



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: **K. Č.r. v. o. s.**, zastoupeného JUDr. Ing. Igorem Kremlou, advokátem se sídlem Pod Višňovkou 25, Praha 4, proti žalovanému: **Celní ředitelství Ústí nad Labem**, se sídlem El. Krásnohorské 24, Ústí nad Labem, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti usnesení Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 30. 3. 2006, č. j. 15 Ca 192/2005 - 53,

takto:

Usnesení Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 30. 3. 2006, č. j. 15 Ca 192/2005 - 53, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalobce jako stěžovatel domáhá zrušení shora uvedeného usnesení Krajského soudu v Ústí nad Labem, kterým byla odmítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 7. 2005, zn. 5287/05-2001-21. Tímto rozhodnutím bylo zamítnuto stěžovatelovo odvolání proti rozhodnutí Celního úřadu Děčín ze dne 6. 4. 2005, č. j. 1857-03/05-0512-031, kterým bylo rozhodnuto o zajištění věcí (lihovin); v rozhodnutí bylo uvedeno, že se tak stalo podle § 15 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Krajský soud žalobu odmítl jako nepřipustnou podle § 46 odst. 1 písm. d), § 68 písm. e) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále též „s. ř. s.“), neboť se stěžovatel domáhal přezkumu rozhodnutí předběžné povahy, které je ze soudního přezkumu podle § 70 písm. b), § 68 písm. e) s. ř. s. vyloučeno.

Ve své kasační stížnosti stěžovatel namítá, že rozhodnutí krajského soudu o odmítnutí žaloby považuje za nezákonné. Konkrétně uvádí, že rozhodnutí o zajištění předmětných

výrobků vydaly orgány celní správy ve vztahu ke všem provozovněm stěžovatele. Proti těmto rozhodnutím podával stěžovatel správní žaloby a z opatrnosti i ústavní stížnosti. Ústavní soud však stěžovatelovy ústavní stížnosti odmítal s tím, že stěžovatel nevyčerpal všechny procesní prostředky, které mu zákon umožňuje k ochraně práva, neboť nepodal správní žaloby. Stěžovatel ve fotokopiích několik rozhodnutí Ústavního soudu doložil. Dále poukazuje na to, že shodný krajský soud stěžovatelovým žalobám v obdobných věcech vyhověl a rozhodnutí žalovaného rušil jako nicotná. V neposlední řadě nesouhlasí s tím, že není podstatné zda v daném případě rozhodoval absolutně nepřislušný správce daně. Z výše uvedených důvodů navrhl napadené rozhodnutí krajského soudu zrušit a věc vrátit k dalšímu řízení.

Žalovaný uvedl, že se ke kasační stížnosti vyjadřovat nebude a odkázal na svoje vyjádření k žalobě.

Kasační stížnost je podle § 102 a násl. s. ř. s. přípustná a podle jejího obsahu je v ní namítán důvod odpovídající § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s., neboť stěžovatel namítá, že krajský soud nezákonně rozhodl o odmítnutí jeho žaloby, když nesprávně posoudil právní otázku, zda napadené rozhodnutí správního orgánu je vyloučeno z přezkumu správním soudem jako rozhodnutí předběžné povahy, anebo zda naopak správním soudem přezkoumatelné je. 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: Na základě místního šetření provedeného v provozovně stěžovatele v D. dne 6. 4. 2005 bylo Celním úřadem Děčín vydáno rozhodnutí o zajištění věci (lihovin), neboť ze strany stěžovatele nebylo prokázáno jejich zdanění a existovaly pochybnosti ohledně jejich původu. Na tomto rozhodnutí bylo uvedeno, že je vydáno podle § 15 daňového řádu. Proti tomuto rozhodnutí se stěžovatel odvolal. Žalovaný rozhodnutí celního úřadu zamítl. Toto rozhodnutí napadl stěžovatel žalobou, kterou však krajský soud odmítl. V odůvodnění uvedl, že podle § 70 písm. b) s. ř. s. jsou ze soudního přezkoumání vyloučeny úkony správního orgánu předběžné povahy. Rozhodnutí vydané podle § 15 odst. 7 daňového řádu je právě takovým rozhodnutím, neboť je časově omezeno do konečného rozhodnutí o věci samé. Toto rozhodnutí by bylo podrobeno soudnímu přezkumu pouze tehdy, pokud by to umožňoval zvláštní zákon (jak je tomu např. u rozhodnutí o zajištění vybraných výrobků podle § 42 odst. 2 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních). Dále krajský soud poukázal na to, že stěžovatelem předložené účetní doklady, které se vztahovaly k zajištěným lihovinám, byly vystaveny v roce 2003; tomu pak muselo předcházet vyskladnění těchto výrobků a vznik daňové povinnosti podle § 5 odst. 1 písm. a) předchozího zákona o spotřebních daních (zákon č. 587/1992 Sb.). Právo daň vyměřit vzniklo tedy ještě před účinností nového zákona o spotřebních daních a v době účinnosti tohoto zákona dosud nezaniklo. Vzhledem k tomu nebylo možné při zajištění výrobků postupovat podle § 42 odst. 2 zákona o spotřebních daních, (§ 140 odst. 1 citovaného zákona). Podle krajského soudu přitom nebylo rozhodné, že předmětné rozhodnutí vydal nepřislušný správce daně. Nicotnost jeho rozhodnutí by bylo možno vyslovit pouze v případě, že by žaloba byla věcně projednatelná.

Spornou otázkou je, zda krajský soud správně posoudil právní otázku, dospěl-li k závěru, že žalobou napadená správní rozhodnutí i rozhodnutí správního orgánu první instance jsou ze soudního přezkumu vyloučena. Jak již Nejvyšší správní soud judikoval: *„Odmítl-li krajský soud žalobu jako neprojednatelnou a nezabýval-li se jí věcně, přezkoumává Nejvyšší správní soud v kasačním řízení jen to, zda krajský soud správně posoudil nesplnění*

procesních podmínek; věcný obsah žaloby přezkoumávat nemůže.“ (Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 1. 2006, č. j. 2 As 45/2005 - 65, www.nssoud.cz).

Správu spotřebních daní podle § 1 odst. 3 zákona č. 353/2003 Sb. o spotřebních daních, vykonávají celní úřady příslušné podle sídla nebo místa pobytu plátce daně. Výjimkou z této úpravy příslušnosti je § 140 odst. 1 citovaného zákona, podle něhož správu daní, u nichž ke dni nabytí účinnosti tohoto zákona nezaniklo právo daň vyměřit nebo vymáhat nebo nezanikl nárok na vrácení daně, vykonávají dosavadní správci daně podle dosavadních právních předpisů. Krajský soud v dané věci dospěl k závěru, že na předmětné rozhodnutí o zajištění věci dopadá uvedené ustanovení a s ohledem na to, že stěžovatelem předložené doklady týkající se zajištěného zboží byly vydány v roce 2003, mělo být při zajišťování věci postupováno podle předchozí právní úpravy a dosavadními správci daně. S uvedeným závěrem však Nejvyšší správní soud nesouhlasí, neboť v případě rozhodnutí o zajištění věci nelze s určitostí tvrdit, zda se jedná o věci, u nichž právo daň vyměřit nebo vymáhat zaniklo či nikoli. Účelem zajištění věci je totiž zajistit věci, u kterých je potřeba prověřit, zda daňová povinnost byla splněna, a zabránit tak případnému jednání, které by toto zjištění znemožnilo. Z toho plyne, že kontrolní orgán nemůže – a nelze to po něm ani spravedlivě požadovat – zjistit skutečnosti rozhodné pro posouzení, zda došlo ke splnění daňové povinnosti, s naprostou jistotou a ve všech detailech, nýbrž zpravidla pouze s určitou mírou pravděpodobnosti a někdy jen v základních rysech. Je proto možné a nikoli nepravděpodobné, že někdy dojde k zajištění věci, u kterých daňová povinnost splněna byla nebo k jejíž správě nejsou celní úřady příslušné. Zajištění vybraných výrobků nebo dopravního prostředku trvá do doby, než je pravomocně rozhodnuto o jejich propadnutí nebo zabrání, případně do doby, kdy se prokáže, že u nich nedošlo k porušení zákona o spotřebních daních. Rozhodnutí o zajištění věci tak v žádném případě nepředjímá meritorní vyřešení sporu a pokud se následně zjistí, že u předmětného zboží byla daňová povinnost splněna, případně, že pro správu daně u konkrétního zboží není celní úřad příslušný (§ 140 zákona o spotřebních daních), musí celní úřad na tyto skutečnosti odpovídajícím způsobem reagovat: Rozhodnutí o zajištění vybraných výrobků nebo dopravního prostředku, pokud se prokáže, že s vybranými výrobky nebylo nakládáno způsoby uvedenými v § 42 odst. 1 a 2 zákona o spotřebních daních nebo že dopravní prostředek nedopravoval takové výrobky, musí být zrušeno písemným rozhodnutím a toto rozhodnutí musí být doručeno kontrolované osobě; pokud rozhodnutí o zajištění bylo zrušeno, musí být kontrolované osobě zajištěné vybrané výrobky nebo dopravní prostředek bez zbytečných průtahů vráceny v neporušeném stavu; o vrácení se sepíše protokol (§ 42 odst. 10 daňového řádu). Při zjištění své nepřislušnosti (např. z důvodu podle § 140 zákona o spotřebních daních) je celní úřad povinen věc postoupit příslušnému správci daně a o postoupení informovat daňový subjekt (§ 22 odst. 1 daňového řádu per analogiam). Z výše uvedených důvodů byl tedy celní úřad příslušný předmětné výrobky zajistit.

Žalovaný ve svém rozhodnutí uvádí, že celní úřad v šetření použil institutu místního šetření podle § 15 daňového řádu, a nikoliv postup podle § 41 a 42 zákona o spotřebních daních. Stejně tak i v rozhodnutí o zajištění věci je uvedeno, že je vydáno podle § 15 odst. 7 daňového řádu a nikoli podle § 42 odst. 2 zákona o spotřebních daních. Ze správního spisu je však zřejmé, že místní šetření bylo provedeno za účelem kontroly splnění daňové povinnosti u spotřební daně a tedy povinností vyplývajících ze zákona o spotřební daně. Ten má samostatnou a ve vztahu k úpravě v § 15 odst. 7 daňového řádu speciální (a proto v daném případě použitelnou a aplikaci § 15 odst. 7 daňového řádu vylučující) úpravu zajištění věci důležitých pro řízení ve věci spotřební daně. Rozhodný je tedy zákon o spotřební dani, který ostatně ve svém § 138 výslovně stanovuje, že v řízení ve věcech

upravených tímto zákonem se postupuje podle zvláštního právního předpisu upravujícího správu daní, pokud tento zákon (tj. zákon o spotřební dani) nestanoví jinak. Pro zajištění výrobků u kterých celní úřad zjistí nesplnění daňových povinností podle zákona o spotřební dani, tento předpis, jak shora uvedeno, obsahuje speciální úpravu v § 42. Celní úřad tedy, ač je v rozhodnutí o zajištění věci uvedeno, že tento postupoval podle § 15 odst. 7 daňového řádu, byl povinen postupovat podle § 42 zákona o spotřební dani a ve skutečnosti (po obsahové stránce) tak také činil (k postupu podle § 15 odst. 7 daňového řádu ostatně v dané věci ani vůbec nebyl oprávněn). Uvedený závěr ostatně zdejší soud zaujal již ve svých rozsudcích ze dne 14. 6. 2006, č. j. 2 Afs 198/2005 - 88, nebo ze dne 1. 11. 2006, č. j. 1 Afs 80/2006 - 87, obě dostupná na www.nssoud.cz.

Proto je pro posouzení důvodnosti této kasační stížnosti rozhodné, zda je soudně přezkoumatelné rozhodnutí podle § 42 zákona o spotřební dani. Tuto otázku však již Nejvyšší správní soud řešil, a to právě v naposled uvedených rozsudcích, kde dospěl k závěru, že *rozhodnutí o zajištění vybraných výrobků nebo dopravního prostředku podle § 42 zákona o spotřebních daních není vyloučeno z přezkumu ve správním soudnictví*.

V tomto rozsudku zdejší soud dospěl k závěru, že ačkoli se rozhodnutí podle § 42 odst. 2 zákona o spotřebních daních nepochybně řadí mezi rozhodnutí předběžné povahy (srov. k tomu kritéria formulovaná Nejvyšším správním soudem v jeho rozsudku ze dne 29. 3. 2006, č. j. 2 Afs 183/2005 - 64, zveřejněném na www.nssoud.cz), která jsou obecně z přezkumu ve správním soudnictví vyloučena (srov. náleží Ústavního soudu ze dne 3. 11. 1999, sp. zn. Pl. ÚS 8/99, zveřejněný pod č. 153 ve svazku č. 16 Sbírký nálezů a usnesení Ústavního soudu), zákonodárce tento typ rozhodnutí výslovně podrobil soudnímu přezkumu, stanovil-li oprávnění kontrolované osoby dát „podnět k soudnímu přezkoumání“ (§ 42 odst. 6 zákona o spotřebních daních). Vzhledem k tomu, že zákon o spotřebních daních je v tomto případě *lex specialis* k s. ř. s. a jedná se o předpis stejné právní síly, bude na místě dát přednost jeho textu, který soudní přezkum v daném konkrétním případě zakotvuje. Dalším argumentem pro použití úpravy zákona o spotřebních daních je, že vzhledem k jeho pozdějšímu datu účinnosti je zákon o spotřebních daních ve vztahu k s. ř. s. *lex posterior*.

Jakkoli se tedy zákonodárcem zvolené řešení s výslovným připuštěním soudního přezkumu v situaci, kdy se to může zdát ve srovnání s jinými obdobnými instituty (§ 15 odst. 7 daňového řádu) neobvyklé, je povinností soudu tento zákon respektovat, zvláště s ohledem na zásadu, že v případě pochybností je zapotřebí jakékoli výluky ze soudního přezkumu interpretovat restriktivně, tj. ve prospěch soudního přezkumu; jiný přístup by ve svých důsledcích mohl být odepřením spravedlnosti – *denegatio iustitiae* (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 12. 2005, č. j. 3 As 28/2005 - 89, zveřejněný ve Sb. NSS pod č. 809/2006). Nejvyšší správní soud v tomto rozsudku poukázal také na to, že i Ústavní soud uvedl k výlukám ze soudního přezkumu vztahujícím se ještě k části páté o. s. ř. ve znění účinném do 31. 12. 2002, že z čl. 4 odst. 4 Listiny nutno dovodit, že žádné ustanovení vylučující soudní přezkum správních rozhodnutí nelze vykládat extenzivně; namísto je naopak maximální zdrženlivost, tedy v pochybnostech postup ve prospěch zachování práva na přístup k soudu (viz náleží Ústavního soudu ze dne 17. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 393/2000, zveřejněný pod č. 76 v svazku č. 22 Sbírký nálezů a usnesení Ústavního soudu). Není tedy správný názor krajského soudu vyslovený v kasační stížnosti napadeném rozhodnutí, že žaloba stěžovatele je žalobou proti takovému rozhodnutí, které nemůže být předmětem soudního přezkumu, a to s odkazem na § 70 písm. b) s. ř. s.

Vzhledem k tomu, že na uvedeném právním závěru Nejvyšší správní soud i nadále setrvává, byla kasační stížnost shledána důvodnou a nezákonné usnesení krajského soudu bylo zrušeno a věc mu vrácena k dalšímu řízení.

Protože Nejvyšší správní soud zrušil usnesení Krajského soudu v Ústí nad Labem, a vrátil věc tomuto soudu k dalšímu řízení, je krajský soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v tomto rozhodnutí ve smyslu § 110 odst. 3 s. ř. s. Na krajském soudu tedy nyní bude, aby se žalobou stěžovatele meritorně zabýval.

V novém rozhodnutí ve věci krajský soud rozhodne i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 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. února 2007

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu