



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Karla Šimky a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci žalobkyně: **LEKO Příbram, s. r. o.**, se sídlem Březnická 398, Příbram IV, zastoupené JUDr. Ondřejem Davidem, Ph.D., advokátem se sídlem K Safině 669, Praha 4, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Praze**, se sídlem Žitná 12, Praha 2, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 27. 9. 2007, č. j. 10 Ca 291/2005 - 40,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 27. 9. 2007, č. j. 10 Ca 291/2005 - 40, **se zrušuje** a věc se mu **vrací** k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozsudkem Městského soudu v Praze ze dne 27. 9. 2007, č. j. 10 Ca 291/2005 - 40, byla zamítnuta žaloba podaná žalobkyní (dále jen „stěžovatelka“) proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 17. 8. 2005, č. j. 6280/05-130, kterým bylo zamítnuto odvolání stěžovatelky proti rozhodnutí Finančního úřadu v Příbrami (dále jen „finanční úřad“) ze dne 9. 3. 2005, č. j. 21352/05/063900/3582 o registraci stěžovatelky jako plátce spotřební daně z lihu. V odůvodnění rozsudku městský soud k námitce uvedení neexistujícího zákona v rozhodnutí finančního úřadu poukázal na přechodné ustanovení § 140 odst. 1 zákona č. 353/2003 Sb., ve znění pozdějších předpisů, podle kterého správu daní, u nichž ke dni nabytí účinnosti tohoto zákona nezaniklo právo daň vyměřit nebo vymáhat nebo nezanikl nárok na vrácení daně, vykonávají dosavadní správci daně podle dosavadních právních předpisů. Proto i odkaz na § 26 písm. e) zákona č. 587/1992 Sb., ve znění pozdějších

předpisů, je v souladu s touto právní úpravou. Pokud Policie ČR zjistila dne 13. 2. 2002 u stěžovatelky nezdaněný líh, aplikoval finanční úřad správný předpis. Finanční ředitelství tento právní stav v napadeném rozhodnutí osvětlilo, a proto jeho rozhodnutí není, jak tvrdí stěžovatelka, nepřezkoumatelné. Ke druhé žalobní námitce, že stěžovatelka neskladovala nezdaněný líh, protože nepatřil jí, ale jednalo se o líh jejího dlužníka, a stěžovatelka k němu pouze uplatnila zadržovací právo, městský soud uvedl, že se s touto námitkou neztotožňuje, neboť většina zjištěného nezdaněného lihu pochází od výrobce odlišného od dlužníka (a z jeho lihu by ani nebylo možné vyrobit tolik lihu, jenž byl zjištěn jako nezdaněný) a nacházela se v prostorách stěžovatelky. Městský soud se ztotožnil s finančním ředitelstvím, že povinnost registrace ke spotřební dani z lihu vzniká dnem zjištění nezdaněného lihu osobám, které skladují tento líh, ledaže povinná osoba prokáže, že daň byla z tohoto lihu zaplacená, že jsou vybrané výrobky od daně osvobozeny či byly nabyty oprávněně bez daně. Tak se v dané věci nestalo a obrana stěžovatelky odporuje zjištěnému skutkovému stavu, zůstala pouze v rovině tvrzení a je hlavně mimoběžná s uvedenou právní úpravou.

