



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Jaroslavy Skoumalové a soudců JUDr. Jarmily Ďáskové a Mgr. Petra Sedláka, v právní věci žalobce: **Bio Oil Development GmbH**, se sídlem Gut Zuckermantelhof 88, A-2241 Schönkirchen, Rakousko, zastoupeného JUDr. Ing. Ivanem Rottem, advokátem se sídlem Brno, Křížová 18, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Praha 4, Budějovická 7, o žalobě proti rozhodnutí ze dne 6.8.2012, č.j. 29314-2/2012-900000-302,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Generálního ředitelství cel ze dne 6.8.2012, č.j. 29314-2/2012-900000-302, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náklady řízení ve výši 7.800 Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám JUDr. Ing. Ivana Rotta, advokáta se sídlem Brno, Křížová 18.

O d ů v o d n ě n í :

I. Předmět řízení

[1] Žalobou podanou ke Krajskému soudu v Brně dne 24. 8. 2012 se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 8. 2012, č. j. 29314-2/2012-900000-302, kterým žalovaný zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutí Celního ředitelství Brno ze dne 10. 7. 2012, č. j. 1983/2012-010100-23, kterým prvostupňový orgán rozhodl o stanovení náhrady nákladů za uskladnění vybraných výrobků a uložil žalobci nahradit náklady za uskladnění zajištěných vybraných výrobků v částce 17.717 Kč.

II. Obsah žaloby a vyjádření žalovaného

[2] Žalobce namítl, že teprve žalobou napadené rozhodnutí vysvětluje a odůvodňuje prvostupňové rozhodnutí v tom smyslu, co vlastně bylo podkladem pro vydání tohoto rozhodnutí, přičemž žalobce považuje takový zásah odvolacího orgánu do meritorního prvostupňového rozhodnutí za nepřipustný, neboť ve správním řízení dle žalobce platí zásada, že odvolací orgán toliko přezkoumává prvostupňové rozhodnutí stran odvolacích námitek. Dále žalobce namítl, že napadené rozhodnutí je dočasně nevykonatelné do doby rozhodnutí o žalobě. Následně žalobce odkázal na argumentaci uplatněnou v odvolání a zdůraznil, že si žádné skladování vybraných výrobků u soukromé společnosti AGROPODNIK, a.s., Jihlava, neobjednal a jestliže Celní ředitelství Brno takovou smlouvu uzavřelo, nelze po žalobci požadovat úhradu nákladů sjednaných za pro něj neznámých smluvních podmínek. Závěrem žalobce odkázal na související žalobu projednávanou u zdejšího soudu pod sp. zn. 31Af 120/2012.

[3] Žalovaný se k věci vyjádřil podáním doručeným soudu dne 27. 9. 2012, ve kterém nejprve shrnul důvody skladování vybraných výrobků – motorové nafty v celkovém množství 29.841 litrů a okolnosti vydání žalobou napadeného rozhodnutí. K jednotlivým námitkám uvedl, že úhrada nákladů byla směřována na účet celní správy nikoliv skladovatele, neboť náklady primárně uhradila celní správa a poté v souladu s ustanovením § 42e odst. 1 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, stanovila tyto náklady k úhradě žalobci. Tato skutečnost vyplývá z faktur, které byly součástí správního spisu, ale které prvostupňový správce daně ve svém rozhodnutí neuvedl, což žalovaný napravil. Zároveň žalovaný nesouhlasil s názorem žalobce, že nemohl napravit vady prvostupňového rozhodnutí a to s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu a na principy daňového práva. Následně se žalovaný vyjádřil k obsahu institutu zajištění vybraných výrobků a k výpočtu nákladů za uskladnění. K výši ceny uvedl, že celní správa postupuje při uzavírání smluv o skladování plně v souladu se zákonem č. 219/2000 Sb., o majetku České republiky.

III. Posouzení věci krajským soudem

[4] Krajský soud v Brně na základě včas podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2, věta první, s.ř.s.), jakož i řízení předcházející jeho vydání. Dospěl k závěru, že žaloba **je důvodná**, že napadené rozhodnutí žalovaného **nebylo vydáno** v souladu se zákonem. O žalobě soud rozhodl, aniž nařizoval jednání, za podmínek vyplývajících z ustanovení § 76 odst. 1 s.ř.s.

[5] Žalobní námitky se dají rozdělit do tří okruhů. Žalobce jednak brojil proti procesnímu postupu žalovaného, kterým žalovaný odstraňoval vady odůvodnění prvostupňového rozhodnutí, dále žalobce brojil proti vykonatelnosti žalobou napadeného rozhodnutí a konečně ve třetí námitce brojil žalobce jednak proti možnosti vyúčtovat mu náklady skladování a jednak proti nemožnosti zasahovat do smluvních podmínek skladování.

Námitky proti procesnímu postupu

[6] Námitky proti procesnímu postupu žalovaného nejsou důvodné. Žalobce zaměňuje správní a daňové řízení. K možnostem napravovat nedostatky prvostupňového rozhodnutí, doplňovat zjištění v daňovém řízení, měnit rozhodnutí ve prospěch i v neprospěch daňového subjektu a dokonce měnit i způsob vyměření daně se vyjádřil Nejvyšší správní soud již ve vztahu k úpravě zákona o správě daní a poplatků v rozhodnutí rozšířeného senátu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007-75, kde uvedl, že „*Vady odvoláním napadeného rozhodnutí či postupu správce daně prvního stupně v řízení, které vydání rozhodnutí předcházelo, musí být odstraněny v rámci odvolacího řízení. Je vyloučeno, aby po zrušení platebního výměru správce daně prvního stupně pokračoval v daňovém řízení a o dani znovu rozhodl.*“ a dále že „*Vady odvoláním napadeného rozhodnutí či postupu v řízení, které jeho vydání předcházelo, odstraní správce daně prvního stupně autoremedurou (§ 49 odst. 1 daňového řádu) nebo odvolací orgán postupem podle § 50 odst. 3 daňového řádu. Postup podle § 50 odst. 3 daňového řádu se uplatní jak v řízení o odvolání proti dani stanovené dokazováním (§ 50 odst. 6 daňového řádu), tak v řízení o odvolání proti dani stanovené podle pomůcek (§ 50 odst. 5 daňového řádu). V odvolacím řízení je přípustná i změna způsobu stanovení daně.*“

[7] Právní úprava odvolacího řízení v otázce možnosti zrušení napadeného prvostupňového rozhodnutí a vrácení věci k dalšímu řízení prvostupňovému správci daně nedoznala v úpravě daňového řádu podstatnějších změn a uvedené závěry rozšířeného senátu jsou plně aplikovatelné i na úpravu daňového řádu. Tomu konečně odpovídá i konstrukce ustanovení § 115 odst. 1 *V rámci odvolacího řízení může odvolací orgán provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení, anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně, který napadené rozhodnutí vydal, se stanovením přiměřené lhůty;* a ustanovení § 115 odst. 2 *Provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by*

ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele. Stejně tak tomu odpovídá i ustanovení § 115 odst. 1, dle kterého Odvolací orgán

a) napadené rozhodnutí změní,

b) napadené rozhodnutí zruší a zastaví řízení, nebo

c) odvolání zamítne a napadené rozhodnutí potvrdí.

[8] Z uvedeného je patrné, že žalovaný byl oprávněn v odvolacím řízení vady rozhodnutí prvostupňového správce daně napravit a pokud v odůvodnění prvostupňového rozhodnutí byly deficiency, které bylo nutno napravit, měl k tomu žalovaný kompetence. V případě že nedoplňoval dokazování, nebyl ani povinen seznamovat žalobce s důkazy, se kterými byl žalobce již seznámen v rámci prvostupňového řízení.

Námitky proti vykonatelnosti

[9] Námitky proti vykonatelnosti napadeného rozhodnutí nejsou obecně důvodné. Přezkum rozhodnutí správními soudy je přezkumem pravomocných, obvykle i vykonatelných rozhodnutí. Samotná žaloba nemá odkladný účinek, pokud zákon nestanoví jinak (§ 73 odst. 1 s.ř.s.). Institutem, který slouží k prolomení vykonatelnosti pravomocného správního rozhodnutí, je přiznání odkladného účinku žalobě soudem (§ 73 odst. 2 až 5 s.ř.s.). Žalobce podal návrh na přiznání odkladného účinku žalobě a soud o něm samostatně rozhodl usnesením ze dne 5. 9. 2012, č. j. 31Af 129/2012-23, kterým návrh zamítl.

Námitky proti vyúčtování skladování

[10] Podle ustanovení § 42 odst. 5 správce daně určí místo a způsob uskladnění zajištěných vybraných výrobků nebo dopravního prostředku. Náklady na uskladnění zajištěných vybraných výrobků a dopravního prostředku hradí jejich vlastník, popřípadě osoba, u níž byly vybrané výrobky zjištěny, pouze v případě, že správce daně rozhodne o propadnutí nebo zabrání zajištěných vybraných výrobků nebo dopravního prostředku.

[11] V případě zajištění vybraných výrobků musí správce daně zajistit uskladnění těchto výrobků po dobu řízení o zajištění vybraných výrobků. Náklady uskladnění pak jsou buď za státem, nebo za vlastníkem vybraných výrobků, ale to pouze v případě, že je rozhodnuto o propadnutí nebo zabrání vybraných výrobků.

[12] Podle ustanovení § 42e stanoví správce daně náhradu nákladů za uskladnění zajištěných vybraných výrobků a dopravního prostředku v řízení o zajištění vybraných výrobků nebo dopravního prostředku nejpozději do 60 dní od právní moci rozhodnutí o propadnutí nebo zabrání vybraných výrobků nebo dopravního prostředku.

[13] V souzené věci byl celní úřad povinen přistoupit ke stanovení náhrady nákladů za uskladnění zajištěných výrobků, jakmile nastaly skutečnosti předpokládané citovaným ustanovením § 42a zákona o spotřebních daních, tedy jakmile nabylo právní moci rozhodnutí o propadnutí nebo zabrání vybraných výrobků nebo dopravního prostředku. Předmětné

ustanovení neumožňuje celnímu úřadu žádné správní uvážení a celní úřad není ani v následujících odstavcích předmětného ustanovení oprávněn nestanovit náhradu nákladů.

[14] Jakkoliv je nepochybné, že je v případě rozhodnutí o propadnutí vybraných výrobků správce daně povinen stanovit daňovému subjektu náhradu nákladů, nelze odhlédnout od toho, že správce daně je povinen pohybovat se pouze v rámci, který je stanoven zákonem. Jestliže zákon výslovně neupravuje určitou otázku, není přípustné, aby správce daně postupoval libovolně. V případě skladování vybraných výrobků zákon výslovně neupravuje, zda je správce daně oprávněn uzavírat smlouvy o skladování se soukromými subjekty. Zároveň je ponecháno na uvážení správce daně, jakým způsobem vybrané výrobky uskladní. Velmi se toto uvážení správce daně blíží k volnému správnímu uvážení správního orgánu, nicméně i takové rozhodnutí musí být přezkoumatelné ve správním soudnictví. K přezkumu takových rozhodnutí se vyslovil rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 23. 3. 2005, čj. 6 A 25/2002-42 (publ. pod č. 906/2006 Sb. NSS). V něm uvedl následující úvahy: „[S]právní uvážení je v první řadě vždy limitováno principy vyplývajícími z ústavního pořádku České republiky; z nich lze vyvodit, že i tam, kde vydání rozhodnutí závisí toliko na uvážení správního orgánu, je tento orgán omezen zákazem libovůle, příkazem rozhodovat v obdobných věcech obdobně a ve stejných věcech stejně (různost rozhodování ve stejných či obdobných věcech může být právě projevem ústavně reprobované libovůle), tj. principem rovnosti, zákazem diskriminace, příkazem zachovávat lidskou důstojnost, jakož i povinností výslovně uvést, jaká kritéria v rámci své úvahy použil, jaké důkazní prostředky si opatřil, jaké důkazy provedl a jak je hodnotil, a k jakým skutkovým a právním závěrům dospěl. V této souvislosti je namístě poukázat i na Doporučení Rady ministrů Rady Evropy č. (80) 2, týkající se výkonu správního uvážení správními orgány, které upravuje řadu požadavků na výkon správního uvážení (zákaz sledovat jiný účel než ten, pro který byla diskreční pravomoc stanovena; objektivnost a nestrannost; rovnost a zákaz diskriminace; proporcionalita mezi negativními dopady rozhodnutí na práva, svobody a zájmy osoby, a sledovaným účelem), jakož i požadavek na přezkum zákonnosti správního uvážení soudem nebo jiným nezávislým orgánem.

Každé správní uvážení-i to, jež se (pouze) na úrovni obyčejného zákona jeví jako neomezené či absolutní-tedy má své meze. I u něj proto správní soud zkoumá nejen to, zda jej správní orgán nezneužil, ale i to, zda jeho meze nepřekročil (opětovně se přitom zdůrazňuje, že neomezené správní uvážení v moderním právním státě neexistuje; věc nelze konstruovat ani tak, že je neomezené pouze na úrovni obyčejného zákona, neboť nelze od sebe uměle odrhovat jednoduché právo od práva ústavního; ústava již dávno není pouhým monologem ústavodárce). Správní soud samozřejmě nepřezkoumává pouze zneužití správního uvážení či překročení jeho mezí ve smyslu § 78 odst. 1 s. ř. s., nýbrž i to, zda řízení předcházející vydání napadenému rozhodnutí proběhlo v souladu se zákonem, tj. zda v něm byla respektována všechna procesní práva žalobce. K problematice soudního přezkumu správních rozhodnutí, založených na absolutní volné úvaze shodně viz též rozhodnutí Ústavního soudu ze dne 23. ledna 2007, sp. zn. III. ÚS 103/06, nebo ze dne 13. listopadu 2007, sp. zn. IV. ÚS 2323/07.“

[15] Projevem zákazu libovůle v rozhodování správního orgánu je jistě i povinnost vycházet v rozhodování, při absenci detailní právní úpravy, ze základních zásad daného právního odvětví. Zcela bez pochyby byl správce daně při svém rozhodování vázán ustanovením § 5 odst. 6 daňového řádu, dle kterého správce daně šetří práva a právem chráněné zájmy

daňových subjektů a třetích osob (dále jen „osoba zúčastněná na správě daní“) v souladu s právními předpisy a používá při vyžadování plnění jejich povinností jen takové prostředky, které je nejméně zatěžují a ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní. Takto normovaná zásada přiměřenosti ukládá správci daně volit jenom takové prostředky, které osoby zúčastněné na správě daní co nejméně zatěžují, ale zároveň ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní, tedy správného zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady.

[16] V konkrétní souzené věci je následně projevem zásady přiměřenosti takový postup, který co nejméně zatěžuje náklady daňový subjekt při dosažení cíle správy daní, tedy zejména uskladnění v prostorách státu a pokud to není možné, tak uskladnění za cenu, jejíž výše je odůvodnitelná a nevzbuzující pochybnosti, že její výše neodpovídá cenám obvyklým, tedy nevzbuzující pochybnosti, že její výše není odrazem libovůle správce daně, resp. že nebyla ze strany správce daně akceptována cena nedůvodně navýšená. Žalobce již v odvolání brojil proti výši nákladů, které považoval za neúměrně vysoké a neodpovídající ceně obvyklé a zároveň poukazoval na skutečnosti, že z logiky prvostupňového rozhodnutí vyplývá, že správní orgán může stanovit jakékoliv náklady, aniž by tuto výši odůvodnil. Na tuto odvolací námitku reagoval žalobce toliko konstatováním, že cena je za období 63 dnů, nikoliv 31, jak uvádí žalobce, je seznatelná z přiložených faktur a žalovanému se nejeví jako nepřiměřená. K tomu připojil žalovaný odkaz na povinnosti stanovené zákonem č. 219/2000 Sb., o majetku České republiky. Takový způsob vypořádání odvolací námitky je naprosto nedostatečný a neumožňuje přezkum ve správním soudnictví.

[17] Žalobce v žalobě namítá, že po něm nelze spravedlivě požadovat náhradu nákladů stanovených za jemu neznámých podmínek, a zároveň, že nemohl ovlivnit, kde byly výrobky skladovány. Námitka je nedůvodná v části zpochybnění možnosti zajištění skladování vybraných výrobků správcem daně, neboť k zajištění skladování je správce daně ze zákona povinen. Nicméně není nedůvodná ta část námitky, kde zpochybňuje otázky náhrady nákladů. Jak již soud uvedl, správce daně je ex lege povinen náhradu nákladů stanovit a daňový subjekt uhradit v případě naplnění zákonných podmínek, avšak z žalobou napadeného rozhodnutí, zejména v případě výslovné námitky daňového subjektu musí být seznatelné skutečnosti, na jejichž základě byla náhrada nákladů stanovena a musí z něj být také zřejmé, zda náklady odpovídají ceně obvyklé, resp. zda nebyla při stanovení náhrady nákladů porušena zásada přiměřenosti dle ustanovení § 5 odst. 3 daňového řádu. Tyto skutečnosti musí být v rozhodnutí uvedeny způsobem umožňujícím přezkum rozhodnutí ve správním soudnictví a musí mít oporu ve správním spise. Tak tomu v souzené věci nebylo. Závěr žalovaného, že se mu cena za skladování nejeví nepřiměřená, zůstává zcela bez zdůvodnění. Z rozhodnutí není vůbec patrné, z čeho žalovaný vycházel při hodnocení přiměřenosti ceny za skladování, s čím srovnával, aby k tomu závěru mohl dospět. Pausální odkaz na zákon o majetku České republiky není a nemůže být zdůvodněním závěru o přiměřenosti ceny za skladování, neboť z obecné citace povinnosti správce daně vůbec nevyplývá, zda byla tato povinnost dodržena i v tomto konkrétním případě.

IV. Shrnutí a náklady řízení

[18] S ohledem na vyslovené závěry dospěl soud k závěru, že rozhodnutí žalovaného je nepřezkoumatelné, neboť se žalovaný zcela vyhnul vypořádání, resp. řádnému zdůvodnění závěrů o přiměřenosti ceny skladování, což byla jedna ze zásadních odvolacích námitek, a v důsledku toho nelze rozhodnutí žalovaného přezkoumat ve vztahu k jedné ze tří žalobních námitek. V dalším řízení bude na žalovaném, aby se ve světle shora uvedených závěrů zdejšího soudu opětovně zabýval otázkou nepřiměřenosti ceny za skladování.

[19] Ze shora uvedených důvodů nezbylo soudu, než napadené rozhodnutí žalovaného zrušit, a to i bez nařízení jednání podle ustanovení § 76 odst. 1 písm. b) a c) s.ř.s. a věc mu vrátit k dalšímu řízení, v němž bude žalovaný vázán právním názorem tohoto soudu (§ 78 odst. 5 s.ř.s.).

[20] Výrok o nákladech řízení má oporu v ustanovení § 60 odst. 1 s.ř.s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. V řízení úspěšný žalobce má právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proto mu soud přiznal právo na náhradu nákladů za právní zastoupení advokátem za tři úkony právní služby (příprava a převzetí věci, podání žaloby, podání repliky) dle ustanovení § 11 vyhl. 177/1996 Sb., tj. 6.300 Kč a částku 3.000 Kč za zaplacený soudní poplatek, to vše navýšeno o DPH ve výši 21 %, tedy celkem 10.623 Kč.

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 u Nejvyššího správního soudu. 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.

V Brně dne 28. května 2014

JUDr. Jaroslava Skoumalová
předsedkyně senátu