



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové, Ph.D. a soudců Mgr. Ondřeje Mrákoty a JUDr. Jakuba Camrdy, Ph.D. v právní věci žalobce: **AB style Group a.s.**, se sídlem Frýdek – Místek, Křižíkova 1774, zastoupeného obecným zmocněncem JUDr. Janem Pallou, Okrajní 1235/12, Ostrava – Slezská Ostrava, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 1387/7, 140 96 Praha 4, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 28. 8. 2012, č. j. 8 Af 69/2010 - 81,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalobci **se** náhrada nákladů řízení **nepřiznává.**

O d ů v o d n ě n í :

Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) rozhodnutím ze dne 4. 11. 2010, č. j. 15795-11/2010-900000-302, zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutí Celního ředitelství Ostrava (dále jen „celní ředitelství“) ze dne 24. 3. 2010, č. j. 632-12/2010-140100-23, kterým nebylo žalobci vydáno povolení k provozování daňového skladu (dále jen „povolení“) ve smyslu § 20 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSD“).

Rozhodnutí stěžovatele napadl žalobce žalobou podanou u Městského soudu v Praze, který jí rozsudkem ze dne 28. 8. 2012, č. j. 8 Af 69/2010 - 8, vyhověl a rozhodnutí stěžovatele ze dne 4. 11. 2010 zrušil a věc vrátil stěžovateli k dalšímu řízení.

Městský soud dovodil, že ust. § 20 odst. 6 ZSD je jediným ustanovením, které dává celnímu ředitelství možnost nevydat povolení k provozování daňového skladu, jestliže by navrhovatel nesplňoval některou z podmínek v tomto ustanovení uvedených. Jiné podmínky, které by byly na správním uvážení celního ředitelství, ZSD nestanoví, proto k dalším podmínkám nelze v tzv. povolovacím řízení vůbec přihlížet. Na tento závěr nemá vliv ani ust. § 20 odst. 7 ZSD, které stanoví povinnost navrhovatele na výzvu celního úřadu nebo celního ředitelství uvést a doložit další údaje potřebné pro správu daní, neboť z něj nelze dovodit jakékoli oprávnění celního ředitelství zkoumat vlastní úvahou dále vytvořené předpoklady pro vydání povolení k provozování daňového skladu. Městský soud uzavřel, že pokud navrhovatel doloží v ZSD taxativně stanovené podmínky, pak mu nelze vydání povolení k provozování celního skladu odepřít.

Proti rozsudku městského soudu podal stěžovatel kasační stížnost, v níž uplatnil stížní důvody dle § 103 odst. 1 písm. a), d) s. ř. s., tj. nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení a nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

Stěžovatel s odkazem na odůvodnění napadeného rozhodnutí ze dne 4. 11. 2010 namítl, že při výkladu ust. § 20 ZSD nelze vycházet jen z jazykového výkladu, jak učinil městský soud, ale je třeba aplikovat také výklad teleologický, logický a systematický (nález Ústavního soudu ze dne 17. 12. 1997, sp. zn. Pl. ÚS 33/97). V daném případě bylo řízení vedeno podle zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSDP“), jestliže tedy byly ustanovením § 20 odst. 7 ZSD předvídatelným způsobem v řízení opatřeny další podklady pro rozhodnutí vedle podkladů uvedených v ust. § 20 odst. 2 ZSD, bylo povinností celního ředitelství k těmto podkladům přihlédnout a vyhodnotit je v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů (§ 2 odst. 3 ZSDP). K tomu stěžovatel rozvedl, že v ust. § 20 odst. 2 ZSD jsou uvedeny jen formální náležitosti návrhu na vydání povolení, tj. takové, které musí navrhovatel splnit vždy, aby s ním celní ředitelství mohlo řízení o vydání povolení „zahájit“. V případě, že tyto náležitosti navrhovatel splní, „aktivuje se“ ust. § 20 odst. 7 ZSD a celní ředitelství vyzve navrhovatele ke sdělení a doložení dalších údajů. K tomu stěžovatel zdůraznil, že pokud by navrhovatel měl při splnění náležitostí uvedených v ust. § 20 odst. 2 ZSD nárok na vydání povolení, bylo by ust. § 20 odst. 7 ZSD nadbytečné, což je v rozporu se zásadou racionálního zákonodárce, a to i s ohledem na to, že ust. § 20 odst. 8 ZSD, upravuje postup při odstranění vad návrhu. V této souvislosti stěžovatel poukázal také na to, že v § 20 odst. 14 ZSD je přímo počítáno s případem nevydání povolení s tím, že v takovém případě musí být rozhodnutí odůvodněno. Jestliže by tedy celní ředitelství posuzovalo jen „formální“ náležitosti návrhu dle § 20 odst. 2 ZSD, bylo by i toto ustanovení zcela nadbytečné, protože odstraňování formálních náležitostí je upraveno v § 20 odst. 8 ZSD, včetně formy „ukončení“ řízení při nedoložení některé náležitosti návrhu, tj. jeho odložení. Ustanovení § 20 odst. 7 ZSD je proto odrazem skutečnosti, že držitel povolení jím získává zvláštní výhodné postavení, neboť může nakládat s nezdaněnými vybranými výrobky, avšak státu vzniká určité riziko, že držitel povolení svého postavení zneužije a způsobí daňový únik. Z tohoto důvodu nemůže být povolení poskytnuto komukoli, kdo splní „formální“ podmínky dle § 20 odst. 2 ZSD, ale pouze subjektu, který poskytuje určité „záruky“ řádného plnění svých povinností. Pokud by totiž takové zvýhodněné postavení bylo poskytnuto komukoli, kdo si o něj požádá, pak by povolení zcela ztrácelo smysl, zejména

pokračování

není možné poskytnout povolení subjektu, který je finančně nestabilní, jako je tomu v projednávané věci. Právě uvedená ustanovení ZSD a ZSDP pak vymezují *diskreční pravomoc* celního ředitelství, které v dané věci vycházelo jen z údajů a podkladů poskytnutých žalobcem.

Podle stěžovatele na výše uvedeném nemůže nic změnit ani skutečnost, že navrhovatel je povinen před vydáním povolení poskytnout zajištění podle § 21 ZSD, protože pro výpočet tohoto zajištění je stanoven „*rigidní*“ postup přímo v § 21 ZSD, od něhož se celní ředitelství nemůže odchýlit, „*finanční nestabilitu*“ navrhovatele proto nelze promítnout do výše zajištění daně, jak se snaží dovodit žalobce. Ad absurdum pak stěžovatel poukázal na to, že při přijetí výkladu městského soudu, by celní ředitelství muselo vydat povolení i subjektu, který by splnil všechny „*formální*“ náležitosti, přestože by tento přímo v návrhu na vydání povolení uvedl, že hlavním smyslem získání povolení je neplacení spotřebních daní a vytvoření daňového úniku.

Stěžovatel rovněž namítl nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku s poukazem na to, že městský soud již v rozsudku ze dne 30. 12. 2010, č. j. 8 Ca 413/2007 - 45, zaujal právní názor shodný s nynějším názorem stěžovatele, který proto důvodně očekával, že bude v řízení úspěšný, když tímto rozsudkem argumentoval i v řízení před městským soudem. Městský soud se však bez předchozího upozornění odchýlil od své dosavadní rozhodovací praxe, aniž by tuto změnu řádně odůvodnil, čímž porušil zásadu předvídatelnosti soudních rozhodnutí (nález Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2007, sp. zn. IV. ÚS 613/06).

Stěžovatel uzavřel, že při existenci ust. § 20 odst. 7 ZSD a aplikaci všech výkladových metod lze dospět výlučně k názoru, že při vydávání povolení *je celní ředitelství nadáno diskreční pravomocí*, tj. musí aplikovat správní uvážení a na vydání povolení není právní nárok ani při splnění „*formálních*“ náležitostí uvedených v ust. § 20 odst. 2 ZSD.