V kasační stížnosti podané v zákonné lhůtě z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. stěžovatelka namítala, že městský soud nesprávně posoudil otázku, který právní předpis platil ke dni účinnosti napadeného rozhodnutí a odkázala na svou argumentaci v žalobě. Podle stěžovatelky je v rozporu s ústavním pořádkem České republiky, aby byla zaregistrována od 1. 2. 2002 jako plátce spotřební daně podle předpisu účinného od 1. 1. 2004. Dále má za to, že se městský soud nevypořádal řádně s její námitkou, že předmětný líh ve smyslu § 24 písm. d) zákona č. 587/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, nikdy neskladovala. Již u finančního úřadu uvedla, že líh patří jejímu dlužníku a že tento svůj dluh vůči ní uznal. O skladování by šlo, kdyby se výrobou lihu nebo obchodem s ním zabývala. Vlastníkem lihu zadrženého od jejího dlužníka by se stěžovatelka stala až v okamžiku, kdy by dlužník svůj dluh nesplatil. Výrobce zadrženého lihu označeného „Likérka Drahlín“ byl právě dlužník stěžovatelky pan Š. a stěžovatelka byla povinna po úhradě dluhu mu líh vydat. Závěr městského soudu, že spotřební daň je povinna zaplatit i osoba, která nezdaněný líh skladuje, je nesprávný. Stěžovatelce nemůže být kladeno k tíži to, že neprokázala řádně, že líh neskladovala, protože daňové řízení se řídí zásadou vyšetřovací. Podle § 2 a § 31 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) si měl správce daně zjistit řádně skutkový stav, což v dané věci neučinil. Tato vada řízení ovlivnila zákonnost napadeného rozhodnutí a městský soud jej měl proto zrušit. Proto stěžovatelka navrhla, aby napadený rozsudek byl v plném rozsahu zrušen a věc vrácena městskému soudu k dalšímu řízení.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnila stěžovatelka v podané kasační stížnosti, a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval stížní námitkou o chybném právním posouzení platnosti a účinnosti zákona o spotřebních daních. Pokud by totiž tato námitka byla důvodná, ztratil by v této procesní situaci smysl další přezkum konkrétních procesních i meritorních námitek. Do 31. 12. 2003 byl účinný zákon č. 587/1992 Sb., ve

znění pozdějších předpisů a od 1. 1. 2004 je účinný zákon č. 353/2003 Sb., ve znění pozdějších předpisů, který v ustanovení § 140 odst. 1 stanoví, že správu daní, u nichž ke dni nabytí účinnosti tohoto zákona nezaniklo právo daň vyměřit nebo vymáhat nebo nezanikl nárok na vrácení daně, vykonávají dosavadní správci daně podle dosavadních právních předpisů.

Nejvyšší správní soud poukazuje zejména na ustanovení § 57 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, podle kterého je pro aplikaci daňového hmotného práva typické užití zákonů ve znění účinném v rozhodné době, přičemž dobou rozhodnou je třeba rozumět okamžik, kdy nastaly skutečnosti zakládající daňovou povinnost, jak Nejvyšší správní soud judikoval v rozsudku ze dne 28. 3. 2007, č. j. 1 Afs 139/2006 - 75, www.nssoud.cz. K úpravě obsažené v přechodném ustanovení v § 140 zákona č. 353/2003 Sb., ve znění pozdějších předpisů, měl zákonodárce legitimní důvod, kterým byla změna v celkové organizaci správy spotřební daně, v souladu se systémy v Evropských společenstvích. V dané věci se nejedná o případ, kdy přechodná ustanovení chybí, naopak, zákonodárce jasně deklaroval svou vůli, jaká pravidla se mají použít při transformaci. Přechodná ustanovení jsou obvyklým, standardním prostředkem úpravy režimu při změně právní úpravy. Naopak pokud by přechodná ustanovení v novele či novém zákoně absentovala, bylo by to v rozporu s principem právní jistoty. Stanovení přechodných ustanovení je plně v souladu s čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, který stanoví, že státní moc lze uplatňovat jen v případech a v mezích stanovených zákonem, a to způsobem, který zákon stanoví, a také s čl. 4 odst. 1 Listiny, podle kterého povinnosti mohou být ukládány toliko na základě zákona a v jeho mezích a jen při zachování základních práv a svobod. Nejvyšší správní soud doplňuje své zdůvodnění o argument a contrario a poukazuje na rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 30. 3. 1998, č. j. 6 A 118/95 - 24, uveřejněný pod č. 554/1999 v časopise Správní právo, v němž tento soud vyslovil, že rozhodnutí správního orgánu, zakládající práva či povinnosti, vydané však podle předpisu bez náhrady zrušeného a tedy neplatného a neúčinného, je nulitním aktem, nestanoví-li některý platný a účinný právní předpis v přechodných ustanoveních, že (a pro jaké případy) lze takového předpisu i po zrušení užít. Proto Nejvyšší správní soud shledal prvou námitku stěžovatelky nedůvodnou.

Naopak jako důvodnou posoudil další námitku stěžovatelky, že správce daně nezjistil řádně skutkový stav pro to, aby mohl rozhodnout o její registraci ke spotřební dani z lihu.

Podle § 24 písm. d) zákona č. 587/1992 Sb., ve znění účinném do 31. 12. 2003, (dále jen „zákon o spotřebních daních“) jsou plátcí také právnické a fyzické osoby, které skladují nebo vyskladňují líh podle § 25 odst. 2 a 3, s výjimkou lihu osvobozeného od daně podle § 29 odst. 1 písm. c) a f), pokud neprokáží, že se jedná o líh zdaněný, nebo pokud neprokáží oprávněnost nabytí nezdaněného lihu. Průkazem o zdanění lihu je daňový doklad podle § 10 odst. 1 nebo 6 nebo v případě, že daňový doklad podle § 10 odst. 1 nebo 6 se nevystavuje, písemný doklad osvědčující skutečnost, že subjekt, od něhož byly vybrané výrobky získány, nabyt tyto výrobky již zdaněné. Průkazem o oprávněném nabytí nezdaněného lihu je povolení Ministerstva financí vydané podle zvláštních předpisů a zároveň daňový doklad podle § 10 odst. 1 a 5 nebo odstavce 6, byla-li povinnost ho vystavit.

Pojem skladování zákon o spotřebních daních nedefinuje a používá jej v souvislosti s pojmem vyskladnění (např. v § 3 odst. 3 nebo § 24 písm. d) citovaného zákona). Podle § 2 písm. h) bod 1. zákona o spotřebních daních se pro účely tohoto zákona rozumí vyskladněním mimo jiné fyzické vydání vybraných výrobků plátcem daně (§ 3) z prostor, kde jsou vyráběny nebo skladovány, pro splnění smluvního závazku s výjimkou smlouvy o uložení věci a smlouvy o úschově, smlouvy o skladování, smlouvy zasílatelské a smlouvy o přepravě věci nebo smlouvy o přepravě nákladu.

Podle § 26 písm. e) citovaného zákona vzniká daňová povinnost také dnem nabytí, prodeje nebo zjištění nezdaněného lihu právníky a fyzickými osobami uvedenými v § 24 písm. d) nebo lihu, který právníky a fyzické osoby vyrobily bez povolení, a to tím dnem, který nastal dříve.

Podle napadeného rozhodnutí bylo důvodem zajištění nezdaněného lihu jeho skladování. Podle § 527 odst. 1 obch. zák. se smlouvou o skladování zavazuje skladovatel převzít věc, aby ji uložil a opatroval, a ukladatel se zavazuje zaplatit mu za to úplatu (skladné). Stěžovatelka však tvrdí, že líh neskladovala, pouze vykonávala zadržovací právo podle § 175 a násl. o. z., který stanoví, že kdo je povinen vydat cizí movitou věc, kterou má u sebe, může ji zadržet k zajištění své splatné pohledávky, kterou má proti osobě, jíž by jinak byl povinen věc vydat. Závěr finančního ředitelství, že tvrzení o zadržovacím právu a dluhu je vzhledem k dikci § 24 písm. d) a § 26 písm. e) je irelevantní, není podle názoru Nejvyššího správního soudu správný, protože skutkový stav musí správce daně zjistit co nejúplněji a není v tom vázán jen návrhy daňového subjektu.

Jak ze správního spisu, tak zejména z odůvodnění napadeného rozhodnutí, vyplývá, že finanční ředitelství tvrzení stěžovatelky o uplatněném zadržovacím právu ke zjištěnému lihu nebralo v úvahu, nevyzvalo ji k doplnění dokazování o existenci dluhu, vlastnictví zjištěných výrobků a existenci a oprávněnosti zadržovacího práva, příp. zda již na jeho základě došlo k přechodu či převodu vlastnictví těchto výrobků na stěžovatelku. V napadeném rozhodnutí finanční ředitelství pouze uvedlo, že tyto skutečnosti nejsou relevantní ve vztahu k citované právní úpravě, tj. zejména k § 24 písm. d) zákona o spotřebních daních, takže z něj není ani zřejmé, kdo zjištěný líh vyrobil.

Nejvyšší správní soud v této souvislosti konstatuje, že oprávněně uplatněné zadržovací právo svědčící osobě, která má věci svého dlužníka u sebe, s sebou pojí povinnost starat se o věc s péčí řádného hospodáře, zejména ji opatrovat a chránit před poškozením, ztrátou a zničením (viz § 178 a § 162 o. z.). Občanský zákoník však neodkazuje na smlouvu o úschově (v obchodních věcech by šlo o smlouvu o skladování). Důvod je zřejmý. V případě smluv o úschově či skladování jde o dvoustranný právní úkon, kdežto uplatnění zadržovacího práva je úkonem jednostranným.

Všechny tyto úvahy by však nebyly relevantní v případě, že by správce daně například zjistil, že líh vyráběla stěžovatelka, příp. jiná osoba a povinnost zdanit takto vyrobený líh by stíhala jinou osobu nebo stěžovatelku, avšak z jiného důvodu. Tato interpretace je i v souladu se smyslem úpravy zdanění lihu spotřební daní. Je nepochybné, že výrobky, které spotřební dani podléhají, musí být zdaněny. Než k tomu ale dojde, je

správce daně povinen, byť i ex offio, zjistit co nejúplněji skutkový stav tak, aby mu bylo zcela jasné, kdo je plátcem daně a které skutečnosti zakládají daňovou povinnost. Pokud subsumuje pod některé z ustanovení zákona o spotřební dani nesprávně zjištěný skutkový stav nebo zjištěný neúplně a v důsledku toho rovněž nesprávně, je takový postup rozporný se zákonem.

Podle rozhodnutí správce daně ze dne 9. 3. 2005 byla stěžovatelka zaregistrována s účinností od 1. 2. 2002. V odůvodnění není specifikováno, jaká skutečnost byla důvodem pro registraci, a ani to, který den nastala. Podle odůvodnění napadeného rozhodnutí opřelo finanční ředitelství povinnost registrace o zjištění Policie ČR a správce daně, ale neuvádí datum tohoto zjištění a kdo jej učinil, a přitom na něj váže okamžik registraci. Ve správním spise je založen pouze protokol Policie ČR ze dne 13. 2. 2002 o provedení domovní prohlídky – jiných prostor a pozemků, které byli přítomni příslušníci Policie ČR a jako nezúčastněná osoba zaměstnanec Městského úřadu Příbram, živnostenského odboru. Na kopii tohoto protokolu není vůbec vyznačeno, jak a kdy se dostal do dispoziční sféry finančního úřadu. Na základě takového spisového materiálu nemůže soud řádně přezkoumat, ke kterému datu vznikly skutečnosti zakládající povinnost ve smyslu § 57 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Proto podle Nejvyššího správního soudu popsany postup správce daně odporuje § 31 odst. 2 citovaného zákona a vyšetřovací zásadě zakotvené v § 2 odst. 6 citovaného zákona, protože správce daně skutkový stav řádně nezjistil a tato vada měla vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.

Z uvedeného důvodu proto Nejvyšší správní soud napadený rozsudek městského soudu zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Ve věci rozhodl v souladu s § 109 odst. 1 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, když neshledal důvody pro jeho nařízení.

V dalším řízení je městský soud vázán právním názorem, který je vysloven v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne městský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 30. září 2008

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu