



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Eliška Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava a Hubáčka a JUDr. Tomáše Foltase v právní věci žalobce: **VELPA plus, s. r. o.**, se sídlem Pelcova 765, Mutěnice, zastoupený Mgr. Rudolfem Bartošíkem, advokátem se sídlem Národních hrdinů 12/1, Břeclav, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, Praha 4, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 12. 12. 2014, č. j. 7 Af 47/2010 – 83,

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 :

Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 12. 12. 2014, č. j. 7 Af 47/2010 – 83, zamítl žalobu podanou žalobcem (dále jen „stěžovatel“) proti rozhodnutí Celního ředitelství v Praze (dále jen „celní ředitelství“) ze dne 15. 9. 2010, č. j. 9824-2/10-1701-21, kterým bylo zamítnuto odvolání a potvrzen platební výměr Celního úřadu Praha 1 (dále jen „celní úřad“) ze dne 29. 3. 2010, č. j. 8773/2010-176100-024, kterým byla stěžovateli vyměřena spotřební daň z lihu se dnem vzniku povinnosti daň přiznat a zaplatit 21. 10. 2008 ve výši 105,937.460 Kč.

V odůvodnění napadeného rozsudku městský soud k námitce týkající se odejmutí povolení k provozování daňových skladů (druhý žalobní bod) poukázal na to, že k této otázce se již ve věci stěžovatele vyjádřil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 6. 8. 2013, č. j. 2 Afs 1/2013 - 40. Městský soud, shodně s názorem Nejvyššího správního soudu i Generálního ředitelství cel (dále jen „GŘC“), má za to, že rozhodnutími celního

ředitelství ze dne 8. 10. 2008 č. j. 21889/08-170100-23-I, č. j. 21889-2/08-170100-23-III, č. j. 21889-3/08-170100-23-IV a č. j. 21889-4/08-170100-23-V byla v souladu s ust. § 20 odst. 19 písm. b) a e) zákona č. 353/2003 Sb., ve znění účinném do 31. 12. 2008 (dále jen „zákon o spotřebních daních“), v návaznosti na ust. § 32 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění účinném do 31. 12. 2008 (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), odejmuta stěžovateli povolení k provozování daňových skladů, a to doručením těchto rozhodnutí. Na zánik oprávnění provozovat daňový sklad nemělo žádný vliv, že nedošlo k fyzickému odejmutí povolení. Jakkoli nové znění zákona o spotřebních daních v ust. § 20 stanoví, že správce daně zruší povolení k provozování daňového skladu, nelze změnu pojmosloví vykládat jako změnu výkladu předchozího znění zákona, nýbrž jako legislativní upřesnění textu normy. Původní úprava (odejme povolení) je zcela identická s novým zněním zákona (zruší povolení), neboť význam i obsah institutu zániku uděleného povolení je totožný. V citovaných rozhodnutích byl stěžovatel správně poučen, že odvolání proti odejmutí povolení je přípustné, ale nemá odkladný účinek. Jelikož tato rozhodnutí v části výroku o odnětí povolení, oproti části výroku o uložení povinnosti předložit vydané povolení o provozování skladu a osvědčení o evidenci daňového skladu, neobsahovala uložení povinnosti, nebylo v této části náležitostí výroku uvedení lhůty k plnění podle ust. § 32 odst. 2 písm. e) zákona o správě daní a poplatků. Nebyla-li stěžovateli uložena povinnost „odejmutí povolení“, je jeho požadavek na uvedení lhůty podle citovaného ustanovení nedůvodný, a tím nedůvodný i žalobní bod o nevykonatelnosti rozhodnutí o odnětí povolení. Závěr vyslovený Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 6. 8. 2013, č. j. 2 Afs 1/2013 - 40, že *„[J]ednotlivá ustanovení právních předpisů nelze vykládat izolovaně. Nejvyšší správní soud již několikrát ve svých rozhodnutích uvedl, že při interpretaci zákona nelze vycházet pouze z gramatického výkladu, ale je třeba zkoumat vždy i účel a důvody, pro které zákonodárce určité ustanovení do zákona uvedl“* lze podle městského soudu aplikovat na převažující část žaloby, neboť stěžovatel předkládá striktně jazykový výklad zákona, aniž by jeho aplikovaná ustanovení vykládal v souvislostech s dalšími instituty zákona o spotřebních daních a zákona o správě daní a poplatků. Městský soud označil stěžovatelův výklad za rozporný s výkladem systematickým a teleologickým.

Ve čtvrté žalobní námitce stěžovatel tvrdil, že se správní orgány nedostatečně vypořádaly s pojmem inventarizace, neboť nebyl upřesněn způsob jejího provedení, ani jaké výstupy z ní budou po stěžovateli požadovány. Rovněž namítal, že nebyla provedena inventarizace za účasti zaměstnance místně příslušného celního úřadu, neboť celní úřad ho k inventarizaci nevyzval. K tomu městský soud citoval ust. § 20 odst. 22 písm. a) zákona o spotřebních daních s tím, že tento zákon neobsahuje definici pojmu inventarizace. Tento pojem je definován v zákoně č. 563/1991 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o účetnictví“), který odlišuje pojem inventura a inventarizace (§ 29 a § 30). Pokud zákonodárce použil v nové úpravě zákona o spotřebních daních pojem inventura, lze mít za to, že nadále netrval na porovnání inventurou zjištěného stavu s účetnictvím. Městský soud však podle ust. § 75 odst. 1 s. ř. s. vycházel z právního stavu účinného v době rozhodování celního ředitelství. Podle městského soudu se celní ředitelství s odvolací námitkou ohledně významu pojmu inventarizace vypořádalo, když v napadeném rozhodnutí uvedlo, že se jedná o úkon daňového subjektu za přítomnosti celního úřadu, který spočívá ve zjištění skladových zásob. Zároveň se vypořádalo s odvolací námitkou, že nezačala běžet lhůta pro podání daňového přiznání z důvodu absence provedení inventarizace, když uvedlo, že se jedná výlučně o úkon daňového subjektu a že s odkazem

pokračování

na ust. § 20 odst. 22 písm. a) zákona o spotřebních daních lhůta k podání daňového přiznání marně uplynula. Tím se fakticky vypořádalo s námitkou, zda je provedení inventarizace podmínkou pro stanovení daně. Žalobní námitka o nepřezkoumatelnosti pro nevypořádání se s odvolací námitkou inventarizace je tak podle městského soudu nedůvodná. Pojem inventarizace zásob vybraných výrobků použitý v citovaném ustanovení ve spojení s definicí uvedenou v zákoně o účetnictví je dostatečně určitý, aby daňovému subjektu bylo zřejmé, jaký úkon má provést. Stěžovateli vznikla odejmutím povolení k provozování daňového skladu povinnost provést soupis zásob vybraných výrobků (§ 20 odst. 22 písm. a) zákona o spotřebních daních) a výzvou celního úřadu ze dne 27. 11. 2008 mu byla pouze prodloužena lhůta k podání daňového přiznání. O povinnosti provést inventarizaci byl stěžovatel poučen v rozhodnutí o odnětí povolení k provozování daňového skladu. Místní šetření podle ust. § 15 citovaného zákona provedené v daňových skladech nelze považovat za stěžovatelem tvrzenou inventuru. Místním šetřením byl zjištěn skutkový stav pro vyměření daně. Provedení inventarizace podle ust. § 20 odst. 22 písm. a) zákona o spotřebních daních je povinností daňového subjektu a dohledová činnost celního úřadu při jejím provedení je povahy součinné, nikoli aktivační. Bylo na stěžovateli, aby sdělil celnímu úřadu okamžik provedení inventarizace za účelem zajištění přítomnosti jeho pracovníka. To však neučinil a naopak se pokusil zmařit účel daňového řízení nadměrným využíváním procesních práv pomocí opakovaných žádostí o prodloužení lhůty podle ust. § 14 zákona o správě daní a poplatků, podáváním blanketních podáních a námitek podjatosti.

Požadoval-li stěžovatel vysvětlení pojmů „následující pracovní den“ a „první pracovní den“ s tím, že je to významné pro lhůtu pro podání daňového přiznání, je podle městského soudu odkaz celního ředitelství v napadeném rozhodnutí na zprávu o ukončení vytykácího řízení dostačující, jestliže se jednalo o výklad lhůty k podání daňového přiznání v průběhu vytykácího řízení, která byla dána okamžikem doručení rozhodnutí o odnětí povolení k provozování daňového skladu. Městskému soudu není zřejmé, v čem stěžovatel spatřuje nejasnost pojmu „následující pracovní den po“ provedení inventarizace, neboť jeho význam je jednoznačný. Stěžovatel podal daňové přiznání dne 1. 4. 2009 po opakovaně správcem daně prodloužené lhůtě. Podle městského soudu ho ale fakticky nepodal, neboť v něm uvedl nulové množství vybraných výrobků. Měl za to, že mu daňová povinnost nevznikla a daň tedy nezaplatil. Ať už si stěžovatel uvedený pojem vyložil jakkoliv, ani následující, ani první pracovní den uloženou povinnost nesplnil a vyměřenou daň nepřiznal a nezaplatil.

Ke třetí žalobní námitce ohledně nedostatku územní působnosti celního úřadu městský soud uvedl, že si je vědom odlišnosti institutu místní příslušnosti a územní působnosti. Místní příslušnost vymezuje příslušnost správního orgánu vykonat svou pravomoc k určitému účastníkovi, resp. ke skutečnosti určující předmět řízení, zatímco územní působnost stanoví pravomoc správního orgánu ve vztahu k určitému území. Podle městského soudu je územní působnost správního orgánu dána jeho místní příslušností, nestanoví-li zákon jinak. Ust. § 4 odst. 13 zákona o správě daní a poplatků nepovažuje městský soud za výlučnou územní působnost správce daně k provedení místního šetření, které by vylučovalo územní působnost místně příslušného správce daně podle odst. 1 citovaného ustanovení k provedení místního šetření i mimo obvod své působnosti. Citované ustanovení pouze rozšiřuje okruh územně příslušných správců daně provést

místní šetření, aniž by se jednalo o místně příslušného správce daně. Vztah odst. 13 a odst. 1 citovaného ustanovení není vztahem vylučujícím, vztahem speciální úpravy k obecné, nýbrž vztahem doplňujícím, kdy odst. 13 „stojí vedle“ nikoli „namísto“. „Doplňující“ povaha ust. § 4 odst. 13 zákona o správě daní a poplatků plyne také z jeho obsahu, neboť slovo „každý“ je třeba vykládat jako další, resp. každý další, správce daně kromě místně příslušného, který je oprávněn provést místní šetření v rámci své územní působnosti. Pokud by zákonodárce hodlal omezit pravomoc místně příslušného správce daně v rozsahu provedení místního šetření „svého“ plátce daně pouze na jeho území působnosti, zvolil by znění citovaného ustanovení tak, aby absentovalo slovo „každý“, tedy správce daně je v obvodu své územní působnosti příslušný k provedení místního šetření podle ust. § 15, a to i bez delegace. Jazykovému výkladu odpovídá i výklad teleologický, neboť účelem institutu místní příslušnosti a územní působnosti je vyloučení libovůle správních orgánů a naopak zajištění předvídativosti jejich postupu. Je-li daňovému subjektu zřejmé, kdo je „jeho“ správce daně, je také srozuměn s tím, že úkony směřující k vyměření daně budou činy zejména tímto správcem daně. Zákon č. 280/2009 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) sice v ust. § 15 výslovně stanoví, že správce daně může provést potřebný úkon i mimo svůj obvod územní působnosti, pokud se týká daňového subjektu, ke správě jehož daní je místně příslušný, ale k tomu bylo v důvodové zprávě uvedeno: *„Obecně jako dosud návrh stanoví, že správce daně obvykle provádí úkony při správě daní v obvodu své místní působnosti. Návrh pak výslovně připouští vykonat úkon i mimo obvod jeho územní působnosti. Z důvodové zprávy tak neplyne, že by daňový řád nově rozšířil pravomoc správce daně vykonat úkon i mimo obvod jeho územní působnosti, nýbrž shodně jako předchozí zákonná úpravy vychází z obvyklého provedení úkonů v rámci územní působnosti. Úprava rozsahu vymezení pravomoci správce daně učinit úkony v rámci příslušného řízení i mimo svou územní působnost v zákoně o správě daní a poplatků obstála ve světle požadavku čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, neboť vymezení místní příslušnosti správce daně podle ust. § 4 zákona o správě daní a poplatků jednoznačně stanoví, který správce daně činí úkony v daňovém řízení toho kterého subjektu. Podle městského soudu je místně příslušný správce daně oprávněn činit úkony podle zákona o správě daní a poplatků vůči příslušnému plátcovi daně bez ohledu na svou územní působnost. Místní příslušnost podle ust. § 4 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků zakládá celostátní územní působnost správce daně k provedení úkonů v daňovém řízení, jehož účastník založil místní příslušnost správce daně podle citovaného ustanovení. Institut delegace podle ust. § 5 citovaného zákona je třeba vykládat jako prostředek naplnění zásady hospodárnosti a rychlosti řízení, nikoli jako podpůrný argument pro omezení pravomoci místně příslušného správce. V této věci není sporu, že Celní úřad Praha 1 byl místně příslušným správcem daně stěžovatele podle ust. § 4 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. Městský soud má, oproti názoru vyslovenému Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 6. 8. 2013, č. j. 2 Afs 1/2013 - 40, zato, že Celní úřad Praha 1 byl oprávněn provést místní šetření mimo svou územní působnost již z titulu své obecné místní příslušnosti podle ust. § 4 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. I kdyby však místní šetření provedl místně nepřislušný celní orgán, nejedná o vadu, která by založila nezákonnost rozhodnutí, jakkoli se jednalo o důkaz určující výši daňové povinnosti, jestliže stěžovatel výsledky místního šetření nerozporoval. Ostatně při místním šetření přítomný ředitel stěžovatele Ing. Přemysl Kristek výslovně uvedl, že souhlasí se zjištěným stavem zásob. Teprve při jednání dne 12. 12. 2014 stěžovatel, zjevně v reakci na rozsudek č. j. 8 Af 48/2011 - 101, začal tvrdit, že nelze jednoznačně určit, zda by i územně příslušný*

pokračování

správce daně jednal v rozporu se zákonem, tedy provedl inventarizaci a zda by dopustil vznik škody na obalech. Porušení svých procesních práv spatřuje v neprovedení inventury obalů, ve kterých se zajištěné zboží nacházelo. Nejen, že takové tvrzení stěžovatel uvedl po lhůtě podle ust. § 72 s.ř.s., a tudíž k nim nelze v souladu se zásadou koncentrace přihlídnout, ale zároveň je nelze považovat za relevantní. Provedení inventarizace bylo povinností stěžovatele a správce daně mu v tom nijak nebránil. Z obsahu správního spisu i žaloby je zřejmé, že stěžovatel inventarizaci provést nehodlal. Případný vznik škody na obalech nemá žádný vztah k vyměření spotřební daně.

Ve vztahu k první žalobní námitce, v níž stěžovatel namítal možnou prekluzi práva na vyměření daně, městský soud citoval ust. § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků a ust. § 20 odst. 22 písm. a) zákona o spotřebních daních s tím, že rozhodnutí o odnětí povolení k provozování daňových skladů se stala vykonatelnými dne 21. 10. 2008. Stěžovatel tak byl povinen podat daňové přiznání a daň zaplatit do 29. 10. 2008. Jelikož neprovedl inventarizaci podle ust. § 20 odst. 22 písm. a) citovaného zákona, vznikla mu povinnost daň přiznat a zaplatit podle ust. § 9 odst. 3 písm. h) citovaného zákona dnem doručení rozhodnutí o odejmutí povolení provozovat daňový sklad, tj. dne 21. 10. 2008. Napadené rozhodnutí nabylo právní moci dne 24. 9. 2010, tedy ve tříleté lhůtě od konce zdaňovacího období, k němuž stěžovateli vznikla povinnost daňové přiznání podat. Proto právo na vyměření daně nebylo prekludováno. Neprovedení inventarizace nemá vliv na běh lhůty k vyměření daně, zejména byl-li základ daně zjištěn jiným úkonem správce daně, v daném případě místním šetřením. Namítal-li stěžovatel, že mu vznikla daňová povinnost již podle ust. § 8 zákona o spotřebních daních výrobou vybraných výrobků na daňovém území Evropského společenství, popírá institut daňového skladu a podmíněného osvobození od daně podle ust. § 19 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních. Předpokladem podmíněného osvobození od daně obecně je vznik daňové povinnosti. Pokud by daňová povinnost nevznikla, nebyl by důvod podmíněného (dočasněho) osvobození od daně. Stěžovatelův výklad prekluze by zcela vyloučil podmíněnost osvobození od daně vybraných výrobků umístěných v daňovém skladu, které je dáno pouze předpokládanou dočasností umístění výrobků v daňovém skladu. Ustanovení zákona je třeba vykládat systematicky v jeho souvislostech a v souladu s účelem zákonem stanovených právních institutů. Běh prekluzivní lhůty podle ust. § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků v případě spotřební daně z výrobků umístěných v daňovém skladu počíná běžet okamžikem propuštění výrobku do volného oběhu podle ust. § 9 odst. 1 citovaného zákona (čl. 6 směrnice Rady 92/12/EHS, čl. 7 směrnice Rady 2008/118/ES) nebo dnem odejmutí povolení pro provozování daňového skladu podle ust. § 9 odst. 3 písm. h) zákona o spotřebních daních. Okamžik výroby vybraných výrobků umístěných v daňových skladech je tak pro posouzení prekluzivní lhůty nerozhodný. Ostatně stěžovatel ani netvrdil, že by zdaněné výrobky byly vyrobeny dříve než v září roku 2007. Celní ředitelství se v odůvodnění napadeného rozhodnutí dostatečně vypořádalo s námitkou prekluze, když uvedlo, na základě jaké úvahy považuje lhůtu k vyměření daně za zachovalou, a proto žalobní námitka nepřezkoumatelnosti tohoto rozhodnutí není důvodná. Platební výměr sice neobsahuje úvahu o prekluzivní lhůtě, ale shodně jako zpráva o ukončení vytýkácího řízení obsahuje závěr o počátku běhu lhůty. Stěžovatel tak byl seznámen s rozhodnou skutečností – počátkem lhůty již v řízení u celního úřadu. Na daňové řízení je nutno pohlížet jako na jeden celek, a proto je případnou neurčitost

odůvodnění rozhodnutí správního orgánu I. stupně oprávněn odvolací orgán odstranit, což také celní ředitelství učinilo. Žalobní námitka prekluze je tak nedůvodná.

Proti tomuto rozsudku podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost podle ust. § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. V kasační stížnosti namítal, že městský soud posoudil právní otázky nesprávně a dostatečně nevysvětlil, resp. nesrozumitelně odůvodnil, svá tvrzení a závěry. Napadený rozsudek tak trpí vadou nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů a nesrozumitelnost. Stěžovatel upozorňoval nejen správní orgány, ale i městský soud na nutnost posoudit správně počátek běhu prekluzivní lhůty podle ust. § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. Všechny tři subjekty shodně tvrdí, že počátek běhu prekluzivní lhůty je vázán na okamžik propuštění (vedení) vybraných výrobků do volného oběhu. Přitom shodně poukazují na ust. § 9 zákona o spotřebních daních. Opomenuly ale poukázat na konkrétní ustanovení zákona, které jednoznačně hovoří o tom, že uvedení vybraných výrobků do volného daňového oběhu je současně vznikem daňové povinnosti. Takové ustanovení zákona totiž neexistuje. Stěžovateli není jasné, jak může městský soud popírat institut daňového skladu a podmíněného osvobození od spotřební daně podle ust. § 19 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních. Vždyť režim podmíněného osvobození nemá s okamžikem vzniku daňové povinnosti nic společného. Stěžovatel nepopírá skutečnost, že předpokladem podmíněného osvobození od daně obecně je vznik daňové povinnosti a že pokud by daňová povinnost nevznikla, nebyl by důvod pro podmíněné osvobození od daně. Striktně ale odmítá nepodložený, a tedy nepřezkoumatelný, názor městského soudu, že *„Běh prekluzivní lhůty podle § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků v případě spotřební daně z výrobků umístěných v daňovém skladu počíná běžet okamžikem propuštění výrobku do volného daňového oběhu podle § 9 odst. 1 zákona.“* Také s dalším nepodloženým, a tedy nepřezkoumatelným, názorem městského soudu, že *„Okamžik výroby vybraných výrobků umístěných v daňových skladech žalobce je tak pro posouzení prekluzivní lhůty nerozhodný.“* vyjádřil stěžovatel nesouhlas. Odkazuje-li na čl. 6 směrnice rady 92/12/EHS, stěžovatel jen s lítostí konstatuje, že byť se český zákon o spotřebních daních tváří, že implementoval příslušné předpisy Evropské unie, není tomu tak. Jednou z neimplementovaných částí je právě převzetí základních pojmů, a to včetně vzniku daňové povinnosti a povinnosti přiznat a zaplatit spotřební daň. Národní předpis hodlal podle důvodové zprávy jednoznačně odlišit vznik těchto konkrétních okamžiků, a tak si je jednoznačně definoval pro aplikaci v českém daňovém právu. Pokud jde o účinky směrnice, odkázal stěžovatel na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 2. 2010, č. j. 5 Afs 68/2009 - 113. Aby se městský soud mohl dovolávat „nepřímého účinku“, musí být dodržena podmínka, že existuje vnitrostátní předpis, který je nejednoznačný, umožňuje několik výkladů, a přitom alespoň jeden z nich je v souladu se směrnicí. Tak tomu ale v tomto případě není. Oba zákony, o spotřebních daních a o správě daní a poplatků, jsou jednoznačně definovány, byť možná nevhodně. Ust. § 8 odst. 2 zákona o spotřebních daních a § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků nepotřebují žádný komentář ani nějakého dalšího výkladu. Nepochybně ani nevznikají nějaké další výkladové možnosti tak, jak uvádí městský soud v napadeném rozsudku. Ust. § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků lze, za použití zákona o spotřebních daních a pro jeho aplikaci, vyložit tak, že pokud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak, nelze daň vyměřit ani doměřit či přiznat nárok na daňový odpočet po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení nebo v němž byly vybrané výrobky na daňovém území Evropského společenství vyrobeny nebo na daňové

pokračování

území Evropského společenství dovezeny, aniž by zde současně byla povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat. Odkazuje-li městský soud na čl. 7 směrnice rady 2008/118/ES (s účinností od 15. 1. 2009 a transpozicí od roku 2010), či na neplatný předchozí zákon o spotřebních daních, pak stěžovatel vyjádřit obdiv nad tím, čeho všeho se může chytat, aby obhájil své právní názory. Nahlédnutím do důvodové zprávy k ust. § 8 zákona o spotřebních daních lze zjistit, že stěžovatel má i zde oporu pro svůj výklad. Podle jeho názoru je to právě důvodová zpráva, která vnáší do daného problému jasno. Stěžovatel již v žalobě poukazoval na to, že prekluze podle ust. § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků zahrnovala dvě skupiny daní: první „deklarující“ daňové povinnosti prostřednictvím daňového přiznání, a druhou, u kterých vzniká daňová povinnost bez současné povinnosti podat daňové přiznání, byť později může být daňová povinnost „deklarována“ daňovým přiznáním. Právě do druhé skupiny patří, až na výjimky, spotřební daň, neboť podle ust. § 8 zákona o spotřebních daních vzniká „daňová povinnost“ výrobou nebo dovozem na území Evropské unie, aniž je zřejmé, zda a jestli vůbec vznikne v budoucnu také povinnost daň přiznat a zaplatit podle ust. § 9 zákona o spotřebních daních. Za použití ust. § 8 citovaného zákona se prekluzivní lhůta odvíjí od vzniku daňové povinnosti. Termín „daňová povinnost“, resp. její vznik (§ 8) a význam (§ 3), upravuje zákon o spotřebních daních jako lex specialis. Pokud jde o posouzení nadřazenosti zákona o správě daní a poplatků a zákona o spotřebních daních, jedná se o zákony stejné právní síly. Vzhledem k tomu, že okamžik vzniku daňové povinnosti upravuje zákon o spotřebních daních, tedy lex specialis a lex posterior k zákonu o správě daní a poplatků, nemůže být pochyb o nadřazenosti významu tohoto okamžiku pro aplikaci zákona o spotřebních daních, ale i ostatních daňových předpisů, pokud na tento okamžik přímo odkazují, tedy zejména pro účely ust. § 47 zákona o správě daní a poplatků. Navíc zákon o správě daní a poplatků okamžik vzniku daňové povinnosti vůbec neřeší. Jakékoliv další konstrukce, které popsaly celní orgány i městský soud, jsou zcela účelové a vedou k jedinému cíli, a to zastřít legislativní zmetek. Tuto vadu odstranil až daňový řád, který prekluzivní lhůtu odvíjí od lhůty pro podání daňového přiznání (tvrzení). V tomto kontextu stěžovatel poukázal na to, že ust. § 47 zákona o správě daní a poplatků mělo historicky již jednou výkladovou kolizi a teprve nález Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07 vnesl do jeho výkladu jasno a uvedl lhůtu do souladu s ústavním pořádkem. Za použití ustálené judikatury lze u citovaného ustanovení dojít k závěru, že problematika vzniku daňové povinnosti a vzniku povinnosti přiznat a zaplatit spotřební daň jsou v zákoně o spotřebních daních nově od roku 2003, resp. od roku 2004, upravené instituty stanovení konkrétního okamžiku, systematicky zařazené do obecných ustanovení. Jejich objektivním významem je stanovit konkrétní okamžik, kdy se vybraný výrobek stává předmětem spotřební daně a okamžik kdy vznikne povinnost přiznat a zaplatit spotřební daň. Jejich systematické zařazení do obecných ustanovení zákona jen dokazuje, že jde o dva různé časové okamžiky, které mohou být, za splnění podmínek vzniku jak daňové povinnosti, tak povinnosti přiznat a zaplatit spotřební daň, shodné. Totéž podporuje i důvodová zpráva k zákonu o spotřebních daních. Zákonodárce hodlal rozdělit tyto dva samostatné okamžiky od sebe, ale nedomyslel dopady do procesního práva. Historický význam těchto okamžiků (pojmů) není dohledatelný, neboť významná rozdílnost těchto pojmů je v tomto zákoně definována poprvé. Pokud bychom se zamysleli nad teleologickým výkladem, pak má-li zákon o spotřebních daních implementovat směrnice EU, pak tak plně učinil, resp. alespoň se tak tváří. Zůstává tedy jazykový výklad, od kterého městský soud odhlédl. Ke stejnému závěru jako stěžovatel dospívá i odborná

literatura (Šulc Ivo, Prekluzivní lhůty pro vyměření spotřební daně, DEx – daňový expert, rok 2010, číslo 6, str. 20). Podle stěžovatele jak městský soud, tak celní orgány nesprávně posoudily právní otázku tohoto žalobního bodu a výrok rozsudku je z důvodu absence zákonného odůvodnění nepřezkoumatelný z důvodu nesrozumitelnosti a absence odkazů na relevantní zákonné předpisy. Odůvodnění rozsudku nemá podporu v ustanoveních daných zákonů a tato vada má za následek vadné rozhodnutí o věci samé.

V dalším žalobním bodu stěžovatel vyjádřil nesouhlas se závěrem městského soudu ohledně toho, v jakém režimu se nacházely zajištěné vybrané výrobky. Poukázal na to, že mu dosud nebyla fyzicky odňata povolení k provozování daňových skladů, což městský soud nerozporoval, a proto jsou předmětné výrobky uskladňovány v režimu podmíněného osvobození od daně a nevznikla u nich povinnost daní přiznat a zaplatit. Odejmutí povolení má zřejmě, nebo možná nepochybně, vliv na počátek běhu zákonné lhůty a na vznik povinnosti přiznat a zaplatit spotřební daň. Zákon o spotřebních daních neuvádí jako počátek běhu lhůty pro provedení inventarizace žádný konkrétní časový údaj. Městský soud při vypořádání této žalobní námitky odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 8. 2013, č. j. 2 Afs 1/2003 - 40, který byl vydán v souvislosti s odejmutím předmětných povolení. Stěžovatel vyjádřil nesouhlas s názorem městského soudu, že vydání rozhodnutí o odejmutí povolení je jediným krokem správce daně, aby (možná) počala běžet lhůta pro provedení inventarizace. Vzhledem k tomu, že jde o lhůtu, která vyústí v daňové přiznání a úhradu daně, měl by být její počátek stanoven co nejpřesněji. Proto stěžovatel pojal, podle zákona, jako počátek běhu lhůty odejmutí povolení, ke kterému ale dosud nedošlo. Výrobky, které byly předmětem zajištění, jsou tedy stále v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně a není nutné u nich prokazovat jejich zdanění. Městský soud se právě při aplikaci právní normy na tento zjištěný skutkový stav dopustil omylu. Stěžovateli je sice znám názor Nejvyššího správního soudu vyslovený např. v rozsudcích ze dne 31. 8. 2003, č. j. 5 Afs 28/2003 - 69 a ze dne 6. 8. 2013, č. j. 2 Afs 1/2013 - 40, ale v tomto případě nelze poukazovat na formální logiku nebo další výklady, které jsou poplatné systému, a které mají zastřít nedostatek zákona. Účelový výklad nemůže mít v žádném případě přednost před jinými způsoby výkladu a zejména nemůže zásadně „dotvořit“ právní normu daňového práva v neprospěch stěžovatele. Znění ust. § 20 zákona o spotřebních daních ve znění účinném od 1. 1. 2015 mění nevhodný pojem „odejmout“ na „zrušení“ povolení k provozování daňového skladu. Nově použitý pojem pak odpovídá tomu, o čem hovoří Nejvyšší správní soud. Stěžovatel má za to, že toto upřesnění normy znamená význam, kterého se dosud dovolávají všechny státní instituce včetně soudu. Stěžovatel poukázal na nesprávnou aplikaci ust. § 20 odst. 19 zákona o spotřebních daních. Nemůže mu být k tíži to, že zákonodárce opomenul do citovaného ustanovení vložit podmínku odnětí prostřednictvím rozhodnutí tak, jak to učinil v jiných ustanoveních stejného zákona. Městský soud se vůbec nevypořádal se žalobní námitkou II., bod 21, v níž stěžovatel poukázal ve vztahu ke dvěma různým výkladům, u kterých dochází ke střetu výkladových metod na rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 10. 2008, č. j. 7 Afs 54/2006 - 155, a nález Ústavního soudu ze dne 13. 9. 2007, sp. zn. I. ÚS 643/06. Městský soud tak vůbec v dané věci neposuzoval možnost dvojího výkladu.

Dále stěžovatel, shodně jako v žalobě, namítal nezákonnost místního šetření a poukazoval na nesrovnalosti při jeho provedení (inventura versus inventarizace). Podle

pokračování

jeho názoru celní úřad překročil územní působnost danou mu zákonem. Městský soud sice přiznal existenci rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 8. 2013, č. j. 2 Afs 1/2013 – 40, ale nerespektoval právní názor v něm vyjádřený. Přitom Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku vyslovil, že správce daně nemohl bez delegace provést místní šetření a je nutné posoudit vliv tohoto nezákonného jednání na zákonnost rozhodnutí s tím, že bude na městském soudu, aby se vypořádal s námitkou tvrzeného překročení územní působnosti správcem daně při provádění místních šetření s ohledem na ust. § 4 odst. 13 zákona o správě daní a poplatků. V této souvislosti stěžovatel uvedl, že u ústního jednání dne 12. 12. 2014 navrhl doplnění dokazování k tomuto žalobnímu bodu tak, aby poukázal na konkrétní zkrácení subjektivních veřejných práv při tomto nezákonně provedeném místním šetření. Městský soud však navržené doplnění dokazování odmítl provést s odůvodněním, že se jedná o návrh podaný po lhůtě podle ust. § 72 s.ř.s. a zároveň že je nelze považovat za relevantní. Stěžovatel rovněž poukazoval na to, že v rámci nezákonných místních šetření probíhala inventura - fyzické zjišťování stavu zásob vybraných výrobků v daňových skladech stěžovatele. Po provedení těchto inventur čekal na impuls od celního úřadu, že bude provedena inventarizace podle ust. § 20 odst. 22 písm. a) zákona o spotřebních daních. Inventura je součástí inventarizace (§ 30 zákona o účetnictví), kterou se rozumí porovnání skutečného stavu vybraných výrobků se stavem v účetnictví a případný rozdíl je inventarizačním rozdílem. Přijal-li městský soud nesprávný závěr, že inventarizace je vlastně inventura, přičemž není zřejmé na základě jakého právního předpisu k němu dospěl, způsobuje to nepřezkoumatelnost pro nesrozumitelnost. Pak se tedy nemohl vypořádat se žalobní námitkou, že se celní ředitelství nevypořádalo se skutečností, zda je pro vyměření daně nutná inventarizace výrobků či zjištění skladových zásob výrobků. Dospěl-li městský soud k závěru, že „Provedení inventarizace není výlučnou podmínkou vyměření daně, tedy stanovení daně správcem daně, bez ohledu na neprovedení inventarizace nebo provedení „vadné“ inventarizace je správce daně oprávněn daň doměřit na základě zjištěného stavu dle § 46 zákona o správě daní, což správce daně také učinil.“, dalo by se s ním souhlasit, ale jen z pohledu správce daně. Běh lhůt, které jsou pro plátce spotřební daně závazné, se odvíjí od ukončení inventarizace, ne od ukončení inventury. Proto nelze tyto pojmy zaměňovat. Přesto, že celní úřad provedl inventuru, neprovedl inventarizaci, což způsobuje prodlení s plněním lhůty pro podání daňového přiznání podle ust. § 20 odst. 22 písm. a) zákona o spotřebních daních. I když si celní úřad byl vědom neprovedení inventarizace, nevyzval stěžovatele ke splnění této zákonné povinnosti, ale vyzval ho koncem listopadu 2008 po provedených místních šetřeních k podání daňového přiznání. V tomto pochybení (neprovedení inventarizace) spatřuje stěžovatel zásah do svých subjektivních práv. Závažnější je pak podle jeho názoru to, že neprovedl inventuru obalů, což také vedlo k porušení hmotněprávních předpisů. Jejich nesprávná aplikace se týkala jak neprovedení inventarizace, tak nevratné likvidace obalů, které nebyly předmětem zajištění vybraných výrobků, a ani předmětem vydání. Odmítl-li městský soud doplnění dokazování s tím, že důkazy měly být předloženy již dříve, poukázal stěžovatel na ust. § 71 odst. 2 s. ř. s., které nezakazuje doplnit, resp. upřesnit, již uplatněné žalobní body. V tomto kontextu citoval z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 2. 2013, sp. zn. 7 Afs 97/2012 pasáž týkající se definice žalobního bodu. V daném případě stěžovatel u ústního jednání doplnil již uplatněný žalobní bod o konkrétní údaje. Napadený rozsudek trpí vadou nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů, protože městský se nevypořádal zejména s námitkou překročení územní působnosti správce daně při provádění místních šetření, a tedy ani neposoudil vliv tohoto pochybení na zákonnost platebního výměru.

Stěžovatel má proto zato, že Nejvyšší správní soud posoudí oprávněnost návrhu na doplnění dokazování tak, aby to odpovídalo základním zásadám řízení, ale i Listině základních práv a svobod.

Ve vztahu k poslední žalobní námitce týkající se požadavku, aby celní úřad stěžovateli vysvětlil pojmy „následující pracovní den“ ve vztahu k pojmu „první pracovní den“ za účelem správného posouzení požadavku zákona na jeho konání podle ust. § 20 odst. 22 písm. a) zákona o spotřebních daních, vytýkal stěžovatel městskému soudu, že se s ní vypořádal jednoduše, ale neurčitě, a tedy i nepřezkoumatelným způsobem. Pochopení významu je důležité pro podání daňového přiznání a stěžovatelovy právní jistoty a nelze mu přičítat k tíži nesplnění takto stanovené lhůty, jestliže mu správní orgány neposkytly správný výklad. Navíc městský soud uvedl, že mu není zřejmé, v čem stěžovatel spatřuje nejasnost pojmu „následující pracovní den po“, neboť je jednoznačný. Přitom stěžovateli nebylo umožněno, aby u jednání ozřejmil, v čem onu nejasnost spatřuje. Městský soud zřejmě nepochopil podstatu tohoto žalobního bodu přesto, že byl dostatečně popsán. Navíc v jeho rámci stěžovatel také poukazoval na to, že se s touto odvolací námitkou celní ředitelství nevypořádalo. Stěžovatel se tedy ani u soudu nedomohl právní ochrany, a ani právního stanoviska. Tím, že se městský soud s touto žalobní námitkou nevypořádal, trpí jeho rozsudek vadou nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů.

V závěru kasační stížnosti stěžovatel poukázal na výhodu „*in dubio mitius*“ s odkazem na rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 10. 2008, č. j. 7 Afs 54/2006 – 155, s tím, že městský soud se tímto poukazem vůbec nezabýval. Stěžovatel uváděl, že pokud by se dospělo k závěru, že v dané věci jde o dva různé výklady, u kterých dochází ke střetu výkladových metod, má být uplatněn ten, který je pro něho výhodnější. S ohledem na všechny uvedené skutečnosti stěžovatel navrhl, aby byl napadený rozsudek zrušen a věc byla vrácena městskému soudu k dalšímu řízení.

Generální ředitelství cel ve vyjádření ke kasační stížnosti předně odkázalo na napadené rozhodnutí, na své vyjádření k žalobě a na napadený rozsudek, s jehož závěry se plně ztotožnilo. Proto se omezilo na stručné vyjádření k některým uplatněným stížným bodům vzhledem k tomu, že stěžovatel pouze do značné míry opakuje, co již bylo řešeno v řízení před správními orgány i městským soudem. V kasační stížnosti zjednodušeně zakládá svoji argumentaci na rovnosti pojmů „daňová povinnost“ v ust. § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků a „daňová povinnost“ v ust. § 8 zákona o spotřebních daních. Generální ředitelství cel již poukázalo na to, že nelze dovodit obecný princip, podle kterého by se právní pojem obsažený v obecném právním předpise („daňová povinnost“ v tehdy účinném § 47 zákona o správě daní a poplatků) automaticky rovnal témuž pojmu ve zvláštním právním předpise („daňová povinnost“ v § 8 odst. 2 zákona o spotřebních daních). Pojem „daňová povinnost“ byl v rozhodném období legálně vymezen v ust. § 3 písm. k) zákona o spotřebních daních. Tento pojem je zásadně odlišný od termínu, se kterým pracuje ust. § 47 zákona o správě daní a poplatků. Zatímco daňová povinnost podle ust. § 8 odst. 2 zákona o spotřebních daních vzniká výrobou nebo dovozem vybraných výrobků na území EU a je jen obecnou konstrukcí znamenající výši spotřební daně hypoteticky připadající na vyrobené či dovezené vybrané výrobky, u kterých někdy v budoucnu vznikne povinnost daň přiznat a zaplatit (uvedením do volného daňového oběhu) anebo v budoucnu povinnost daň přiznat a zaplatit nikdy ani nevznikne (osvobozené vybrané výrobky), vznik daňové

pokračování

povinnosti jako pojmu určujícímu počátek běhu prekluzivní lhůty podle ust. § 47 zákona o správě daní a poplatků je pojmem se zcela konkrétním obsahem, a to ve smyslu vzniku konkrétního daňového dluhu na straně daňového subjektu a konkrétní daňové pohledávky na straně správce daně, tedy nikoli jen hypotetické a v budoucnu vzniklé povinnosti. Je tedy zřejmé, že pojmu daňová povinnost podle citovaného ustanovení odpovídá až konkrétní vznik povinnosti daň přiznat a zaplatit zejména podle ust. § 9 zákona o spotřebních daních. Úmyslem zákonodárce při konstrukci obou zákonů jistě nebylo umožnit daňovým subjektům vyrobit v daňovém skladu vybrané výrobky (vznik daňové povinnosti podle § 8 odst. 2 zákona o spotřebních daních), počkat tři roky, a uvést je do volného daňového oběhu tak, aby na jedné straně vznikla daňovým subjektům povinnost daň přiznat a zaplatit podle ust. § 9 odst. 1 citovaného zákona, ale na druhé straně správce daně přišel o možnost spotřební daň vyměřit, neboť se toto právo uplynutím tří let podle ust. § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků prekludovalo. Vybrané výrobky starší tří let by byly podle stěžovatelovy konstrukce generálně „osvobozeny“ od spotřební daně. Řada daňových subjektů by je vyráběla „na sklad“ a vyskladňovala po třech letech, čímž by se vyhnula daňové povinnosti. Vznik povinnosti daň přiznat a zaplatit podle ust. § 9 zákona o spotřebních daních, a s tím spojené povinnosti podat daňové přiznání, by se u takových vybraných výrobků stal nadbytečný, neboť by správce daně nemohl daň vyměřit k podanému daňovému přiznání ani konkludentně. Taková konstrukce je absurdní. Generální ředitelství cel se plně ztotožnilo s názorem městského soudu, že pokud by byla připuštěna stěžovatelova konstrukce, byl by zcela popřen institut daňového skladu. Stejně tak se plně ztotožnilo s jeho názorem o nerozhodnosti okamžiku výroby vybraných výrobků v daňovém skladu pro posouzení prekluzivní lhůty. Otázka vzniku daňové povinnosti výrobou vybraných výrobků ve smyslu ust. § 8 zákona o spotřebních daních je pouze akademická, nemá v dané věci žádný význam. Městský soud tak nebyl povinen „otázku“ okamžiku výroby vybraných výrobků zvláště vypořádávat. Proto nemůže napadený rozsudek trpět vadou nepřezkoumatelnosti. Legislativní úprava je zřejmá a „zastření legislativního zmetku“ (stěžovatelova slova) nepřipadá v úvahu.

Nedůvodně je podle generálního ředitelství cel také namítáno, že vybrané výrobky, se stále nacházejí v režimu podmíněného osvobození od daně v daňovém skladu. Městský soud tuto námitku vypořádal s oporou v judikatuře Nejvyššího správního soudu, jenž v rozsudku ze dne 6. 8. 2013, č. j. 2 Afs 1/2013 - 40 identickou stěžovatelovu námitku v úzce souvisejícím řízení beze zbytku a zcela přesvědčivě vypořádal. Dospívá-li stěžovatel k závěru, že daném případě by měl být připuštěn dvojí výklad (v jeho prospěch příznivější), který však městský soud nevypořádal, pak podle generálního ředitelství cel povinnost vypořádávat argumenty (námitky) nevzniká tehdy, uvede-li soud, který právní názor pokládá za správný, což v případě odejmutí povolení k provozování daňového skladu městský soud učinil. Nepřipustil-li dvojí výklad, nebyl povinen spekulovat o výkladu opačném a nebyl ani povinen „otázku dvojího výkladu“ zvláště argumentovat.

Setrvává-li stěžovatel na názoru, že místní šetření provedl v jeho daňovém skladu nepřislušný celní úřad, a to s odkazem na citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu, generální ředitelství cel se plně ztotožnilo s názorem vyjádřeným v napadeném rozsudku městským soudem, který názor Nejvyššího správního soudu „překročil“ (odchýlil se od něj), přičemž toto odchýlení rovněž velmi přesvědčivě odůvodnil. Daňové řízení bylo v daném případě zahájeno výzvou k podání daňového přiznání dne 27. 11. 2008 a místní

šetření k „mapování“ situace sloužící jen ke zjištění stavu zásob v daňových skladech stěžovatele byla celním úřadem provedena ve dnech 18. a 19. 11. 2008, tedy před zahájením daňového řízení. Proto jakákoliv případná „vada“ těchto místních šetření nemohla mít žádný vliv na zákonnost navazujícího meritorního rozhodnutí celního úřadu ve spojení s rozhodnutím odvolacího orgánu, resp. jím předcházejícího řízení. Navíc ani meritorní rozhodnutí místně nepříslušného správce daně bez dalšího nezpůsobí nezákonnost správního rozhodnutí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. 2008, sp. zn. 2 Afs 159/2006) *A maiori ad minus* nemůže mít na zákonnost meritorního rozhodnutí vydaného věcně a místně příslušným správcem daně vliv o několik řádů nižší úkon v podobě místního šetření učiněný před zahájením meritorního řízení.

Je-li stěžovatel zjednodušeně názoru, že městský soud dostatečně nevypořádal jím uplatněnou námitku týkající se neprovedené inventarizace s poukazem na „střet“ pojmů inventura a inventarizace, generální ředitelství cel takový názor nesdílí, protože městský soud se s touto žalobní námitkou vypořádal řádně a srozumitelně. V odůvodnění napadeného rozsudku uvedl, že *„Neprovedení inventarizace nemá vliv na běh lhůty k vyměření daně, zejména jestliže základ daně byl zjištěn jiným úkonem správcem daně, zde místním šetřením“* a generální ředitelství cel se s tímto názorem zcela ztotožnilo. Stěžovateli byla rozhodnutí o odejmutí povolení k provozování daňového skladu doručena dne 21. 10. 2008, čímž se stala vykonatelná. V těchto rozhodnutích byl výslovně poučen, že je povinen provést inventarizaci za přítomnosti zaměstnance celního úřadu podle místa daňového skladu, a to nejpozději do 5 kalendářních dní po vykonatelném odnětí povolení k provozování daňového skladu, a zároveň nejpozději následující pracovní den po provedené inventarizaci předložit daňové přiznání ke spotřební dani z lihu a zaplatit daň, vše kumulativně. Stěžovatel nic z toho neučinil. Do volného daňového oběhu se v důsledku odnětí povolení k provozování daňového skladu dostaly vybrané výrobky, které se marným uplynutím zákonných lhůt k provedení inventarizace, podání daňového přiznání a zaplacení daně staly bez dalšího vybranými výrobky nezdaněnými. Uvedené úkony byly plně v dispoziční sféře stěžovatele, kterému příslušné povinnosti vznikly *ex lege*. Navíc byl o nich řádně poučen v rozhodnutích o odnětí povolení. Očekávat za této situace další výzvy a aktivní kroky celního úřadu nebylo opodstatněné. Byl to stěžovatel, který měl o provedení inventarizace v zákonné lhůtě informovat příslušný celní úřad a zajistit jeho účast. Debata nad tím, za použití jakého institutu měl být v daném případě proveden „soupis“ vybraných výrobků nacházejících se v daňovém skladu, by byla čistě akademická, neboť stěžovatel zůstal pasivní a „soupis“ vybraných výrobků neprovedl. Přítomnost pracovníka správce daně je pouze kontrolní. Podle generálního ředitelství cel není přílehavá ani námitka stěžovatele o zasažení jeho subjektivních práv následnou likvidací obalů (lihovin), neboť tato by mohla nalézt uplatnění jen v „souvisejícím“ řízení o konečném osudu vybraných výrobků, nikoliv v předmětném řízení, kdy byla spotřební daň vyměřena z lihu, nikoliv z obalů.

Podle generálního ředitelství cel městský soud v napadeném rozsudku žalobní námitku týkající se nejasnosti pojmu určujícího povinnost stěžovatele podat daňové přiznání řádně vypořádal, když poukázal na jazykový výklad ust. § 20 odst. 22 písm. a) zákona o spotřebních daních. Generálnímu ředitelství cel také není zřejmé, v čem by měla být nejasnost pojmu „následující pracovní den po provedení inventarizace“.

pokračování

Poukázal-li stěžovatel v závěru kasační stížnosti na zásadu *in dubio mitius*, nemůže se tato zásada v daném případě uplatnit, protože povinnost vypořádávat argumenty (námitky) nevzniká tehdy, pokud soud uvede, který právní názor pokládá za správný, což v daném případě městský soud učinil. Další důvod pro neuplatnění této zásady v daném případě je i to, že podle judikatury a literatury nastupuje jen v případě, kdy i přes maximální nasazení ve zjišťování skutkového či právního stavu zbude dvojí výklad, což není daný případ. Ostatně i tato otázka je v odůvodnění napadeného rozsudku přesvědčivě vypořádána. Vzhledem k výše uvedenému generální ředitelství cel navrholo, aby kasační stížnost byla zamítnuta.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s ust. § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, a přitom neshledal vady uvedené v odst. 4, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Podle obsahu správního a soudního spisu celní ředitelství vydalo dne 8. 10. 2008 rozhodnutí č. j. 21889-170100-23-I, č. j. 21889-2/08-170100-23-III, č. j. 21889-3/08-170100-23-IV, č. j. 21889-4/08-170100-23-V, kterými podle ust. § 20 odst. 19 písm. b) a e) zákona o spotřebních daních v návaznosti na ust. § 32 zákona o správě daní a poplatků odňalo stěžovateli povolení k provozování daňových skladů, a to na adrese Velká nad Veličkou č. 883, Mutěnice, Pod Búdama 338, Prušánky č. 132 a Mutěnice, Brněnská 873. Současně byla těmito rozhodnutími stěžovateli uložena povinnost předložit do 5 kalendářních dnů ode dne, kdy nabudou právní moci, povolení k provozování daňových skladů a osvědčení o evidenci daňového skladu k vyznačení jejich zániku. Dne 18. 11. 2008 provedl celní úřad podle ust. § 15 zákona o správě daní a poplatků a § 41 zákona o spotřebních daních místní šetření, jehož předmětem bylo zjištění zásob lihu v daňovém skladu stěžovatele v Mutěnicích, Brněnská 873. Dne 19. 11. 2008 provedl celní úřad místní šetření podle citovaných ustanovení i v daňových skladech stěžovatele v Mutěnicích, Pod Búdami 338, v Prušánkách č. 132 a ve Veliké nad Veličkou č. 883. Výzvami celního úřadu ze dne 20. 4. 2009 bylo zahájeno vytýkácí řízení. O jeho ukončení vypracoval celní úřad zprávu, která byla se zástupcem stěžovatele projednána dne 9. 2. 2010. Platebním výměrem ze dne 29. 3. 2010 č. 8773/2010-176100-024-R vyměřil celní úřad stěžovateli „základ daně a spotřební daň z lihu se dnem vzniku povinnosti daň přiznat a zaplatit: 21.10.2008 ve výši 105.937.460,- Kč“ s odůvodněním, že rozhodnutí o odnětí povolení k provozování daňových skladů se stala vykonatelnými dne 21. 10. 2008, a stěžovatel byl proto povinen následně provést inventarizaci zásob vybraných výrobků do 27. 10. 2008 a do 29. 10. 2008 podat daňové přiznání ke spotřební dani z lihu na vybrané výrobky skladované v daňových skladech. Protože v daňovém přiznání ke spotřební dani z lihu neuvedl označení vybraných výrobků, měrnou jednotku, množství vybraných výrobků ani výši daňové povinnosti, celní úřad vydal výzvu k odstranění pochybností o údajích v daňovém přiznání. Poté množství skladovaných vybraných výrobků stanovil podle protokolů o místním šetření. Odvolání podané stěžovatelem proti platebnímu výměru bylo zamítnuto napadeným rozhodnutím celního ředitelství.

Vzhledem k tomu, že stěžovatel uplatnil v kasační stížnosti také důvod podle ust. § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., zabýval se Nejvyšší správní soud nejprve touto stížní námitkou.

Pokud by totiž uznal její oprávněnost, musel by zvažovat, zda a v jakém rozsahu je možné přezkoumat napadený rozsudek meritorně.

Podle konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu je soudní rozhodnutí nepřezkoumatelné, není-li z jeho odůvodnění „zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů či utváření závěru o skutkovém stavu, z jakého důvodu soud nepřistoupil, resp. nepovažoval za důvodnou právní argumentaci stěžovatele obsaženou v žalobě, a proč soud subsumoval popsany skutkový stav pod zvolené právní normy“ (rozsudek ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52). Nepřezkoumatelnost je také dána „opomene-li krajský soud v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu přezkoumat jednu ze žalobních námitek“ (rozsudek ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73) a rovněž tehdy, „není-li z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené [...]. Soud, který se vypořádává s takovou argumentací, ji nemůže jen pro nesprávnost odmítnout, ale musí také uvést, v čem konkrétně její nesprávnost spočívá“ (rozsudek ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44). Má-li být soudní rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být zřejmé, jaký skutkový stav vzal soud za prokázaný a jak posoudil skutečnosti mající pro věc význam. Pokud v odůvodnění rozhodnutí nereaguje na námitky a zásadní argumentaci, o kterou se žaloba opírá, má to za následek jeho nepřezkoumatelnost. Soud se tedy musí v odůvodnění rozhodnutí plně věcně vypořádat se všemi žalobními námitkami, ledaže by to bylo vzhledem k výsledku řízení nadbytečné. Obdobně i Ústavní soud zdůraznil, že požadavek kvalitního a vyčerpávajícího odůvodnění soudního rozhodnutí je jedním z principů představujících neopominutelnou součást práva na spravedlivý proces a vylučujících libovůli při rozhodování (viz nálezy ze dne 3. 2. 2000, sp. zn. III. ÚS 103/99, ze dne 28. 8. 2001, sp. zn. I. ÚS 60/01, dostupné na <http://nalus.usoud.cz>). Povinnost řádným a přezkoumatelným způsobem odůvodnit rozhodnutí soudu však, jak uvedl Ústavní soud v nálezu ze dne 17. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1534/08 „nelze chápat tak, že musí být na každý argument strany podrobně reagováno. Na druhou stranu, jestliže jsou v projednávané věci vzneseny závažné právní argumenty, je třeba, aby se s nimi soud vypořádal“.

Nejvyšší správní soud neshledal namítanou nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku opodstatněnou. Městský soud se s relevantními žalobními námitkami vypořádal tak, že uvedl, z jakého skutkového stavu vycházel a jak skutková zjištění právně posoudil. Vypořádání stížních námitek v podstatě potvrzuje i stěžovatel tím, že v každém stížním bodu kromě namítané nepřezkoumatelnosti současně obsáhle věcně polemizuje se závěry jak městského soudu, tak i celních orgánů. Lze si sice představit, že vypořádání žalobních námitek ze strany městského soudu v odůvodnění napadeného rozsudku mohlo být pregnantnější a dokonalejší, ale to nic nemění na závěru o jeho přezkoumatelnosti.

V prvním ze stížních bodů stěžovatel vytýkal jak městskému soudu, tak celním orgánům, že nesprávně posoudily otázku prekluze práva celního úřadu vyměřit mu spotřební daň.

Pro vyhodnocení správnosti závěrů, k nimž dospěl městský soud ve shodě s celními orgány, je nezbytné posoudit jednak, zda a kdy stěžovateli vznikla daňová povinnost a povinnost daň přiznat a zaplatit podle zákona o spotřebních daních, a jednak vyložit vztah

pokračování

ust. § 8 a § 9 zákona o spotřebních daních k ust. § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků.

Spotřební daň je daní nepřímou, což znamená, že ve svých důsledcích je zdaněna konečná spotřeba. Proto vyžaduje, aby byla vybírána přímo u výrobců a nikoliv u koncových spotřebitelů. Zákon o spotřebních daních rozlišuje daňovou povinnost a povinnost daň přiznat a zaplatit.

Podle ust. § 3 písm. k) zákona o spotřebních daních se pro účely tohoto zákona rozumí daňovou povinností výše daně připadající na vyrobené nebo dovezené vybrané výrobky, u kterých vzniká povinnost daň přiznat a zaplatit podle § 9; u vybraných výrobků osvobozených od daně se daňovou povinností rozumí výše daně, u které by vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit, kdyby tyto vybrané výrobky nebyly od daně osvobozeny.

Podle Nejvyššího správního soudu se tedy daňovou povinností podle zákona o spotřebních daních rozumí výše daně připadající na vybrané výrobky, ve vztahu k nimž vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit podle ust. § 9 zákona o spotřebních daních. V odst. 1 citovaného ustanovení je upraven vznik této povinnosti obecně tak, že povinnost daň ve stanovené lhůtě přiznat a zaplatit vzniká okamžikem uvedení vybraných výrobků do volného daňového oběhu na daňovém území České republiky. V odst. 2 citovaného ustanovení je upraven vznik této povinnosti ve vztahu k dovozu vybraných výrobků a v odst. 3 citovaného ustanovení je upraven vznik této povinnosti v dalších taxativně vyjmenovaných případech. Předpokladem existence daňové povinnosti ve smyslu ust. 3 písm. k) zákona o spotřebních daních je tedy jednak skutečnost, že výrobky podléhají spotřební dani, tzn., že se jedná se o vyrobené nebo dovezené vybrané výrobky, a jednak že daňovému subjektu již vznikla povinnost podle ust. § 9 zákona o spotřebních daních, tj. že vybrané výrobky byly uvedeny do volného oběhu nebo nastala jiná v citovaném ustanovení taxativně vymezená okolnost.

Vzhledem k tomu, že v dané věci se jedná o vybrané výrobky vyrobené na daňovém území Evropského společenství, není důvod se zabývat právní úpravou v případě dovozu vybraných výrobků.

Vznik daňové povinnosti je upraven v ust. § 8 odst. 2 zákona o spotřebních daních, na který klade stěžovatel velký důraz. Podle tohoto ustanovení vzniká daňová povinnost výrobou vybraných výrobků na daňovém území Evropského společenství. Daňová povinnost se ale také pojí s dalšími skutečnostmi. Jsou-li vybrané výrobky bezprostředně poté, co jsou vyrobeny, uvedeny do volného oběhu, pak daňová povinnost a povinnost daň přiznat a zaplatit vzniknou současně. Nejsou-li však bezprostředně poté, co jsou vyrobeny, uvedeny do volného oběhu, pak je ust. § 8 odst. 2 zákona o spotřebních daních nutné vykládat ve spojení s ust. § 3 písm. k) zákona o spotřebních daních tak, že daňová povinnost vznikne až okamžikem stanoveným v ust. § 9 citovaného zákona. V ust. § 8 odst. 2 zákona o spotřebních daních je tak podle Nejvyššího správního soudu v podstatě pouze vyjádřeno, že poté, co budou vybrané výrobky vyrobeny, budou podléhat spotřební dani, resp. daňové povinnosti. Ust. § 8 odst. 2 zákona o spotřebních daních tedy vyjadřuje působnost zákona (předmět daně). S uvedeným výkladem tohoto ustanovení koresponduje

ostatně i čl. 5 odst. 1 směrnice 92/12/EHS o obecné úpravě, držení, pohybu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani, podle kterého výrobky uvedené v čl. 3 odst. 1 podléhají spotřební dani od okamžiku výroby na území Společenství, jak je vymezuje článek 2. Je-li však vybraný výrobek v režimu podmíněného osvobození od daně ve smyslu ust. § 19 odst. 1 zákona o spotřebních daních, pak je nutno vznik daňové povinnosti vázat na ust. § 9 citovaného zákona. Tento závěr je také v souladu s čl. 6 odst. 1 věta první směrnice 92/12/EHS o obecné úpravě, držení, pohybu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani, který stanoví, že daňová povinnost ke spotřební dani vzniká dnem propuštění výrobků pro domácí spotřebu nebo dnem zjištění manka, které podléhá spotřební dani podle čl. 14 odst. 3. Propuštěním výrobků podléhajících spotřební dani pro domácí spotřebu se podle písm. a) citovaného článku rozumí každé opuštění, včetně neoprávněného, režimu s podmíněným osvobozením od daně.

Stěžovateli tak vznikla daňová povinnost podle ust. § 9 odst. 3 písm. h) zákona o spotřebních daních dnem odejmutí povolení pro provozování daňového skladu, protože tímto dnem opustily vybrané výrobky režim podmíněného osvobození.

Dále pak bylo třeba posoudit, zda v případě stěžovatele již marně uplynula lhůta (právo správce daně) k vyměření spotřební daně. Stěžovatel svou argumentaci opírá o výslovnou dikci ust. § 47 zákona o správě daní a poplatků ve spojení s ust. § 8 zákona o spotřebních daních.

Pod pojmem prekluze se rozumí stav, kdy v důsledku plynutí času nějaké právo zaniklo (viz nálezy Ústavního soudu ze dne 30. 3. 2009, sp. zn. IV. ÚS 1418/07, dostupný na <http://nalus.usoud.cz>). Smyslem prekluze je mimo jiné přispívat k právní jistotě účastníků právních vztahů. V případě nároků veřejné moci prekluze snižuje možnost svévolných zásahů do právní sféry fyzických a právnických osob. Prekluzivní lhůta pro vyměření či doměření daně je velmi důležitým institutem v oblasti správy daní a poplatků, neboť pouze v této lhůtě může správce daně vystavit platební výměr. Následkem uplynutí prekluzivní doby je zánik práva. Správce daně přihlíží k zániku práva ex offio, tzn., že se daňový subjekt nemusí prekluze domáhat.

Zákon o spotřebních daních, obdobně jako jemu předcházející zákon č. 587/1992 Sb. ve znění účinném do 31. 12. 2003 (dále jen „starý zákon o spotřebních daních“), lhůtu k vyměření spotřební daně neupravuje. To ovšem neznamená, s ohledem na princip právní jistoty účastníků daňového řízení, že lhůta k vyměření spotřební daně není nijak omezena, že je bezbřehá, resp. že spotřební daň lze vyměřit od okamžiku jejího vzniku (splatnosti) v podstatě kdykoliv. Každá daňová povinnost musí být ohraničena svým počátkem (kdy vzniká a kdy může stát nejdříve daň vyměřit) a koncem (kdy nejpozději ještě může být pravomocně daň vyměřena). Pokud by tomu tak nebylo, byla by zásadním způsobem narušena právní jistota účastníků daňového řízení, a to je v právním státu nepřípustné. Ke shodnému závěru dospěl již dříve i rozšířený senát Nejvyššího správního soudu, např. v usnesení ze dne 3. 8. 2006, č. j. 2 Afs 52/2005 - 94 a usnesení ze dne 23. 10. 2007, č. j. 9 Afs 86/2007 - 161. K otázce lhůt k vyměření daně se také vyjádřil Ústavní soud v nálezu ze dne 11. 1. 2007, sp. zn. II. ÚS 493/05, dostupný na <http://nalus.usoud.cz>, tak, že „Účelem zavedení prekluzivních lhůt pro vyměření bylo stimulovat správce daně k včasnému výkonu jeho práv a povinností a z hlediska právní jistoty daňových subjektů pak nastolit situaci, kdy po

pokračování

jejich uplynutí zanikají i jejich povinnosti, které zejména pokud jde o povinnosti prokazovat, jsou po uplynutí delší doby vždy spjaty s určitými problémy“.

Obecnou prekluzivní lhůtu k vyměření daní, jak přiléhavě uvádí i stěžovatel, upravuje obecný daňový předpis, tj. ust. § 47 zákona o správě daní a poplatků. Protože zákon o spotřebních daních není ve vztahu speciality k ust. § 47 zákona o správě daní a poplatků, neboť se nejedná o právní normy stejné právní síly upravující tutéž materii, musel se Nejvyšší správní soud zabývat otázkou, zda právní úprava obsažená v citovaném ustanovení může být v projednávané věci aplikována.

Podle ust. § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků pokud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak, nelze daň vyměřit ani doměřit či přiznat nárok na daňový odpočet po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde současně byla povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat.

Citované ustanovení stanoví počátek běhu prekluzivní lhůty, jejíž marné uplynutí brání tomu, aby správce daně vyměřil, doměřil nebo přiznal nárok na daňový odpočet, dvěma způsoby. Jednak ve vztahu k daním, u nichž je stanovena povinnost podat v zákonem stanoveném termínu daňové přiznání nebo hlášení (např. daň z příjmů, daň z přidané hodnoty, silniční daň) a jednak ve vztahu k daním (srov. § 1 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků), u nichž vzniká daňová povinnost, aniž by byla zákonem stanovena povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení (např. místní poplatky).

Pokud jde o spotřební daň v projednávané věci, ta na tuto nedopadá ani jeden z případů předvídaných ust. § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. Je tomu tak proto, že podle spotřební daň nemá ani zdaňovací období (nelze ji zařadit do první skupiny) a při vzniku daňové povinnosti je naopak nutné podat daňové přiznání (nelze ji zařadit do druhé skupiny). Použití pouze jazykového výkladu ust. § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, by pak nutně vedlo k závěru, že ust. § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků na posuzovanou věc nedopadá.

Na posuzovanou věc nelze aplikovat ani již neplatnou obecnou úpravu prekluzivní lhůty k vyměření daně upravenou v ust. § 4 odst. 2 zákona č. 212/1992 Sb., o soustavě daní, podle které nebylo možno daň vyměřit ani vymáhat po uplynutí tří let od konce kalendářního roku, v němž byl poplatník nebo plátce povinen podat přiznání nebo hlášení, popřípadě dlužník srazit daň nebo zálohu na tuto daň. Je tomu tak proto, že tento právní předpis byl bez náhrady zrušen právě zákonem o spotřebních daních.

S ohledem na uvedené by bylo možno dovodit, že nelze určit počátek běhu prekluzivní lhůty, v důsledku čehož by tato lhůta nikdy nezačala běžet a správce daně by mohl spotřební daň vyměřit či doměřit bez jakéhokoliv časového omezení. Povinnost podrobit se daňové povinnosti však nemůže být časově bezbřehá. Je proto vázána lhůtami, a to jak ve vztahu k možnosti vyměření či doměření daně, tak ve vztahu k vybrání a vymáhání daně. Proto zákonodárce limitoval právo správce daně vyměřit a doměřit daň lhůtou prekluzivní, k níž je povinen přihlížet z úřední povinnosti; naopak lhůtu k vybrání

a vymáhání daně limitoval lhůtou promlčecí, k níž přihlíží jen k námitce daňového dlužníka.

Za situace, kdy nelze připustit, aby lhůta k vyměření spotřební daně mohla být bezbřehá, a kdy nelze od 1. 1. 2004 aplikovat ust. § 4 odst. 2 zákona č. 212/1992 Sb., o soustavě daní ani ust. § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, musel Nejvyšší správní soud, za použití analogie, a také s přihlédnutím k nálezu ze dne 4. 2. 1997, sp. zn. Pl. ÚS 21/96, v němž Ústavní soud vyslovil, že *„[S]oud není absolutně vázán doslovným zněním zákonného ustanovení, nýbrž se od něj smí a musí odchýlit v případě, kdy to vyžaduje ze závažných důvodů účel zákona, Istrie jeho vzniku, systematická souvislost nebo některý z principů, jež mají svůj základ v ústavně konformním právním řádu jako významovém celku. Je nutno se přitom vyvarovat libovůle; rozhodnutí soudu se musí zakládat na racionální argumentaci.“*, vyjít při posouzení lhůty k vyměření spotřební daně stěžovateli přiměřeně z ust. § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. Prekluzivní tříletá lhůta stanovená v citovaném ustanovení je totiž svou povahou nejbližší smyslu a významu lhůty pro vyměření spotřební daně, došlo-li u vybraného výrobku k propuštění do volného daňového oběhu po ukončení režimu podmíněného osvobození od daně. Nejvyšší správní soud neshledal přitom žádný racionální argument pro to, aby prekluzivní lhůta k vyměření spotřební daně byla, co do délky svého trvání, odlišná od obecné lhůty k vyměření daně podle ust. § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. Pouze drobně korigoval názor městského soudu pokud se jedná o počátek běhu lhůty.

K tomuto závěru dospěl Nejvyšší správní soud na základě výše uvedené argumentace, a to i s ohledem na smysl zákona o spotřební dani, kterým je zdanění vybraných výrobků spotřebního charakteru a minimalizace možnosti daňových úniků. Je třeba odmítnout výklad zastávaný stěžovatelem, že rozhodný den pro určení počátku běhu prekluzivní lhůty, je vznik daňové povinnosti ve smyslu ust. § 8 odst. 2 zákona o spotřebních daních. Takový výklad by vedl právě k legalizaci daňových úniků. Bylo by totiž zcela v dispozici daňového subjektu, zda mu u vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od daně vznikne daňová povinnost, a rovněž vedl k porušení principu rovnosti v právech (čl. 1 věta první Listiny základních práv a svobod). Pokud stěžovatel v kasační stížnosti uvedl, že ke shodnému závěru jako on dospívá i odborná literatura a konkretizoval ji jako článek Ivo Šulce, publikovaný v časopise DEx-daňový expert, pak je nutno poukázat na to, že se jedná o daňového poradce Ing. Ivo Šulce, který stěžovatele zastupoval v řízení o žalobě.

Odkázal-li stěžovatel na podporu správnosti svého právního názoru také na nález Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, který vnesl jasno do výkladu ust. § 47 zákona o správě daní a poplatků a uvedl lhůtu do souladu s ústavním pořádkem, jedná se podle Nejvyššího správního soudu o odkaz nepřipadný, protože v tomto nálezu se Ústavní soud zabýval citovaným ustanovením ze zcela jiného hlediska, a to z hlediska přípustnosti extenzivního výkladu pojmu *„konec zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání“* a dospěl k závěru, že výkladem zastávaným v judikatuře Nejvyššího správního soudu byla nepřipustně prodloužena tříletá lhůta na lhůtu čtyřletou.

Ze všech výše uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud ke shodnému právnímu závěru jako městský soud, že prekluzivní lhůta k vyměření daně stěžovateli

pokračování

začala běžet okamžikem vzniku daňové povinnosti ve smyslu ust. § 9 odst. 3 písm. h) zákona o spotřební dani, tj. ode dne 21. 10. 2008 a nemohla skončit dříve než uplynutím tří let od tohoto okamžiku, tj. dne 21. 10. 2011. Jelikož napadené rozhodnutí nabylo právní moci dne 24.9.2010, nebyla daň vyměřena po uplynutí prekluzivní lhůty. Stížná námitka o prekluzi práva vyměřit stěžovateli spotřební daň vybraných výrobků je proto nedůvodná.

Ve druhém stížním bodu vytýkal stěžovatel městskému soudu, stejně jako správním orgánům, nesprávné posouzení právní otázky, zda nastaly právní účinky rozhodnutí o odejmutí povolení pro provozování daňových skladů. Podle jeho názoru nenastaly proto, že mu tato povolení nebyla fyzicky odňata, a v důsledku toho zůstaly vybrané výrobky i nadále v režimu podmíněného osvobození od daně. Zcela identickou otázkou ve vztahu ke stěžovateli se již Nejvyšší správní soud zabýval v rozsudku ze dne 6. 8. 2013, č. j. 2 Afs 1/2013 - 40, na který také městský soud v napadeném rozsudku odkázal a v souladu s právním názorem v něm vysloveným příslušnou žalobní námitku vypořádal. Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud v dané věci neshledal důvod odchýlit se od právního názoru vyjádřeného v citovaném rozsudku, považuje za dostačující z něj citovat: *„Poslední námitkou stěžovatelky je nesouhlas s interpretací pojmu „odejmutí“ povolení k provozování daňového skladu uvedeného v ust. § 20 odst. 19 zákona o spotřebních daních, od něhož se odvíjí počátek lhůty pro provedení inventarizace a pro podání daňového přiznání [§ 22 písm. a) zákona o spotřebních daních]. Stěžovatelka setrvává na závěru, že rozhodným okamžikem je nikoliv právní moc či vykonatelnost rozhodnutí o odejmutí povolení, nýbrž až okamžik jeho faktického odnětí. Poněvadž u stěžovatelky k fyzickému odejmutí povolení nedošlo, je stále provozovatelkou daňových skladů a její výrobky se nacházejí v režimu podmíněného osvobození od daně a neměly být zajištěny. Zdejší soud se v této věci přiklání k interpretaci provedené městským soudem, jenž se ztotožnil s žalovaným, když nepřipustil zmíněný výklad provedený stěžovatelkou a zdůraznil význam konstitutivního rozhodnutí o odejmutí povolení k provozování daňového skladu (jeho vykonatelnost) pro počátek lhůty k provedení inventarizace a podání daňového přiznání. Izolovaný gramatický výklad pojmu „odejme“ v ustanovení § 20 odst. 19 zákona o spotřebních daních, jak byl proveden stěžovatelkou, je neudržitelný, neboť zcela opomíjí další výkladové metody a vede ke zcela nelogickému řešení. Nejvyšší správní soud již několikrát ve svých rozhodnutích uvedl, že při interpretaci zákona nelze vycházet pouze z gramatického výkladu, ale je třeba zkoumat vždy i účel a důvody, pro které zákonodárce určité ustanovení do zákona uvedl. (...) [N]utno přisvědčit žalovanému i městskému soudu, že i když zákon stanoví, že „[c]elní ředitelství povolení k provozování daňového skladu odejme,“ jedinou možností výkladu předmětného ustanovení je, že celní ředitelství tak učiní konstitutivním rozhodnutím o odnětí povolení k provozování daňového skladu. Povolení jakožto listina je pouze dokumentem osvědčujícím nabyté právo; to jako takové v něm není inkorporováno a zaniká na základě uvedeného rozhodnutí; proto i vyznačení zániku na povolení má pouze informativní charakter. Ostatně, sama stěžovatelka v žalobě argumentovala, že práva a povinnosti lze v rámci daňového řízení ukládat pouze rozhodnutím, které musí být řádně doručeno či sděleno (§ 32 odst. 1 daňového řádu). To stejné pak logicky musí platit, má-li daňový subjekt určitá práva nebo povinnosti pozbyt, s ohledem na zachování právní jistoty, případně možnosti bránit se proti takovému postupu opravnými prostředky. Nabývá-li se tedy právo provozovat daňový sklad na základě konstitutivního rozhodnutí, o čemž není mezi účastníky řízení sporu (byť zákon hovoří pouze o vydání povolení), z logiky věci vyplývá, že práva na základě tohoto rozhodnutí nabytá budou daňovému subjektu odňata rovněž na základě konstitutivního rozhodnutí. Rozhodnutí o odejmutí povolení k provozování daňových skladů*

byla Celním ředitelstvím Praha vydána dne 8. 10. 2008 a stěžovatelce doručena dne 21. 10. 2008. Přes podané odvolání nastala doručení těchto rozhodnutí jejich vykonatelnost, neboť odvolání neměla odkladný účinek. Právě doručení předmětných rozhodnutí bylo tudíž rozhodné pro počátek lhůty v délce pěti dnů pro provedení inventarizace a následné podání daňového přiznání [§ 20 odst. 22 písm. a) zákona o spotřebních daních]. Ačkoli tedy stěžovatelka argumentovala faktickým držením povolení, oprávnění z nich plynoucí již právně zanikla, jak správně dovodil i městský soud a vybrané výrobky se tak dostaly jako nezdaněné do režimu volného daňového oběhu.“ Tento právní názor, byť stručněji, zopakoval Nejvyšší správní soud i v rozsudku ze dne 30. 6. 2015, č. j. 2 Afs 16/2015 - 44 se stejným závěrem, že „Ačkoliv tedy stěžovatelka argumentovala faktickým držením povolení, oprávnění z nich plynoucí již právně zanikla, jak správně dovodil i městský soud. Vybrané výrobky se tak dostaly jako nezdaněné do režimu volného daňového oběhu.“

S ohledem na výše uvedené i tento druhý stížní bod vyhodnotil Nejvyšší správní soud jako neopodstatněný.

V dalším stížním bodu stěžovatel namítal nezákonnost místních šetření provedených v jeho daňových skladech, která předcházela zahájení vytykáčského řízení a následně vydání platebního výměru, protože celní úřad překročil územní působnost danou mu zákonem. Stejnou stížní námitkou se již Nejvyšší správní soud zabýval v rozsudku ze dne 6. 8. 2013, č. j. 2 Afs 1/2013 - 40, kterým rozhodl o stěžovatelově kasační stížnosti ve věci zajištění vybraných výrobků v jeho daňových skladech. V odůvodnění citovaného rozsudku Nejvyšší správní soud vytkl městskému soudu, že žalobní námitku v napadeném rozsudku ze dne 29. 11. 2012, č. j. 8 Ca 131/2009 – 51, s ohledem na její nepřesnou formulaci, vypořádal nesprávně, když pouze posuzoval místní příslušnost celního úřadu, ačkoliv měl posuzovat jeho územní působnost. Dále pak k této otázce *obiter dictum* uvedl, že „Pokud jde o oprávnění provádět místní šetření mimo obvod územní působnosti správce daně, ustanovení, které by takové oprávnění správcu daně umožňovalo, daňový řád v době provádění místních šetření neobsahoval. Podle tehdy účinného znění daňového řádu byl každý správce daně příslušný k provedení místního šetření podle § 15 stejného zákona i bez delegace, nicméně pouze v obvodu své územní působnosti (§ 4 odst. 13 daňového řádu). To znamená, že správce daně mohl i bez delegace provést místní šetření u subjektu, u kterého nebyl místně příslušným, nemohl však bez delegace provést místní šetření v jiném územním obvodu, ani jednalo-li by se o „jeho“ daňový subjekt. Rozšíření oprávnění správce daně k provedení místního šetření i mimo obvod územní působnosti u daňového subjektu, ke správě jehož daní je místně příslušný, nastalo až účinností nového daňového řádu, tj. zákona č. 280/2009 Sb., tedy ke dni 1. 1. 2011. Na druhou stranu zákon o spotřebních daních rozšířil některá oprávnění celních úřadů i mimo obvod jejich územní působnosti, zejm. ustanovením § 41 odst. 3, v němž se stanoví, že kterýkoliv celní úřad nebo celní ředitelství jsou oprávněny vstupovat (nikoliv provádět místní šetření, pozn. NSS) do každé provozní budovy, místnosti nebo místa, kde jsou vyráběny, zpracovávány nebo skladovány vybrané 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. (...) [B]ude na městském soudu, aby se vypořádal se všemi žalobními námitkami stěžovatelky, zejména s námitkou tvrzeňého překročení územní působnosti správce daně při provádění místních šetření ve dnech 18. 11. 2008 a 19. 11. 2008 s ohledem na úpravu § 4 odst. 13 tehdy účinného daňového řádu. Následně bude nutné posoudit

pokračování

těž vliv tohoto tvrzeného pochybení správce daně na zákonnost rozhodnutí o zajištění vybraných výrobků, a to rovněž se zřetelem na judikaturu zdejšího soudu (např. ve věcech vedených pod sp. zn. 2 Afs 159/2006, či 9 As 72/2008).“ Také následně vydaný rozsudek městského soudu ze dne 9. 12. 2014, č. j. 8 Af 48/2013 - 101 posoudil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 30. 6. 2015, č. j. 2 Afs 16/2015 - 44 jako opětovně nepřezkoumatelný proto, že se městský soud řádně nevypořádal mimo jiné s námitkou o překročení územní působnosti Celním úřadem Praha 1, když neosvětlil, čím překročilo doplnění námitek rozsah již dříve uplatněného žalobního bodu o dopadu jednání správce daně do jeho hmotných práv.

Městský soud se v napadeném rozsudku, na rozdíl od obou rozsudků městského soudu zrušených pro nepřezkoumatelnost (ze dne 29. 11. 2012, č. j. 8 Ca 131/2009 - 51, a ze dne 9. 12. 2014, č. j. 8 Af 48/2013 - 101), zabýval v intencích žalobního bodu výlučně otázkou, zda byl celní úřad oprávněn provádět místní šetření i mimo obvod své územní působnosti a dospěl k jednoznačnému závěru, že *„Celní úřad Praha byl jako místně příslušný správce daně dle § 4 odst. 1 zákona o správě daní oprávněn provést místní šetření mimo svou územní působnost (Praha) již z titulu své obecné místní příslušnosti dle § 4 odst. 1 zákona o správě daní.“*

V zákoně o správě daní a poplatků nebylo nijak upraveno, na rozdíl od zákona č. 280/2009 Sb., ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „daňový řád“), zda může správce daně provést potřebný úkon i mimo obvod své územní působnosti ve vztahu k daňovému subjektu, vůči němuž je místně příslušným. Místní šetření bylo v zákoně o správě daní a poplatků upraveno v ust. § 15 pouze obecně tak, že správce daně je oprávněn v souvislosti s daňovým řízením provádět místní šetření, jak u subjektu daně, tak i u jiných subjektů. Ani z ust. § 4 odst. 13 zákona o správě daní a poplatků, podle kterého je každý správce daně v obvodu své územní působnosti příslušný k provedení místního šetření podle § 15, a to i bez delegace, nelze dovozovat žádné relevantní závěry ve vztahu k dané otázce. Toto ustanovení totiž stanoví, jaké oprávnění, pokud se jedná o místní šetření, má správce daně k daňovým subjektům v obvodu své územní působnosti, bez ohledu na svou místní příslušnost. Jeho aplikace by tak přicházela v úvahu, pokud by Celní úřad Praha 1 prováděl místní šetření v obvodu své územní působnosti u jiného daňového subjektu, než ve vztahu k němuž by byl místně příslušný. Z právní úpravy obsažené v zákoně o správě daní a poplatků tak nelze v žádném případě dovodit úmysl zákonodárce neumožnit správci daně provádět místní šetření u svého daňového subjektu mimo obvod své územní působnosti. Takový závěr nelze dovodit ani z důvodové zprávy k daňovému řádu, neboť z ní není zřejmé, že by, na rozdíl od zákona o správě daní a poplatků, upravoval diametrálně odlišně pravomoc správce daně, pokud jde o provádění místního šetření. K ust. § 15 daňového řádu se v důvodové zprávě uvádí, že *„Správci daně je zde umožněno získat ucelený pohled na daňové subjekty, jejichž daňovou povinnost spravuje. K tomuto účelu může provést potřebný úkon i mimo obvod své územní působnosti. Této možnosti bude správce daně využívat především ve velkých městech a v případech, kdy využití institutu dožádání by mohlo vést ke zmaření účelu úkonu v důsledku prodlení.“* Odhlédnout nelze ani od ust. § 41 zákona o spotřebních daních, které upravuje oprávnění celních úřadů a celních ředitelství. Podle odst. 2 věty první citovaného ustanovení je kterýkoliv celní úřad nebo celní ředitelství oprávněn vstupovat do každé provozní budovy, místnosti nebo místa, kde jsou vyráběny, zpracovávány nebo skladovány vybrané výrobky. Pojem kterýkoliv lze vyložit tak,

že neexistuje žádné omezení celního úřadu územní působností, jedná-li se o vybrané výrobky. Pokud by mělo být citované ustanovení interpretováno tak, že celní orgány mohou pouze vstoupit do uvedených prostor bez jakéhokoliv dalšího oprávnění, ztratilo by zcela smysl, protože úmyslem zákonodárce jistě nebylo umožnit celním orgánům pouze zdvořilostní návštěvu provozní budovy, místnosti nebo místa, kde jsou vyráběny, zpracovávány nebo skladovány vybrané výrobky.

Proto se Nejvyšší správní soud ztotožňuje se závěrem městského soudu, že provedli Celní úřad Praha 1 místní šetření v daňových skladech stěžovatele, které jsou mimo jeho územní působnost, nejednalo se o nezákonný postup.

Pokud stěžovatel v rámci této stížní námitky vytýkal městskému soudu, že odmítl jím navržené doplnění dokazování s tím, že jde o tvrzení po lhůtě podle ust. § 72 s. ř. s., jedná se evidentně o mylnou námitku, protože u jednání dne 12. 12. 2014 žádný takový návrh stěžovatel neuplatnil.

Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud dospěl k odlišnému závěru než byl vysloven *obiter datum* v rozsudku 6. 8. 2013, č. j. 2 Afs 1/2013 - 40 a zopakován v rozsudku ze dne 30. 6. 2015, č. j. 2 Afs 16/2015 - 44, zabýval se také otázkou, zda nejsou splněny zákonné podmínky pro předložení věci rozšířenému senátu s ohledem na jeho usnesení ze dne 26. 8. 2008, č. j. 7 Afs 54/2007 - 62 podle něhož „*pro dovození pravomoci rozšířeného senátu není rozhodující, zda právní názor vyslovený v rozhodnutí Nejvyššího správního soudu byl nosným důvodem pro rozhodnutí ve věci či byl vysloven pouze obiter dictum nebo v jiných souvislostech. (...) [S]tále trvá povinnost Nejvyššího správního soudu udržovat jednotnou judikaturu a předcházet jejímu možnému rozštěpení.*“ V daném případě není důvod pro předložení věci rozšířenému senátu jednak proto, že názor byl vysloven při posuzování nepřezkoumatelnosti a městský soud byl zavázán, aby se spornou otázkou věcně zabýval (?), že nemůže dojít k rozštěpení judikatury, protože od účinnosti daňového řádu se řešená otázka stala s ohledem na právní úpravu obsaženou v ust. § 15 citovaného zákona bezpředmětnou.

V rámci třetího stížního bodu stěžovatel namítal, že při místních šetřeních probíhala v jeho daňových skladech inventura, tj. fyzické zjišťování stavu zásob vybraných výrobků, ale správce daně již neprovedl inventarizaci, nevyzval stěžovatele ke splnění zákonné povinnosti, a proto neuplynula lhůta k podání daňových přiznání. Smyslem této námitky, která byla uplatněna i v žalobě, je dosáhnout akceptace stěžovatelova názoru, že to byl celní úřad, kdo měl iniciovat provedení inventarizace podle ust. § 20 odst. 22 písm. a) zákona o spotřebních daních, aby tak mohl být učiněn závěr, že neprovedení inventarizace způsobuje prodlení s plněním lhůty pro podání daňového přiznání podle citovaného ustanovení.

V ust. § 20 odst. 22 písm. a) věta před středníkem zákona o spotřebních daních je stanoveno, že je-li odejmuto povolení k provozování daňového skladu, plátce provede za přítomnosti zaměstnance, který pracuje v celním úřadu místně příslušném daňovému skladu ve stejné lhůtě, nejpozději však do 5 kalendářních dnů, inventarizaci zásob vybraných výrobků a nejpozději následující pracovní den po provedení inventarizace předloží daňové přiznání a zaplatí daň.

pokračování

Ze znění citovaného ustanovení nelze za použití žádné výkladové metody dovodit povinnost celního úřadu, resp. jeho zaměstnance, jakkoliv iniciovat provedení inventarizace plátcem daně. Jedná se zcela jednoznačně o výlučnou povinnost daňového subjektu. Z toho, že zaměstnanec místně příslušného úřadu má být přítomen provádění inventarizace, nelze dovozovat, že by celní úřad měl v tomto směru vyvíjet nějakou aktivitu. Stěžovatelova argumentace týkající je vztahu pojmů inventura a inventarizace i s poukazem na zákon č. 407/2012 Sb. je podle názoru Nejvyššího správního soudu v této souvislosti zcela bezpředmětná.

Stejně tak argumentace vztahující se k nevratné likvidaci obalů, které nebyly předmětem zajištění vybraných výrobků, je v rámci přezkum rozhodnutí o vyměření spotřební daně irelevantní.

V posledním stížním bodu stěžovatel poukázal na to, že požadoval po celním úřadu vysvětlení pojmů „následující pracovní den“ a „první pracovní den“ a vytýkal městskému soudu, že se s žalobní námitkou, obsahují výtku v tomto směru, vypořádal jednoduše a neurčitě a navíc nepochopil její podstatu, přičemž pochopení významu bylo pro něho důležité, „aby mohl správně posoudit požadavek zákona na jeho konání podle ust. § 20 odst. 22 písm. a) zákona o spotřebních daních“. Vzhledem k tomu, že stěžovatel nerespektoval požadavek ust. § 20 odst. 22 písm. a) věta před středníkem zákona o spotřebních daních a daňové přiznání nepodal, protože měl za to, že mu nebylo odejmuto povolení k provozování daňových skladů, nebyl důvod se těmito pojmy vůbec zabývat a stěžovatel tak nemohl být nijak dotčen na svých subjektivních právech.

V závěru kasační stížnosti stěžovatel s odvoláním na rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 10. 2008, č. j. 7 Afs 54/2006 - 155, vytýkal městskému soudu, že se nezabýval jeho poukazem na výhodu „*in dubio pro mitius*“. Nejvyšší správní soud se ztotožňuje se závěry městského soudu ve vztahu k pojmům „odejmout povolení“, „inventarizace“ a lhůty, která je ohraničena „prvním pracovním dnem“, resp. „následujícím pracovním dnem“. Za této situace nelze městskému soudu vytýkat, že neaplikoval zásadu „*in dubio pro mitius*“. Navíc odkaz na citovaný rozsudek je nepřipadný, protože v jeho odůvodnění rozšířený senát poukázal na nález Ústavního soudu ve vztahu k principu „*in dubio pro libertate*“ vyjadřující prioritu jednotlivce a jeho svobody před státem.

Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost opodstatněnou, a proto ji podle ust. § 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s. zamítl bez jednání postupem podle ust. § 109 odst. 2 s. ř. s., podle kterého o kasační stížnosti rozhoduje zpravidla bez jednání.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 věta první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Nejvyšší správní soud žádnému z účastníků náhradu nákladů nepřiznal, protože stěžovatel v řízení úspěch neměl a generálnímu ředitelství cel žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

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

V Brně dne 17. prosince 2015

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu