



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Davida Hipšra a soudců JUDr. Tomáše Foltase a Mgr. Lenky Krupičkové v právní věci žalobce: **Vinařství Mutěnice, s. r. o.**, se sídlem Údolní 1174, Mutěnice, zastoupen Mgr. Hanou Hřebenářovou, advokátkou se sídlem Jaselská 197/14, Brno, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 1387/7, Praha 4, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 22. 2. 2018, č. j. 62 Af 47/2016 – 64,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalovaný **j e p o v i n e n** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ve výši **4 114 Kč** k rukám jeho zástupkyně Mgr. Hany Hřebenářové, advokátky, do 15 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

I.

[1] Celní úřad pro Jihomoravský kraj (dále jen „celní úřad“) rozhodnutím ze dne 19. 11. 2015, sp. zn. 25348701/002/26678, č. j. 26678-19/2015-530000-11 (dále jen „rozhodnutí celního úřadu“), podle § 43m odst. 2 písm. b) zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o spotřebních daních“), žalobci zrušil z moci úřední povolení pro opakované přijímání vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od daně ze dne 30. 4. 2013, č. j. 55979-3/2013-530000-11 (SEED ID: CZ0500929P002) (dále jen „povolení“), a současně zakázal žalobci přijímat v režimu podmíněného osvobození od daně ty vybrané výrobky, jejichž doprava byla zahájena po dni doručení rozhodnutí o zrušení povolení.

[2] Rozhodnutím ze dne 15. 2. 2016, č. j. 3975-3/2016-900000-302, žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí celního úřadu.

II.

[3] Žalobce podal proti rozhodnutí žalovaného žalobu ke Krajskému soudu v Brně, který rozsudkem ze dne 22. 2. 2018, č. j. 62 Af 47/2016 - 64, napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Krajský soud shledal důvodnou žalobní námitku, že nebylo naplněno kritérium závažnosti porušení daňových předpisů podle § 43d odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních. Ačkoli žalobce neunesl důkazní břemeno podle § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), a byla mu proto finančním úřadem doměřena daň na základě pomůcek (*pozn. NSS: jednalo se o doměření daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2010 a 2011*), nelze tuto skutečnost v daném případě považovat za porušení daňových předpisů závažným způsobem. Žalovaný se musí při posouzení závažnosti porušení daňových, celních nebo účetních předpisů zabývat i okolnostmi, za kterých k tomuto porušení došlo. V daném případě žalobce předal účetní doklady přepravci a nepředvídal, že by mohlo dojít k jejich odcizení. Tuto okolnost lze označit za objektivní důvod hodný zvláštního zřetele, který vedl k porušení daňových předpisů. Takové porušení, které navíc nebylo vyhodnoceno jako porušení významně ohrožující nebo porušující účel právní úpravy povolovacího řízení, tak nelze posoudit jako porušení závažné.

III.

[4] Proti tomuto rozsudku podal žalovaný (dále jen „stěžovatel“) v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[5] Stěžovatel namítal, že jádrem sporu je výklad podmínky tzv. daňové spolehlivosti, resp. určení toho správce daně, který splnění této podmínky hodnotí. Podle jeho názoru tím, kdo hodnotí závažnost porušení (v případě celních povolení navíc i opakovanost), je příslušný daňový orgán, tedy ten, který vedl řízení či postupy, v kterých se žadatel o povolení příslušného porušení dopustil. Toliko příslušný správce daně zná své daňové subjekty, své daně, které spravuje, a svá řízení, která s nimi vede, natolik, aby toto hodnocení mohl provést. Výklad, který učinil krajský soud, nutí celní úřad, aby prováděl hodnocení, ke kterému nemá dostatek informací, tj. nedisponuje správním spisem, ale nemá ani schopnosti, aby takové hodnocení provedl, i kdyby jím disponoval. Celní správa není správcem daně z příjmů a takovéto hodnocení tedy není schopna pod svojí plnou odpovědností učinit. Případem daňové nespolehlivosti může být např. i porušení na úseku daně z přidané hodnoty, kdy může jít o velmi složité případy, které celní správa ve vlastním povolovacím řízení po hmotněprávní stránce objektivně není schopna posoudit. Stěžovatel zdůraznil, že ze strany finanční správy nejde o prosté konstatování objektivních veličin (x krát doměření podle pomůcek) a hodnocení jen na základě těchto veličin. Finanční správa disponuje metodickými materiály celní správy a hodnocení provádí souladně s těmito materiály, tj. uplatňuje i ona změkčující (subjektivní) ustanovení týkající se intenzity porušení, dalších okolností porušení apod.

pokračování

[6] Cíl nové úpravy povolovacího řízení ve spotřebních daních účinné od 1. 1. 2015 je vydat povolení pouze osobě, která skýtá dostatečné záruky, přičemž daňová spolehlivost je jednou z podmínek, kterou musí plnit. Je logické, že daňová spolehlivost je hodnocena nejen z pohledu daní, které spravuje celní správa, ale i z pohledu dalších daní, které výlučně spravuje finanční správa, a které jsou přinejmenším svým fiskálním dopadem ještě významnější. Finanční správa pro celní správu z pohledu daňové spolehlivosti prověřuje ročně desítky tisíc daňových subjektů. Pokud by celní úřad měl kompletně hodnotit porušení, ke kterému došlo ve výlučné působnosti finanční správy, vzájemná spolupráce finanční a celní správy by se zastavila, protože není prakticky možné, aby finanční správa předávala celní správě ročně desítky tisíc spisů, resp. informací ze spisů tak, aby celní správa byla schopna vyhodnotit ona subjektivní kritéria, nehledě k tomu, že k tomu v řadě případů objektivně ani nemůže mít dostatečné znalosti z pohledu hmotných daní, které nespravuje.

[7] Stěžovatel dále uvedl, že není pravda tvrzení krajského soudu, že by na hodnocení rezignoval. V napadeném rozhodnutí se stěžovatel vyjádřil k okolnostem, za kterých došlo k porušení daňových předpisů, když na str. 4 napadeného rozhodnutí konstatoval neopatrné chování žalobce (v důsledku kterého došlo ke krádeži jeho účetních dokladů). Dále hodnotil i následek porušení, tj. doměření daně podle pomůcek z pohledu rozdílu mezi daní přiznanou a daní doměřenou se závěrem, že tento rozdíl nepovažuje za bagatelní a podmínka daňové spolehlivosti tak není naplněna. Stěžovatel tedy hodnocení provedl v maximální míře, které je, s ohledem na informace, kterými disponuje, schopen. Hodnocení závažnosti daného porušení je tedy dostatečně osvědčeno v odůvodnění napadeného rozhodnutí.

[8] Z uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

IV.

[9] Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že napadený rozsudek krajského soudu je věcně správný. Argumentace stěžovatele není relevantní pro projednávané řízení. Stěžovatel brojí proti nedokonalosti právní úpravy, když je jeho úkolem mimo jiné hodnotit porušení daňových předpisů, přičemž argumentuje, že není daňovým orgánem. Zmíněnou nedokonalost však nelze napravovat nesprávným výkladem, který jde k tíži účastníka správního řízení a dovozovat závěry daňového orgánu pro celní řízení. Ke změně právní úpravy má pravomoc pouze zákonodárce a nikoli správní orgán prostřednictvím nesprávného výkladu. K stěžovatelem předloženým Pokynům Evropské komise žalobce uvedl, že jde o nezávazný dokument, který nemá povahu právního aktu ve vztahu k účastníkovi řízení. Z uvedeného dokumentu proto nelze dovozovat ničeho odlišného, než vychází z výkladu celních předpisů.