Žalobce navrhl zamítnutí kasační stížnosti, neboť oprávnění celních orgánů dle § 20 odst. 7 ZSD vyzvat navrhovatele k doložení dalších údajů nemůže být bezbřehé a musí být vykládáno v kontextu celého ust. § 20 ZSD, zejména jeho odstavců 2, 6 a 8. K tomu uvedl, že § 20 odst. 7 ZSD ukládá navrhovateli povinnost reagovat na výzvu celních orgánů, přičemž okolnosti, za kterých jsou celní orgány oprávněny takovou výzvu učinit a následky pasivity vyzývané osoby upravuje § 20 odst. 8 ZSD. Celní orgány takto mohou postupovat jen tehdy, jestliže vzniknou pochybnosti o správnosti nebo úplnosti návrhu a jsou oprávněny požadovat jen doložení údajů potřebných pro správu daně, kterou se rozumí podle § 1 odst. 2 ZSD daň z minerálních olejů, daň z lihu, daň z piva, daň z vína a meziproductů a daň z tabákových výrobků. Výzva podle § 20 odst. 7 ZSD je pouze fakultativní a jejím smyslem nemůže být získání jakýchkoli podkladů podle svévolné úvahy celních orgánů a dané ustanovení nelze vykládat tak extenzivně, jak činí stěžovatel. Ustanovení § 20 odst. 7 ZSD neumožňuje celním orgánům, aby si kladly jakékoli podmínky, ale pouze, aby si vyžádaly doplňující údaje, které jsou potřebné pro správu daní. Opačný výklad by výrazně snížil možnost kontroly postupu celních orgánů a aplikace správního uvážení bez zdůvodněných limitů by mohla vést k libovůli při stanovování požadavků a k nepřipustné diskriminaci některých navrhovatelů (nález

Ústavního soudu ze dne 16. 4. 2006, sp. zn. IV. ÚS 49/04). Žalobce dále poukázal na to, že absolutní či neomezené správní uvážení bylo odmítnuto také Nejvyšším správním soudem v usnesení rozšířeného senátu ze dne 23. 3. 2005, č. j. 6 A 25/2002 - 42, publikovaném ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 906/2006. Žalobce nesdílí obavy stěžovatele z nadbytečnosti ust. § 20 odst. 7 ZSD, neboť podmínky, za kterých je třeba danou výzvu učinit, stanoví § 20 odst. 8 ZSD a skutečnost, že zákonodárce nespojil tato ustanovení v jedno, nemůže mít vliv na jejich výklad a jít k tíži žalobce (nález Ústavního soudu ze dne 29. 5. 2012, sp. zn. I. ÚS 919/09). Stěžovatelem namítané posuzování finanční stability se projevuje v § 20 odst. 6 ZSD, které brání udělit povolení osobě v likvidaci nebo v insolvenčním řízení a osobě s nedoplatkem na daních, clu, pojistném nebo penále, není-li zajištěno uhrazení tohoto nedoplatku. Jiné podmínky zákon nestanoví a není přípustné je dotvářet ad hoc nad rámec zákona. Z hlediska správy daní má přitom finanční stabilita význam jen v tom směru, zda bude navrhovatel schopen splnit své daňové povinnosti a hrozbu neodvedení spotřební daně lze odvrátit stanovením vhodné výše zajištění daně podle § 21 ZSD (§ 20 odst. 9 ZSD). K další argumentaci stěžovatele uvedl, že odložení návrhu má své místo jen v situaci, v níž lhůta určená ve výzvě marně uplyne, tj. v případě úplné pasivity navrhovatele. V ostatních případech a v situaci, kdy je navrhovatel v likvidaci nebo v insolvenční či nezajistil uhrazení nedoplatků, musí celní orgány návrh zamítnout. Za absurdní žalobce označil úvahu stěžovatele, že by hlavním smyslem získání povolení mělo být „*neplacení spotřebních daní a vytvoření daňového úniku*“, neboť celním orgánům stále zůstává možnost stanovit vhodnou výši zajištění daně (nemluvě o mechanismech pro odnětí povolení k provozování daňového skladu). Závěrem žalobce uvedl, že v postupu městského soudu, který se dle stěžovatele měl odchýlit od svého rozsudku ze dne 30. 12. 2010, č. j. 8 Ca 413/2007 - 45, nespátřuje pochybení, protože soudy jsou oprávněny svou rozhodovací praxi měnit, jeden rozsudek nelze vnímat jako ustálenou judikaturu a městský soud napadený rozsudek řádně zdůvodnil.

Nejvyšší správní soud nejprve přezkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána osobou oprávněnou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.), a jedná za něj zaměstnanec, který má vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud poté přezkoumal rozsudek městského soudu v rozsahu vymezeném v § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. a zkoumal přitom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Kasační stížnost není důvodná.

Z obsahu správního spisu plyne, že žalobce (navrhovatel) návrhem doručeným celnímu ředitelství dne 8. 12. 2009 požádal o vydání povolení k provozování daňového skladu podle § 20 ZSD. Jeho návrh celní ředitelství zamítlo rozhodnutím ze dne 24. 3. 2010, v němž s odkazem na § 20 ZSD uvedlo, že ze žalobcem předložených podkladů, zejména výsledku finanční analýzy, plyne, že *žalobce je pro správu spotřební daně souvisící s povolením rizikovým daňovým subjektem, neboť od svého založení nevykazoval žádnou vlastní činnost*. Tržby za rok 2008 byly dosaženy přefakturací ve výši 389 000 Kč a k 31. 12. 2009 byl majetek žalobce tvořen jen oběžnými aktivy, zejména

pokračování

finančními prostředky v hotovosti a na bankovním účtu a dlouhodobými pohledávkami. Za rok 2009 žalobce vykazoval tržby za prodej vlastních výrobků a služeb ve výši 426 000 Kč. Fakturované tržby však nepokryly náklady na výkonovou spotřebu v celkové výši 495 000 Kč. Výsledkem hospodaření v letech 2007 až 2009 byla meziročně se prohlubující ztráta, přičemž vlivem ztrátovosti a neschopnosti tvorby vlastních zdrojů dochází k poklesu vlastního kapitálu a nelze vyloučit postupné vyčerpání finančních prostředků. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce odvolání, o kterém rozhodl stěžovatel napadeným rozhodnutím ze dne 4. 11. 2010, které odůvodnil shodně s argumenty uvedenými v nyní podané kasační stížnosti s poukazem na to, že *zajištění daně neslouží k omezení či vyloučení rizik vyplývajících z nakládání s vybranými výrobky, ale výlučně k zajištění vzniklé daňové povinnosti tak, aby mohla být případně uspokojena po lhůtě splatnosti ze zástavy*. Zajištění upravuje § 20 odst. 9 ZSD s odkazem na § 21 téhož zákona a jeho výši musí celní ředitelství stanovit zákonem daným postupem, od něhož se nemůže odchýlit. *Výše zajištění tedy vůbec nesouvisí s hodnocením poskytovatele zajištění daně, ale se zákonnými dispozicemi*. Zajištění daně přitom nekryje veškerá rizika vyplývající z provozování daňového skladu. U nově založeného daňového skladu je pak výše zajištění jen předpokládaná, ale skutečnost může být odlišná, neboť provozovatel např. může přijmout více vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od daně, vyrobí více vybraných výrobků a uvede je do volného daňového oběhu, manipuluje s vybranými výrobky v rozporu se zákonem apod. Aplikace institutu zajištění daně přitom předpokládá kladné rozhodnutí o návrhu na povolení provozování daňového skladu, přestože podle § 20 odst. 9 ZSD musí předcházet takovému rozhodnutí stanovení výše zajištění a vlastní zajištění daně. *Z těchto důvodů je dle stěžovatele nutné prověření daňového subjektu také ohledně jeho finanční stability, aby bylo postaveno najisto, že navrhovatel skýtá záruku řádného plnění podmínek k provozování daňového skladu a eventuálního navýšení zajištění daně a v případě daňového nedoplatku převyšujícího zajištění daně musí být jistota, že jeho případné následné vymáhání bude úspěšné. Nejsou-li tyto podmínky splněny, nelze povolení vydat pouze pro splnění formálních náležitostí návrhu*. Stěžovatel dále konstatoval, že z ust. § 20 ZSD plyne, že povolení k provozování daňového skladu může příslušné celní ředitelství udělit právnické i fyzické osobě. *Nicméně na toto povolení není právní nárok, neboť vybrané výrobky definované v ZSD podléhají zvýšenému daňovému dohledu ze strany státu, který prostřednictvím celních orgánů provádí dozor nad dodržováním podmínek stanovených ZSD tak, aby bylo zabezpečeno zjištění, stanovení a splnění všech daňových povinností u povinných daňových subjektů, neboť u vybraných výrobků je zvýšené riziko, že s nimi bude protiprávně nakládáno*. Institut daňového skladu podle § 20 ZSD přitom poskytuje držiteli povolení určité výhody, a to zejména v přiznávání, vyměřování a placení daní, jakož i při držení či nakládání s nezdaněnými vybranými výrobky, ale současně jsou na zúčastněné podnikatelské subjekty kladeny zvýšené nároky. Proto je využití tohoto povolení v ZSD podmíněno povolením příslušného celního ředitelství na základě vyhodnocení veškerých podkladů pro rozhodnutí, přičemž se přihlíží ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo. *Předpokladem kladného vyřízení žádosti proto není pouze splnění formálních náležitostí podle § 20 odst. 2 písm. a) až o) ZSD, které jsou pouze povinnými náležitostmi a přílohami, a musí být uvedeny v návrhu na vydání povolení, a naplnění skutečností uvedených v § 20 odst. 6 ZSD, protože tyto nejsou podmínkami, při jejichž splnění vzniká na uvedené povolení automaticky právní nárok*. Žalovaný dovodil, že z uvedeného vyplývá, že *návrh bude kladně vyřízen pouze v případě, že navrhovatel splní příslušné formální náležitosti a naplní zákonné podmínky a zároveň bude z dalších podkladů naprosto zřejmé, že je zde jistota řádného plnění*

veškerých daňových povinností vzniklých v souvislosti s jeho podnikatelskou činností. Za tímto účelem je celní ředitelství oprávněno postupovat podle § 20 odst. 7 a 8 ZSD a vyzvat navrhovatele k uvedení a doložení dalších údajů potřebných pro řádnou správu spotřebních daní. Povolení by tak měla obdržet jen osoba, u které, kromě splnění formálních náležitostí a dalších požadovaných skutečností, je celní ředitelství přesvědčeno o následném bezproblémovém užívání povolení. Při vlastním rozhodování správce daně postupuje podle § 2 ZSDP, základních zásad daňového řízení a přihlíží ke všemu, co v daňovém řízení vyjde najevo, hodnotí důkazy podle své úvahy, a to každý důkaz jednotlivě a všechny v jejich vzájemné souvislosti. Názor žalobce, že ZSD neposkytuje celnímu ředitelství prostor pro hodnocení hospodářských výsledků a stavu majetku žalobce, je proto lichý. Jestliže má celní ředitelství pochybnosti o správnosti nebo úplnosti formálních náležitostí návrhu, vydá výzvu, kterou navrhovatele vyzve, aby údaje vysvětlil, změnil, doplnil a doložil v určené lhůtě. Není-li výzvě vyhověno, celní ředitelství návrh odloží. Nesplnění formálních náležitostí návrhu tedy nemá za následek meritorní rozhodnutí ve věci, ale odložení návrhu. Hodnocení všech podkladů pro rozhodnutí a správní uvážení má své místo právě při meritorním rozhodování, přičemž § 20 odst. 14 ZSD předpokládá i možnost negativního rozhodnutí o žádosti. Povolení k provozování daňového skladu je tedy výsledkem rozhodování správního orgánu o konkrétních právech individualizovaného subjektu, jehož důsledkem je možnost využívat určité oprávnění. Nedílnou součástí jakéhokoli povoloovacího řízení je však nepochybně právě správní uvážení, které je vázáno jen zákonným rámcem. Absencí správního uvážení by celní ředitelství nemohla chránit zájmy státu a dbát přitom na zachování práv a právem chráněných zájmů zúčastněných subjektů tak, jak jim zákon ukládá. Povolení sice může obdržet také osoba bez vlastní podnikatelské historie, nicméně příslušné celní ředitelství musí bezpodmínečně dojít na základě všech jemu známých skutečností k závěru, že navrhovatel je osobou skýtající dostatečné záruky pro řádné užívání daného povolení, přičemž každý případ je individuální. Řízení podle § 20 ZSD je řízením povolovacím a jeho zahájení je v dispozici navrhovatele. Argumentace celního ředitelství v daném případě pak vycházela z vyhodnocení všech známých skutečností ve vztahu k povinnostem vyplývajícím z povolení. Celní ředitelství přitom prověřuje správnost předložených údajů a logicky také zkoumá podnikatelskou minulost navrhovatele, tedy mimo jiné také, zda je plátcem daně nebo držitelem povolení dle ZSD, neboť pokud by žalobce v minulosti vyvíjel bezproblémovou podnikatelskou činnost, byla by tato skutečnost jedním z údajů o tom, že žalobce je osobou skýtající záruku řádného „provádění“ povolení. Jestliže však tyto skutečnosti nebyly z předložených dokladů zřejmé, muselo celní ředitelství vycházet zejména z účetních podkladů při hodnocení bonity žalobce ve vztahu k povinnostem vyplývajícím z provozování daňového skladu. Finanční situaci žalobce tedy celní ředitelství hodnotilo výhradně dle podkladů předložených žalobcem a konstatovalo v něm fakta, která nyní žalobce popírá. V případě hodnocení žalobce celním ředitelstvím nejde o spekulaci, ale o nastínění možných rizik s dopadem na řádnou správu spotřebních daní. Dle názoru žalovaného je naopak čirou spekulací žalobce, že ihned po vydání povolení se jeho finanční situace podstatně změní, neboť takové tvrzení není podloženo relevantním důkazem. Stěžovatel dal žalobci za pravdu v tom, že ztrátové hospodaření nepatří mezi taxativní důvody podle ZSD pro odnětí povolení, ale na straně druhé může být dle stěžovatele jedním z ukazatelů při rozhodování o vydání povolení a při jeho případném následném zjištění může být indikátorem ke zvýšení kontrolní činnosti správce daně, která ve svém důsledku může vést až k odnětí povolení. Stěžovatel rovněž dospěl k závěru, že přesvědčení o řádném provádění

pokračování

operací s vybranými výrobky je základním předpokladem k vydání povolení k provozování daňového skladu. Podezření, že žalobce nebude schopen toto zajistit, je nesporně důvodem k nevydání požadovaného povolení. Dále se stěžovatel podrobně zabýval finanční situací žalobce, jeho rozvahou, výkazem zisků a ztrát a jeho finanční a rizikovou analýzou s tím, že posledně uvedené analýzy využito nebylo.

Nejvyšší správní soud se nejprve musel zabývat námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku městského soudu ve vztahu k výkladu ust. § 20 ZSD a k předcházející rozhodovací činnosti městského soudu, když v projednávané věci je jinak nesporný skutkový stav, který není zpochybňován žádným z účastníků ani městským soudem, zejména je nepochybné, že žalobce podal návrh na vydání povolení daňového skladu, spornou je pak otázka výkladu uvedeného ust. § 20 ZSD, především, zda vůbec a případně za splnění jakých podmínek má navrhovatel (žalobce) nárok na vydání povolení, zejména, zda jednou z těchto podmínek je „*finanční stabilita*“ žalobce (navrhovatele).

Otázkou přezkoumatelnosti rozhodnutí správních soudů se Nejvyšší správní soud zabýval ve své judikatuře několikrát. Bylo tomu tak např. v rozsudku ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 - 130, v němž konstatoval: „*Za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. lze považovat zejména ta rozhodnutí, která postrádají základní zákonné náležitosti, z nichž nelze seznat, o jaké věci bylo rozhodováno či jak bylo rozhodnuto, která zkoumají správní úkon z jiných než žalobních důvodů (pokud by se nejednalo o případ zákonem předpokládaného přezkumu mimo rámec žalobních námitek), jejichž výrok je v rozporu s odůvodněním, která neobsahují vůbec právní závěry vyplývající z rozhodných skutkových okolností nebo jejichž důvody nejsou ve vztahu k výroku jednoznačné.*“ Rovněž tak např. v rozsudku ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, zdejší soud uvedl: „*Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je založena na nedostatku důvodů skutkových, nikoliv na dílčích nedostatcích odůvodnění soudního rozhodnutí. Musí se přitom jednat o vady skutkových zjištění, o něž soud opírá své rozhodovací důvody. Za takové vady lze považovat případy, kdy soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem, anebo případy, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy byly v řízení provedeny;*“ obdobně též v rozsudku ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52, soud konstatoval, že „*pokud z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu není zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů či utváření závěru o skutkovém stavu, z jakého důvodu nepovažoval za důvodnou právní argumentaci stěžovatele v žalobě a proč subsumoval popsany skutkový stav pod zvolené právní normy, pak je třeba pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů a tím i nesrozumitelnost ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.*“ (dále též viz např. rozsudek ze dne 1. 6. 2005, č. j. 2 Azs 391/2004 - 62, rozsudek ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008 - 75, rozsudek ze dne 22. 9. 2011, č. j. 5 Aps 4/2011 - 326, etc.).

V nyní napadeném rozsudku městský soud přezkoumatelným, byť velmi stručným, způsobem popsal, z jakých skutkových zjištění vyšel při formulaci svých právních závěrů a jakými úvahami se řídil při výkladu ust. § 20 ZSD, z jakých důvodů dospěl k závěru, že pokud navrhovatel doloží v ZSD taxativně stanovené podmínky, pak mu nelze vydání povolení k provozování celního skladu odepřít a proč není argumentace stěžovatele správná. Rozsudek městského soudu proto za nepřezkoumatelný ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. označit nelze.

Dále se Nejvyšší správní soud zabýval kasační námitkou, kterou stěžovatel městskému soudu vytkl rozpornost napadeného rozsudku s jeho dřívější rozhodovací činností s tím, že na změnu jeho právního názoru nebyl předem upozorněn.

V rozsudku ze dne 30. 12. 2010, č. j. 8 Ca 413/2007 - 45, městský soud zamítl žalobu, kterou se tehdejší žalobce (subjekt odlišný od žalobce v této věci) domáhal zrušení rozhodnutí stěžovatele ze dne 18. 10. 2007, č. j.: 2007/4053/30, jímž bylo dle ustanovení § 50 odst. 6 ZSDP a § 20 ZSD, v tehdy platném znění, zamítnuto odvolání tehdejšího žalobce proti rozhodnutí Celního ředitelství Ostrava ze dne 18. 6. 2007, č. j. 537-14/07-140100-23, kterým nebylo vyhověno návrhu tehdejšího žalobce na vydání povolení k provozování daňového skladu. Městský soud v tomto rozhodnutí k žalobním námitkám, že z díkce ust. § 20 ZSD, v tehdy platném znění, plyne, že při splnění zákonných kritérií není správce daně oprávněn požadované povolení nevydat, dovodil, že podle § 20 odst. 1 ZSD, v tehdy platném znění, lze daňový sklad provozovat pouze na základě povolení, které vydává celní ředitelství na návrh podaný prostřednictvím celního úřadu, který musí obsahovat povinné náležitosti dle § 20 odst. 2 ZSD, v tehdy platném znění, s tím, že na výzvu celního úřadu nebo celního ředitelství je navrhovatel povinen uvést a doložit další údaje potřebné pro správu daní. Celní ředitelství pak prověří údaje uvedené v návrhu a v případě pochybností o jejich správnosti nebo úplnosti vyzve navrhovatele, aby údaje blíže vysvětlil, změnil, doplnil a doložil (§ 20 odst. 6, 7 ZSD, v tehdy platném znění). V dané věci celní ředitelství postupovalo v součinnosti se žalobcem a při rozhodování přihlédlo ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo, přičemž hodnotilo důkazy podle své úvahy, a to každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti. Podle § 20 odst. 13 ZSD, v tehdy platném znění, pak rozhodnutí, kterým nebylo návrhu na vydání povolení vyhověno, muselo obsahovat odůvodnění, přičemž v daném případě správní orgány obou stupňů svá rozhodnutí odůvodnily, je z nich zřejmé, v čem celní orgány spatřují důvody pro nevyhovění návrhu tehdejšího žalobce na vydání povolení a tyto důvody mají své opodstatnění v tehdejších žalobcem předložených dokladech, jakož i v dalších podkladech a informacích získaných v rámci předmětného řízení a rozhodnutí stěžovatele bylo vydáno v souladu se zákonem.

Z výše uvedeného je tedy zřejmé, že v nyní napadeném rozsudku městský soud dospěl k jiným závěrům než v citovaném rozsudku ze dne 30. 12. 2010, aniž by explicitně uvedl, proč se od svých předcházejících závěrů odchýlil, přestože ve vyjádření k žalobě stěžovatel na tento rozsudek městského soudu výslovně odkázal (str. 53 soudního spisu).

Sám o sobě tento rozpor nemůže být důvodem pro kasaci napadeného rozsudku městského soudu, neboť judikatura nemůže být bez vývoje a není vyloučeno, aby (i při nezměněné právní úpravě) byla nejen doplňována o nové interpretační závěry, ale i měněna. Každá změna rozhodovací soudní praxe je ovšem jevem ve své podstatě nežádoucím, neboť takovou změnou je narušen jeden z principů demokratického právního státu, a to princip předvídatelnosti soudního rozhodování. Je proto povinností soudů přistupovat ke změně judikatury nejen opatrně a zdrženlivě (tj. výlučně v nezbytných případech opodstatňujících překročení principu předvídatelnosti), ale též *s důkladným odůvodněním takového postupu, jehož součástí by nezbytně mělo být přesvědčivé vysvětlení toho, proč, vzdor očekávání respektu k dosavadní rozhodovací praxi, bylo rozhodnuto jinak* (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2007, sp. zn. IV. ÚS 613/06, <http://nalus.usoud.cz>). Účastník řízení má tedy právo na předvídatelné rozhodnutí

pokračování

a jednotný náhled soudu na stejný právní problém. Předvídatelnost výsledku soudního rozhodování napomáhá právní jistotě a zajišťuje obecnou důvěru v právo. Pokud soud rozhodl ve více rozhodnutích v téže nebo podobné věci na základě totožných nebo obdobných skutkových zjištění diametrálně odlišným způsobem a svůj názorový posun přezkoumatelně neodůvodnil, je jeho rozhodnutí v rozporu s ústavně chráněným principem právní jistoty a zasahuje do práva na spravedlivý proces garantovaného čl. 36 Listiny základních práv a svobod (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 26. 11. 2002, sp. zn. II. ÚS 296/01, <http://nalus.usoud.cz>).

Obdobně i Nejvyšší správní soud ve své rozhodovací praxi zastává názor, že pokud stejný senát, resp. stejný samosoudce krajského soudu, posuzuje srovnatelné případy bez řádného odůvodnění odlišně, porušuje tím předvídatelnost rozhodování a s ní související princip právní jistoty, mající v konečném důsledku dopady i na princip rovnosti účastníků soudního řízení. Změna přístupu bez výslovného zásahu provedeného legislativní formou nebo bez využití mechanismů sjednocování judikatury prostřednictvím soudů vyšší instance a současně bez racionálně podloženého a přesvědčivého odůvodnění je proto ústavně nežádoucí (srov. rozsudek ze dne 12. 8. 2004, č. j. 2 Afs 47/2004 - 83, č. 398/2004 Sb. NSS).

Odklonil-li se proto týž osmý senát městského soudu od svých předchozích právních závěrů, aniž by svůj odklon v napadeném rozsudku zdůvodnil, zatížil tím řízení vadou spočívající v porušení zásady předvídatelnosti svého rozhodování.

