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.**, se sídlem v Praze 1, Žitná 45/1656, zastoupeného Mgr. Petrem Břečkou, advokátem se sídlem 586 01 Jihlava, Fritzova 2, proti žalovanému: **Celní úřad Žďár nad Sázavou**, se sídlem 591 01 Žďár nad Sázavou, Komenského 1786, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 4. 2010, čj. 5725/2010-0164000-024, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti usnesení Krajského soudu v Brně ze dne 24. 5. 2010, čj. 30 Af 34/2010 – 13,

takto:

I. Usnesení Krajského soudu v Brně ze dne 24. 5. 2010, čj. 30 Af 34/2010 – 13, **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:

Žalovaný vyzval dne 13. 4. 2010 žalobce, aby mu 27. 4. 2010 v 8.30 hodin poskytl potřebnou součinnost k výkonu správy spotřební daně dle § 41 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, tj. aby umožnil vstup pracovníkům celního úřadu do provozní budovy žalobce, do místností nebo míst, kde je skladován rafinovaný líh a kde jsou vyráběny, zpracovávány a skladovány výrobky – potravinové doplňky označované žalovaným jako extrakty z živých rostlin a elixíry „Byliny z klášterní zahrady“; dále aby dle § 15 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků („daňový řád“, „d. ř.“), umožnil realizaci místního šetření, vč. úkonů, jejichž potřeba při místním šetření vyjde najevo. Popsaný úkon žalovaný označil jako „rozhodnutí – výzva k poskytnutí součinnosti“.

Proti němu podanou žalobu Krajský soudu v Brně odmítl podle § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. ve spojení s § 68 e) s. ř. s.; dle názoru krajského soudu šlo o rozhodnutí předběžné povahy, jež je dle § 70 písm. b) s. ř. s. vyloučeno ze soudního přezkumu. V odůvodnění soud uvedl, že napadené „rozhodnutí“ naplnilo materiální i procesní znak rozhodnutí předběžné povahy, přičemž odkázal na vymezení těchto znaků v rozsudku Nejvyššího správního soudu z 29. 3. 2006, čj. 2 Afs 183/2005 - 64, resp. v rozsudku z 23. 1. 2009, čj. 9 Afs 13/2008 - 50.

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.

Stěžovatel vytkl krajskému soudu, že v daném „rozhodnutí" spatřoval opatření dočasné povahy. S odkazem na nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 16/99 dovozoval, že předmětné rozhodnutí nenaplnilo znaky rozhodnutí předběžné povahy, jak dle něho nesprávně uvedl krajský soud. Tvrdil, že „rozhodnutí" žalovaného je *„mimo jakoukoli pochybnost konečné rozhodnutí, jímž žalovaný ukládá žalobci s konečnou platností a bez možnosti odvolání povinnost"*, a které je tedy i přezkoumatelné dle § 65 s. ř. s. Uložená povinnost spočívala v tom *„ke konkrétnímu datu a době, v konkrétním místě něco konat či strpět"*, a to *„pod pohrůžkou uplatnění sankce dle § 37 d. ř."*. Krajský soud také dle stěžovatele nesprávně vyšel z premisy, že žalovaný vyzval žalobce k součinnosti v rámci daňového řízení. Stěžovatel zdůraznil, že v době vydání výzvy ani později nebylo daňové řízení vedeno a místní šetření by tedy bylo provedeno „samo o sobě"; touto námitkou, kterou stěžovatel uvedl již v žalobě, se však soud vůbec nezabýval. Faktické provedení místního šetření mimo daňové řízení by dle stěžovatele bylo nezákonným zásahem do jeho práv; teprve pak by ovšem stěžovatel mohl podat žalobu dle § 82 s. ř. s.; v procesní situaci, ve které se stěžovatel nacházel po doručení napadené výzvy, nepřipadal institut nezákonného zásahu dle stěžovatele v úvahu. Konečně k tomu stěžovatel uvedl, že proti němu ani nemůže být daňové řízení vedeno, neboť není výrobcem lihu, na který se vztahuje spotřební daň. Ze všech uvedených důvodů navrhl stěžovatel rozsudek krajského soudu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení.

Žalovaný ve svém vyjádření navrhl kasační stížnost zamítnout. Zdůraznil, že předmětnou výzvou neukládal stěžovateli jinou povinnost, než která pro něj vyplývala přímo ze zákona, zejm. poukázal na povinnost součinnosti dle § 2 odst. 2 d. ř. Ve výzvě žalovaný pouze stěžovateli oznámil konkrétní časový údaj, kdy hodlá realizovat svá zákonná oprávnění. Výzva nikterak nezasáhla do práv stěžovatele. Z těchto důvodů je rovněž neopodstatněná žádost o přiznání odkladného účinku.

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

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

Podle ustanovení § 70 písm. a) s. ř. s. ze soudního přezkoumání jsou vyloučeny 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 před správními soudy domáhat přezkoumání jen takových rozhodnutí, které lze považovat za rozhodnutí ve smyslu ustanovení § 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 kasačním soudem v obdobných věcech, tj. u výzev vydávaných správcem daně dle daňového řádu.

Nejvyšší správní soud se již zabýval otázkou, zda je způsobilá zasáhnout do veřejných subjektivních práv žalobce povinnost uložená rozhodnutím správce daně podle ustanovení § 43 d. ř. 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. V rozsudku z 16. 8. 2006, čj. 1 Afs 10/2006 - 45, 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 ustanovení § 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.

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.

Pro úplnost je nutno uvést několik slov ohledně stěžovatelovy námitky, že se krajský soud dostatečně nezabýval tím, zda mělo výzvou avizované šetření proběhnout v rámci daňového řízení či mimo něj, a zda bylo proti stěžovateli vůbec vedeno daňové řízení. Stěžovatel se dovolával dvou rozsudků Nejvyššího správního soudu, a to z 20. 8. 2008, čj. 1 Aps 1/2008 - 59, a z 11. 5. 2010, čj. 9 Aps 1/2010 - 78; soud v nich připustil, že *„provedení místního šetření může být nezákonným zásahem ve smyslu § 82 s. ř. s.“*. Stěžovatel výslovně uvedl, že se nedovolává ochrany proti nezákonnému zásahu ze strany žalovaného, neboť tak bude moci učinit až v případě, že k němu fakticky dojde. V tom lze se stěžovatelem zcela souhlasit, neboť i ve zmíněném rozsudku devátý senát vyslovil, že *„současná právní úprava nepočítá s ochranou před aktuálně neexistujícími zásahy, tj. zejména zásahy, ke kterým došlo v minulosti, ale ani před zásahy, které mohou teprve v budoucnu nastat, nejde-li o hrozbu opakování již učiněného zásahu“*.

Ze všech uvedených důvodů nemohlo mít na posuzovanou věc vliv, zda bylo proti stěžovateli vedeno daňové řízení či nikoliv.

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 tam, kde Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti rozhoduje neprodleně. Po rozhodnutí o tomto mimořádném opravném prostředku je totiž rozhodnutí o odkladném účinku již nadbytečné, neboť obecně může přiznání odkladného účinku kasační stížnosti přinést ochranu jen do doby rozhodnutí o této stížnosti. K němu však Nejvyšší správní soud přistoupil bezprostředně.

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