[10] Stěžovatel argumentuje názorem obsaženým v Pokynech, podle kterého *co se týká porušení*

daňových předpisů, která se nepovažují za závažná, je nutno vzít v úvahu definici stanovenou příslušným daňovým orgánem. Stěžovatel však touto cestou nemůže dovodit svoji

oprávněnost přejímat závěry daňového orgánu pro rozhodnutí o povolení pro opakované přijímání vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od daně, když on sám má při svém rozhodování v rámci správního uvážení hodnotit okolnosti případu. Stěžovatel by v souladu se zmíněnými pokyny vycházel z § 43d odst. 1 zákona o spotřebních daních, které je základním kritériem posuzování subjektu jako spolehlivého či nikoliv. Uvedené ustanovení považuje žalobce za onu „definici“ podle Pokynů, avšak za ni již nepovažuje vyjádření jiného daňového orgánu k závažnosti porušování daňových předpisů žalobcem, které jsou toliko a jen správním uvážením daňového orgánu a nikoliv definicí, o které mluví Pokyny.

[11] Stěžovatel se mýlí, pokud považuje přístup bezbřehého přejímání stanoviska daňového orgánu ve věci daňové spolehlivosti pro celní řízení, za postup zákonný. Žalobce má za to, že je v souladu s právní úpravou, když stěžovatel obdrží od daňového orgánu informace o daňovém subjektu týkající se pozdního podání daňového přiznání či doměření daně podle pomůcek, závěr o spolehlivosti si však celní orgán musí vytvořit sám a sám jej odůvodnit podle svého přesvědčení a podle všech podkladů, které v rámci správního řízení získá.

[12] Stěžovatel se ve své stížnosti dovolával legitimacy přejímání závěrů daňového orgánu pro celní řízení, ačkoliv při své rozhodovací činnosti tento postup nedodržel. Stěžovatel své rozhodnutí opřel o vyjádření finančního úřadu, podle kterého žalobce podmínku spolehlivosti nesplňuje, avšak finanční úřad označil míru závažnosti porušení s ohledem na úhradu doměření daně za nízkou. Stěžovatel následně uzavřel, že se žalobce dopustil závažného porušení daňových předpisů, aniž by tento závěr jakkoliv odůvodnil. Argumentace stěžovatele v kasační stížnosti, jakož i odůvodnění jeho rozhodnutí o zrušení povolení proto postrádá vnitřní logiku.

[13] Z uvedených důvodů žalobce navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

V.

[14] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[15] Kasační stížnost není důvodná.

[16] Podle § 43c odst. 1 zákona o spotřebních daních je jednou z podmínek pro vydání povolení spolehlivost. Podle § 43d odst. 1 téhož zákona se za spolehlivou pro účely tohoto zákona považuje osoba, která a) je bezúhonná a b) v posledních 3 letech neporušila závažným způsobem daňové, celní nebo účetní předpisy.

[17] Ze správního spisu vyplývá, že celní úřad rozhodl o zrušení povolení v návaznosti na sdělení Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále jen „finanční úřad“) ze dne 13. 11. 2015, že tento doměřil žalobci podle pomůcek daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2010 a 2011, a to na základě daňové kontroly zahájené u žalobce

pokračování

dne 18. 12. 2013. Žalobce v rámci daňové kontroly nesplnil povinnost stanovenou v § 92 odst. 3 daňového řádu prokazovat všechny skutečnosti, které je daňový subjekt povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, v dodatečném daňovém tvrzení a v dalších podáních, a proto mu finanční úřad stanovil základ a výši daně podle pomůcek. Žalobce totiž nepředložil účetnictví s tím, že předmětné účetní doklady byly v průběhu jejich přepravy dne 17. 12. 2012 společně s vozidlem smluvního dopravce odcizeny. Tentýž den to řidič vozidla oznámil na Policii České republiky, která ve věci vedla spis pod č. j. KRPB-318706-1/TČ-2012-060412. Doměření daně podle pomůcek posoudil celní úřad jako porušení § 43c odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních, neboť dovodil, že žalobce nesplňuje podmínku spolehlivosti podle § 43d odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních, jelikož v posledních 3 letech porušil závažným způsobem daňové, celní nebo účetní předpisy. Celní úřad v rámci odvolacího řízení znovu oslovil finanční úřad se žádostí o stanovisko k daňové spolehlivosti žalobce. Finanční úřad ve vyjádření ze dne 18. 12. 2015 sdělil, že žalobce po doručení platebních výměrů požádal o rozložení úhrady daně na splátky. Této žádosti finanční úřad vyhověl rozhodnutím ze dne 23. 7. 2014 o posečkání úhrady daně. Žalobce splátky daňové povinnosti uhradil v částkách a termínech stanovených tímto rozhodnutím. Finanční úřad dále uvedl, že žalobce se správcem daně spolupracuje a řádně si plní povinnosti nepeněžitě povahy. Nedostatek uvedený v původním vyjádření ze dne 13. 11. 2015 se neodrazil v rovině placení daní. Tuto skutečnost lze podle finančního úřadu nepochybně interpretovat jako důkaz, který nesevřčí o úmyslném maření správy daní ze strany žalobce. V doplnění vyjádření ze dne 5. 1. 2016 finanční úřad uvedl, že žalobce podmínku spolehlivosti nesplňuje tím, že mu byla v posledních třech letech doměřena daň podle pomůcek. Podle jeho názoru je však míra závažnosti tohoto porušení vzhledem k úhradě doměřené daně nízká.

