



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudkyň JUDr. Barbary Pořízkové a Mgr. Daniely Zemanové v právní věci stěžovatele společnosti **A. L. a.s.**, zastoupeného Mgr. Josefem Smutným, advokátem se sídlem v Pardubicích, Třída Míru 66, za účasti **Celního úřadu Pardubice**, se sídlem v Chrudimi, Průmyslová 7, v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích ze dne 26. 9. 2006, č. j. 52 Ca 21/2006 - 49,

t a k t o :

- I.** Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích ze dne 26. 9. 2006, č. j. 52 Ca 21/ 2006 - 49, **se ve výroku II. z r u š u j e .**
- II.** Žaloba proti rozhodnutí Celního úřadu Pardubice ze dne 12. 1. 2006, č. j. 161/06-0665-013, **se o d m í t á .**
- III.** Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- IV.** Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o žalobě proti rozhodnutí Celního úřadu Pardubice ze dne 12. 1. 2006, č. j. 161/06-0665-013.

O d ů v o d n ě n í :

Stěžovatel včas podanou kasační stížností napadá výrok II. a IV. v záhlaví označeného rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích (dále jen „krajský soud“). Výrokem II. napadeného rozsudku byla zamítnuta žaloba stěžovatele proti rozhodnutí Celního úřadu Pardubice ze dne 12. 1. 2006, č. j. 161/06-0665-013, jímž byla podle ustanovení § 39 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění

účinném pro posuzované období (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), uložena stěžovateli záznamní povinnost, a to povinnost vést s účinností od 1. 2. 2006 průkaznou evidenci týkající se prokázání spotřeby pohonných hmot v rámci zemědělské prvovýroby a prokázání oprávněnosti množství pohonných hmot spotřebovaných v zemědělské prvovýrobě, zahrnutých k uplatnění nároku na vrácení spotřební daně dle ustanovení § 57 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních (dále jen „zákon o spotřebních daních“). Výrokem IV. napadeného rozsudku bylo rozhodnuto o tom, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení. Výrokem I. napadeného rozsudku byla odmítnuta žaloba stěžovatele na ochranu před nezákonným zásahem Celního úřadu Pardubice (dále jen „celní úřad“) s tím, že tento výrok stěžovatel kasační stížností nenapadá.

Krajský soud žalobu v části směřující na ochranu před nezákonným zásahem celního úřadu odmítl, v části napadající samotné rozhodnutí Celního úřadu Pardubice ze dne 12. 1. 2006, č. j. 161/06-0665-013, žalobu přezkoumal a dospěl k závěru, že žaloba důvodná není, neboť v posuzovaném případě nebyly překročeny meze správního uvážení dané potřebou pro správné stanovení výše daně.

Stěžovatel označil za důvody kasační stížnosti skutečnosti uvedené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění (dále jen „s. ř. s.“). Má zato, že napadený rozsudek je nezákonný z důvodu nesprávného posouzení právní otázky soudem, neboť rozhodnutí celního úřadu je rozhodnutím nicotným. Stěžovatel dovozuje, že ustanovení § 57 odst. 3 zákona o spotřebních daních neoznačuje právnické a fyzické osoby, kterým vzniká nárok na vrácení daně, přímo jako daňové subjekty, ale tyto osoby jsou pouze pro tento účel v postavení daňových subjektů, což znamená, že nemají veškeré povinnosti daňových subjektů podle zákona o správě daní a poplatků, ale mají pouze povinnosti, které jsou stanoveny v ustanovení § 57 citovaného zákona. Touto povinností je např. zajišťovat a dodržovat ustanovení o náležitostech dokladů podle odst. 6, 9 a 10 citovaného ustanovení a podrobit se kontrole celního úřadu ohledně správnosti těchto dokladů. V této souvislosti má význam i skutečnost, že celní úřad zde není označován jako správce daně, což potvrzuje stěžovatelův názor, že ve vztahu mezi právnickou a fyzickou osobou, která má nárok na vrácení daně a není plátcem spotřební daně, na straně jedné a celním úřadem na straně druhé se nejedná o vztah správce daně – daňový subjekt při správě daně. Mimo výše uvedené stěžovatel zdůraznil, že i kdyby byl považován za daňový subjekt ve smyslu ustanovení § 6 zákona o správě daní a poplatků, nebylo by možné mu uložit záznamní povinnost, neboť tu lze ve smyslu ustanovení § 39 citovaného zákona uložit jedině, pokud je to potřebné pro správné stanovení daňového základu a daně. V posuzovaném případě však tato podmínka není splněna, neboť vedení evidence pro uplatnění nároku dle § 57 zákona o spotřebních daních není evidencí potřebnou pro správné stanovení daňového základu a daně. Rozšiřování záznamní povinnosti na posuzovaný případ s odůvodněním, že správou daně se rozumí činit opatření k správnému a úplnému zjištění, stanovení a splnění daňových povinností s citací § 3 písm. k) zákona o spotřebních daních je zcela nepřipadné, neboť tato ustanovení se týkají výlučně plátců daně. Jedná se o velmi extenzivní výklad ustanovení § 39 zákona o správě daní a poplatků. Naopak o skutečnosti, že celní úřad nemá postavení správce daně, svědčí ustanovení § 57 odst. 11 zákona o spotřebních daních, které by jinak bylo duplicitní a zbytečné. K samotnému rozsahu záznamní povinnosti se pak rozsudek vyjadřuje jen v obecné rovině. Ze všech výše uvedených důvodů navrhuje stěžovatel výroky II. a IV. napadeného rozsudku zrušit a věc vrátit v této části soudu k dalšímu řízení.

Celní úřad ve vyjádření ke kasační stížnosti zcela odkázal na své vyjádření k žalobě s tím, že se s napadeným rozsudkem plně ztotožňuje.

Nejvyšší správní soud 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 zastoupen advokátem. Poté přezkoumal postup krajského soudu a dospěl k závěru, že krajský soud postupoval v rozporu s ustanovením § 103 zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „o. s. ř.“), ve vazbě na ustanovení § 64 s. ř. s., když nepřihlížel k tomu, zda jsou splněny podmínky řízení pro rozhodnutí ve věci samé. Ve smyslu ustanovení § 103 o. s. ř. ve vazbě na ustanovení § 64 s. ř. s. je povinností soudu kdykoliv v průběhu řízení přihlížet k tomu, zda jsou splněny podmínky, za nichž může rozhodnout ve věci samé.

Ve správním soudnictví jsou kontrole zákonnosti podrobena rozhodnutí orgánů veřejné správy, jimiž bylo rozhodnuto o právech a povinnostech fyzických a právnických osob ve smyslu generální klauzule obsažené v čl. 36 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, (dále jen „Listina“), která je součástí ústavního pořádku České republiky. Současně však uvedené ustanovení připouští možnost, aby na základě výjimek zákonem výslovně stanovených byla některá rozhodnutí z přezkoumání vyloučena. Tyto výjimky z generální klauzule jsou možné jedině při respektování Listinou stanovených podmínek; ty předpokládají, že z pravomoci soudu nesmí být vyloučeno přezkoumání rozhodnutí týkajících se základních práv a svobod podle Listiny (čl. 36 odst. 2), že meze základních práv a svobod mohou být za podmínek stanovených Listinou upraveny pouze zákonem (čl. 4 odst. 2) a že při používání ustanovení o mezích základních práv a svobod musí být šetřeno jejich podstaty a smyslu, přičemž tato omezení nesmějí být zneužívána k jiným účelům, než pro jaké byla stanovena (čl. 4 odst. 4).

Výjimky z obecného pravidla (z tzv. pozitivní generální klauzule) obsahuje ustanovení § 70 s. ř. s., které stanoví kompetenční vyluky, tzn. úkony správního orgánu, které jsou vyloučeny ze soudního přezkoumání. Mezi tyto úkony patří mimo jiné i takové úkony správního orgánu, které nejsou rozhodnutím [§ 70 písm. a) s. ř. s.]. Soudnímu přezkumu tedy nepodléhají veškerá rozhodnutí (úkony) správních orgánů, ale pouze ta, jež zasahují do subjektivních práv účastníka řízení a do jeho hmotně právní pozice – tj. možnosti chovat se způsobem garantovaným objektivním právem, resp. která jsou způsobilá porušit veřejnoprávní subjektivní práva účastníka řízení.

Napadeným rozhodnutím celního úřadu bylo stěžovateli uloženo vést s účinností od 1. 2. 2006 průkaznou evidenci, týkající se prokázání spotřeby pohonných hmot v rámci zemědělské prvovýroby a prokázání oprávněnosti množství pohonných hmot spotřebovaných v zemědělské prvovýrobě, zahrnutých k uplatnění nároku na vrácení spotřební daně dle ustanovení § 57 zákona o spotřebních daních. Evidence musí obsahovat datum prováděné činnosti v rámci zemědělské prvovýroby, označení katastrálního území nebo číslo normativu, na němž jsou činnosti v rámci zemědělské prvovýroby prováděny, druh prováděné činnosti, celkové množství pohonných hmot spotřebovaných při provádění jednotlivých činností v rámci zemědělské prvovýroby v litrech a označení stroje (např. registrační značka, VIN kód). Evidence musí být vedena chronologicky v listinné podobě nebo v elektronické podobě, zápisy do evidence budou prováděny v přiměřené lhůtě, nejdéle však následující den po dni provedení úkonu a uzavírány měsíčně.

V posuzované věci je nesporné, že jde o úkon správního orgánu vykazující formální náležitosti rozhodnutí a současně se jedná o úkon správního orgánu ve věcech veřejnoprávních. Otázkou tedy zůstává, zda výše uvedeným rozhodnutím bylo zasaženo do hmotně právní pozice stěžovatele ve smyslu ustanovení § 65 s. ř. s. Nejvyšší správní soud má za to, že nikoli – uložení záznamní povinnosti neznamená pro stěžovatele samo o sobě ještě žádný bezprostřední důsledek v podobě jakékoli sankce a práva stěžovatele se tedy žádným způsobem nezkracují. Nezákoně rozhodnutí o uložení záznamní povinnosti není ještě možno považovat za založení, změnu, zrušení nebo závazné určení veřejného subjektivního práva nebo povinnosti stěžovatele, neboť nebude-li stěžovatel záznamní povinnost plnit, nemá to pro něj v této fázi žádné důsledky (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2007, č. j. 7 Afs 176/2006 - 38, dostupný na www.nssoud.cz).

Rozhodnutími, jimiž by v daném případě mohla být zasažena stěžovatelova subjektivní hmotná práva, jsou až rozhodnutí navazující na toto správní rozhodnutí. Podanému výkladu ustanovení § 65 a § 70 s. ř. s. ostatně svědčí i projev vůle zákonodárce, jenž v ustanovení § 39 odst. 2, větě první, zákona o správě daní a poplatků stanovil, že proti rozhodnutí vydanému podle odst. 1 citovaného ustanovení se nelze samostatně odvolat, tj. podat řádný opravný prostředek. K zásahu do veřejného subjektivního práva (hmotně právní pozice) stěžovatele proto může dojít až následným rozhodnutím ve věci samé, tj. např. rozhodnutím celního úřadu o uložení pokuty podle ustanovení § 37 zákona o správě daní a poplatků za nevedení, případně nesprávné vedení záznamní povinnosti, kde odvolání má ze zákona odkladný účinek a stěžovatel se tak může dovolat svých práv, aniž by byl vystaven povinnosti plnit, či např. až rozhodnutím ve věci uplatněného nároku na vrácení daně. I proti rozhodnutí ve věci uplatněného nároku má stěžovatel právo brojít, a to prostřednictvím řádného opravného prostředku. Teprve při přezkoumávání těchto rozhodnutí by k námitce stěžovatele byla přezkoumána i zákonnost a rozsah uložené záznamní povinnosti a její vztah k věci samé. Z hlediska rozhodování o uložení pokuty by totiž mělo význam, zda rozhodnutí o uložení záznamní povinnosti jako rozhodnutí podkladové není nicotné, nesrozumitelné či nezákonné, neboť pokud by taková situace nastala, nemohl by celní úřad uložit stěžovateli sankci za nesplnění povinností v něm uvedených. Obdobně z hlediska rozhodování o uplatněném nároku by mělo význam, zda rozhodnutí o uložení záznamní povinnosti jako podkladové rozhodnutí k prokázání uplatněného nároku na vrácení spotřební daně není nicotné, nesrozumitelné či nezákonné, neboť pokud by taková situace nastala, nemohl by celní úřad z neplnění záznamní povinnosti v řízení ve věci uplatněného nároku na vrácení spotřební daně vycházet.

Již z tohoto hlediska tedy rozsudek krajského soudu, podrobující přezkumu samotné rozhodnutí o uložení záznamní povinnosti dle ustanovení § 39 zákona o správě daní a poplatků, neobstojí. K této vadě Nejvyšší správní soud přihlížel bez ohledu na to, zda byla kasační stížností namítána, neboť soud v této části rozhodoval při nedostatku podmínek řízení [§ 103 odst. 1 písm. c), § 109 odst. 3 s. ř. s.]. Z těchto důvodů nezbylo než výrok II. napadeného rozsudku krajského soudu podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušit a žalobu v části směřující do rozhodnutí o uložení záznamní povinnosti odmítnout podle § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. [v návaznosti na § 68 a § 70 písm. a) s. ř. s.].

Pokud jde o napadený výrok IV. rozsudku krajského soudu, neshledal Nejvyšší správní soud žádný důvod pro jeho zrušení, neboť s ohledem na to, že se vztahuje jak k řízení o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem, tak k řízení o žalobě proti výše specifikovanému rozhodnutí Celního úřadu Pardubice, má výrok IV. napadeného rozsudku krajského soudu i po zrušení tohoto rozsudku ve výroku II. své jednoznačné opodstatnění.

S ohledem na vše výše uvedené se kasačními námitkami uplatněnými stěžovatelem Nejvyšší správní soud již dále nezabýval.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 3, větu první, s. ř. s., ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s., dle kterého nemá žádný z účastníků právo na náhradu nákladů řízení, bylo-li řízení zastaveno nebo žaloba odmítnuta.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 9. října 2007

JUDr. Radan Malík
předseda senátu