



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Karla Šimky a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci žalobce: **TABAKO CZ, spol. s r.o.**, se sídlem Příkop 4, IBC, Brno, zastoupený JUDr. Václavem Hodanem, advokátem se sídlem Wenzigova 5, Praha 2, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, Praha 4, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti usnesení Městského soudu v Praze ze dne 30. 10. 2008, č. j. 8 Ca 181/2008 - 30,

**t a k t o :**

Usnesení Městského soudu v Praze ze dne 30. 10. 2008, č. j. 8 Ca 181/2008 – 30, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

**O d ů v o d n ě n í :**

Městský soud v Praze usnesením ze dne 30. 10. 2008, č. j. 8 Ca 181/2008 - 30, odmítl žalobu podanou žalobcem, kterou se domáhal zrušení rozhodnutí Generálního ředitelství cel (dále jen „generální ředitelství“) ze dne 3. 3. 2008, zn. 2007/5490/30/R, kterým bylo zrušeno rozhodnutí Celního ředitelství Brno (dále jen „celní ředitelství“) ze dne 29. 6. 2007, č. j. 1039-30/07-010100-023, o povolení opakovaně přijímat vybrané tabákové výrobky z jiných členských zemí Evropského společenství v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. V odůvodnění usnesení městský soud uvedl, že napadeným správním rozhodnutím byl nastolen stav, kdy v dané věci neexistuje prvostupňové rozhodnutí. Rozhodnutí generálního ředitelství se práv žalobce nijak nedotýká, závazným způsobem práva či povinnosti účastníka řízení neurčuje, a není tedy rozhodnutím ve smyslu ust. § 65 odst. 1 s. ř. s., ač z formálního hlediska náležitosti rozhodnutí splňuje. Proto se na toto rozhodnutí vztahuje kompetenční vyluka ve smyslu ust. § 70 písm. a) s. ř. s. S ohledem na neexistenci rozhodnutí podle ust. § 65 odst. 1 s. ř. s. na straně žalobce nenastaly skutečnosti legitimizující ho k podání žaloby podle odst. 2 citovaného ustanovení, když pouze nezákonnost takového rozhodnutí, způsobenou postupem správního orgánu, může žalobce podle ust. § 65 odst. 2 s. ř. s. namítat.

Proti tomuto usnesení městského soudu podal žalobce (dále jen „stěžovatel“) v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů uvedených v ust. § 103 odst. 1 písm. a), resp. písm. e) s. ř. s. V kasační stížnosti poukázal na to, že žalobou se domáhal přezkoumání a zrušení rozhodnutí generálního ředitelství, kterým bylo v celém rozsahu zrušeno rozhodnutí celního ředitelství.

V odvolání proti rozhodnutí celního ředitelství stěžovatel napadal nezákonnost posouzení předmětu povolovacího řízení, protože ohledně tabákových výrobků KOTVA a HUNOR bylo celním ředitelstvím deklarováno, že se nejedná o doutníky, nýbrž o tabákový odpad. V žalobě pak napadal správní rozhodnutí pro protiprávnost při postupu odvolacího řízení a skutečnost, že rozhodnutí nebylo odůvodněno a není z něj seznatelné, zda vůbec k přezkumu napadeného rozhodnutí došlo. Rozhodnutí bylo podle stěžovatele navíc oproti odvolacím námitkám zrušeno celé a poškodilo ho v tom směru, že nemohl obchodovat s komoditami odlišnými od doutníků KOTVA a HUNOR, na které se též prvoinstanční rozhodnutí vztahovalo a které nebyly celními orgány zpochybňovány. Stěžovatel žádal o provedení důkazu správními spisy celního a generálního ředitelství, a to včetně jejich neveřejných částí. Dále vyslovil zásadně nesouhlas s názorem městského soudu, že rozhodnutí generálního ředitelství není rozhodnutím. Naopak, jde o rozhodnutí ve smyslu ust. § 32 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) a nad to o rozhodnutí, na něž se nevztahuje kompetenční výluka ze soudního přezkumu ve smyslu § 70 s. ř. s. Rovněž poukázal na nesprávnou citaci ust. § 65 odst. 2 s. ř. s., protože o situaci, že stěžovatel nebyl přímo adresátem rozhodnutí správního orgánu, ale byl by jím zkrácen na svých právech se evidentně nejedná. Také tvrzení, že stěžovatel není k podání správní žaloby legitimován ve smyslu ust. § 65 odst. 1 s. ř. s., je nepřipadné a liché. Skutečnost, že rozhodnutím bylo zrušeno prvostupňové rozhodnutí, sama o sobě nezakládá kompetenční výluku ze soudního přezkumu. V této souvislosti odkázal na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006 – 74 a ze dne 21. 10. 2008, č. j. 6 As 7/2005 – 97. Odmítnutím přístupu stěžovatele k soudu městský soud napadeným usnesením porušil čl. 36 a čl. 38 Listiny základních práv a svobod. Stěžovatel dále poukázal na skutečnosti svědčící jeho žalobní legitimaci. Uvedl, že pouze napadené rozhodnutí mělo jako jediné způsobilost rozhodnout o jeho odvolacích námitkách a vypořádat se s nimi. To je ovšem z rozhodnutí neseznatelné a není zřejmé, proč generální ředitelství rozhodnutí zrušilo za situace, kdy stěžovatel požadoval zrušení pouze jeho části. Generální ředitelství své zrušující rozhodnutí nezdůvodnilo a prvoinstanční rozhodnutí nepřezkoumalo co do rozsahu odvolacích námitek. V důsledku toho stěžovatel nemohl obchodovat s tabákovými výrobky v rozšířeném sortimentu, k čemuž byl na základě rozhodnutí ze dne 29. 6. 2007 oprávněn až do okamžiku jeho zrušení. Není tedy případné tvrzení městského soudu, že se napadené rozhodnutí nijak nedotýká jeho práv a povinností. Stěžovatel také upozornil, že v jeho případě docházelo k systematickému a flagrantnímu zneužívání státní moci a vědomému porušování ústavnosti, postupy orgánů vycházely z nelegitimních instrukcí, odebrání majetku se pak provádělo na základě rozhodnutí předběžné povahy, která nepodléhají soudnímu přezkumu. Tato daňová „pseudořízení“ pak probíhala cca 15 měsíců a během protiprávních postupů byla zlikvidována celá odběratelská síť stěžovatele. Stěžovatel žádá Nejvyšší správní soud, aby věnoval podrobně pospaným nezákonným postupům pozornost, a poukazuje na to, že mu městský soud svým výrokem zcela v rozporu s čl. 36 s 38 Listiny základních práv a svobod zamezil přístup k soudní ochraně proti rozhodnutím, která podle stěžovatele zasáhla do jeho právní sféry takovým způsobem, který je v rozporu s čl. 2, čl. 4 a čl. 26 Listiny základních práv a svobod.

Generální ředitelství ve svém vyjádření uvedlo, se ztotožňuje s názorem městského soudu. Jak již uvedlo ve vyjádření k žalobě, bylo odvolání stěžovatele proti rozhodnutí celního ředitelství plně vyhověno a napadené rozhodnutí bylo zrušeno. Pokud jde o stěžovatelem tvrzenou nezákonnost rozhodnutí pro nedostatek odůvodnění, odkázalo na ust. § 50 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků. Požadavku na změnu pouze části odvoláním napadeného rozhodnutí nebylo možno vyhovět, neboť zákon takovou možnost nepřipouští. Podle generálního ředitelství byla žaloba bezpředmětná, když dne 16. 6. 2008 bylo celním ředitelstvím vydáno pod č. j. 2430 – 16/08-010100-23 rozhodnutí, kterým bylo vyhověno žádosti

stěžovatele a bylo mu vydáno požadované povolení. Z těchto důvodů navrholo celní ředitelství, aby kasační stížnost byla zamítnuta.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadené usnesení v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, a přitom sám neshledal vady uvedené v odst. 3, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

Podle ust. § 50 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků odvolací orgán přezkoumá odvoláním napadené rozhodnutí vždy v rozsahu požadovaném v odvolání. Vyjdou-li při přezkoumávání najevo skutečnosti odvolatelem sice neuplatněné, ale mající podstatný vliv na výrok rozhodnutí, lze k nim rovněž při rozhodování přihlídnout. Při tom není odvolací orgán vázán návrhy odvolatele a může proto změnit rozhodnutí odvoláním napadené i v neprospěch odvolatele. V rámci odvolacího řízení může odvolací orgán výsledky daňového řízení doplňovat, odstraňovat vady řízení anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně se stanovením přiměřené lhůty. Zjistí-li odvolací orgán, že jsou splněny u správce daně prvního stupně podmínky pro rozhodnutí podle § 49 odst. 2, vrátí věc k rozhodnutí s odůvodněním a pokyny pro další řízení správci daně prvního stupně, který je právním názorem odvolacího orgánu vázán.

Podle ust. § 50 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků odvolací orgán rozhodnutí přezkoumá a není-li při rozhodování vázán ustanovením odstavce 5, rozhodnutí v odůvodněných případech změní nebo zruší, jinak odvolání zamítne.

