



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Hany Veberové a soudců Mgr. Marka Bedřicha a JUDr. Jitky Hroudové v právní věci žalobce **TRUL DISTILLERS spol. s r.o.**, IČ: 25839471, se sídlem v Praze 10, U Továren 770/1b, proti žalovanému **Generálnímu ředitelství cel**, se sídlem v Praze 4, Budějovická 7, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného správního úřadu ze dne 29.12.2010, č.j. 28589-11/2010-900000-302,

t a k t o :

I. Rozhodnutí Generálního ředitelství cel ze dne 29.12.2010, č.j.: 28589-11/2010-900000-302, se z r u š u j e a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.

II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náklady řízení v částce 2.000,-Kč do třiceti dnů od právní moci rozsudku.

Odůvodnění

Žalobce se žalobou, podanou u Městského soudu v Praze, domáhal přezkoumání a zrušení rozhodnutí Generálního ředitelství cel ze dne 29.12.2010 (dále též žalobou napadené rozhodnutí), jímž žalovaný správní úřad zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutí Celního ředitelství v Olomouci ze dne 7.6.2010, kterým bylo podle ustanovení § 20 odst.19 písm.b) zákona č. 353/2003, o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů, daňovému subjektu odejmuto povolení k provozování daňového skladu ze dne 14.11.2007. Žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že toto rozhodnutí vydal na základě ustanovení § 3 odst.5 písm.a) zákona č. 185/2004 Sb., o celní správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů, s přihlédnutím k ustanovení § 50 odst.1 a 6 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, a zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů.

Žalobce v podané žalobě namítl, že rozhodnutí žalovaného odvolacího správního úřadu i rozhodnutí Celního ředitelství v Olomouci jsou výsledkem nesprávného postupu v daňovém řízení, které bylo se žalobcem vedeno a napadl i formu, jakou byly žalobci sděleny okolnosti, které měly za cíl odejmout povolení k provozování daňového skladu. Žalobce žalobou napadl rozhodnutí i co do absence základních náležitostí rozhodnutí, zejména ve výrokové části a tvrdí, že byl na svých právech zkrácen přímo nebo v důsledku porušení svých práv v předchozím řízení úkony správního úřadu, jimiž se ruší jeho práva a povinnosti.

Podle názoru žalobce ze záhlaví rozhodnutí, v němž žalovaný uvedl právní předpisy, podle nichž rozhodoval, vyplývá, že žalovaný správní úřad nerozhodoval, ale přezkoumával rozhodnutí Celního ředitelství v Olomouci, přičemž měl postupovat podle ustanovení písm.c) ustanovení § 3 odst. 5 zákona o celní správě České republiky, neboť spravuje daně v rozsahu a způsobem stanoveným právním předpisem, upravujícím správu daní. Žalovaný postupoval jako odvolací orgán, ale vzniká pochybnost o tom, zda postupoval v souladu s ustanovením § 50 odst.3 zákona o správě daní a poplatků, když ve výrokové části na toto ustanovení konkrétně nepoukázal. Žalovaný tak vůbec nespravoval daně v rozsahu a způsobem stanoveným zákonem o správě daní a poplatků a napadené rozhodnutí nesplňuje náležitosti ustanovení § 32 odst.2 písm.d) zákona o správě daní a poplatků, což podle názoru žalobce způsobuje neplatnost rozhodnutí, když skutečnost, že ve výrokové části rozhodnutí musí být uvedeny minimálně dva předpisy, vyplývá z nálezu Ústavního soudu ze dne 2.6.2009, č.j. Pl.ÚS 9/06. Podle uvedeného má žalobce za to, že žalobou napadené rozhodnutí je zmatečné a neplatné.

Žalobce poukázal na to, že ustanovení § 20 odst.19 zákona o spotřebních daních, na které rozhodnutí správního úřadu prvního stupně odkazuje, nedává zmocnění celním ředitelstvím rozhodovat o odnětí povolení k provozování daňových skladů. Toto ustanovení dává oprávnění celnímu ředitelství odejmout toto povolení, což se do dne podání žaloby podle názoru žalobce nestalo. Pokud by mělo dojít k odejmutí povolení k provozování daňového skladu formou rozhodnutí, jak požaduje žalovaný, pak by bylo vedle rozhodnutí o odejmutí povolení k provozování daňového skladu ještě nezbytné stanovit žalobci lhůtu pro splnění jeho povinnosti, tj. předložit toto povolení k fyzickému odnětí povolení. Žalobce má za to, že pokud v napadeném rozhodnutí absentuje údaj o lhůtě ke splnění, tj. k odnětí povolení, není toto rozhodnutí materiálně vykonatelné a podle rozsudku Nejvyššího soudu České republiky sp.zn. 20 Cdo 187/2005 ze dne 26.4.2006 rozhodnutí, vydané v daňovém řízení, které ukládá povinnost k plnění, ale neobsahuje údaj o lhůtě k jejímu splnění, není materiálně vykonatelné. Podle téhož judikátu rozhodnutí, vydané v daňovém řízení, které ukládá povinnost k plnění, ale neobsahuje údaj o lhůtě k jejímu splnění, je rozhodnutím neplatným podle ustanovení § 32 odst.7 a 32 odst.2 písm.e) zákona o správě daní a poplatků. Žalobce má za to, že žalobou napadené rozhodnutí neobsahuje předepsané náležitosti, bylo vydáno v rozporu se zákonem, je neplatné a není materiálně vykonatelné, když žalovaný nesprávně posoudil předmětnou právní otázku, jak správně aplikovat formu odejmutí povolení k provozování daňového skladu podle ustanovení § 20 odst.19 zákona o spotřebních daních mimo jiných skutečností.

