



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudkyň JUDr. Barbary Pořízkové a Mgr. Daniely Zemanové v právní věci žalobkyně: **L. P.**, proti žalovanému: **Celní ředitelství Ostrava**, se sídlem nám. Svatopluka Čecha 8, Ostrava, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 27. 6. 2005, č. j. 3284-1/05-1401-21, a č.j. 3982/05-1401-21, ve věci spotřební daně z tabákových výrobků, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 29.3. 2007, č. j. 22 Ca 262/2005-33,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou kasační stížností se žalovaný (dále jen „stěžovatel“) domáhá zrušení shora označeného rozsudku Krajského soudu v Ostravě (dále jen „krajský soud“), kterým byla zrušena jeho rozhodnutí ze dne 27. 6. 2005, č. j. 3284-1/05-1401-21 a č.j. 3982/05-1401-21, ve věci spotřební daně z tabákových výrobků. Výše specifikovanými rozhodnutími byla zamítnuta odvolání žalobkyně (dále jen „účastnice řízení“) proti rozhodnutím Celního úřadu Ostrava (dále jen „správce daně“), jimiž byla účastnici řízení vyměřena spotřební daň z tabákových výrobků ve výši 14 256 Kč a 66 825 Kč.

Krajský soud dospěl k závěru, že daňové řízení, které vyústilo ve vyměření spotřebních daní ve shora uvedené výši, bylo vedeno v samém základu vadně. Odkázal přitom na ustálenou judikaturu, zejména na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 60/2005, publikovaný pod č. 938/2006 Sb. NSS, dle kterého nelze vyměřit daň pouze na základě výsledků získaných při místním šetření ve smyslu ustanovení § 15 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), aniž by byla zahájena daňová kontrola při zachování všech práv, garantovaných v ustanovení § 16 citovaného zákona. Krajský soud své závěry podrobně odůvodnil, uvedl, že postupem, který stěžovatel, jakož i správce daně, v posuzovaném případě zvolil, byla účastnice řízení krácena na svých právech garantovaných zákonem, zejména pak na právu kvalifikované obrany, a napadená rozhodnutí pro vady řízení bez jednání dle ustanovení § 76 odst. 1 písm. c) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), zrušil.

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje kasační námitku ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., neboť má za to, že předmětný rozsudek spočívá na nesprávném posouzení právní otázky soudem, a je proto nezákonný. Skutková podstata případu spočívá v tom, že správce daně provedl v provozovně účastnice řízení kontrolu skladování vybraných tabákových výrobků dle zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních. V rámci této kontroly bylo zjištěno skladování většího množství tabákových výrobků, označených zn. Golem směs extra a César směs, u kterých vzniklo podezření, že tyto vybrané výrobky nebyly řádně zdaněny. Spotřební daň z tabákových výrobků je dle § 116 odst. 2 zákona o spotřebních daních zaplácena použitím tabákové nálepky. Zajištěné vybrané tabákové výrobky však tabákovou známkou neobsahovaly a účastnice nepředložila jiné doklady, které by prokazovaly způsob jejich nabytí oprávněně bez daně. Na základě této skutečnosti identifikoval správce daně účastnici řízení jako plátce spotřební daně ve smyslu ustanovení § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních, ke vzniku daňové povinnosti došlo dle ustanovení § 9 odst. 3 písm. e) zákona o spotřebních daních, a z těchto právních důvodů byla z úřední povinnosti správcem daně napadenými platebními výměry vyměřena spotřební daň.

Stěžovatel uvádí, že správce daně nemohl v posuzovaném případě provést daňovou kontrolu, neboť účastnice řízení nebyla registrovaným plátcem spotřební daně, nebyla tedy ani daňovým subjektem a nepodávala daňová přiznání. Místní šetření, provedené dle ustanovení § 15 zákona o správě daní a poplatků, je kontrolním úkonem, který lze provést v souvislosti s daňovým řízením jak u subjektu daně, tak i u jiných osob, a nikoliv pouze v rámci daňového řízení, ale rovněž v souvislosti s ním. Naproti tomu daňovou kontrolou pracovník správce daně zjišťuje nebo proěřuje daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně u daňového subjektu nebo na místě, kde je to vzhledem k účelu kontroly nejvhodnější. Daňovou kontrolu provádí správce daně pouze u daňových subjektů, kteří spadají do jeho územní působnosti, a zpravidla proěřuje správnost údajů uvedených v daňových přiznáních. Daňový subjekt je definován pro každou daň v příslušném daňovém zákoně, obecně pak v ustanovení § 6 zákona o správě daní a poplatků. Závěry uvedené v citovaném rozsudku Nejvyššího správního soudu jsou sice správné, ale na daný případ ze shora uvedených důvodů neaplikovatelné. Správce daně postupoval v souladu se zásadou oficiality, uvedenou

v ustanovení § 2 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků, dle které je daňové řízení povinen z úřední povinnosti zahájit správce daně vždy, jakmile jsou splněny zákonné podmínky pro vznik či existenci daňové pohledávky, a to i v případech, kdy daňový subjekt nesplnil v tomto směru buď vůbec nebo řádně své povinnosti.

Na základě shora uvedených skutečností stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud s přihlédnutím k ustanovení § 2 odst. 6, § 15, § 16, § 46 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků, a dále s přihlédnutím k ustanovení § 4 odst. 1 písm. f) a § 9 odst. 3 písm. e) zákona o spotřebních daních, napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

Ve vyjádření ke kasační stížnosti účastnice řízení namítá, že kasační námitky stěžovatele jsou irelevantní, účelové a v přímém rozporu s ustanovením čl. 2, čl. 4 a čl. 11 Listiny základních práv a svobod a § 2 zákona o správě daní a poplatků. Dle názoru účastnice řízení je rozhodnou otázkou v předmětu sporu skutečnost, zda předmětné výrobky jsou tabákovými výrobky ve smyslu ustanovení § 101 zákona o spotřebních daních, neboť pouze za předpokladu, že by se o tabákové výrobky v tomto smyslu jednalo, měla by účastnice povinnost začít tabákové výrobky značit tabákovými nálepkami. Celní orgány k předmětu sporu přistupují tak, že o vybrané výrobky ve smyslu ustanovení § 101 zákona o spotřebních daních se automaticky jedná vždy a tím přenášejí důkazní břemeno záměrně na dotčený subjekt.

Celní orgány jsou dle mínění účastnice vázány zásadou obecně povolovací, mající zdroj v ustanovení čl. 2 Listiny základních práv a svobod, resp. v § 2 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. Ze správního spisu je patrné, že celní úřady postupovaly vůči účastnici řízení jako k plátcí spotřební daně (nikoli jako k třetí osobě ve smyslu ustanovení § 7 zákona o správě daní a poplatků), přičemž subjekt v postavení plátce daně je ve smyslu ustanovení § 6 zákona o správě daní a poplatků nepochybně daňovým subjektem. Účastnice požaduje, aby v řízení o kasační stížnosti stěžovatel transparentně zodpověděl otázku, zda-li v předmětném případě vůbec vedl daňové řízení, pokud ano, pak s kterou osobou je vedl, v jakém procesně právním postavení ke správci daně se tato osoba nacházela a za jakým účelem bylo daňové řízení správcem daně vedeno. Pokud jde o stěžovatelem v kasační stížnosti citovaná ustanovení, tak jak § 2 odst. 6, tak § 46 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků zakotvují termín daňový subjekt. Podstatou zůstává, že pokud vyměření daně bylo provedeno pouze na podkladě nerelevantních výstupů z místního šetření, pak byla účastnice zkrácena na svém právu na spravedlivý proces. Kasační stížnost považuje za nesmyslnou a zmatenou. Přípisem ze dne 24. 8. 2007 požádala účastnice řízení předsedu senátu, aby ve věci bylo k jejímu projednání nařízeno jednání.

Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatel je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. řádně zastoupen. Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.), a zkoumal při tom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.). Poté dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Stěžovatel v kasační stížnosti namítá nesprávné posouzení právní otázky a tvrdí, že v posuzovaném případě nemohl provádět daňovou kontrolu dle ustanovení § 16 zákona o správě daní a poplatků, neboť při provedených kontrolních úkonech se nejednalo o prověřování údajů uvedených v přiznání k dani, když ani účastnice řízení nebyla registrovaným plátcem spotřební daně, tudíž nebyla v postavení daňového subjektu, a ani nepodávala daňová přiznání. Stěžovatel naopak tvrdí, že správce daně postupoval v souladu se zásadou oficiality, uvedenou v ustanovení § 2 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků, dle které je daňové řízení povinen z úřední povinnosti zahájit správce daně vždy, jakmile jsou splněny zákonné podmínky pro vznik či existenci daňové pohledávky, a to i v případech, kdy daňový subjekt nesplnil v tomto směru buď vůbec, nebo řádně své povinnosti.

Nejvyšší správní soud však musel výše uvedené námitky odmítnout jako liché a navíc vzájemně rozporné. Podle čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“) lze státní moc uplatňovat jen v případech a mezích stanovených zákonem, a to způsobem, který zákon stanoví. Pro oblast daní a poplatků je toto ústavní pravidlo konkretizováno čl. 11 odst. 5 Listiny, podle něhož daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona. Význam tohoto ustanovení spočívá zejména v deklaraci toho, že ukládání daní a poplatků je v principu v souladu s ústavním pořádkem, a není tedy neústavním zásahem do jiných základních práv včetně práva vlastnického (pokud tím ovšem není popřena jejich podstata či smysl čl. 4 odst. 4 Listiny). Aby však zdanění bylo ústavně konformní, musí se především opírat o zákon, při zachování všech základních práv a svobod. Tyto principy je třeba chápat jako esenciální náležitost každého demokratického právního státu. Bez jejich dodržení nelze vůbec hovořit o právním státu, neboť vyloučení libovůle při ukládání povinností ze strany státní moci bylo i historicky vzato první podmínkou při úvahách o formování právního státu, dokonce i pouze v jeho formální podobě.

Správcem spotřební daně jsou ve smyslu ustanovení § 1 odst. 3 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění účinném v rozhodném období (dále jen „zákon o spotřebních daních“), celní úřady. V souladu s ustanovením § 5 odst. 3 písm. g) zákona č. 185/2004 Sb., o Celní správě České republiky, ve znění účinném v rozhodném období, je celní úřad povinen spravovat daně v rozsahu a způsobem stanoveným právním předpisem upravujícím správu daní, tj. zákonem o správě daní a poplatků. Správou daně se podle § 1 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků rozumí právo činit opatření potřebná ke správnému a úplnému zjištění, stanovení a splnění daňových povinností, zejména právo vyhledávat daňové subjekty, daně vyměřit, vybrat, vyúčtovat, vymáhat nebo kontrolovat podle tohoto zákona jejich splnění ve stanovené výši a době. Je-li celní úřad v postavení správce spotřební daně, pak je také oprávněn provádět kontrolu plnění zákonem o spotřebních daních stanovených povinností, to však pouze za předpokladu, že budou dodrženy meze a způsoby, které právní úprava pro takový postup stanoví. Na základě nezákonně provedeného procesu nelze dospět k zákonnému výsledku.

Podle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních je plátcem spotřební daně mimo jiné právnická nebo fyzická osoba, která skladuje ve větším množství vybrané výrobky, aniž prokáže, že se jedná o vybrané výrobky zdaněné, nebo pokud neprokáže

způsob jejich nabytí oprávněně bez daně. Takové osobě, aniž by ji vznikla zákonná povinnost registrace ke spotřební dani, vzniká povinnost daň přiznat a zaplatit dnem nabytí vybraných výrobků nebo dnem jejich prodeje nebo dnem zjištění vybraných výrobků u těchto plátců, a to tím dnem, který nastal dříve [§ 9 odst. 3 písm. e) zákona o spotřebních daních]. Plátci, kterým vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit, jsou povinni předložit daňové přiznání samostatně za každou daň celnímu úřadu, a to do 25. dne po skončení zdaňovacího období, ve kterém tato povinnost vznikla.

Z výše uvedeného je zcela zřejmé, že ve shora uvedeném smyslu se osoba, která skladuje ve větším množství vybrané výrobky, aniž prokáže, že se jedná o vybrané výrobky zdaněné, nebo pokud neprokáže způsob jejich nabytí oprávněně bez daně, stává plátcem spotřební daně ze zákona (ex lege), bez povinnosti registrace. Argumentace stěžovatele, že nemohl provádět daňovou kontrolu proto, že účastnice nebyla registrovaným plátcem spotřební daně a tudíž nebyla v postavení daňového subjektu, je tak zcela absurdní, neboť v takovém případě by celní úřady nemohly provádět kontrolu plnění daňových povinností u všech plátců spotřební daně, kterým v souladu s ustanovením § 4 odst. 2 zákona o spotřebních daních nevzniká povinnost registrace ke spotřební dani, ale ani postupovat dle ustanovení § 2 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků. Ustanovení § 138 zákona o spotřebních daních výslovně stanoví, že v řízení ve věcech upravených tímto zákonem se postupuje podle zvláštního právního předpisu upravujícího správu daní, pokud tento zákon nestanoví jinak. To znamená, že základním procesním předpisem je zákon o správě daní a poplatků, podle kterého celní úřad při správě daní postupuje, ledaže by sám zákon o spotřebních daních stanovil jinak. Zákon o spotřebních daních má ve vztahu k oprávnění provést kontrolu značení tabákových výrobků samostatnou úpravu, stanovenou v § 115, podle které provádějí kontrolu značení tabákových výrobků mimo jiné i celní orgány. Podle ustanovení § 41 zákona o spotřebních daních je kterýkoliv celní úřad nebo celní ředitelství oprávněn vstupovat do každé provozní budovy, místnosti nebo místa, kde jsou vyráběny, zpracovávány nebo skladovány vybrané výrobky, přičemž vybranými výrobky jsou ve smyslu ustanovení § 1 zákona o spotřebních daních také tabákové výrobky. Celní úřad nebo celní ředitelství jsou také oprávněny vstupovat do prostor, o kterých je známo nebo se dá důvodně předpokládat, že se v nich vybrané výrobky vyrábějí, zpracovávají nebo skladují. Toto právo mají také, jde-li o byt, který je užíván pro účely podnikání.

Argumentace stěžovatele, že v daném případě byl oprávněn pouze k provedení místního šetření, neboť to lze ve smyslu zákona o správě daní a poplatků provádět i u jiných osob než osob v postavení daňových subjektů, tak nemá oporu v zákoně a navíc vede k závěru, že kontrolované osoby – potencionální plátci spotřební daně, kteří se teprve po provedeném důkazním řízení v závislosti na kontrolních zjištěních stanou či naopak nestanou plátcem spotřební daně, nemají při uplatňování státní moci stejný rozsah zákonných práv jako osoby, které již plátcem spotřební daně jsou. Takový výklad nemůže v podmínkách demokratického právního státu obstát.

Ze správního spisu je zřejmé, že celý postup správce daně směřoval ke kontrole zdanění skladovaných vybraných výrobků, která bez jakéhokoliv řádně vedeného řízení vyústila ve vyměření daňové povinnosti, neboť dle závěrů celních orgánů účastnice skladovala vybrané výrobky ve větším množství, aniž by prokázala jejich zdanění

nebo řádné nabytí za ceny bez daně. Dle názoru zdejšího soudu krajský soud nikterak nepochybil, když své závěry opřel o rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 60/2005, publikovaný pod č. 938/2006 Sb. NSS, neboť úvaha zde obsažená, tj. *„že vyvodit závěr o unesení či neunesení důkazního břemene a následně pak i závěr o existenci daňové povinnosti lze jen tehdy, pokud byl ze strany státní moci veden řádný proces a to při zachování všech zákonem garantovaných práv a nepostačuje proto, je-li daňová povinnost vyměřena pouze na základě výsledků získaných při vyhledávací činnosti či při místním šetření, aniž by bylo provedeno řádné důkazní řízení při zachování všech práv, která jsou zákonem garantována“*, je zcela aplikovatelná i na posuzovaný případ. Je přitom nepochybné, že postup, který správce daně v souzené věci zvolil, takové požadavky nesplňuje.

Pokud jde o požadavek účastnice řízení (přípis ze dne 24. 8. 2007), aby ve věci bylo k jejímu projednání nařízeno jednání, nevidí Nejvyšší správní soud žádný důvod, který by nařízení jednání svědčil. Podle ustanovení § 109 s. ř. s. rozhoduje o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání. Pouze považuje-li to za vhodné nebo provádí-li dokazování, nařídí k projednání kasační stížnosti jednání. V posuzovaném případě není k projednání kasační stížnosti dokazování třeba. V této souvislosti je vhodné připomenout, že v samém základu vadně vedené daňové řízení nedávalo ani krajskému soudu prostor přezkoumat napadená rozhodnutí v intencích žalobních bodů, a proto i sám krajský soud zrušil napadená rozhodnutí pro vady řízení bez jednání.

Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

O náhradě nákladů řízení rozhodl soud v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch; žalobkyni, které by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, žádné náklady řízení nevznikly.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 19. března 2008

JUDr. Radan Malík
předseda senátu