



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ing. Viery Horčicové a soudců Mgr. Kamila Tojnera a Mgr. Jana Kašpara ve věci žalobce: **VELPA plus s.r.o.**, sídlem Pelcova 765, Mutěnice, zast. Ing. Ivo Šulcem, daňovým poradcem, sídlem Na Harfě 935/5c, Praha 9, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, sídlem Budějovická 7, Praha 4, o žalobě proti rozhodnutí Celní ředitelství Praha ze dne 15.9.2010, č.j. 9824-2/10-1701-21,

t a k t o :

- I. Žaloba se zamítá.**
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.**

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se domáhá přezkoumání rozhodnutí Celní ředitelství Praha ze dne 15.9.2010, č.j. 9824-2/10-1701-21, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání proti platebnímu výměru vydanému Celním úřadem Praha 1 (dále jen „celní úřad“ nebo „správce daně“) dne 29.3.2010, č.j. 8773/2010-176100-024, jímž mu byl vyměřena spotřební daň z lihu ve výši 105.937.460,- Kč.

Žalobce v žalobě namítá nepřezkoumatelnost platebního výměru. Podle jeho názoru nelze ani ze spisu daňového subjektu, ani z odůvodnění platebního výměru určit, zda-li byla spotřební daň vyměřena ve lhůtě dle § 47 zákona č. 337/1992 Sb. (dále jen „zákon o správě daní“). Pro určení počátku běhu lhůty pro vyměření daně není podle žalobce podstatné, kdy vznikla povinnost spotřební daň přiznat a zaplatit, ale kdy vznikla daňová povinnost. Správní orgány se však tímto dostatečně nezabývaly a okamžik výroby předmětných vybraných výrobků označily za nepodstatný, přestože od okamžiku výroby se odvíjí lhůta pro vyměření daně podle § 8 zákona č. 353/2003 Sb. (dále jen „zákon o spotřebních daních nebo „zákon“).

V druhé námitce žalobce uvádí, že si je vědom, že dnem odejmutí povolení k provozování daňových skladů vzniká povinnost daň přiznat a zaplatit (§ 9 odst. 3 písm. h)

zákona o spotřebních daních), má však za to, že tento den dosud nenastal. Ust. § 20 odst. 19 zákona nedává celnímu ředitelství zmocnění rozhodovat o odnětí povolení k provozování daňových skladů, nýbrž jim ukládá povinnost toto povolení odejmout, což však žalovaný do dne podání žaloby neučinil. Teprve den odejmutí povolení dle žalobce zakládá počátek běhu lhůty, žalobce tak nesouhlasí se závěrem celních orgánů, že předmětná povolení jsou ke dni vykonatelnosti rozhodnutí o odejmutí povolení odejmuta a zaniká tak právo daňového subjektu k provozování daňových skladů. Zmiňované rozhodnutí žalovaného ze dne 8.10.2008 o odnětí povolení mu sice ukládá povinnost k plnění, ovšem neobsahuje lhůtu k jejímu splnění, žalobce se domnívá, že vedle rozhodnutí o odejmutí povolení mu měla být stanovena i lhůta k předložení tohoto povolení k fyzickému odnětí.

Jako třetí námitku žalobce uvádí nezákonnost, která předcházela samotnému vyměření daně platebním výměrem. Nezákonnost spatřuje v provedeném místním šetření ve dnech 18.11.2008 a 19.11.2008 v provozovnách daňového subjektu v okrese Hodonín, tedy mimo místní příslušnost pracovníků Celního úřadu Praha 1, přitom protokol o místním šetření byl podkladem pro vyměření spotřební daně z lihu. Pracovníci celního úřadu překročili podle žalobce právo dané jim zákonem o spotřebních daních, aktivně řídili místní šetření a aktivně vykonávali i jiné úkony související s místního šetření, což jim však ust. § 41 odst. 3 zákona neumožňuje a ve zmíněném ustanovení není uvedeno, že by kterýkoliv celní orgán mohl vstupovat a provádět cosi, co činili pracovníci celního úřadu. Celní úřad ve svém výkladovém názoru, že není možné ust. § 4 odst. 13 zákona o správě daní vykládat tak, že k provedení místního šetření je vždy příslušný pouze správce daně, v jehož územní působnosti se nachází provozovna daňového subjektu, ale pouze jako rozšíření oprávnění k provádění místních šetření i na jiné správce daně (z důvodu hospodárnosti atd.) pozapomněl dle žalobce na skutečnost, že ust. § 1 odst. 3 zákona o spotřebních daních je speciálním ustanovením k ust. § 15 zákona o správě daní v návaznosti na ust. § 4 odst. 1 téhož zákona. Celní úřad „předběhl“ dobu, neboť oprávnění správce daně provést potřebný úkon i mimo svůj obvod územní působnosti ve stávajícím zákoně nemá, takto stanoví až nový daňový řád účinný od 1.1.2011 – zákon č. 280/2009 Sb. Jelikož předmětná místní šetření nebyla provedena v souladu se zákonem (zejm. ust. § 2 odst. 1 zákona o správě daní), nelze podle žaloby za jejich výsledky a nálezy, zejména zjištění stavu zásob, použít v rámci vyměřovacího řízení, jak to učinil správce daně.

Čtvrtá námitka žalobce se týkala zjištění stavu zásob a inventarizace. Žalobce namítá, že se žalovaný nevypořádal s pojmem „inventarizace“. Celní úřad žalobci zaslal výzvu k podání daňového přiznání a v odůvodnění mj. cituje ust. § 20 odst. 22 písm. a) zákona o spotřebních daních. Neupřesnil způsob provedení inventarizace, ani to, jaké výstupy po provedení inventarizace po žalobci požaduje. V odůvodnění výzev pak uvádí, že žalobce inventarizaci v zákonné lhůtě neprovedl a ani nepodal daňové přiznání. Žalobce k tomu uvádí, že do dne podání žaloby u něj nebyla provedena požadovaná inventarizace za přítomnosti zaměstnance, který pracuje v celním úřadu místně příslušném daňovému skladu. Celní úřad, a to místně nepříslušný daňovému skladu žalobce, do dne podání žaloby provedl pouze místní šetření v provozovnách daňového subjektu se zaměřením na zjištění stavu zásob, což je ovšem jen dílčí úkon inventarizace, neboť touto se podle zákona o účetnictví zjišťuje skutečný stav veškerého majetku a závazků a ověřuje se, zda zjištění stav odpovídá stavu majetku a závazků v účetnictví. Na neprovedení inventarizace žalobce správce daně mnohokrát upozorňoval a bez ní není možné určit rozhodný den pro předložení daňového přiznání a zaplacení daně.

V poslední námitce žalobce uvedl, že požadoval po celním úřadu vysvětlení pojmů „následující pracovní den“ ve vztahu k pojmu „první pracovní den“, aby mohl správně posoudit požadavek zákona na jeho konání, podle ust. § 20 odst. 22 písm. a) zákona o spotřebních daních. Žalobce předpokládal, že sdělení významu bude součástí zprávy o ukončení vytýkácího řízení, avšak na tuto žádost se mu nedostalo odpovědi. Celní úřad pouze uvedl, že není kompetentní pro takový rozbor. V odvolání pak žalobce poukázal, že pokud si sám správce daně neumí vysvětlit ustanovení zákona, podle kterých rozhoduje, nelze jeho rozhodnutí brát za přezkoumatelná. Celní ředitelství Praha se s tímto odvolacím důvodem nevypořádalo, když uvedenou nekompetentnost má za výklad podaný vyčerpávajícím způsobem. Vzhledem k tomu, že pochopení významu je důležité pro podání daňového přiznání a právní jistotu žalobce, nelze mu k tíži přičítat nesplnění takto stanovené lhůty, jestliže mu správní orgány neposkytly řádný výklad.

Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí. K námitce prekluze uvedl, že právo na vyměření daně nebylo prekludováno, dle zákona o spotřebních daních je nutné vztahovat počátek běhu prekluzivní lhůty jediné k okamžiku vzniku povinnosti daň přiznat a zaplatit. Tato skutečnost, s přihlédnutím k odejmutí daňových skladů, nastala v souladu s § 9 odst. 3 písm. h) zákona o spotřebních daních dne 21.10.2008, kdy žalobci vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit. Tento den je pak počátkem pro počítání prekluzivní lhůty. Není možné dospět k závěru, že by prekluzivní lhůta stanovená v § 47 zákona o správě daní byla spojená s § 8 zákona o spotřebních daních, neboť § 47 spojuje počátek běhu prekluzivní lhůty s úkonem vyplývajícím ze zákona – podáním daňového přiznání – zde tedy se dnem odejmutí povolení pro provozování daňového skladu, nikoliv s datem výroby vybraných výrobků či některým jiným datem předcházejícím dni 21.10.2008.

K významu pojmu „inventarizace“ žalovaný uvádí, že tento je zřejmý z jednotlivých ustanovení zákona o spotřebních daních, v nichž se vyskytuje. Inventarizace slouží ke zjištění zásob vybraných výrobků a následnému předložení daňového přiznání, které má reflektovat závěr provedené inventarizace. Tento závěr žalovaného lze rovněž dovodit i z odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí.

Při jednání dne 12.12.2014 žalobce uvedl, že zákon o spotřebních daních jako jediný daňový předpis rozlišuje ve svých obecných ustanoveních okamžik vzniku daňové povinnosti a okamžik vzniku povinnosti daň přiznat a zaplatit. Vznik daňové povinnosti zákon o spotřebních daních váže na výrobu nebo dovoz vybraných výrobků do Evropského společenství. Žalobce tak použil dle svého tvrzení obecně známý výklad, kdy v rámci systematického zařazení dospěl k závěru, že oba okamžiky jsou začleněny v obecných ustanoveních zákona, tudíž mají stejnou váhu. Rozlišení obou okamžiků má dle žalobce původ v přistoupení k Evropské unii. Dle předchozí právní úpravy daňová povinnost vznikla dnem vyskladnění, čemuž odpovídá okamžik vzniku povinnosti daň přiznat a zaplatit.

K žalobní námitce o odejmutí povolení provozování daňových skladů žalobce namítl nové znění zákona o spotřebních daních, které již obsahuje pojem „zrušení“ rozhodnutí povolení k provozování daňového skladu.

K žalobní námitce o vadě místního šetření žalobce uplatnil argument otráveného stromu, a tedy jestliže vydanému platebnímu výměru předcházelo nezákonné jednání je nezákonné i následující rozhodnutí. V rámci místního šetření probíhala inventura, tedy fyzické zjišťování stavu zásob vybraných výrobků v daňovém skladu žalobce. Po provedení těchto inventur žalobce čekal na impuls od správce daně, že bude provedena inventarizace.

Lhůta pro podání daňového přiznání se odvíjí právě od skončení lhůty k provedení inventarizace. Lhůta pro provedení inventarizace sice nebyla splněna, ale zákon nestanoví sankci za porušení této lhůty. Inventarizací se rozumí porovnání skutečného stavu se stavem evidence účetnictví. Od roku 2013 byl v zákoně pojem inventarizace nahrazen už správně inventurou v souladu se zákonem o účetnictví. Nepříslušný správce daně neupozornil žalobce při provádění inventury, že měla být provedena také inventarizace. Kdyby tak řádně správce učinil v rámci místních šetření, mohlo dle žalobce dojít ihned k provedení inventarizace a tím by byl stanoven přesný okamžik, od kterého se odvíjí lhůta pro podání daňového přiznání. Přestože správce daně provedl inventuru za přítomnosti žalobce, neprovedl již inventarizaci a nezačala běžet lhůta pro podání daňového přiznání. Přestože si byl správce daně vědom toho, že nebyla provedena inventarizace tak, jak ukládá zákon o spotřebních daních, vyzval žalobce v listopadu 2008 po provedení místních šetření k podání daňového přiznání ke spotřební dani, ačkoli ještě nezačala běžet lhůta pro podání daňového přiznání. Žalobce přesto podal podání daňové přiznání. Při inventuře nebyla provedena inventura obalů, ve kterých se zajištěné zboží nacházelo, v čemž žalobce spatřuje porušení svých procesních práv. Zároveň žalobce poukázal na nesprávnou aplikaci právních předpisů, které způsobily problémy žalobce dodanění vybraných výrobků, jež vycházelo z místního šetření. V rámci zajištění vybraných výrobků došlo k likvidaci obalů. Obaly nebyly předmětem zajištění, čímž byla žalobci způsobena škoda. Dle žalobce nelze jednoznačně určit, zda by i územně příslušný správce daně jednal v rozporu se zákonem, tedy provedl inventarizaci a zda by dopustil vznik škody na obalech. V odvolání žalobce požadoval po správci daně vysvětlit rozdíl výkladu pojmů a to ve vztahu ke lhůtě pro podání právě daňového přiznání. Žalovaný se vůbec nevypořádal s tímto odvolacím důvodem, v odůvodnění uvedl, že celní úřad svou právní úvahu popsal v rámci zprávy o ukončení vytykácího řízení, ale dle žalobce Celní úřad Praha 1 není kompetentní provést právní rozbor požadovaný žalobcem. Žalobce se nedozvěděl, jaký je význam požadovaného slovního spojení.

Žalovaný k tomu při jednání uvedl, že nelze dovodit obecný princip, podle kterého by se právní pojem obsažený v obecném právním předpise daňová povinnost (§ 47 zákona o správě daní a poplatků) automaticky rovnal témuž pojmu ve zvláštním předpise (§ 8 odst. 2 zákona o spotřebních daních). Pojem daňové povinnosti je vymezen v § 3 písm. k) zákona o spotřebních daních, dle kterého se daňovou povinností rozumí výše daně připadající na vyrobené nebo dovezené vybrané výrobky, u kterých vzniká daňová povinnost, povinnost daň přiznat a zaplatit podle § 9. Pojem daňová povinnost v zákoně o spotřebních daních je zásadně odlišný od termínu uvedeného v § 47 zákona o správě a daní poplatků. Zatímco daňová povinnost podle § 8 odst. 2 zákona o spotřebních daních vzniká výrobou nebo dovozem vybraných výrobků na území Evropského společenství a je obecnou konstrukcí znamenající výši spotřební daně hypoteticky připadající na vybrané výrobky či dovezené vybrané výrobky, u kterých v budoucnu vznikne povinnost daň přiznat a zaplatit uvedením těchto vybraných výrobků do volného daňového oběhu, tak daňová povinnost určující počátek běhu prekluzivní lhůty podle § 47 zákona o správě daní a poplatků je vznik konkrétního daňového dluhu na straně daňového subjektu. Pojmu daňová povinnost podle § 47 zákona o správě a daní poplatků odpovídá dle žalovaného až konkrétní vznik povinnosti daň přiznat a zaplatit podle § 9 zákona o spotřebních daních. Připuštění relevance argumentaci žalobce by vedlo k absurdním důsledkům, daňový subjekt by vyráběl na svém daňovém skladě vybrané výrobky, čímž by mu vznikla daňová povinnost podle § 8 zákona o spotřebních daních, poté by daňový subjekt vyčkal tříleté prekluzivní lhůty, uvedl je do volného daňového oběhu, čímž by mu vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit, ale zároveň by uplynutím tříleté lhůty zaniklo oprávnění správce daně daň vyměřit z důvodu prekluze. Datum výroby vybraných výrobků je irelevantní.

