Naopak, pokud by stěžovatelka výzvám vyhověla, závazně by pro dané řízení zařadila dopravované tabákové výrobky do jedné z kategorií předmětu daně z tabákových výrobků a zavázala se k poskytnutí zajištění daně ve změněné výši. Výzvami vydanými celním úřadem tak byla stěžovatelce uložena povinnost, která je způsobilá vyvolat závažné důsledky nejen jejím nesplněním, ale též splněním. Pokud tedy stěžovatelka popírá důvodnost vytýkaných vad podání a napadá výzvy vydané celním úřadem, které jí ukládají povinnosti mající zásadní dopad do práv, která jí plynou z hmotného práva, je nutno dospět k závěru, že předmětné výzvy v projednávané věci nenaplňují znaky pouhého úkonu správního orgánu, kterým se upravuje vedení řízení. S výše uvedeným názorem městského soudu se proto Nejvyšší správní soud neztotožnil, naopak přisvědčil stěžovatelce, že výzvy vydané v projednávané věci celním úřadem jsou úkony podléhající soudnímu přezkumu.

Městský soud je v dalším řízení povinen zodpovědět otázku, zda výzvami vydávanými podle ustanovení § 21 odst. 8 zákona o správě daní lze ukládat povinnosti, jejichž účelem je dosažení změny údaje obsaženého v podání, který má zásadní dopad do hmotných práv účastníka řízení, a to zejména s přihlédnutím k důsledkům nesplnění pokynů výzvy ve smyslu odst. 9 tohoto ustanovení.

K namítané nepřezkoumatelnosti napadených rozhodnutí městského soudu spočívající v tom, že městský soud posuzoval pouze výzvy celního úřadu a nezabýval se již rozhodnutím žalovaného o zamítnutí odvolání, zdejší soud obecně konstatuje, že rozhodnutí správních orgánů tvoří jeden celek. Přípustnost přezkumu úkonu správního orgánu proto nemůže bez dalšího založit pouze skutečnost, že byl projednán v odvolacím řízení. Správní soud je vždy povinen zkoumat, zda je proti rozhodnutí jako celku přípustná žaloba ve správním soudnictví. Uvedené námitce stěžovatelky proto zdejší soud nepřisvědčil.

VII. Závěr a náklady řízení

Nejvyšší správní soud dospěl na základě uvedených důvodů k závěru, že kasační stížnosti jsou důvodné, dle § 110 odst. 1 s. ř. s. proto usnesení městského soudu zrušil a věci mu vrátil k dalšímu řízení. V těchto dalších řízeních městský soud v souladu se závěry vyjádřenými v tomto rozhodnutí meritorně přezkoumá rozhodnutí žalovaného (§ 103 odst. 4 s. ř. s.), přičemž se bude muset zabývat zákonností rozhodnutí žalovaného ve vztahu k posouzení obsahu předmětných výzev.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne městský soud v novém rozhodnutí dle § 110 odst. 3 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 28. června 2012

Mgr. Daniela Zemanová
předsedkyně senátu