Žalobce dále namítl další procesní vady napadeného rozhodnutí, zejména že byl krácen na svém zákonném právu seznámit se s podklady pro vydání rozhodnutí a vyjádřit se k nim před vydáním rozhodnutí ve věci samé. Dále žalobce namítl, že výrok napadeného rozhodnutí Celního ředitelství Olomouc byl vydán na základě nezákonně vedeného předcházejícího řízení, kdy Celní ředitelství Olomouc vydalo výzvu k prokázání skutečností – úhrad nedoplatků ve výši 8,844.569,- Kč dne 27.5.2010, přičemž předmětná výzva je vydána

zcela v rozporu se zákonem, když řízení bylo zahájeno výzvou podle ustanovení § 2 odst.6 zákona o správě daní a poplatků, přičemž zahájit řízení lze pouze v souladu s ustanovením § 21 odst.1 téhož zákona. Žalobce tak má za to, že nesprávným zahájením daňového řízení o odnětí povolení k provozování daňového skladu došlo v konečném důsledku k nezákonnému řízení, neboť daňové řízení nebylo zahájeno a všechny následné úkony byly vedeny mimo daňové řízení nezákonně. Tímto postupem správce daně byla porušena základní zásada daňového řízení podle ustanovení § 2 odst.1 zákona o správě daní a poplatků. U výzvy nebyla dodržena ani první zákonná podmínka, aby správce daně uložil výzvou ze zákona vyplývající povinnost. Daňový subjekt přitom není povinen prokazovat skutečnosti, které jsou správcům daně známy z jejich vlastní činnosti, a pokud Celní ředitelství v Olomouci citovalo ve výrokové části výzvy ustanovení § 41 odst.1 zákona o spotřebních daních, pak podle názoru žalobce není na základě předmětného ustanovení oprávněným správcem daně k vydání předmětné výzvy, neboť se jedná o ustanovení pouze zmocňující celní úřad nebo celní ředitelství k oprávnění kontrolovat plnění podmínek povolení. Toto ustanovení však neopravňuje celní ředitelství vydávat rozhodnutí a předmětná výzva byla vydána správcem daně, který ji nebyl oprávněn vydat. V daném případě je z tohoto důvodu rozhodnutí neplatné a nicotné.

Výzvou podle ustanovení § 31 odst.9 zákona o správě daní a poplatků lze vyzvat pouze k prokázání skutečností, které je povinen daňový subjekt uvádět v daňovém přiznání, hlášení a vyúčtování, nikoli k prokázání skutečností o zaplacení přiznané a konkludentně vyměřené daňové povinnosti při jejím zajištění v případě neúhrady po lhůtě splatnosti. Žalobce rovněž namítl, že výzva obsahovala poučení o opravném prostředku v rozporu se zákonem, když nepřipustila odvolání s odkazem na ustanovení § 48 odst.2 a § 56a odst.3 zákona o správě daní a poplatků. Podle názoru žalobce je v daném případě opravný prostředek připuštěn a správce daně měl za stavu, kdy ve výrokové části uvedl dva výroky, uvést i dvě poučení o možnosti podat opravný prostředek. Nezákonným a nesprávným zahájením daňového řízení o odnětí povolení k provozování daňového skladu došlo v konečném důsledku k nezákonnému řízení, neboť daňové řízení nebylo zahájeno a všechny následné úkony byly vedeny mimo daňové řízení, tedy nezákonně.

V dalším žalobním bodě žalobce namítl, že ve svém odvolání zcela detailně napadl deklarovanou výši nedoplatků, ze strany správce daně vedenou celním úřadem na osobním daňovém účtu žalobce, jež byla důvodem k odnětí povolení k provozování daňového skladu. Žalobce namítl, že do dne podání žaloby nebyl osobní daňový účet žalobce uveden do souladu se zákonem o správě daní a poplatků, přičemž žalovaný uvádí v napadeném rozhodnutí na straně 12 v prvním odstavci, že nedoplatek na spotřební dani byl skutečně zajištěn v dostatečný výši. Z toho vyplývá, že nebyl důvod k vydání rozhodnutí o odejmutí povolení k provozování daňového skladu. Žalobce z uvedeného dovozuje z listin, že v době vydání odvoláním napadeného rozhodnutí měl jednoznačně nadzajištěno a nebyl zde zákonný důvod ze strany celního ředitelství, aby ani z tohoto důvodu rozhodnutí vydávalo a vrhlo tak daňový subjekt do likvidační situace.

Žalobce namítl, že ve svém vyjádření ze dne 1.12.2010 podal částečné vyjádření a odkázal na citaci, že „,,za daných skutečností nepovažuje daňový subjekt se k ostatním podkladům shromážděným k vydání rozhodnutí v této chvíli vyjadřovat, kvalifikované vyjádření podá daňový subjekt po seznámení se s úplným spisovým materiálem.“ Předložený spisový materiál při nahlížení do spisu u žalovaného byl zcela nedostatečný a neúplný, žalovaný neoznámil žalobci, že má k dispozici spisový materiál v souladu s ustanovením § 49 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků, aby se mohl žalobce kvalifikovaně vyjádřit ke všem

podkladům, shromážděným ze strany správních úřadů, čímž došlo ke zkrácení základních práv žalobce. Žalobce má navíc za to, že tak bylo učiněno zcela účelově. Žalobce rovněž poukázal na skutečnost, že v daném případě je skutkový stav zcela jiný v době vydání napadeného rozhodnutí, kdy bylo zahájeno v souladu s ustanovením § 21 zákona o správě daní a poplatků řízení o zajištění, a dnem 26.7.2010, kdy Finanční úřad pro Prahu 10 nedoplatek zajistil rozhodnutím o zřízení zástavního práva, stalo se tak tedy čtyři dny po doplnění odvolání proti rozhodnutí o odnětí. Žalobce má za to, že žalovaný jednak nezjistil řádně skutkový stav, nepostupoval v souladu s ustanovením § 50 odst.3 zákona o správě daní a poplatků a svým postupem vyloučil součinnost žalobce a zkrátil žalobce v řízení na právu odvolání a právu vyjádřit se ke kompletním podkladům před vydáním napadeného rozhodnutí.

V další žalobní námitce žalobce namítl, že žalovaný odvolací správní úřad se nevypořádal se všemi důkazními prostředky, označenými účastníkem řízení, není oprávněn vybrat si jen některé a opominout ty, které svědčí ve prospěch daňového subjektu. Navíc se všemi důkazy musí být daňový subjekt seznámen, aby se k nim mohl vyjádřit, nebylo tomu tak však v případě daňového subjektu, kterému bylo znemožněno jeho právo seznámit se s podklady, vedoucími k vydání napadeného rozhodnutí i žalobou napadeného rozhodnutí. Podle názoru žalobce došlo k porušení stanoveného postupu a zásad, vyjádřených v ústavních předpisech, v průběhu tohoto řízení v takovém rozsahu, že nebylo možno vůbec rozhodnutí vydat.

Z obsahu vyjádření žalovaného správního úřadu ze dne 21.3.2011 vyplývá, že jak z výroku napadeného rozhodnutí, tak i z jeho odůvodnění je naprosto zřejmé, že žalovaný rozhodoval o odvolání postupem podle ustanovení § 50 zákona o správě daní a poplatků a nepřezkoumával rozhodnutí Celního ředitelství v Olomouci podle ustanovení § 55b téhož zákona. Správa daní podle ustanovení § 3 odst. 5 písm.e) zákona o celní správě zahrnuje jiné situace, ve kterých vystupuje žalovaný. Z jednotlivých úkonů žalovaného jednoznačně vyplývá, že žalovaný postupoval podle ustanovení § 50 odst.3 zákona o správě daní a poplatků, aby zjistil řádně skutkový stav věci a odstranil zjištěné vady prvoinstančního rozhodnutí. Výrok napadeného rozhodnutí plně vyhovuje ustanovení § 32 odst.2 písm.d) zákona o správě daní a poplatků a požadavek žalobce na uvedení všech ustanovení všech právních předpisů, podle kterých žalovaný postupuje, ve výroku rozhodnutí, jde nejen nad rámec zákona, ale je i absurdní, neboť by v takovém případě výrok musel obsahovat výčet téměř všech ustanovení zákona o správě daní a poplatků, které byly v řízení aplikovány. Takový výrok by byl zcela nepřehledný. Výrok napadeného rozhodnutí obsahuje odkaz jak na zákon o správě daní a poplatků, tak i na zákon o spotřebních daních, přičemž v praxi správce daně jsou vydávána i rozhodnutí čistě procesního charakteru, u nichž se žádný hmotně právní předpis neuplatní, a napadené rozhodnutí již není prvoinstančním rozhodnutím, přičemž žalobcem zmíněný judikát se týkal pouze rozhodnutí v prvním stupni.

Žalovaný v dalším odkázal na odůvodnění uvedené v písemném vyhotovení žalobou napadeného rozhodnutí a poukázal na to, že zákon o správě daní a poplatků nestanoví povinnost celního ředitelství odejmout vlastní listinu povolení či předložit vlastní listinu povolení k jejímu zneplatnění, jak se snaží jazykovým výkladem dovozovat žalobce. Rozhodnutí o odnětí povolení je naopak vykonatelné okamžikem doručení, jakmile adresát takové rozhodnutí obdrží, pozbývá příslušné povolení platnosti a tento postup vyplývá přímo ze zákona (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16.10.2008, č.j.: 7Afs 54/2006 - 155, dostupný na www.nssoud.cz).

Celní ředitelství Olomouc vycházelo při vydání rozhodnutí o odnětí povolení z podkladů, které musely být žalobci známy, tj. existence nedoplatku na spotřební dani musela být žalobci nepochybně známa, žalovaný oznámil žalobci, že shromáždil důkazy pro vydání rozhodnutí, protože odvolací řízení doplňoval o další důkazy a učinil tak v souladu se zásadou součinnosti i s judikaturou Nejvyššího správního soudu.

K námitce nedostatečně zjištěného skutkového stavu žalovaný poukázal na to, že prvoinstanční řízení vykazovalo vady zjištěné žalovaným, nejednalo se však o vady, které by byly neodstranitelné a tak závažné, že by žalovaný musel napadené rozhodnutí zrušit. Celní ředitelství Olomouc opřelo své rozhodnutí o odnětí povolení pouze o existenci nedoplatku na spotřební dani, v odvolacím řízení však žalovaný doklady o existenci nedoplatku doplnil a upřesnil tak, aby z nich byla zřejmá výše nedoplatku ke dni vydání rozhodnutí o odnětí povolení. Protože z těchto dokladů vyplývalo, že pro odnětí povolení existoval ke dni vydání rozhodnutí o odnětí povolení důvod, když existoval nezajištěný nedoplatek, bylo na místě odvolání žalobce zamítnout. Rozhodnutí o odnětí povolení nebylo vydáno předčasně, ale po uplynutí lhůty, stanovené ve výzvě Celního ředitelství Olomouc ze dne 27.5.2010. Judikatura Nejvyššího správního soudu jednoznačně upřednostňuje odstraňování vad odvolacím orgánem před zrušením rozhodnutí a vrácením věci prvoinstančnímu orgánu.

Rozhodnutí Celního ředitelství Olomouc o odnětí povolení bylo vydáno po právu, neboť žalobce měl ke dni jeho vydání nedoplatek na dani z přidané hodnoty, který nebyl zajištěn. Tuto skutečnost žalobce ani v žalobě nezpochybnil, pouze se pokouší najít procesní pochybení a dovodit, že nedoplatek byl v jiné výši a že byl zajištěn s odkazem na zahájené řízení o zřízení zástavního práva a nerozhodnutou žádost o posečkání s platbou daně z přidané hodnoty. Všechny tyto skutečnosti jsou však ve vztahu k dané věci naprosto irelevantní.

Pokud jde o námitky, podle nichž nebylo žalobci umožněno realizovat jeho právo seznámit se s důkazy před vydáním rozhodnutí, žalovaný namítl, že spisový materiál a spisový přehled pro potřeby odvolacího řízení zařazoval chronologicky a pokračoval v číslování, zavedeném Celním ředitelstvím v Olomouci. Takto vytvořený kompletní spisový materiál, vztahující se k řízení o odnětí povolení, předložil žalobci k nahlédnutí a v době nahlížení žalobce do spisového materiálu činil tento spis čísla listů 987 až 1225. Žalovaný čísla listu 1 až 986 spisového materiálu Celního ředitelství v Olomouci již nepotřeboval, neboť se týkala jiných, již skončených řízení o vydání či změně povolení. Žalobce nikterak ve svém vyjádření nezpochybňoval existenci nedoplatku na dani z přidané hodnoty, ale neustále trval na tom, že spisový materiál není kompletní. Žalovaný je přitom přesvědčen, že jeho postup v odvolacím řízení byl nanejvýš korektní a součinnostní, neboť zaslal žalobci všechny nově získané podklady, poskytl žalobci dostatečný časový prostor dvou měsíců k vyjádření se k podkladům pro vydání rozhodnutí o odvolání, prodloužil žalobci lhůtu pro toto vyjádření a zodpověděl všechny jeho dotazy, vznesené při nahlížení do spisu. Žalobci nic nebránilo, aby se řádně v dané věci vyjádřil, přitom existenci nedoplatku na dani z přidané hodnoty v průběhu odvolacího řízení nijak nezpochybnil, činí tak až v podané žalobě.

Žalovaný poukázal na to, že pro vydání rozhodnutí o odnětí povolení není podstatná výše nedoplatku na dani z přidané hodnoty, ale samotná existence takového nedoplatku. Důvod pro odnětí povolení byl nepochybně naplněn, podmínkou pro zamítnutí odvolání proti rozhodnutí o odnětí povolení není skutečnost, že nedoplatek musí existovat ještě v den vydání rozhodnutí o odvolání, ale žalovaný musí při přezkoumávání rozhodnutí vycházet ze stavu, jaký tu byl v době vydání rozhodnutí o odnětí povolení. Skutkový stav v daném případě byl shodný jako skutkový stav v rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, na který žalovaný

odkazoval v napadeném rozhodnutí, tedy i ke dni vydání napadeného rozhodnutí měl žalobce nezajištěný nedoplatek jak na dani z přidané hodnoty, tak na spotřební dani. Pasivita žalobce nemůže jít k tíži žalovanému, když žalovaný nikterak žalobce nepoškodil, neupřel mu žádné procesní právo a postupoval v řízení nanejvýš součinnostně. Pokud žalobce nenavrhoval žádné další důkazy a poukazoval na to, že spisový materiál nebyl doplněn o spisový materiál Celního ředitelství Olomouc a Celního úřadu v Šumperku, pak neuvedl, co by mělo být tímto spisovým materiálem prokazováno, když se tyto spisové materiály nijak nedotýkaly řízení o odnětí povolení.

O účelovosti postupu žalobce svědčí i žaloba, ve které se snaží soustavně zpochybnit existenci nedoplatku, namísto toho, aby tak učinil již v odvolacím řízení, kdy byl povinen tak učinit. Neuplatnění některé námitky či nepředložení některého důkazu v odvolacím řízení nemůže být bráno k tíži žalovaného, ale naopak musí být bráno k tíži žalobce za situace, kdy uplatnění námitky či důkazu žalobci nijak nebránilo. Takovému postupu žalobce nemůže být poskytnuta soudní ochrana.

Obdobně to platí i o otázce, proč žalobce proti postupu žalovaného a Celního ředitelství Olomouc nebrojil v okamžiku, kdy mu bylo doručeno rozhodnutí o delegaci a rozhodnutí o zastavení řízení ve vztahu k jím podané žádosti. Proti rozhodnutí o delegaci místní příslušnosti ke správě spotřebních daní na Celní úřad Šumperk a Celní ředitelství Olomouc žalobce nijak nebrojil a nebrojil ani proti rozhodnutí o zastavení řízení k návrhu na delegaci a toto rozhodnutí nabylo právní moci. Napadené rozhodnutí pak - stejně jako rozhodnutí o oddělení povolení - není nicotné, neboť obě rozhodnutí byla vydána příslušným správcem daně, na kterého byla delegována příslušnost pravomocnými rozhodnutími.

Žalovaný uzavřel, že provedl dokazování řádně a zákonným postupem, vycházel ze shromážděných důkazů, když žalobce žádné důkazy nenavrhoval. Žalovaný neprováděl žádnou selekci důkazů, jak tvrdí žalobce a vzal v potaz i důkazy ve prospěch žalobce, se všemi důkazy žalobce řádně seznámil a poskytl mu dostatečně dlouhou lhůtu pro vyjádření k těmto důkazům.

Z obsahu spisového materiálu, který byl soudu předložen žalovaným správním úřadem, byly zjištěny následující, pro rozhodnutí ve věci samé podstatné skutečnosti:

Dne 26.5.2010 byly Celnímu ředitelství v Olomouci doručeny na vědomí exekuční příkazy vydané Celním úřadem v Šumperku dne 26.5.2010, ze kterých je zřejmé, že žalobce měl u tohoto celního úřadu nedoplatek na spotřební dani z lihu ke dni 26.5.2010 ve výši 8,844.569,- Kč, tvořenou nedoplatkem za březen 2010 a za prosinec 2009. Částku 144.659,- Kč, odpovídající nedoplatku za prosinec 2009, žalobce tentýž den uhradil, ale platba byla zaúčtována na úhradu úroků z pozdě uhrazené daňové povinnosti za listopad 2009.

Celní ředitelství v Olomouci vyhodnotilo tuto informaci jako podnět celního úřadu k zahájení řízení o odejmutí povolení k provozování daňového skladu žalobce, a proto dne 27.5.2010 vyzvalo žalobce k prokázání skutečnosti, kterou téhož dne doručilo žalobci do datové schránky. Žalobce byl vyzván k prokázání úhrady nedoplatku evidovaného Celním úřadem v Šumperku na spotřební dani z lihu ke dni 25.5.2010 v celkové výši 8,844.569,- Kč nebo za prokázání zajištění úhrady tohoto nedoplatku v osmidenní lhůtě ode dne doručení výzvy.

Zároveň Celní ředitelství v Olomouci zahájilo ve věci odnětí povolení k provozování daňového skladu žalobce řízení, přičemž proti výzvě podal žalobce prostřednictvím datové schránky dne 6.7.2010 odvolání, které zamítlo Generální ředitelství cel rozhodnutím ze dne 21.9.2010.

Vzhledem k tomu, že žalobce na výzvu Celního ředitelství v Olomouci nereagoval a nepředložil žádný důkaz o úhradě nebo o zajištění nedoplatku na spotřební dani za březen 2010, ani nepředložil žádný doklad o úhradě spotřební daně za prosinec 2009, za leden a únor 2010, na kterou mu bylo povoleno posečkání s platbou daně, vydalo Celní ředitelství Olomouc dne 7.6.2010 rozhodnutí č.j. 4376-3/2010-130100-23, jímž žalobci odňalo povolení k provozování daňového skladu č. 8171/07-1301-23/POV, vydané dne 14.11.2007 s odkazem na ustanovení § 20 odst.19 písm.b) zákona o spotřebních daních, tedy z důvodu neplnění podmínek pro vydání povolení, tedy z důvodu existence nedoplatku na spotřební dani za prosinec 2009, leden, únor a březen 2010.

Proti uvedenému rozhodnutí podal žalobce včasné odvolání, v němž argumentoval zcela shodně jako v podané žalobě tím, že rozhodnutí Celního ředitelství v Olomouci je procesně závadné, nesprávné, nepřezkoumatelné a neplatné.

O podaném odvolání rozhodl žalovaný odvolací správní úřad žalobou napadeným rozhodnutím ze dne 29.12.2010, jímž odvolání zamítl se závěrem, že ani popsání doplnění spisového materiálu nejsou důvodem pro změnu rozhodnutí o odnětí povolení, neboť důvod odnětí povolení je i po doplnění spisového materiálu stejný podle ustanovení § 20 odst.19 písm.b) ve spojení s odst. 6 zákona o spotřebních daních, když stále existuje nezajištěný nedoplatek, který je důvodem pro nevydání takového povolení. Žalovaný se v odůvodnění napadeného rozhodnutí podrobně a jednotlivě vypořádal s jednotlivými žalobními námitkami a uzavřel, že přestože v řízení byly zjištěny drobné vady, které generální ředitelství procesně korektním způsobem odstranilo, nebyl zde důvod pro změnu ani zrušení odvoláním napadeného rozhodnutí.

Při ústním jednání u Městského soudu v Praze dne 22.5.2012 zástupce žalobce odkázal v plném rozsahu na písemné vyhotovení podané žaloby a zdůraznil, že sám žalovaný přiznává chyby ve vedení evidence, takže nebyly dány důvody pro aplikaci ustanovení § 20 odst.19 písm.b) zákona. Zdůrazňuje, že nedoplatek na spotřební dani byl zajištěn v dostatečné výši. Generální ředitelství cel jako odvolací orgán uplatnilo nový důvod, což je nepřípustné, neboť v odvolacím řízení důvody měnit nelze a pokud žalovaný poukázal na nezajištěný nedoplatek na dani u Finančního úřadu Praha 10, pak tento nedoplatek byl zajištěn ihned po splatnosti. Zdůraznil špatnou evidenci ze strany finančních úřadů, kdy rozdíly dosahovaly částky milionů. Žalobce nezpochybňuje nedoplatek na dani, pouze zdůrazňuje, že tento nedoplatek byl zajištěn a přitom napadené rozhodnutí se opírá právě o nesprávné sumy daňových nedoplatků. Prvostupňové rozhodnutí nedoplatkem u finančního úřadu žádným způsobem neargumentuje. Přitom žalobce požádal finanční úřad o povolení splátek dne 10.8.2010, předložil soupis majetku, na který lze uplatnit zástavní právo, a to k ochranným známkám. Dne 21.5.2010 pak Finančnímu úřadu pro Prahu 10 zaslal souhlas vlastníka se zřízením zástavního práva k ochranným známkám. Finanční úřad však zvolil jinou cestu zástavy a rozhodl o zřízení zástavního práva zajištěním pohledávek. Jde o rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 10, č.j.: 273872/10/010942107540, kde je uvedeno k poznámce „neznámá platnost“ datum 26.7.2010.

Zástupce žalovaného správního úřadu u jednání soudu odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a na vyjádření k podané žalobě. Řízení bylo vedeno velmi korektně, až téměř nad rámec povinností správního orgánu. Bohužel zde nebyla procesní aktivita ze strany žalobce jako účastníka řízení. Zatímco v prvním řízení aktivitu projevovat a řízení bylo ukončeno rozhodnutím o zastavení, v daném případě k aktivitě žalobce nedošlo, proto bylo rozhodnuto o odnětí povolení. K námitce o tom, že byly rozšířeny důvody v odvolacím řízení, žalovaný odkazuje na stanovisko vyjádřené rozšířeným senátem Nejvyššího správního soudu, z něhož vyplývá, že soud upřednostnil odstraňování vad v odvolacím řízení oproti postupu zrušení rozhodnutí a vrácení správnímu orgánu prvního stupně. Žalovaný proto postupoval v souladu s touto judikaturou. Pokud jde o tvrzený nedoplatek u Finančního úřadu pro Prahu 10, je nutno poznamenat, že doklad o jeho existenci byl založen ve správním spise již v době vydání prvostupňového rozhodnutí, odvolací orgán si pouze ke dni svého rozhodnutí ověřoval, zda nedoplatek trvá, což se potvrdilo. Ve věci došlo k určitým pochybením, tato pochybení byla konstatována i v odůvodnění napadeného rozhodnutí, nicméně charakter těchto pochybení není takový, aby žalovaný přistoupil ke zrušení rozhodnutí. Napadené rozhodnutí nebylo vydáno pro nedoplatek u celního úřadu, ale proto, že byl zjištěn nedoplatek u finančního úřadu. Nedoplatek u finančního úřadu žalobce žádným způsobem nezpochybňoval ani nedoložil, že by byl zajištěn. Pouze argumentoval posečkáním daně, posečkání však nemá vliv na existenci nedoplatku. Je zřejmé, že nedoplatek u finančního úřadu byl zajištěn až následně, asi dvacet dnů po vydání napadeného rozhodnutí. Pokud došlo k zajištění tohoto nedoplatku rozhodnutím Finančního úřadu pro Prahu 10 ze dne 26.7.2010, stalo se tak až po vydání napadeného rozhodnutí. Je pravdou, že prvostupňový správní orgán opíral své rozhodnutí o nedoplatek u Celního úřadu Šumperk, ačkoliv ve spise byly založeny doklady o existenci nedoplatků u finančního úřadu. Vzhledem k judikatuře Nejvyššího správního soudu odvolací orgán vady tohoto postupu odstraňoval, ověřil existenci nedoplatku u finančního úřadu a po ověření jeho existence nezbylo, než rozhodnout o odnětí povolení k celnímu skladu. Toto povolení umožňuje nakládat s vybranými výrobky a proto zákon stanoví striktní podmínky pro vydání takového povolení a jeho existenci. Žalovaný zdůrazňuje, že vlastní důvod v daném případě měněn nebyl, došlo pouze ke změně v tom, že daňový nedoplatek byl zjištěn u jiného orgánu. Z rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, o které se napadené rozhodnutí opírá, přitom vyplývá, že v případě, který Nejvyšší správní soud řešil, došlo ke změně důvodu, přesto takový postup považoval Nejvyšší správní soud za zákonný. V daném případě ke změně vlastního zákonného důvodu nedošlo, důvodem odnětí byla pořád existence nedoplatku, ke změně došlo v tom, že tento nedoplatek se vztahoval k jinému úřadu.

Městský soud v Praze přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů a vycházel přitom ze skutkového a právního stavu, který zde byl v době vydání napadeného rozhodnutí ve smyslu ustanovení § 75 odst.1 a 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů. Věc soud posoudil takto:

Žalobce se podanou žalobou domáhal přezkoumání a zrušení žalobou napadeného rozhodnutí odvolacího správního úřadu, jímž žalovaný zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutí Celního ředitelství v Olomouci ze dne 7.6.2010, kterým bylo podle ustanovení § 20 odst.19 písm.b) zákona č. 353/2003, o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů, daňovému subjektu odejmuto povolení k provozování daňového skladu ze dne 14.11.2007.

Podle ustanovení § 3 odstavec 5 písmeno a/ zákona č. 185/2004 Sb., o celní správě, ve znění pozdějších předpisů, generální ředitelství cel rozhoduje o udělení povolení být ručitelem a vydávat celní doklady a doklady o ručení podle mezinárodní smlouvy.

Podle ustanovení § 20 odstavec 6 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění účinném v době vydání napadeného rozhodnutí, celní ředitelství rozhodne o vydání povolení k provozování daňového skladu pouze tehdy, jestliže návrh na vydání povolení obsahuje náležitosti a navrhovatel není v likvidaci nebo v insolvenčním řízení podle zvláštního právního předpisu. Má-li navrhovatel nedoplatek na daních nebo clu nebo nedoplatek na pojistném a na penále na veřejné zdravotní pojištění nebo na pojistném a na penále na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, celní ředitelství vydá povolení pouze tehdy, je-li zajištěno uhrazení tohoto nedoplatku. V opačném případě návrh zamítne. Podle ustanovení § 20 odstavec 19 písmeno b/ téhož zákona celní ředitelství povolení k provozování daňového skladu odejme, jestliže plátce po udělení povolení neplní povinnosti, které jsou podmínkou pro jeho vydání podle odstavce 6, nebo nevede řádně účetnictví nebo evidenci podle tohoto zákona a nebo jinak porušuje povinnosti provozovatele daňového skladu a ani uložení pokuty nevedlo k nápravě nebo nejsou splněny podmínky zabezpečení vybraných výrobků před neoprávněným použitím uvedené v povolení.

Podle ustanovení § 2 odstavec 6 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZSDP), daňové řízení je povinen správce daně i z vlastního podnětu zahájit vždy, jakmile jsou splněny zákonné podmínky pro vznik či existenci daňové pohledávky, a to i v případech, kdy daňový subjekt nesplnil v tom směru buď vůbec, nebo řádně své povinnosti. Podle ustanovení § 21 odstavec 1 ZSDP řízení je zahájeno dnem, kdy podání daňového subjektu nebo jiné osoby zúčastněné na řízení došlo příslušnému správci daně nebo dnem, kdy byl daňový subjekt nebo jiná osoba zúčastněná na řízení vyrozuměn o prvním úkonu, který vůči němu v daňovém řízení správce daně nebo jiné osoby, o nichž to zákon stanoví, učinili.

Podle ustanovení § 32 odstavců 1 a 2 ZSDP v daňovém řízení lze ukládat povinnosti nebo přiznávat práva jen rozhodnutím. Tato rozhodnutí jsou pro příjemce právně účinná jen, jsou-li jim řádným způsobem doručena nebo sdělena, pokud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak. Základní náležitosti rozhodnutí jsou a) označení oprávněného správce daně, který rozhodnutí vydal, b) číslo jednací, případně i číslo platebního výměru, datum podpisu rozhodnutí, které je dnem vydání rozhodnutí, c) přesné označení příjemce rozhodnutí, d) výrok s uvedením právních předpisů, podle nichž bylo rozhodováno, a jde-li o peněžité plnění, také částku a číslo účtu příslušné banky nebo spořitelního a úvěrního družstva, na nějž má být částka zaplacená, e) lhůta plnění, f) poučení o místu, době a formě podání oprávněného prostředku s upozorněním na případné vyloučení odkladného účinku a g) vlastnoruční podpis pověřeného pracovníka správce daně s uvedením jména, příjmení a funkce a otisk úředního razítka se státním znakem; tuto náležitost lze nahradit zaručeným elektronickým podpisem pracovníka a jeho kvalifikovaným certifikátem. Podle odstavce 7 téhož právního ustanovení chybí-li v rozhodnutí některá z ostatních základních náležitostí, která dle povahy rozhodnutí musí být jejím obsahem, nebo odůvodnění v případech, kdy je zákon předepisuje, a nejde-li jen o zřejmou chybu v psaní či počítání, má to za následek neplatnost rozhodnutí. Splnění podmínek neplatnosti ověří správce daně, který rozhodnutí vydal.

Postup správce daně v odvolacím řízení upravuje ustanovení § 49 ZSDP, podle jehož odstavce prvního správce daně, jehož rozhodnutí je odvoláním napadeno, rozhodne o odvolání sám, pokud mu v plném rozsahu vyhoví. Proti tomuto rozhodnutí se nelze odvolat. Správce daně může rozhodnout o odvolání i v případě, že mu vyhoví pouze částečně. Proti takovému rozhodnutí je přípustné odvolání. Podle odstavce čtvrtého pokud správce daně o odvolání podle odstavců 1 a 2 sám nerozhodne, postoupí odvolání spolu s výsledky doplněného řízení, s úplným spisovým materiálem a s předkládací zprávou odvolacímu orgánu k rozhodnutí.

Postup odvolacího orgánu upravuje ustanovení § 50 ZSDP následovně :

Nestanoví-li zvláštní zákon jinak, je odvolacím orgánem orgán nejbližší vyššího stupně nadřízený správci daně, který napadené rozhodnutí vydal. O odvolání proti rozhodnutí ministerstva rozhoduje ministr financí České republiky na základě návrhu jím ustavené zvláštní komise. 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 ustanovení § 49 odstavec 2, vrátí věc k rozhodnutí s odůvodněním a pokyny pro další řízení správci daně prvního stupně, který je právním názorem odvolacího orgánu vázán. V odvolacím řízení je odvolací orgán oprávněn použít přiměřeně i ustanovení § 43 ZSDP. Směřuje-li odvolání proti rozhodnutí o dani stanovené podle pomůcek nebo o dani sjednané za řízení, zkoumá odvolací orgán pouze dodržení zákonných podmínek pro použití tohoto způsobu stanovení daně. Shledá-li odvolací orgán, že tyto zákonné podmínky byly dodrženy, odvolání pro jeho neodůvodněnost zamítne. V opačném případě rozhodnutí změni nebo zruší. Zjistí-li, že jsou u správce daně prvního stupně podmínky pro rozhodnutí podle ustanovení § 49 odstavec 1 ZSDP vrátí věc k rozhodnutí s odůvodněním a pokyny pro další řízení správci daně prvního stupně. Odvolací orgán rozhodnutí přezkoumá a není-li při rozhodování vázán ustanovením odstavce 5, rozhodnutí v odůvodněných případech změni nebo zruší, jinak odvolání zamítne. Rozhodnutí o odvolání musí být odůvodněno, pokud se v něm nevyhovuje odvolání v plném rozsahu. V odůvodnění se musí odvolací orgán vypořádat se všemi důvody v odvolání uvedenými.

V prvé žalobní námitce žalobce namítal, že rozhodnutí žalovaného odvolacího správního úřadu i rozhodnutí Celního ředitelství v Olomouci jsou výsledkem nesprávného postupu v daňovém řízení, které bylo se žalobcem vedeno a napadl i formu, jakou byly žalobci sděleny okolnosti, které měly za cíl odejmout povolení k provozování daňového skladu. Žalobce žalobou napadl rozhodnutí i co do absence základních náležitostí rozhodnutí, zejména ve výrokové části a tvrdí, že byl na svých právech zkrácen přímo nebo v důsledku porušení svých práv v předchozím řízení úkony správního úřadu, jimiž se ruší jeho práva a povinnosti.