K žalobní námitce o inventarizaci žalovaný poukázal na rozsudek zdejšího soudu č.j. 6 Ca 169/2009- 56 o zamítnutí žaloby proti rozhodnutí žalovaného o odejmutí daňového skladu. Ust. § 20 odst. 22 písm. a) zákona o spotřebních daních, v rozhodném znění zákona 245/2008 Sb., stanoví, že zanikne-li povolení k provozování daňového skladu nebo je-li toto povolení odejmuto, plátce provede za přítomnosti zaměstnance, který pracuje v celním úřadu v místně příslušném daňovém skladu ve stejné lhůtě, nejpozději však do 5 kalendářních dní inventarizaci zásoby vybraných výrobků a nejpozději následující pracovní den po provedené inventarizaci předloží daňové přiznání a zaplatí daň. Žalobci byla rozhodnutí o odejmutí daňového skladu doručena dne 21.10.2008, čímž se stala vykonatelná. V těchto vykonatelných rozhodnutích o odejmutí povolení k provozování daňového skladu byl žalobce v postavení plátce výslovně poučen, že je ze zákona povinen provést inventarizaci za přítomnosti zaměstnance celního úřadu podle místa daňového skladu celního úřadu Hodonín a nejpozději do 5 kalendářních dní po vykonatelném odnětí povolení k provozování daňového skladu a zároveň nejpozději následující pracovní den pro provedené inventarizaci předložit daňové přiznání a zaplatit daň. Žalobce v postavení plátce nic z toho neprovedl, neučinil tedy do 27.10.2008 inventarizaci, nepodal do 29.10.2008 daňové přiznání a daň nezaplatil. Do volného daňového oběhu se tedy dnem 21.10.2008 v důsledku odnětí povolení provozování daňového skladu dostaly vybrané výrobky, které se marným uplynutím zákonných lhůt k provedení inventarizace, podání daňového přiznání a zaplacení daně staly bez dalšího vybranými výrobky nezdaněnými.

K žalobní námitce ohledně nezákonného postupu, který předcházel při místních šetřeních, žalovaný uvedl, že předmětné daňové řízení bylo v zahájeno z moci úřední výzvou k podání daňových přiznání ze dne 27.11.2008 avšak místní šetření, která sloužila k mapování určité situace tedy zjištění stavu zásob těch lihovin v daňových skladech byla provedena 18. 19.11.2008, tedy před samotným zahájením předmětného daňového řízení. Jakákoliv případná vada místních šetření nemůže mít vliv na zákonnost meritorního rozhodnutí. Žalovanému není zřejmé, zda v případě připuštění nezákonnosti místního šetření, by místně příslušný celní úřad lépe spočítal lihoviny na daňovém skladě. Případnou náhradu škody způsobenou tvrzeným vadným postupem při místních šetření lze uplatnit po zrušení rozhodnutí soudem, pro danou věc nemá takové tvrzení o škodě relevanci, nehledě k tomu, že lze dovodit případně vztah k řízení o zajištění resp. propadnutí vybraných výrobků, nikoli v řízení o vyměření daně.

Ze správního spisu plynou tyto rozhodné skutečnosti :

Dne 8.10.2008 Celní ředitelství Praha vydalo rozhodnutí č.j. 21889-170100-23-I, č.j. 21889-2/08-170100-23-III, č.j. 21889-3/08-170100-23-IV, č.j. 21889-4/08-170100-23-V, kterými podle § 20 odst. 19 písm. b), e) zákona o spotřebních daních v návaznosti na § 32 zákona o správě daní byla žalobci odňata povolení k provozování daňových skladů na adrese Velká nad Veličkou 883, Mutěnice – Pod Búdama 338, Prušánky 132, Mutěnice – Brněnská 873. Dále celní ředitelství uložila žalobci povinnost předložit do 5 kalendářních dnů ode dne nabytí právní moci tohoto rozhodnutí povolení k provozování daňových skladů a osvědčení o evidenci daňového skladu k vyznačení jejich zániku.

Odvolání žalobce proti rozhodnutím o odnětí odňata povolení k provozování daňových skladů bylo zamítnuto rozhodnutími Generální ředitelství cel, Praha 4, Budějovická 7, o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 1.4.2009 č.j. 483-2/2009-900000/30, č.j. 483-3/2009-900000/30, č.j. 483-4/2009-900000/30 a č.j. 483-5/2009-900000/30.

Dle protokolu o místním šetření č.j. 20913/08-176100-024-MŠ bylo dne 18.11.2008 provedeno místní šetření Celního úřadu Praha 1 podle § 15 zákona o správě daní a § 41 zákona o spotřebních daní, jehož předmětem bylo zjištění zásob lihu v daňovém skladu žalobce v Mutěnicích, Brněnská 873.

Dle protokolu o místním šetření č.j. 20914/08-176100-024-MŠ bylo dne 19.11.2008 provedeno místní šetření Celního úřadu Praha 1 podle § 15 zákona o správě daní a § 41 zákona o spotřebních daní, jehož předmětem bylo zjištění zásob lihu v daňovém skladu žalobce v Mutěnicích, Pod Búdami 338.

Dle protokolu o místním šetření č.j. 20916/08-176100-024-MŠ bylo dne 19.11.2008 provedeno místní šetření Celního úřadu Praha 1 podle § 15 zákona o správě daní a § 41 zákona o spotřebních daní, jehož předmětem bylo zjištění zásob lihu v daňovém skladu žalobce ve Veliké nad Veličkou 883.

Platebním výměrem č. 8773/2010-176100-024-R ze dne 29.3.2010 Celní úřad Praha 1 vyměřil žalobci dle § 31 a § 46 zákona o správě daní spotřební daň z lihu ve výši 105.937.460,- Kč. V odůvodnění celní úřad uvedl, že žalobci bylo odňato povolení k provozování daňových skladů, kdy tato rozhodnutí se stala vykonatelná dne 21.10.2008. Žalobce následně byl povinen provést inventarizaci zásob vybraných výrobků do 27.10.2008. Přestože tuto povinnost nesplnil, nedošlo k oddálení běhu lhůty pro podání daňového přiznání a zaplacení dluhu. Žalobce dle celního úřadu měl do 29.10.2008 podat daňové přiznání ke spotřební dani z lihu na vybrané výrobky skladované v daňových skladech. Žalobce podal daňové přiznání ke spotřební dani z lihu dne 1.4.2009 za zdaňovací období 2009. V daňovém přiznání nebylo uvedeno označení vybraných výrobků, měrná jednotka, množství vybraných výrobků ani výše daňové povinnosti, proto celní úřad vydal dne 20.4.2009 dle § 43 zákona o správě daní výzvu k odstranění pochybností o údajích v daňovém přiznání. Množství skladovaných vybraných výrobků celní úřad stanovil dle protokolů o místním šetření.

Odvolání žalobce proti platebnímu výměru bylo rozhodnutí Celního ředitelství Praha ze dne 15.9.2010, č.j. 9824-2/10-1701-21, zamítnuto, neboť vybrané výrobky nacházející se v prostoru daňového skladu jsou v režimu podmíněného osvobození od daně, tedy povinnost daň přiznat, vyměřit a zaplatit je odložena do dne uvedení výrobků do volného daňového oběhu (§ 9 zákona o spotřební dani). Jelikož bylo žalobci odňato povolení k provozování daňových skladů, vznikla mu odejmutím povolení povinnost daň přiznat a zaplatit (§ 9 odst. 3 písm. h) zákona o spotřební dani). Daň byla dle odvolacího celního orgánu vyměřena v zákonné tříleté lhůtě, neboť její vznik je dán dnem 21.10.2008. Žalobce sice podal daňové přiznání, avšak celnímu úřadu vznikly pochybnosti o jeho správnosti, proto celní úřad zahájil vytykáací řízení dle § 43 zákona o správě daní. Fyzické odejmutí povolení k provozování daňového skladu nemá vliv na zánik práva žalobce k provozování daňového skladu. Pokud je povolení k provozování daňového skladu uděleno samotným rozhodnutím, dle Celního ředitelství Praha je analogicky odňato takové povolení pouhým rozhodnutím. Ohledně odvolací námitky vady provedeného místního šetření Celního ředitelství Praha vyložilo ust. § 4 odst. 1 zákona o správě daní s ohledem na jeho smysl a účel. Celní úřad Praha 1 je správcem daně pro žalobce – daňový subjekt jako celek, který zahrnuje jeho provozovny na celém území ČR. Jelikož místní příslušnost správce daně může přesahovat do působnosti jiného správce daně, zákonodárce stanovil výjimky, které mohou být využity, aniž by docházelo k nadměrnému zatěžování daňového subjektu a správce daně v souladu se zásadou hospodárnosti řízení. Smyslem výjimky dle § 4 odst. 13 zákona o správě daní není omezit působnost místně příslušného správce daně dle sídla daňového subjektu z provedení místního

šetření jen na obvod své územní působnosti, neboť by se tak mohlo nad rámec řízení komplikovat vedené řízení, kdy by mohlo docházet k opomenutí provedení některých úkonů, které by musely být zpětně prováděny. Neprovedení inventarizace jde k tíži žalobce nikoli celního úřadu, který je dle § 20 odst. 22 písm. a) zákona o spotřební dani o úkonu daňového subjektu (inventarizaci) pouze vyrozuměn a poté přítomen. Výklad ust. § 20 odst. 22 písm. a) zákona správce daně provedl ve zprávě o ukončení vytykácího řízení č.j. 6146-3/2009-176100-024 ze dne 9.2.2010 (str. 5 poslední odstavec). Povinnost podat daňové přiznání a zaplatit daň vzniká ke dni odejmutí povolení k provozování daňového skladu.

Městský soud v Praze na základě žaloby, v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 2 s.ř.s.), přezkoumal napadené rozhodnutí, včetně řízení, kterého jeho vydání předcházelo. Při přezkoumávání rozhodnutí vycházel soud ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s.ř.s.), a dospěl k závěru, že žaloba nebyla podána důvodně.

K žalobní námitce týkající se otázky odejmutí povolení k provozování daňových skladů (druhý žalobní bod) se již vyjádřil ve věci žalobce Nejvyšší správní soud v rozsudku č.j. 2 Afs 1/2013-40, dle kterého *izolovaný gramatický výklad pojmu „odejme“ v ustanovení § 20 odst. 19 zákona o spotřebních daních, jak byl proveden žalobcem, je neudržitelný, neboť zcela opomíjí další výkladové metody a vede ke zcela nelogickému řešení. Povolení jakožto listina je pouze dokumentem osvědčujícím nabyté právo; to jako takové v něm není inkorporováno a zaniká na základě uvedeného rozhodnutí; proto i vyznačení zániku na povolení má pouze informativní charakter. Nabývá-li se tedy právo provozovat daňový sklad na základě konstitutivního rozhodnutí, o čemž není mezi účastníky řízení sporu (byť zákon hovoří pouze o vydání povolení), z logiky věci vyplývá, že práva na základě tohoto rozhodnutí nabytá budou daňovému subjektu odňata rovněž na základě konstitutivního rozhodnutí. Rozhodnutí o odejmutí povolení k provozování daňových skladů byla Celním ředitelstvím Praha vydána dne 8. 10. 2008 a stěžovatelce doručena dne 21. 10. 2008. Přes podané odvolání nastala doručením těchto rozhodnutí jejich vykonatelnost, neboť odvolání neměla odkladný účinek. Právě doručení předmětných rozhodnutí bylo tudíž rozhodné pro počátek lhůty v délce pěti dnů pro provedení inventarizace a následné podání daňového přiznání [§ 20 odst. 22 písm. a) zákona o spotřebních daních]. Ačkoli tedy stěžovatelka argumentovala faktickým držením povolení, oprávnění z nich plynoucí již právně zanikla, jak správně dovodil i městský soud a vybrané výrobky se tak dostaly jako nezdaněné do režimu volného daňového oběhu. Postup správce daně, který je následně zajistil, neboť měl prokázáno, že stěžovatelka nesplnila povinnost jí stanovenou ust. § 20 odst. 22 písm. a) zákona o spotřebních daních a neuhradila spotřební daň, žádným způsobem nevybočil ze zákonných mezí. Městský soud v Praze shodně s výše uvedeným názorem Nejvyššího správního soudu i žalovaného má za to, že rozhodnutím Celního ředitelství Praha ze dne 8.10.2008 č.j. 21889/08-170100-23-I, č. j. 21889-2/08-170100-23-III, č.j. 21889-3/08-170100-23-IV a č.j. 21889-4/08-170100-23-V, byla v souladu s § 20 odst. 19 písm. b) a e) zákona o spotřebních daních v návaznosti na § 32 zákona o správě daní žalobci odejmuto povolení k provozování daňových skladů a to doručením rozhodnutí o odnětí povolení k provozování daňového skladu, aniž by na právní stav - zánik oprávnění provozovat daňový sklad - měla vliv žalobcem tvrzená skutečnost, že rozhodnutí o povolení k provozování daňového skladu bylo nadále v držení žalobce, tedy že nedošlo k fyzickému odejmutí povolení. Jakkoli nové znění zákona o spotřebních daních v § 20 stanoví, že *správce daně zruší povolení k provozování daňového skladu*, nelze změnu pojmosloví vykládat jako změnu výkladu předchozího znění zákona, nýbrž jako legislativní proces upřesnění textu normy. Výklad původní úpravy zákona (odejme povolení) je zcela*

identický jako nové znění zákona (zruší povolení), neboť význam i obsah institutu zániku uděleného povolení je zcela totožný.

V poučení o opravném prostředku byl žalobce poučen o tom, že sice odvolání proti odejmutí povolení je přípustné, avšak nemá odkladného účinku (§ 48 zákona o správě daní). Ustanovení § 48 odst. 12 zákona o správě daní zakládá obecný princip předběžné vykonatelnosti, nestanoví-li zvláštní zákon jinak. Zákon o spotřební dani neobsahuje ustanovení o odvolacím řízení a právní moci, resp. vykonatelnosti rozhodnutí, proto bylo rozhodnutí Celního ředitelství Praha ze dne 8.10.2008 o odnětí povolení provozovat daňový sklad v souladu s § 48 odst. 12 zákona o správě daní vykonatelné okamžikem doručení rozhodnutí o odnětí povolení. Jelikož rozhodnutí Celního ředitelství Praha o odnětí povolení provozovat daňový sklad v části výroku o odnětí povolení, oproti části výroku o uložení povinnosti předložit vydané povolení o provozování skladu a osvědčení o evidenci daňového skladu, neobsahovalo uložení povinnosti žalovanému, nebylo v této části výroku náležitostí rozhodnutí uvedení lhůty k plnění dle § 32 odst. 2 písm. e) zákona o správě daní. Jestliže nebyla žalobci uložena povinnost „odejmutí povolení“, je požadavek žalobce na uvedení lhůty dle § 32 odst. 2 písm. e) zákona o správě daní nedůvodný a tím nedůvodný i žalobní bod o nevykonatelnosti rozhodnutí o odnětí povolení, neboť vykonatelnost rozhodnutí o odnětí povolení nastala § 48 odst. 12 zákona o správě daní doručením tohoto rozhodnutí žalobci dne 21.10.2008.

Dále Nejvyšší správní soud v rozsudku č.j. 2 Afs 1/2013-40 *zdůraznil, že jednotlivá ustanovení právních předpisů nelze vykládat izolovaně. Nejvyšší správní soud již několikrát ve svých rozhodnutích uvedl, že při interpretaci zákona nelze vycházet pouze z gramatického výkladu, ale je třeba zkoumat vždy i účel a důvody, pro které zákonodárce určité ustanovení do zákona uvedl.* Městský soud v Praze má za to, že tento závěr lze aplikovat na převažující část žaloby, neboť žalobce předkládá tzv. textuální, striktně jazykový výklad zákona, aniž by aplikovaná ustanovení zákona vykládal v souvislostech s dalšími instituty spotřební daně i zákona o správě daní, výklad žalobce soud považuje za rozporný s výkladem systematickým a teleologickým, jak dále uvedeno.

Ve čtvrtou námitku žalobce tvrdí, že se správní orgány nedostatečně vypořádaly s pojmem „inventarizace“, neboť dle žalobce nebyl upřesněn způsob jejího provedení, ani jaké výstupy z ní budou po žalobci požadovány. Dále má žalobce za to, že dosud nebyla provedena inventarizace za účasti zaměstnance místně příslušného celního úřadu, neboť celní úřad žalobce k inventarizaci nevyzval.

Podle § 20 odst. 22 písm. a) zákona o spotřebních daních *zanikne-li povolení k provozování daňového skladu nebo je-li toto povolení odejmuto, plátce provede za přítomnosti zaměstnance, který pracuje v celním úřadu místně příslušném daňovému skladu ve stejné lhůtě, nejpozději však do 5 kalendářních dní, **inventarizaci zásob vybraných výrobků a nejpozději následující pracovní den po provedení inventarizace předloží daňové přiznání a zaplatí daň;** v případě podle odstavce 18 písm. b) inventarizaci ve stejné lhůtě provede dědic nebo soudem stanovený správce; celní úřad může v odůvodněných případech, zejména s přihlédnutím k rozsahu zásob, prodloužit lhůtu k provedení inventarizace zásob vybraných výrobků, nejdéle však na 10 kalendářních dní. **Není-li inventarizace ve stanovené lhůtě dědicem nebo stanoveným správcem provedena, provede inventarizaci celní úřad. Inventarizace nemusí být provedena, bylo-li v souvislosti se změnou údajů podle odstavce 17 vydáno povolení nové.***

I když zákon o spotřebních daních neobsahuje definici pojmu „inventarizace“, je tento pojem definován v zákoně č. 563/1991 Sb., o účetnictví, podle kterého musí žalobce při provádění inventury tak i inventarizace postupovat. Zákon o účetnictví odlišuje pojem inventura a inventarizace (§ 29 a § 30), kdy inventurou (resp. inventurním soupisem) se rozumí výsledek zjišťování skutečného stavu majetku a závazků k určitému dni a inventarizací proces obsahující jednotlivě na sebe navazující kroky, při kterém dochází například k provedení inventury, k porovnání skutečně zjištěného stavu se stavem účetním (dokladovým), k vyčíslení inventarizačních rozdílů, ke zjištění důvodů, které vedly (mohly vést) k rozdílným výsledkům, k vypořádání inventarizačních rozdílů atp., tedy zjištění skutečného stavu veškerého majetku a závazků a ověření, zda zjištěný skutečný stav odpovídá stavu majetku a závazků v účetnictví. Soud tak neshledal žalobcem namítanou neurčitost pojmu *inventarizace* uvedeného v § 20 odst. 22 zákona o spotřebních daních.

Jestliže v nové úpravě zákona o spotřebních daních zákonodárce použil pojem *inventura*, lze mít za to, že zákonodárce nadále netrval na porovnání inventurou zjištěného stavu s účetnictvím. Soud však podle § 75 odst. 1 s.ř.s. při přezkoumání žalobou napadeného rozhodnutí vychází z právního stavu účinného v době rozhodování žalovaného. I kdyby žalobce provedl pouze inventuru (inventurní soupis) nikoli inventarizaci, v daném případě by naplnil ust. § 20 odst. 22 zákona, žalobce však ani tento úkon neučinil.

Soud má za to, že Celní ředitelství Praha se vypořádalo s odvolací námitkou žalobce ohledně významu pojmu inventarizace, jestliže v žalobou napadeném rozhodnutí uvedlo, že se jedná o úkon daňového subjektu za přítomnosti celního úřadu a že spočívá ve zjištění skladových zásob. Zároveň se odvolací celní orgán vypořádal s odvolací námitkou o tom, že nezapočal běh lhůty pro podání daňového přiznání z důvodu absence provedení inventarizace, jestliže žalovaný uvedl, že inventarizace je výlučně úkonem daňového subjektu a že s odkazem na ust. § 20 odst. 22 písm. a) zákona lhůta k podání daňového přiznání marně uplynula, neboť tímto se fakticky Celní ředitelství Praha vypořádalo s námitkou, zda je provedení inventarizace podmínkou pro stanovení daně. Žalobní námitka o nepřezkoumatelnosti – nevypořádání se s odvolací námitkou *inventarizace* je tak nedůvodná.

Soud považuje pojem *inventarizaci zásob vybraných výrobků* dle tehdy platného znění zákona o spotřební dani ve spojení s definicí uvedenou v zákoně o účetnictví za dostatečně určitý, aby daňovému subjektu bylo zřejmé, jaký úkon má provést. Stanoví-li zákon povinnost inventarizace zásob vybraných výrobků, je tímto jednoznačně vymezena povinnost soupisu, zjištění rozsahu, zásob vybraných výrobků (zde lihu) v daňovém skladu.

Žalobci odejmutím povolení k provozování daňového skladu vznikla ze zákona povinnost provést soupis zásob vybraných výrobků (§ 20 odst. 22 písm. a) zákona o spotřebních daních), výzvou Celního úřadu Praha 1 ze dne 27.11.2008, č.j. 20019-3/08-176100-024 byla pouze prodloužena lhůta k podání daňového přiznání. O povinnosti provést inventarizaci byl žalobce poučen v poučení rozhodnutí o odnětí povolení k provozování daňového skladu. Jestliže žalobce neprovedl *inventarizaci* dle § 20 odst. 22 písm. a) zákona, daň nemohla být stanovena na základě úkonu žalobce, proto správce daně daň vyměřil podle výsledků vyměřovacího řízení dle § 46 zákona o správě daní. Stanovení daně dle § 46 zákona o správě daní není podmíněno součinností daňového subjektu, tedy zde provedením *inventarizace*.

Dle názoru soudu místní šetření dle § 15 zákona o správě daní provedené dne 18. a 19.11.2008 v daňových skaldech nelze považovat za žalobcem tvrzenou inventuru, místním

šetření byl zjištěn skutkový stav pro vyměření daně, neboť žalobce nesplnil zákonnou povinnost inventarizace dle § 20 odst. 22 písm. a) zákona o spotřebních daních. Provedení inventarizace dle § 20 odst. 22 písm. a) zákona o spotřebních daních je povinností daňového subjektu (žalobce), dohledová činnost celního úřadu při provedení *inventarizace* (zjištění zásob v daňovém skladu) je povahy součinné nikoli aktivační, bylo tedy zcela na žalobci, aby sdělil celnímu úřadu okamžik provedení *inventarizace* za účelem zajištění přítomnosti pracovníka celního úřadu. Takto žalobce však neučinil, naopak se pokusil zmařit účel daňového řízení nadměrným využíváním procesních práv pomocí opakovaných žádostí o prodloužení lhůty dle § 14 zákona o správě daní, podáváním blanketních podáních a námitek podjatosti. Provedení *inventarizace* není výlučnou podmínkou vyměření daně, tedy stanovení daně správcem daně, bez ohledu na neprovedení *inventarizace* nebo provedení „vadné“ *inventarizace* je správce daně oprávněn daň doměřit na základě zjištěného stavu dle § 46 zákona o správě daní, což správce daně také učinil. Z ust. § 20 odst. 22 písm. a) zákona o spotřebních daních neplyne výlučná vázanost vyměření daně na provedení *inventarizace*, z daného ustanovení pouze plyne povinnost daňového subjektu provést *inventarizace* a z toho plynoucí lhůty k podání daňového přiznání a zaplacení daně.

Ze ust. § 20 odst. 22 písm. a) zákona o spotřebních daních vyplývá, že provést inventarizaci je iniciativou a povinností daňového subjektu, který má o tomto úkonu vyrozumět místně příslušný celní úřad a posléze umožnit jeho pracovníkovi u takto řádně avizované inventarizace přítomnost. Soud však v předloženém spisovém materiálu neshledal žádný podklad, který by dokazoval, že žalobce inventarizaci provedl, natož že by se obrátil na příslušný celní úřad s žádostí o přítomnost jeho pracovníka. I v této námitce tedy soud přisvědčil žalovanému, neboť celní úřad nemůže suplovat iniciativu ani povinnosti daňového subjektu.

Vysvětlení pojmu „následující pracovní den“ ve vztahu k pojmu „první pracovní den“ správními orgány je dle žaloby významné z toho důvodu, že jde o lhůtu pro podání daňového přiznání, proto pokud žalobce nemá právní jistotu, kdy má podat daňové přiznání, nelze mu klást k tíži nesplnění takto stanovené lhůty. Odkaz Celního ředitelství Praha v žalobou napadeném rozhodnutí na zprávu o ukončení vytykáčím řízení ze dne 9.2.2010 soud považuje za dostačující, jestliže se jednalo o výklad lhůty k podání daňového přiznání v průběhu vytykáčím řízení a která byla dána okamžikem doručení rozhodnutí o odnětí povolení k provozování daňového skladu. Nehledě k tomu, že soudu není zřejmé, v čem žalobce spatřuje nejasnost v pojmu „následující pracovní den po“ provedení inventarizace (§ 20 odst. 22 písm. a) zákona o spotřebních daních), neboť význam pojmu „následující pracovní den po“ je jednoznačný a určení okamžiku vzniku povinnosti žalobce podat daňové přiznání marným uplynutím lhůty zcela odpovídá pravidlům počítání procesních lhůt zde podle § 14 odst. 8 zákona o správě daní, kdy počátek lhůty dle § 20 odst. 22 písm. a) zákona byl dán doručením rozhodnutí o odejmutí povolení k provozování daňového skladu dne 21.10.2008 a proto okamžik pro podání daňového přiznání a zaplacení daně byl den 29.10.2008 (5+1 dnů). Nehledě k tomu, že žalobce „daňové přiznání“ podal teprve dne 1.4.2009 po opakovaně správcem daně prodloužené lhůtě k podání daňového přiznání, přičemž žalobce sice podal vyplněný formulář daňového přiznání, avšak ve skutečnosti daňové přiznání ke spotřební dani z lihu nepodal, jestliže uvedl nulové množství vybraných výrobků a shodně uvedl u daňového základu, neboť měl za to, že mu daňová povinnost nevznikla z důvodu nadále existujícího podmíněného osvobození od daně výrobků skladovaných v daňovém skladu, tedy fakticky daňové přiznání nepodal a hlavně daň nezaplatil. Účelově tvrzenou neurčitost tak žalobce opět vykládá ve smyslu neexistence jakékoliv povinnosti. Ať už si žalobce uvedený pojem vyložil

jakkoliv, ani následující, ani první pracovní den uloženou povinnost nesplnil a vyměřenou daň nepřiznal a nezaplatil.

Ke třetí námitce žalobce ohledně nedostatku působnosti celního úřadu soud uvádí, že si je v souladu s rozsudkem NSS č.j. 2 Afs 1/2013-40 vědom odlišnosti institutu místní příslušnosti a územní působnosti. Místní příslušnost stanoví příslušnost/pravomoc konkrétního správního orgánu na základě skutečností založené povahou předmětu řízení nebo subjektem (účastníkem) řízení, místní příslušnost tak vymezuje příslušnost správního orgánu vykonat svou pravomoc k určitému účastníkovi, resp. ke skutečnosti určující předmět řízení (např. místo stavby). Územní působnost stanoví pravomoc správního orgánu ve vztahu k určitému území. Soud má za to, že územní působnost správního orgánu (zde Celní úřad Praha 1) je dána jeho místní příslušností, nestanoví-li zákon jinak. Dle § 4 odst. 1 zákona o správě daní *se místní příslušnost správce daně, není-li stanoveno jinak v tomto nebo ve zvláštním zákoně, řídí u právnické osoby místem jejího sídla v České republice a u fyzické osoby bydlištěm v České republice, jinak místem, kde se převážně zdržuje, tj. v němž pobývá nejvíce dnů v roce. Pro účely tohoto zákona se rozumí bydlištěm fyzické osoby místo trvalého pobytu. Dle odst. 13 každý správce daně je v obvodu své územní působnosti příslušný k provedení místního šetření podle § 15, a to i bez delegace.* Ust. § 4 odst. 13 zákona o správě daní soud nepovažuje za výlučnou územní působnost správce daně k provedení místního šetření, které by vylučovalo územní působnost místně příslušného správce daně dle odst. 1 k provedení místního šetření i mimo obvod své působnosti. Ustanovením odst. 13 byl pouze rozšířen okruh územně příslušných správců daně provést místní šetření, aniž by se jednalo o místně příslušného správce daně. Vztah odst. 13 a odst. 1 není vztahem vylučujícím, vztahem speciální úpravy k obecné, nýbrž vztahem doplňujícím, kdy odst. 13 „stojí vedle“ nikoli „namísto“ (srovnej ust. § 87 a 88 o.s.ř.). „Doplňující“ povaha § 4 odst. 13 zákona o správě daní plyne také z obsahu daného ustanovení, neboť slovo „každý“ je třeba vykládat jako další, resp. každý další správce daně, tedy kromě místně příslušného správce daně, je oprávněn provést místní šetření v rámci své územní působnosti. Pokud by zákonodárce hodlal omezit pravomoc místně příslušného správce daně v rozsahu provedení místního šetření „svého“ plátce daně pouze na území působnosti správce daně, zvolil by znění odst. 13 tak, aby absentovalo slovo „každý“, tedy *správce daně je v obvodu své územní působnosti příslušný k provedení místního šetření podle § 15, a to i bez delegace.*

Jazykovému výkladu odpovídá i výklad teleologický, neboť účelem institutu místní příslušnosti a územní působnosti je vyloučení libovůle správních orgánů a naopak zajištění předvídativosti postupu správního orgánu. Je-li daňovému subjektu zřejmé, kdo je „jeho“ správce daně, je tak také srozuměn s tím, že úkony směřující k vyměření daně budou činy zejména tímto správcem daně. Jakkoli podmínkou místnímu šetření dle § 15 zákona o správě daní není předchozí výzva nebo poučení o termínu provedení místního šetření, nelze místní šetření provedené místně příslušným správcem daně považovat za projev libovůle nebo za šikanózní výkon pravomoci správního orgánu.

Nový daňový řád sice v § 15 výslovně stanoví, že *správce daně může provést potřebný úkon i mimo svůj obvod územní působnosti, pokud se týká daňového subjektu, ke správě jehož daní je místně příslušný.* K tomu bylo v důvodové zprávě uvedeno: *Obecně jako dosud návrh stanoví, že správce daně obvykle provádí úkony při správě daní v obvodu své místní působnosti. Návrh pak výslovně připouští vykonat úkon i mimo obvod jeho územní působnosti.* Z důvodové zprávy tak neplyne, že by nový daňový řád nově rozšířil pravomoc správce daně vykonat úkon i mimo obvod jeho územní působnosti, nýbrž shodně jako předchozí zákonná úprava vychází z obvyklého provedení úkonů v rámci územní působnosti, což však nevylučuje

provedení úkonů mimo územní působnost příslušného správce, jestliže jde stále o úkony místně příslušného správce daně v daném řízení. Soud má za to, že i úprava zákona o správě daní v rozsahu vymezení pravomoci správce daně učinit úkony v rámci příslušného řízení i mimo svou územní působnost obstála ve světle požadavku čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, dle kterého *lze státní moc uplatňovat jen v případech a v mezích stanovených zákonem, a to způsobem, který zákon stanoví*, neboť vymezení místní příslušnosti správce daně dle § 4 zákona o správě daní jednoznačně stanoví, který správce daně činí úkony v daňovém řízení toho kterého subjektu.

Městský soud v Praze má za to, že místně příslušný správce daně je oprávněn činit úkony dle zákona o správě daní vůči příslušnému plátcí daně bez ohledu na územní působnost správce daně. Místní příslušnost dle § 4 odst. 1 zákona o správě daní zakládá celostátní územní působnost správce daně k provedení úkonů v daňovém řízení, jehož účastník založil místní příslušnost správce daně dle § 4 odst. 1 zákona o správě daní, místně příslušný správce daně je oprávněn provést místní šetření za účelem vyměření daně příslušnému plátcí daně bez omezení místní působností správce daně. Obdobně je místně příslušný správce daně oprávněn provést daňovou kontrolu příslušného daňového subjektu dle § 16 zákona o správě daní bez ohledu na místo provedení takové kontroly, správce daně je oprávněn provést daňovou kontrolu příslušného daňového subjektu i mimo území své působnosti. Institut delegace dle § 5 je třeba vykládat jako prostředek naplnění zásady hospodárnosti a rychlosti řízení, nikoli jako podpůrný argument pro omezení pravomoci místně příslušného správce vůči účastníkovi řízení pouze v rámci územní působností správce daně.

V této věci není sporu že Celní úřad Praha 1 byl místně příslušným správcem daně žalobce dle § 4 odst. 1 zákona o správě daní Městský soud v Praze oproti rozsudku Nejvyššího správního soudu č.j. 2 Afs 1/2013-40 má za to, že Celní úřad Praha byl jako místně příslušný správce daně dle § 4 odst. 1 zákona o správě daní oprávněn provést místní šetření mimo svou územní působnost (Praha) již z titulu své obecné místní příslušnosti dle § 4 odst. 1 zákona o správě daní.

I kdyby zdejší soud dovodil, že místní šetření provedl místně nepřislušný celní orgán, má soud za to, že se nejedná o vadu, která by založila nezákonnost rozhodnutí, jestliže žalobce nijak nespороval výsledky místního šetření, tedy množství lihu (vína) se nacházejícího ve skladech žalobce. Ostatně při místním šetření přítomný zaměstnanec žalobce (Ing. Přemysl Kristek, ředitel společnosti) výslovně uvedl, že souhlasí se zjištěným stavem zásob, neboť se podílel společně na měření celního úřadu. Při jednání dne 12.12.2014 žalobce zjevně v reakci na rozsudek č.j. 8 Af 48/2011-101 uvedl, že nelze jednoznačně určit, zda by i územně příslušný správce daně jednal v rozporu se zákonem, tedy provedl inventarizaci a zda by dopustil vznik škody na obalech. Porušení svých procesních práv spatřuje v neprovedení inventury obalů, ve kterých se zajištěné zboží nacházelo. Nejen že takové tvrzení žalobce uvedl po lhůtě dle § 72 s.ř.s. a tudíž k nim nelze v souladu se zásadou koncentrace přihlídnout, ale zároveň je nelze považovat za relevantní. Soudu není zřejmé, z čeho žalobce dovozuje, že provedení inventury (resp. inventarizace) je procesním právem daňového subjektu. Jak již uvedeno, provedení *inventarizace* (soupis výrobků v daňovém skladu) bylo povinností žalobce, správce daně nijak nebránil žalobci v *inventarizaci* výrobků v daňovém skladu, přitom ze správního spisu ale i obsahu žaloby je zřejmé, že žalobce *inventarizaci* provést nehodlal. Případný vznik škody na obalech nemá žádný vztah k žalobou napadenému vyměření daně žalobci. Žalobcem namítaná aplikovatelnost doktríny ovoce z otráveného stromu (je-li otráven strom, je otráven i jeho plod, je-li nezákonný důkaz, je nezákonný i důkaz z něho vycházející), by byla příhodná jen pokud, by byl strom (zde místní šetření)

otrávený. Jak výše soud uvedl, místní šetření bylo provedeno v rámci působnosti příslušného správce daně, Celního úřadu Praha 1. A i kdyby byl přijat závěr o místní nepříslušnosti Celního úřadu Praha 1, stále by se nejednalo o takovou vadu, jež by měla vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, jakkoli se jednalo o důkaz určující výši daňové povinnosti žalobce, neboť množství zjištěného alkoholu žalobce nespороval.