[18] Stěžovatel namítal, že hodnotit splnění podmínky daňové spolehlivosti je příslušný toliko správce daně, který vedl řízení či postupy, v kterých se žadatel o povolení příslušného porušení dopustil, tj. v daném případě správce daně z příjmů. Nejvyšší správní soud k tomu uvádí, že z příslušných ustanovení zákona o spotřebních daních (ani jiných obecně závazných právních předpisů) nic takového nevyplývá. Jak správně uvedl již krajský soud, k posouzení podmínek vedoucích ke zrušení povolení jsou příslušné orgány celní správy, které podle § 8 odst. 1 písm. c) zákona č. 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů, ve spojení s § 1 odst. 3 zákona o spotřebních daních vykonávají správu spotřebních daní. Orgánům celní správy nic nebrání v tom, aby postupovaly v součinnosti s příslušnými správními orgány a vyžádaly si od nich informace o tom, zda daňový subjekt v posledních 3 letech porušil daňové, celní nebo účetní předpisy. Takto získané informace však mohou sloužit pouze jako podklad pro rozhodnutí, ke kterému je s poukazem na znění právní úpravy nepochybně příslušný orgán celní správy. Z uvedeného tedy vyplývá, že posouzení, zda došlo k závažnému porušení předpisů, musí učinit příslušný celní úřad jakožto správce spotřební daně s tím, že je povinen opatřit si všechny relevantní podklady. Závažnost daného porušení daňových, celních nebo účetních předpisů pak musí být v konkrétním případě najisto postavena prostřednictvím dostatečného odůvodnění rozhodnutí správce daně.

[19] K námitce stěžovatele, že v rámci svých možností hodnocení daňové spolehlivosti provedl, zdejší soud uvádí, že tuto skutečnost nezpochybňuje. Podstatou zrušujícího rozsudku krajského soudu nebyla skutečnost, že by tak stěžovatel neučinil, ale nesouhlas

krajského soudu se závěrem stěžovatele, že žalobce závažným způsobem porušil daňové předpisy, konkrétně § 92 odst. 3 daňového řádu.

[20] Pro posouzení této věci je důležitý výklad pojmu závažné porušení. Tento pojem zákon o spotřebních daních používá, aniž by jej blíže definoval. Do účinnosti novely provedené zákonem č. 331/2014 Sb. byl pojem závažné a opakované porušení celních a daňových předpisů upraven v § 13 odst. 7 zákona o spotřebních daních, avšak uvedeným zákonem bylo toto ustanovení zrušeno. Podle důvodové zprávy k tomuto zákonu je ponecháno správní praxi, aby sama hodnotila projevy nežádoucího chování a za tímto účelem i sama kritérium blíže formulovala. Pro sjednocení správní praxe v oblasti posuzování závažnosti porušení daných předpisů byl proto na internetových stránkách celní správy zveřejněn metodický materiál, který vychází z důvodové zprávy k zákonu č. 331/2014 Sb., a který uvádí demonstrativní výčet situací, které jsou považovány za závažné porušení právních předpisů. Byť tento dokument i důvodová zpráva nejsou právně závazné, lze z nich v nyní posuzovaném případě podpůrně vycházet. Podle tohoto materiálu je mimo jiné za závažné porušení *„pro účely posuzování spolehlivosti subjektu považována situace, kdy osoba, u níž se test spolehlivosti provádí, porušila své zákonem stanovené povinnosti způsobem, který měl za následek vyměření daně podle pomůcek nebo doměření daně podle pomůcek oproti poslední známé dani nebo stanovení daně jejím sjednáním. (...) Za závažné porušení nelze označit každé porušení daných předpisů, ale pouze porušení, které dosáhne takové intenzity, že jej příslušný správní orgán shledá za významně ohrožující nebo porušující účel právní úpravy povolovacího řízení, jímž je zejména řádný výkon správy spotřební daně a zamezení činnosti osob, které neposkytují dostatečné záruky pro tento řádný výkon. Závažným porušením předpisů přitom může být i jejich opakované, avšak méně závažné porušení. Správce daně při posuzování porušení daňových, celních a účetních předpisů vždy zohlední také jemu známé objektivní důvody hodné zvláštního zřetele, které vedly k porušení těchto předpisů. Může se jednat například o živelné pohromy, závažné zdravotní důvody, či jiné osobní překážky, které posuzované osobě bránily v řádném dodržování daňových, celních nebo účetních předpisů.“*

[21] V nyní posuzované věci se Nejvyšší správní soud ztotožňuje s krajským soudem v tom, že porušení daňových předpisů ze strany žalobce nelze považovat za závažné. Skutečnost, že žalobce v průběhu daňové kontroly neunesl své důkazní břemeno a byla mu proto daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2010 a 2011 doměřena podle pomůcek, nebyla způsobena tím, že by úmyslně ztěžoval nebo mařil správu daní. Objektivním důvodem, který vedl k porušení § 92 odst. 3 daňového řádu, bylo, že žalobce neměl v dispozici příslušné daňové doklady, neboť tyto mu byly odcizeny. Rovněž je třeba přihlídnout k tomu, že podle sdělení finančního úřadu je míra závažnosti porušení daňových předpisů nízká, neboť žalobce doměřenou daň řádně uhradil, se správcem daně spolupracuje a řádně si plní povinnosti nepeněžitě povahy. Závažnost porušení pak nelze dovozovat ani ze stěžovatelem namítaného rozdílu mezi daní tvrzenou a daní doměřenou podle pomůcek. Jak správně uvedl krajský soud, v případě daně stanovené podle pomůcek jde vždy pouze o více či méně kvalifikovaný odhad výše daňové povinnosti, která se v naprosté většině případů bude lišit od daně původně tvrzené. Nelze proto bez dalšího tvrdit, jak činí stěžovatel, že překročení určité částky mezi daní tvrzenou a daní doměřenou podle pomůcek lze považovat za závažné porušení daňových předpisů. Porušení daňových předpisů ze strany žalobce rovněž nelze označit za opakované, neboť

pokračování

doměření daně z příjmů podle pomůcek za obě zdaňovací období mělo stejnou příčinu, tj. odcizení daňových dokladů.

[22] S poukazem na shora uvedené důvody Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[23] Soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalobce měl ve věci plný úspěch, proto má právo na náhradu nákladů, které mu vznikly v souvislosti s právním zastoupením. Náklady řízení sestávají z odměny advokátky za jeden úkon právní služby ve výši 3 100 Kč (vyjádření ke kasační stížnosti) podle § 7 bod 5, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů, a náhrady hotových výdajů ve výši 300 Kč podle § 13 odst. 4 citované vyhlášky. Protože advokátka je plátcem daně z přidané hodnoty (§ 14a citované vyhlášky), zvyšuje se její odměna o částku odpovídající této dani, kterou je povinna odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, tj. o 1 105 Kč. Celková částka náhrady nákladů řízení proto činí 4 114 Kč.

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

V Brně dne 17. dubna 2019

Mgr. David Hipšr
předseda senátu