Soud se s uvedenými žalobními tvrzeními neztotožnil v celém rozsahu. Z odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí je především zřejmé, že žalovaný odvolací správní úřad posuzoval otázku důvodnosti odnětí povolení k provozování celního skladu ke dni 7.6.2010, kdy bylo Celním ředitelstvím v Olomouci vydáno prvostupňové rozhodnutí, aniž by však z odůvodnění napadeného rozhodnutí bylo zároveň zřejmé, z jakého důvodu tak žalovaný činí. Městský soud v Praze má za to, že prvostupňové rozhodnutí bylo nepravomocné a není proto z odůvodnění napadeného rozhodnutí jakkoli zřejmé, proč žalovaný považuje za klíčové datum z hlediska skutkového stavu věci právě ono datum vydání rozhodnutí správního úřadu prvního stupně, a to zejména za situace, kdy v dalším stadiu téhož řízení (neboť odvolací řízení tvoří s řízením před správním úřadem prvního stupně jeden celek) již u odvolacího úřadu došlo k doplnění dokazování. Z obsahu spisového materiálu vyplývá, že žalovaný odvolací správní úřad považoval za klíčové právě toto datum i vzhledem k obsahu jeho dotazu, týkajícímu se

klíčového dokumentu, tj. ke sdělení Finančního úřadu pro Prahu 10 ohledně zajištění nedoplatku na dani z přidané hodnoty u tohoto správce daně.

Z uvedeného vyplývá, že otázkou, proč za rozhodující skutkový okamžik považoval žalovaný den vydání prvoinstančního rozhodnutí, není z odůvodnění napadeného rozhodnutí o odvolání zřejmá, což činí toto rozhodnutí nepřezkoumatelným pro nedostatek odůvodnění. Nelze totiž zaujmout stanovisko ke zcela zásadní obraně žalobce, který v podané žalobě namítal, že ke dni vydání žalobou napadeného rozhodnutí odvolacího správního úřadu již byl jeho nedoplatek na dani z přidané hodnoty u Finančního úřadu pro Prahu 10 zajištěn, což v řízení před soudem doložil listinnými důkazy, především pak rozhodnutím Finančního úřadu pro Prahu 10, č.j.: 273872/10/010942107540, kde je uvedeno k poznámce „neznámá platnost“ datum 26.7.2010 a jímž bylo rozhodnuto o zřízení zástavního práva zajištěním pohledávek. Uvedená vada žalobou napadeného rozhodnutí tak mohla mít v posuzovaném případě za následek vydání věcně nesprávného a nezákonného rozhodnutí.

Za rozhodující pro posouzení žalobcem namítaných procesních vad řízení před správními úřady obou stupňů pak soud považuje to, že žalobce si musel být vědom toho, že v důsledku neplnění povinností s úhradou daně a jejího příslušenství se ocitá v situaci, kdy jsou splněny zákonné podmínky pro to, aby mu povolení provozovat daňový sklad bylo odňato. Pokud však v průběhu odvolacího řízení uplatnil řádné námitky, které se vztahovaly k jeho jednání jako provozovatele daňového skladu, lze dovodit, že skutková zjištění, ze kterých bylo správními orgány obou stupňů v daném správním řízení vycházeno, nemusí být nutně správná. Na tomto závěru nemění podle názoru soudu ničeho ani skutečnost, že důvodem pro vydání potvrzujícího rozhodnutí v odvolacím řízení byly jiné skutkové okolnosti, než v rozhodnutí prvoinstančním. Jak bylo již shora uvedeno, žalobci byla rozhodnutí, vydávaná celními úřady ohledně jeho tvrzených nedoplatků u celních úřadů doručována a z odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí jednoznačně vyplývá, že odvolací správní úřad uznal důvodnost skutečností, uvedených v odvolání žalobcem ohledně existence a zajištění nedoplatků u celních úřadů. Žádná ze žalobcem namítaných skutečností mu nebránila, aby svá práva účastníka řízení využil poté, kdy mu bylo doručeno prvostupňové rozhodnutí. Ani skutečnost, že v průběhu odvolacího řízení byla žalovaným zjišťována existence a zajištění nedoplatku u finančního úřadu, neznamená podle názoru soudu sama o sobě věcný důvod, pro který by mělo být rozhodnutí o odnětí povolení k provozování daňového skladu považováno za nezákonné. Tímto důvodem však je výše zmíněná okolnost, týkající se odůvodnění, proč veškerá skutková zjištění vztahoval žalovaný odvolací správní úřad ke dni vydání rozhodnutí o odnětí povolení k provozování celního skladu prvostupňovým správním úřadem.

Protože žalobou napadené rozhodnutí takové odůvodnění neobsahuje, postupoval městský soud podle ustanovení § 78 odstavec 1 s.ř.s. a napadené rozhodnutí zrušil pro nepřezkoumatelnost, spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí. Vzhledem k tomuto závěru se již soud blíže nezabýval dalšími v žalobě uplatněnými žalobními námitkami a postupoval podle ustanovení § 78 odstavec 4 s.ř.s., podle něhož zruší-li soud rozhodnutí, vysloví současně, že se věc vrací žalovanému k dalšímu řízení. V tomto řízení bude na žalovaném správním orgánu, aby se znovu zabýval odvoláním žalobce a jeho obranou, uplatněnou ve správním řízení. V intencích shora uvedeného žalovaný správní úřad znovu rozhodne o odvolání a znovu posoudí, zda a z jakých zákonných důvodů lze učinit závěr o splnění či nesplnění zákonem stanovených podmínek, za nichž lze žalobci odejmout povolení k provozování celního skladu. Přitom je žalovaném, aby dbal na to, že jeho rozhodnutí bude

mít náležitosti požadované obecně závaznými právními předpisy. Správní orgány jsou vázány právním názorem soudu (ustanovení § 78 odst.5 s.ř.s.).

Výrok o nákladech řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst.1 s.ř.s., neboť žalobce měl ve věci samé úspěch a má tak právo na náhradu účelně vynaložených nákladů řízení proti neúspěšným žalovaným správním úřadům. Výše nákladů řízení je tvořena zaplaceným soudním poplatkem z podané žaloby v částce 2.000,- Kč, povinnost k náhradě těchto nákladů řízení soud přiznal proti žalovanému k rukám žalobce ve třicetidenní lhůtě k plnění.

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 nejbližze následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v ustanovení § 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 22.května 2012

JUDr. Hana V e b e r o v á ,
předsedkyně senátu