V první žalobní námitce namítal žalobce možnou prekluzi práva na vyměření daně. Podle § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků *pokud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak, nelze daň vyměřit ani doměřit či přiznat nárok na daňový odpočet po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde současně byla povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat.*

Podle § 20 odst. 22 písm. a) zákona o spotřebních daních *zanikne-li povolení k provozování daňového skladu nebo je-li toto povolení odejmuto, plátce provede za přítomnosti zaměstnance, který pracuje v celním úřadu místně příslušném daňovému skladu ve stejné lhůtě, nejpozději však do 5 kalendářních dní, inventarizaci zásob vybraných výrobků a nejpozději následující pracovní den po provedení inventarizace předloží daňové přiznání a zaplatí daň; v případě podle odstavce 18 písm. b) inventarizaci ve stejné lhůtě provede dědic nebo soudem stanovený správce; celní úřad může v odůvodněných případech, zejména s přihlédnutím k rozsahu zásob, prodloužit lhůtu k provedení inventarizace zásob vybraných výrobků, nejdéle však na 10 kalendářních dní. Není-li inventarizace ve stanovené lhůtě dědicem nebo stanoveným správcem provedena, provede inventarizaci celní úřad. Inventarizace nemusí být provedena, bylo-li v souvislosti se změnou údajů podle odstavce 17 vydáno povolení nové.*

V dané věci celní úřad vydal dne 8.10.2008 rozhodnutí o odnětí povolení k provozování čtyř daňových skladů v okrese Hodonín, která se stala vykonatelnými dne 21.10.2008, žalobce tak byl povinen podle § 20 odst. 22 písm. a) zákona o spotřebních daních podat daňové přiznání a daň zaplatit do 29.10.2008. Podle § 9 odst. 3 písm. h) zákona *vzniká povinnost daň přiznat a zaplatit také dnem zániku nebo odejmutí povolení pro provozování daňového skladu.* Jelikož žalobce neprovedl inventarizaci podle § 20 odst. 22 písm. a) zákona vznikla mu povinnost daň přiznat a zaplatit podle § 9 odst. 3 písm. h) zákona *dnem odejmutí povolení pro provozování daňového skladu, tedy doručením rozhodnutí o odejmutí povolení provozovat daňový sklad dne 21.10.2008.* Žalobou napadené rozhodnutí nabylo právní moci dne 24.9.2010, tedy ve tříleté lhůtě od konce zdaňovacího období, k němuž žalobci vznikla povinnost daňové přiznání podat. Neprovedení inventarizace nemá vliv na běh lhůty k vyměření daně, zejména jestliže základ daně byl zjištěn jiným úkonem správce daně, zde místním šetřením. Soud má za to, že právo na vyměření daně nebylo prekludováno. Namítá-li žalobce, že mu vznikla daňová povinnost již podle § 8 zákona *výrobou vybraných výrobků na daňovém území Evropského společenství nebo dovozem vybraných výrobků na daňové území Evropského společenství* zcela popírá institut daňového skladu a podmíněného osvobození od daně dle § 19 odst. 1 písm. a) zákona. Předpokladem podmíněného osvobození od daně obecně je vznik daňové povinnosti, pokud by daňová povinnost nevznikla, nebyl by důvod podmíněného (dočasného) osvobození od daně. Výklad prekluze dle žaloby by zcela vyloučil podmíněnost osvobození od daně vybraných výrobků umístěných v daňovém skladu, které je dáno pouze předpokládanou dočasností umístění výrobků v daňovém skladu. Jak výše uvedeno, ustanovení zákona je třeba vykládat systematicky v souvislostech zákona a v souladu s účelem právních institutů stanovených zákonem. Běh prekluzivní lhůty podle § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků v případě spotřební daně z výrobků umístěných

v daňovém skladu počíná běžet okamžikem propuštění výrobku do volného daňového oběhu podle § 9 odst. 1 zákona (srovnej čl. 6 směrnice Rady 92/12/EHS, čl. 7 směrnice Rady 2008/118/ES, vyskladněním dle § 2 písm. h) předchozího zákona č. 588/1992 Sb., o spotřebních daních) nebo dnem odejmutí povolení pro provozování daňového skladu podle § 9 odst. 3 písm. h) zákona, pokud k odejmutí došlo, nebo je-li povolení odejmuto a provedena *inventarizace* do 5 kalendářních dní následující pracovní den (§ 20 odst. 22 písm. a) zákona). Žalobce *inventarizaci* neprovedl, proto mu vznikla v souladu s ust. § 9 odst. 3 písm. h) zákona povinnost daň přiznat a zaplatit dne 21.10.2008. Okamžik výroby vybraných výrobků umístěných v daňových skladech žalobce je tak pro posouzení prekluzivní lhůty nerozhodný. Ostatně žalobce v daňovém řízení ani v řízení žaloby netvrdil, že by zdaněné výrobky byly vyrobeny dříve než v září roku 2007. Žalobní námitka prekluze je tak nedůvodná. Celní ředitelství Praha v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí se dostatečně vypořádalo s námitkou prekluze, proto soud nespatřuje žalobní námitku nepřezkoumatelnosti rozhodnutí Celního ředitelství Praha za důvodnou, jestliže odvolací orgán uvedl, na základě jaké úvahy považuje za lhůtu k vyměření daně za zachovalou. Platební výměr sice neobsahuje úvahu o prekluzivní lhůtě, avšak shodně jako zpráva o ukončení vytýkácího řízení obsahuje závěr o počátku běhu lhůty. Žalobce tak byl seznámen s rozhodnout skutečností – počátkem lhůty již v řízení u správního orgánu I. st. Na daňové řízení je nutno pohlížet jako na jeden celek, proto případnou neurčitost odůvodnění rozhodnutí správního orgánu I.st. je správní orgán II.st. oprávněn odstranit, což také Celní ředitelství Praha učinilo.

Ze shora uvedených důvodů dospěl soud k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s.ř.s. jako nedůvodnou zamítl.

Výrok o nákladech řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s.ř.s., když žalobce ve věci neměl úspěch a žalovanému žádné prokazatelné náklady řízení nevznikly.

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Praze dne 12. prosince 2014

JUDr. Ing. Viera Horčicová, v.r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení: J.Válková