Problematikou rozhodnutí podle ust. § 50 zákona o správě daní a poplatků se podrobně zabýval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75 (publikované na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)), v němž mimo jiné uvedl, že „...rozsah přezkumu je sice v základu vymezen odvolacími námitkami, není jimi však omezen. Odvolací orgán je oprávněn řízení doplňovat a odstraňovat jeho vady. To může činit sám nebo prostřednictvím správce daně prvního stupně. Vzhledem k tomu, že zákon nestanoví, kdy je na místě, aby tak učinil sám, a kdy tak má učinit prostřednictvím správce daně prvního stupně, je na jeho úvaze, kterou možnost zvolí, přičemž rozhodující je zejména rozsah nezbytného doplnění řízení. Vycházet je třeba z toho, že i při doplnění řízení musí být respektováno právo daňového subjektu na součinnost, což bude zpravidla lépe zajištěno při doplnění řízení v dosahu daňového subjektu, tedy u správce daně prvního stupně. V rámci tohoto doplnění mohou vyjít najevo i skutečnosti, které v odvolání uplatněny nebyly a mohou svědčit jak ve prospěch, tak i v neprospěch odvolatele. Daňový řád pro případ skutečností odůvodňujících stanovení vyšší daně, výslovně umožňuje odvolacímu orgánu překročit odvolací návrh. Neplatí tak zde zásada zákazu reformace *in peius*“. Z výše uvedených závěrů rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu vyplývá, že rozhodnutím o odvolání ve smyslu ust. § 50 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků řízení končí, a to bez ohledu na to, o jaké rozhodnutí se jedná. Takové konečné rozhodnutí tedy nutně musí být přezkoumatelné ve správním soudnictví, neboť v režimu zákona o správě daní a poplatků neexistuje možnost, aby po zrušení rozhodnutí správního orgánu I. stupně odvolacím orgánem byla věc vrácena k novému rozhodnutí. Pokud by správní orgán I. stupně poté, co jeho rozhodnutí bylo zrušeno, v řízení pokračoval a znovu rozhodl, jednalo by se o rozhodnutí nezákonné.

Úvahy městského soudu, že se v dané věci nejedná o rozhodnutí, byť formální znaky rozhodnutí splňuje, a že jím nebyla nijak dotčena práva či povinnosti stěžovatele, nejsou podle názoru Nejvyššího správního soudu správné. Z obsahu napadeného správního rozhodnutí je zřejmé, že se jedná o individuální správní akt adresovaný stěžovateli, jímž bylo autoritativně

a konečným způsobem rozhodnuto o jeho odvolání a které, vzhledem k obsahu prvostupňového rozhodnutí, autoritativně zasáhlo do jeho právní sféry. Nejednalo se o situaci, kdy by bylo v rámci odvolacího řízení rozhodnutí zrušeno a věc vrácena prvostupňovému orgánu k dalšímu řízení. Pokud by tato situace nastala, zvolený postup městského soudu by případně s ohledem na konkrétní aspekty věci byl namístě, ovšem takový postup ust. § 50 zákona o správě daní a poplatků nepředpokládá. Povaha rozhodnutí odvolacího orgánu byla tím, že rozhodnutí celního ředitelství bylo jako celek zrušeno, fakticky taková, že žádost stěžovatele o povolení k opakovanému přijímání vybraných výrobků z jiných členských zemí Evropského společenství v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně byla v celém rozsahu zamítnuta. To však představuje zásah do právní sféry stěžovatele, který má nárok na to, aby za splnění zákonem stanovených podmínek bylo jeho žádosti vyhověno a aby tedy mohl na základě povolení k žádosti uděleného v určitém režimu nakládat s určitými tabákovými výrobky. Naopak, pokud zákonem stanovené podmínky nesplní, jeho žádosti vyhovět nelze. Skutečnost, zda v jeho věci podmínky pro vyhovění žádosti byly splněny anebo nikoli, je přesně tou otázkou, kterou je nutno ve správním soudnictví zkoumat. Rozhodnutí odvolacího orgánu tedy mělo povahu konečného a řádnými opravnými prostředky nezměnitelného úkonu správního orgánu, kterým bylo rozhodnuto o právní věci stěžovatele týkající se jeho subjektivních práv (šlo o založení či odmítnutí o založení subjektivního práva na základě stěžovatelem podané žádosti), a v tomto smyslu mělo zcela jednoznačně povahu rozhodnutí ve smyslu ust. § 65 s. ř. s. a podléhá soudnímu přezkumu.

Argument generálního ředitelství, který podle jeho názoru má svědčit proti přezkoumání napadeného rozhodnutí soudem, a sice, že bylo později vydáno ve věci nové povolení, nelze akceptovat, neboť toto pozdější povolení nebylo vydáno v odvolacím řízení, jehož výsledkem je napadené rozhodnutí. Podle ust. § 75 odst. 1 s. ř. s. soud při přezkoumání rozhodnutí vychází ze skutkového a právního stavu v době vydání napadeného rozhodnutí a posuzuje otázku, zda ve vztahu k němu napadené rozhodnutí bylo zákonné či nikoliv.

Z uvedených důvodů Nejvyšší správní soud napadené usnesení městského soudu zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Ve věci rozhodl v souladu s ust. § 109 odst. 1 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, když neshledal důvody pro jeho nařízení.

V dalším řízení je městský soud vázán právním názorem, který je vysloven v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne městský 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 12. června 2009

JUDr. Eliška Cihlářová  
předsedkyně senátu