S tímto kasačním důvodem, který by jinak měl bez dalšího za následek zrušení napadeného rozsudku městského soudu, je však třeba zacházet obezřetně, neboť zrušením rozhodnutí soudu pro nepřezkoumatelnost se oddaluje okamžik, kdy základ sporu bude správními soudy s konečnou platností vyřešen, což není v zájmu ani účastníků řízení a ani ve veřejném zájmu na hospodárnosti řízení před správními soudy. Proto ke kasaci rozsudku městského soudu by měl Nejvyšší správní soud přistoupit teprve tehdy, nelze-li vady řízení a jeho nepřezkoumatelnost odstranit jinak než jeho zrušením (kasací), např. výkladem s přihlédnutím k obsahu spisu, k úkonům soudu a účastníků řízení (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2013, č. j. 6 Ads 17/2013 - 25) a v projednávané věci také zdůvodněním správnosti či nesprávnosti odklonu městského soudu od jeho předchozí judikatury.

S přihlédnutím k tomu, že podstatou sporu je „jen“ posouzení právní otázky, má proto Nejvyšší správní soud za to, že zrušení rozsudku městského soudu pro nezodpovědný odklon od jeho předchozí judikatury by v nyní projednávané věci bylo ryzím formalismem, který není ani v zájmu účastníků, neboť podklad pro odstranění tohoto pochybení městského soudu v této věci dává i obsah spisu, napadeného rozhodnutí stěžovatele a celního ředitelství, námitky účastníků a dosud zjištěný skutkový stav, jak níže uvedeno.

Přestože pochybením městského soudu došlo ke zkrácení procesních práv stěžovatele, došlo ke zjednání nápravy v řízení o kasační stížnosti, v níž stěžovatel na argumentaci městského soudu reagoval a svá procesní práva tak mohl uplatnit, čímž tato vada byla zhojena. Předmětné pochybení městského soudu tedy rovněž bez dalšího nemá

za následek nezákonnost jeho rozsudku, pro který by jej pro vady řízení bylo nutné podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. zrušit a vrátit věc městskému soudu k dalšímu řízení.

K námitce nesprávného právního hodnocení věci městským soudem pak lze uvést, že nezákonnost rozhodnutí soudu, která představuje nesprávné právní posouzení věci soudem v předcházejícím řízení, spočívá buď v tom, že na správně zjištěný skutkový stav je aplikována nesprávná právní norma, popř. je sice aplikována správná právní norma, ale tato je nesprávně vyložena. Vztah mezi skutkovým zjištěním a právním posouzením lze charakterizovat tak, že jde o aplikaci právní normy na konkrétní případ nebo situaci.

Podle § 20 odst. 9 ZSD celní ředitelství stanoví pro každý daňový sklad výši zajištění daně a vydá povolení k provozování daňového skladu pouze tehdy, zajistí-li navrhovatel daň podle § 21.

Pro rozhodnutí věci je podstatné, zda ust. § 20 ZSD vůbec zakládá celním orgánům oprávnění využít správního uvážení, popř. jakého typu, zda na jeho základě mohou celní orgány stanovit další podmínky pro vyhovění návrhu na vydání povolení k provozování daňového skladu (zejména předpoklad tzv. „finanční stability“ navrhovatele“) a zda za splnění zákonem stanovených předpokladů vzniká navrhovateli (žalobci) právní nárok na vydání předmětného povolení.

V souladu se závěry právní teorie lze přitom rozlišovat na jedné straně „*správní uvážení*“, které dává správnímu orgánu možnost a povinnost postupovat podle vlastního uvážení, jestliže a nakolik mu zákon poskytuje oprávnění za určitého skutkového stavu rozhodnout různým způsobem (vybrat z několika možných a přípustných řešení to, které je zejména s ohledem na veřejný zájem nejúčelnější). Takováto rozhodnutí, založená na zmíněném typu správního uvážení, přitom zásadně podléhají soudnímu přezkumu, pokud jde o jejich zákonnost, byť jsou omezena specifiky soudního přezkumu správních orgánů, učiněných na základě správního uvážení.

Naproti tomu stojí rozhodnutí, založená na zákonem poskytnutém oprávnění k „*absolutní volné úvaze*“, která zásadně předmětem soudního přezkumu nejsou, neboť správnímu orgánu přiznávají úplnou možnost volby, zda někomu určité oprávnění udělí či nikoliv, a současně zde „chybí právní nárok na udělení oprávnění, a tedy i subjektivní právo žalobce“ (viz Vopálka, V. – Mikule, V. – Šimůnková, V. – Šolín, M., Soudní řád správní, Komentář, 1. vydání, C.H.Beck, Praha 2004, str. 154; obdobně Hendrych, D. a kol., Správní právo, Obecná část, 5. vydání, C.H.Beck, Praha 2003, str. 617 a násl.). Příkladem takovéto absolutní správní úvahy je rozhodnutí ministerstva o prominutí daně, ve smyslu ustanovení § 55a zákona č. 337/1992 Sb. (shodně č. 95 Sbírky rozhodnutí NSS).

Na dosažení určitého rozhodnutí v rámci „absolutní volné úvahy“ tedy nemají adresáti těchto rozhodnutí subjektivní veřejné právo a správní orgán disponující touto „absolutní volnou úvahou“ se pohybuje v rámci diskrece nevázané jakýmikoliv zákonnými podmínkami. Jako taková jsou proto rozhodnutí správních orgánů, dosažená „absolutní“ správní úvahou, v zásadě mimo přezkumnou činnost správního či ústavního soudnictví, byť toto vyloučení ze soudního přezkumu neplatí bezvýjimečně. Soudní přezkum se výjimečně uplatní tehdy, pokud by správní orgán při svém rozhodování překročil rámec, který mu pro jeho „absolutní“ volnou úvahu dává český ústavní pořádek, zejména zákaz

pokračování

diskriminace (srov. nálezn Ústavního soudu ze dne 16. 3. 2006, sp. zn. IV. ÚS 49/04, <http://nalus.usoud.cz>).

V prvé řadě je nezbytné zdůraznit základní interpretační přístup: k výkladu právních předpisů a jejich institutů nelze přistupovat pouze z hlediska textu zákona, ale především podle jejich smyslu. Jazykový výklad představuje prvotní přiblížení se k obsahu právní normy, jejímž nositelem je interpretovaný právní předpis; k ověření správnosti či nesprávnosti výkladu, popř. k jeho doplnění či upřesnění, potom slouží ostatní interpretační přístupy, z nichž je v souzené věci na místě jmenovat především metodu teleologickou a systematickou (samozřejmě podle povahy věci bude na místě užít i jiných metod, jako např. komparativní, logické či historické). Z teleologického výkladu vyplývá základní interpretační směrnice, která již byla zmíněna: rozhodující je smysl a účel, a nikoliv dikce zákona. Systematický výklad využívá systémové povahy právního řádu: právní řád tvoří jednotný celek; má povahu systému, který je dále diferencován v subsystémy různých úrovní (právo soukromé a veřejné; právní odvětví; právní instituty), jež v sobě slučují prvky podle různých kritérií. Ze systémové povahy právního řádu vyplývá, že jeho jednotlivé součásti (subsystémy i prvky) vstupují do určitých funkčních vazeb. Z toho se podává přirozený požadavek, aby interpret určitého ustanovení právního předpisu neomezoval svůj rozhled toliko na jedno či několik ustanovení, ale aby jej chápal jako část celku (systému), která s ohledem na principy jednotnosti a bezrozpornosti právního řádu vytváří s jeho ostatními částmi logický, resp. logicky souladný významový celek. Součástí systémového chápání právního řádu je i respektování toho, že různé právní předpisy upravují instituty, které jsou společné celému právnímu řádu, či alespoň několika jeho odvětvím, a jež byly doktrínou důkladně teoreticky zpracovány; v takovém případě je nezbytné vycházet při jejich používání z doktrinálních závěrů a z rysů, které jsou jim společné. Ze systémové povahy právního řádu ovšem vyplývá i jeho hierarchická povaha, a mj. tedy i princip ústavně konformního výkladu právních předpisů (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2005, č. j. 1 Afs 86/2004 - 54, dostupný na www.nssoud.cz).

Pro posouzení, zda a za jakých podmínek vzniká navrhovateli (v projednávané věci žalobci) nárok na vydání povolení, je rozhodné zejména ust. § 20 odst. 2 ZSD, jež vymezuje náležitosti návrhu na vydání povolení, a ust. § 20 odst. 6 ZSD, které stanoví, za jakých podmínek celní ředitelství „rozhodne o vydání povolení“, resp. „vydá povolení“ dle věty druhé tohoto ustanovení.

Podle § 20 odst. 1 ZSD daňový sklad lze provozovat pouze na základě povolení, které vydává celní ředitelství na návrh podaný prostřednictvím celního úřadu. Podle odst. 2 téhož ustanovení v návrhu na vydání povolení musí být uvedeny tyto náležitosti: a) obchodní firma nebo název, sídlo a daňové identifikační číslo plátce, je-li navrhovatel právnickou osobou; jméno a příjmení, popřípadě obchodní firma, místo pobytu a daňové identifikační číslo plátce, je-li navrhovatel fyzickou osobou, b) seznam navrhovaných daňových skladů a seznam daňových skladů, k jejichž provozování již bylo povolení vydáno, c) technická dokumentace, popis daňového skladu s připojeným náčrtem, včetně uvedení druhu daňového skladu a jeho umístění, popis způsobu zabezpečení vybraných výrobků před neoprávněným použitím, popis měřicích zařízení a prohlášení o způsobu zajištění jejich ověřování nebo kalibrací, návrh dne založení daňového skladu, d) technologický popis postupu výroby vybraných výrobků s uvedením zpracovávaných

surovin, popis výrobků, které mají být vyrobeny, vlastností rozhodných pro jejich zdanění, vedlejších výrobků a případně odpadu a předpokládaný roční objem výroby, zpracování, skladování a prodeje vybraných výrobků, jedná-li se o podnik na výrobu vybraných výrobků, nebo popis a předpokládaný roční objem skladovaných vybraných výrobků, jejich zpracování a prodeje, jedná-li se o sklad vybraných výrobků, e) čestné prohlášení navrhovatele, že jsou splněny podmínky stanovené zvláštními právními předpisy pro ochranu života a zdraví osob a životního prostředí, g) předpokládaný původ přijímaných vybraných výrobků, zda pocházejí z České republiky, členských zemí nebo třetích zemí, i) předpokládané určení prodáváných vybraných výrobků, zda budou dopravovány v režimu podmíněného osvobození od daně, uvedeny do volného daňového oběhu, nebo dodávány osvobozené od daně a zda jsou určeny pro dodání na daňové území České republiky, do členských zemí nebo do třetích zemí, j) popis zvláštních operací v rámci zpracování vybraných výrobků, například aditivace, barvení a značkování, k) způsob zajištění daně, l) doklad o tom, zda a v jaké výši má navrhovatel v České republice nedoplatek evidovaný celním nebo finančním úřadem 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, který nesmí být v den podání návrhu starší více než 30 kalendářních dní, m) čestné prohlášení navrhovatele, zda mu byla udělena pokuta za závažné nebo opakované porušení celních nebo daňových předpisů, je-li navrhovatel fyzickou osobou, nebo zda navrhovateli, jeho statutárním orgánům nebo členům statutárních orgánů byla uložena pokuta za závažné nebo opakované porušení celních nebo daňových předpisů, je-li navrhovatel právnickou osobou, n) název, popřípadě obchodní označení vybraných výrobků vyráběných, zpracovávaných, skladovaných, přijímaných, odesílaných nebo užívaných pro vlastní spotřebu a účel užití, o) výpis z obchodního rejstříku nebo výpis z živnostenského rejstříku, který nesmí být starší více než 30 kalendářních dní.

Ze znění ust. § 20 odst. 6 ZSD pak plyne, že celní ředitelství *rozhodne o vydání povolení* pouze tehdy, jestliže návrh na vydání povolení obsahuje náležitosti uvedené v § 20 odst. 2 ZSD a současně navrhovatel není v likvidaci nebo v insolvenčním řízení podle zvláštního právního předpisu. Zároveň celní ředitelství *vydá povolení* i v případě, že navrhovatel má 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 (dále jen „nedoplatek“), jestliže je uhrazení tohoto nedoplatku zajištěno.

Výkladem ust. § 20 odst. 6 ZSD a contrario lze poté dovodit, že povolení *nelze vydat* pouze tehdy, pokud návrh navrhovatele neobsahuje náležitosti uvedené v § 20 odst. 2 ZSD a dále, je-li navrhovatel v likvidaci nebo v insolvenčním řízení, anebo má nezajištěný nedoplatek.

Z hlediska jazykového výkladu tedy již zákonodárcem v ust. § 20 odst. 6 ZSD použité termíny „*rozhodne o vydání povolení*“ a „*vydá povolení*“ neponechávají místo pro pochybnosti, zda celní ředitelství takto za stanovených podmínek rozhodnout může nebo nemusí, je zřejmé, že tak dle závazné právní úpravy při splnění ZSD stanovených podmínek rozhodnout musí, tj. musí návrhu vyhovět a navrhovateli povolení vydat.

pokračování

Jiné předpoklady pro zamítnutí návrhu na vydání povolení dané ustanovení neobsahuje a jeho zjevným účelem, který neodporuje jeho jazykovému vyjádření, je, aby povolení bylo vydáno jen subjektu splňujícímu zákonem stanovené předpoklady a zároveň nebylo vydáno zjevně ekonomicky nezpůsobilému a nespolehlivému subjektu.

Rovněž z hlediska teleologického výkladu proto jakýkoli prostor pro správní uvážení (resp. „absolutní volnou úvahu“) celního ředitelství, zda povolení vydat či nevydat s případným stanovením dalších (v zákoně neuvedených) podmínek, z ust. § 20 odst. 2, 6 ZSD neplyne, neboť účelem těchto ustanovení je právě stanovení předpokladů (podmínek), které musí navrhovatel splnit, aby mu mohlo být vydáno povolení k provozování daňového skladu.

Z hlediska zachování právní jistoty a předvídatelnosti rozhodnutí správních orgánů pak není přípustné, aby tyto podmínky byly jinak než na základě zákona měněny, rozšiřovány apod. Zákonodárce pak sám dále pro specifické případy stanoví další podmínky, jejichž splnění navrhovatelem je nezbytné pro vydání povolení (srov. ust. § 20 odst. 23 ZSD, podle kterého další náležitosti návrhu na vydání povolení k provozování daňového skladu jsou pro minerální oleje stanoveny v § 61 ZSD a pro tabákové výrobky v § 117 ZSD).

Oprávnění celního ředitelství postupovat při vydání povolení na základě správního uvážení nebo „absolutní volné úvahy“ nelze dovodit ani ze znění a účelu ust. § 20 odst. 7 a 8 ZSD.

Podle § 20 odst. 7 ZSD navrhovatel je povinen na výzvu celního úřadu nebo celního ředitelství *uvést a doložit* další údaje potřebné pro správu daní.

Podle § 20 odst. 8 ZSD celní ředitelství prověří údaje uvedené v návrhu dle odst. 2 citovaného ustanovení a v případě jakýchkoli pochybností o jejich správnosti nebo úplnosti vyzve navrhovatele, aby údaje blíže vysvětlil, změnil, doplnil a doložil, a zároveň určí lhůtu, v níž je navrhovatel povinen na výzvu odpovědět. Po marném uplynutí stanovené lhůty celní ředitelství návrh odloží.

Celní ředitelství je tedy povinno dle § 20 odst. 8 ZSD údaje uvedené v návrhu prověřit a v případě pochybností o jejich správnosti nebo úplnosti navrhovatele vyzvat, aby údaje blíže vysvětlil, změnil, doplnil a doložil, přičemž současně musí určit lhůtu, v níž je navrhovatel povinen na výzvu odpovědět. Je-li navrhovatel k této výzvě zcela nečinný a v této lhůtě na výzvu celního ředitelství nereaguje (stanovená lhůta marně uplyne), rozhodne celní ředitelství o *odložení návrhu*. Toto rozhodnutí je pouze procesního charakteru, celní ředitelství se v něm *meritorně* (věcně) *návrhem nijak nezabývá*, pouze konstatuje, že *navrhovatel konkrétní vady svého návrhu přes provedenou výzvu ve stanovené lhůtě neodstranil* a návrh je proto neprojednatelný).

Jiná situace nastane, odstraní-li navrhovatel ve stanovené lhůtě k výzvě celního ředitelství vady návrhu, údaje (náležitosti) v něm uvedené blíže vysvětlí, změní, doplní a doloží, avšak celní ředitelství např. dovodí, že přetrvávají pochybnosti o jejich správnosti. V takovém případě celní ředitelství *návrhu nevyhoví* a musí své rozhodnutí odůvodnit (§ 20 odst. 14 ZSD), přičemž v odůvodnění zejména uvede, z jakých důvodů konkrétní

pochybnosti přetrvávají, čím byla správnost údajů uvedených navrhovatelem v návrhu či jeho doplnění vyvrácena apod., tj. *meritorně* (věcně) *o návrhu rozhodne*.

Jestliže však celní ředitelství k výzvě podle ust. 20 odst. 8 ZSD nepřistoupí, resp. tak neučiní, neboť nemá pochybnosti o správnosti a úplnosti náležitostí návrhu dle § 20 odst. 2 ZSD, popř. jeho pochybnosti na základě výzvy dle § 20 odst. 8 ZSD navrhovatel odstraní, rozhodnutím *návrhu vyhoví* a vydá povolení, přičemž takové rozhodnutí nemusí obsahovat odůvodnění (výklad a contrario k § 20 odst. 14 ZSD).

V této souvislosti je však třeba zdůraznit, že podle § 20 odst. 8 ZSD smí celní ředitelství postupovat jen ve vztahu k taxativně vyjmenovaným náležitostem (údajům) návrhu dle § 20 odst. 2 ZSD a dalším ZSD výslovně stanoveným podmínkám, neboť navrhovatel je povinen prokazovat „pouze“ všechny skutečnosti, které je povinen uvést v návrhu nebo k jejichž průkazu byl celním ředitelstvím vyzván v průběhu tzv. povolovacího řízení vyzván (§ 31 odst. 9 ZSDP). Navrhovatel však nemůže být celním ředitelstvím podle § 20 odst. 8 ZSD vyzván k prokázání čehokoli, neboť důkazní břemeno navrhovatele je věcně i časově omezené, přičemž věcný rozsah je dán právě náležitostmi (podmínkami) stanovenými v § 20 odst. 2 ZSD, popř. dalšími ZSD stanovenými podmínkami (srov. obdobně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 5. 2007, č. j. 8 Afs 16/2005 - 114).

Z výše uvedeného zároveň plyne, že náležitosti uvedené v § 20 odst. 2 ZSD nejsou jen „*formální*“, směřující k projednatelnosti návrhu, nýbrž jde současně o *hmotněprávní stanovení podmínek (předpokladů)*, které musí být splněny, má-li být povolení vydáno, jak je zjevné rovněž z výše uvedených ust. § 20 odst. 6, 8 ZSD.

Skutečnost, že ZSD předpokládá, že výsledkem tzv. povolovacího řízení může být vydání návrhu, jeho odložení nebo nevyhovění návrhu, bez dalšího neznamena, že by ZSD zakládal celnímu ředitelství oprávnění ke správnímu uvážení nebo „absolutní volné úvaze“, tj. zda pro samotné vydání povolení musí navrhovatel splnit další podmínky (náležitosti) v ZSD neuvedené, např. kladné samostatné hodnocení finanční stability navrhovatele celními orgány, resp. „přesvědčení celního ředitelství o bezproblémovém užívání povolení“.

Z ustanovení § 20 odst. 8 ZSD ve vztahu k § 20 odst. 2 ZSD pouze plyne, že celní ředitelství *prověří údaje (náležitosti)* uvedené v návrhu a na základě v řízení shromážděných podkladů, k jejichž předložení případně navrhovatele vyzve, a jejich konfrontací s náležitostmi uvedenými v § 20 odst. 2 ZSD posoudí, zda navrhovatel splnil všechny náležitosti tohoto návrhu a zároveň, zda jde o údaje správné a úplné nebo nikoli. *Nejde tedy o správní uvážení či „absolutní volnou úvahu“, ale o volné hodnocení důkazů*, které celnímu ředitelství obecně náleží podle § 2 odst. 3 ZSDP a projeví se v tom, že celní ředitelství posoudí, zda v návrhu jsou uvedeny všechny náležitosti stanovené § 20 odst. 2 ZSD (*projednatelnost návrhu*) a na základě předložených důkazů posoudí, zda navrhovatel prokázal správnost těchto údajů, tj. splnění podmínek pro vydání povolení (*věcná důvodnost návrhu*).

Existenci správního uvážení („absolutní volné úvahy“) co do podmínek (náležitostí), které musí navrhovatel pro vydání povolení splnit, nelze dovodit ani ze stěžovatelem

pokračování

namítaného znění § 20 odst. 7 ZSD, neboť je třeba rozlišovat mezi *náležitostmi (podmínkami) návrhu*, které musí podle § 20 odst. 2 ZSD navrhovatel splnit, aby mu bylo vydáno povolení, a *dalšími údaji potřebnými pro správu daní*. Správou daní se přitom podle § 1 odst. 2 ZSD 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*“. Nejde tedy o postup navrhovatele směřující ke splnění náležitostí (podmínek) návrhu podle § 20 odst. 2 ZSD, ale o postup správce daně, který směřuje ke správnému zjištění a stanovení daně (v rovině nalézací) a zabezpečení její úhrady (v rovině platební). *Správu daní je tedy třeba odlišovat od řízení o vydání povolení k provozování daňového skladu*, neboť správa daně je širší pojem než daňové řízení (řízení o vydání povolení), odehrává se v rámci řízení i mimo ně a rozdíl mezi nimi spočívá v tom, že daňové řízení musí vždy vyústit ve vydání rozhodnutí, ne tak je tomu v případě postupu při správě daní.

Uvádí-li proto ust. § 20 odst. 7 ZSD, že navrhovatel je povinen na výzvu celního úřadu nebo celního ředitelství uvést a doložit další údaje potřebné pro správu daní, nemá se tím na mysli, že by celní úřad nebo celní ředitelství byly oprávněny stanovit na základě svého správního uvážení nebo „absolutní volné úvahy“ další podmínky (náležitosti) návrhu, které by musel navrhovatel pro vydání povolení splnit. Jde totiž o údaje, které pro vydání povolení (řízení o jeho vydání) třeba nejsou, ale jsou potřebné pro správu daní v širším slova smyslu. Tento závěr ostatně plyne i z vymezení pravomocí celního úřadu a celního ředitelství podle ustanovení § 20 odst. 1 a § 20 odst. 8 ZSD, která zakládají pravomoc k řízení, prověření údajů v návrhu a rozhodnutí o vydání povolení výlučně celnímu ředitelství, nikoli celnímu úřadu, který je oprávněn vyzvat navrhovatele toliko k doložení a uvedení údajů nutných *pro správu daně* podle ust. § 20 odst. 7 ZSD a nikoli k výzvě podle ust. § 20 odst. 8 ZSD co do splnění *náležitostí (podmínek) návrhu*.

Již z tohoto vymezení pravomocí celních orgánů je zřejmá nesprávnost úvahy stěžovatele o „aktivaci“ ust. § 20 odst. 7 ZSD až v případě splnění náležitostí návrhu dle § 20 odst. 2 ZSD, neboť odstraňovat vady návrhu smí dle § 20 odst. 8 ZSD výhradně celní ředitelství, avšak při akceptaci názoru stěžovatele by po jejich odstranění zcela nelogicky a nesystémově najednou do tzv. povolovacího řízení vstoupil celní úřad, který by vedle celního ředitelství začal se stěžovatelem samostatně jednat, aniž by o vydání povolení mohl jakkoli rozhodnout.

Z výše uvedeného zároveň plyne, že je lichá úvaha stěžovatele o možné nadbytečnosti ust. § 20 odst. 7 ZSD, naopak jde o ustanovení, které na ust. § 20 odst. 8 ZSD logicky navazuje, tato ustanovení se vzájemně doplňují, neboť *ust. § 20 odst. 8 ZSD upravuje postavení celního ředitelství v řízení o vydání povolení* a *ust. § 20 odst. 7 ZSD postavení celního ředitelství a celního úřadu při správě daní* v širším smyslu.

Stěžovateli je možné přisvědčit v tom, že povolení nemůže být poskytnuto komukoli, kdo splní podmínky ust. § 20 odst. 2 ZSD, ale jen subjektu, který poskytuje určitou „záruku“ řádného plnění svých povinností, což je také účelem předmětné právní úpravy.

Tento cíl (a s ním související zájem státu na řádném a včasném placení daně) je zajištěn již ust. § 20 odst. 6 ZSD, podle něhož nelze povolení vydat subjektu (navrhovateli), který je v likvidaci nebo v insolvenčním řízení, má-li navrhovatel nezajištěný nedoplatek a dále v ust. § 20 odst. 9 ZSD, podle kterého celní ředitelství stanoví pro každý daňový sklad výši zajištění daně, přičemž další nezbytnou podmínkou pro vydání povolení je zajištění daně navrhovatelem podle § 21 ZSD, které je z povahy věci právě onou „zárukou“ řádného plnění povinností navrhovatele.

Účelem ust. § 20 odst. 6, 9 ZSD tedy je, aby povolení bylo vydáno pouze subjektu, který je natolik dostatečně ekonomicky věrohodný (finančně stabilní), aby mohl plnit povinnosti plátce související s provozováním daňového skladu, přičemž zároveň závazně stanoví kritéria rozhodná pro toto posouzení. Ust. § 21 ZSD je sice ustanovením, od něhož se celní ředitelství odchýlit nemůže, tato skutečnost však sama o sobě nemůže založit jeho oprávnění ke stanovení dalších, v zákonem neuložených, náležitostí (podmínek) pro vydání povolení.

Ustanovení, které v tzv. povolovacím řízení zakládá správní diskreci celního ředitelství, je pak ust. § 20 odst. 11 ZSD, podle kterého celní ředitelství *může stanovit další podmínky pro zabezpečení vybraných výrobků nebo uložit opatření potřebná k zabránění jejich neoprávněného použití*. Ani toto ustanovení však nezakládá při splnění zákonných předpokladů možnost celního ředitelství návrhu na vydání povolení nevyhovět, ale „jen“ uložit při vydání povolení v rámci správního uvážení celního ředitelství další konkrétně specifikované podmínky a opatření. Zjevným účelem tohoto ustanovení, který je v souladu s jeho gramatickým vyjádřením, je stanovení zde konkrétně uvedených druhů dalších podmínek a opatření v povolení k provozování celního skladu, jejichž nedodržování plátcem současně může mít za následek odejmutí povolení podle § 20 odst. 19 písm. b) ZSD. Z toho lze opět a contrario dovést, že nesplnění těchto podmínek a opatření nemůže být důvodem pro nevydání povolení, což je logické, neboť jsou navrhovateli (plátcí) ukládány až v povolení.

Opačný výklad, zastávaný žalobcem, by přitom ad absurdum znamenal, že nejen celní ředitelství, ale dokonce i celní úřad, který o vydání povolení podle ZSD ani nerozhoduje, by na základě své volné a na ničem nezávislé úvahy mohl stanovit jakékoli další v zákoně neuvedené podmínky (náležitosti) nezbytné pro vydání povolení a s ohledem na absenci ustanovení zakládajícího možnost správního uvážení („absolutní volné úvahy“) by tak zjevně šlo o projev nepřipustné libovůle celních orgánů zakládající absolutní právní nejistotu navrhovatele, což je v rozporu s ochranou jeho legitimního očekávání, že při splnění zákonem stanovených předpokladů mu bude vydáno předmětné povolení.

Stěžovatel se tedy mýlí, má-li za to, že rozhodování o návrhu na vydání povolení k provozování daňového skladu podle § 20 ZSD je rozhodováním výlučně na základě správního uvážení (s ohledem na argumentaci stěžovatele spíše „absolutní volné úvahy“) a celní ředitelství může samo stanovit další podmínky (náležitosti), které musí navrhovatel splnit, aby mu mohlo být povolení vůbec vydáno, včetně samostatného posouzení tzv. „finanční stability“ navrhovatele.

pokračování

Na základě výše uvedeného lze proto uzavřít, že jazykovým, logickým, systematickým ani teleologickým výkladem nelze dovodit možnost celních orgánů stanovit další náležitosti (podmínky) návrhu pro vydání povolení nad rámec náležitostí uvedených v § 20 odst. 2, 6 ZSD, resp. dalších výslovně ZSD uvedených předpokladů (např. § 61, § 117 ZSD ve spojení s § 20 odst. 23 ZSD), dle svého správního uvážení, resp. „absolutní volné úvahy“, a to včetně tzv. „finanční stability“ navrhovatele, jejíž záporné hodnocení celními orgány bylo nesprávně stěžejním důvodem nevydání povolení žalobci.

K tomuto závěru je však vhodné dodat, že lze jistě se stěžovatelem souhlasit v tom, že současná právní úprava neumožňuje hodnocení „*finanční (ne)stability*“ navrhovatele v širším rámci, tak jak stěžovatel v napadeném rozhodnutí učinil, ač by to při současném nastavení zákonných kritérií v § 20 ZSD zřejmě bylo vhodné i z důvodů stěžovatelem uváděných. Při výkladu právních norem jsou však soudy vázány v souladu s čl. 92 odst. 1 Ústavy zákonem, tj. ZSD a ZSDP, ve znění platném a účinném v rozhodné době, přitom ani případná nedokonalost právní úpravy nezakládá právo správních orgánů (a soudů) výkladem platnou právní úpravu měnit či doplňovat; to přísluší jen zákonodárci, na kterém je, aby na najevo vyšlé nedostatky právní úpravy vhodným způsobem reagoval.

Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud dospěl po přezkoumání kasační stížnosti k závěru, že městský soud přes svá výše uvedená pochybení věc po skutkové i právní stránce správně posoudil a ve výroku rozsudku rozhodl v projednávané věci správně, když rozhodnutí stěžovatele zrušil.

Zrušil-li tedy správně městský soud rozhodnutí stěžovatele, Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl podle § 110 odst. 1 s. ř. s., neboť skutkové i právní závěry městského soudu jsou v podstatné míře správné.

Odklonil-li se pak městský soud napadeným rozsudkem od své předchozí rozhodovací praxe prezentované rozsudkem ze dne 30. 12. 2010, č. j. 8 Ca 431/2007 - 45, nelze mu tento odklon vytknout, neboť jeho právní názor v uvedeném rozsudku, který se jinak pohybuje na samé hranici přezkoumatelnosti, byl zjevně nesprávný, jak plyne z výše uvedeného. Na soudu (ani na správním orgánu) nelze požadovat, aby na zřejmě nesprávných právních názorech setrval jen z toho důvodu, že podle nich již dříve rozhodl, protože tím by byl jen udržován stav nezákonnosti jeho rozhodovací činnosti.

Pro správní orgán je pak v projednávané věci závazný právní názor městského soudu korigovaný právním názorem Nejvyššího správního soudu (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75, všechna rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz).

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s.). Žalobce naopak měl v řízení před Nejvyšším správním soudem plný úspěch, proto mu vůči stěžovateli, který ve věci úspěch neměl, vzniklo právo na náhradu nákladů řízení. Podle obsahu spisu však žalobci souvislosti s řízením o kasační stížnosti žádné náklady nevznikly, proto Nejvyšší správní soud žalobci náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznal.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 13. prosince 2013

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu