



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudců JUDr. Daniela Spratka, Ph.D., a JUDr. Zory Šmolkové ve věci

žalobce: **B. B.**  
zastoupený advokátkou Mgr. Magdalénou Poncza  
sídlem Českobratrská 2, 702 00 Ostrava

proti  
žalovanému **Odvolací finanční ředitelství**  
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 8. 2021, č. j. 12623-7/2021-900000-317,  
ve věci spotřební daně

takto:

- I. Žaloba se **zamítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

**I. Vymezení předmětu řízení**

1. Žalobce se žalobou ze dne 11. 10. 2021 domáhá přezkoumání a zrušení rozhodnutí Generálního ředitelství cel (žalovaného) ze dne 10. 8. 2021, č. j. 12623-7/2021-900000-317 (dále jako „rozhodnutí o odvolání“), kterým bylo zamítnuto jeho odvolání proti rozhodnutí Celního úřadu pro Moravskoslezský kraj (dále jako „celní úřad“) ze dne 18. 10. 2016, č. j.

46985-15/2016-570000-11 (dále jako „prvostupňové rozhodnutí“) a kterým bylo potvrzeno prvostupňové rozhodnutí; současně se žalobce domáhá zrušení prvostupňového rozhodnutí.

2. Žalobce provozoval na základě povolení Celního ředitelství Ostrava ze dne 10. 3. 2010 daňový sklad ev. č. CZ0400557S001. Dne 18. 10. 2016 celní úřad prvostupňovým rozhodnutím zrušil toto povolení s odůvodněním, že na základě finanční analýzy č. AP/FA/CZ900000/16/00172, provedené dne 8. 2. 2016 a platné do 30. 9. 2016, byl žalobce shledán finančně nestabilním, v důsledku čehož nesplňuje podmínku ekonomické stability podle § 43c odst. 1 písm. c) zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních (dále jako „zákon o spotřebních daních“). O odvolání žalobce proti prvostupňovému rozhodnutí rozhodl žalovaný prvně rozhodnutím ze dne 10. 10. 2017, č. j. 36545-8/2017-900000-302 (dále jako „rozhodnutí o odvolání č. 1“), kterým odvolání žalobce zamítl a rozhodnutí celního úřadu potvrdil. Rozsudkem Krajského soudu v Ostravě ze dne 11. 9. 2018, č. j. 22 Af 151/2017-41, bylo k žalobě žalobce rozhodnutí o odvolání č. 1 zrušeno a věc byla vrácena k dalšímu řízení s odůvodněním, že finanční analýza byla zpracována na základě podkladů za roky 2012, 2013 a 2014, což nevypovídá o plnění podmínky ekonomické stability k 18. 10. 2016, kdy bylo vydáno prvostupňové rozhodnutí. Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 23. 7. 2020, č. j. 3 Afs 130/2018-30, zamítl kasační stížnost žalovaného, přičemž vyložil, jaké podklady lze považovat za dostatečně aktuální pro objektivní posouzení podmínky ekonomické stability a stvrdil, že celní orgány vycházely z údajů zastaralých. O odvolání žalobce proti prvostupňovému rozhodnutí proto znovu rozhodoval žalovaný. Napadeným rozhodnutím ze dne 10. 8. 2021, č. j. 12623-7/2021-900000-317 (rozhodnutím o odvolání), žalovaný opětovně zamítl odvolání žalobce a potvrdil prvostupňové rozhodnutí, a to nově s odůvodněním, že žalobce k okamžiku prvostupňového rozhodnutí nesplňoval a dodnes nesplňuje základní podmínku pro vydání a trvání povolení k provozování daňového skladu, kterou je existence užívacího práva provozovatele k prostoru vymezenému v povolení, což je důvodem pro zrušení povolení podle § 43m odst. 2 písm. a) zákona o spotřebních daních; zároveň uzavřel, že původní důvod pro zrušení povolení (ekonomická nestabilita žalobce) se ukázal lichým.

## II. Žalobní body

3. Žalobce má za to, že rozhodnutí o odvolání a prvostupňové rozhodnutí jsou nezákonné.
4. Předně žalobce namítá rozpor prvostupňového rozhodnutí s principem proporcionality a zásadou zákonnosti. Namítá, že celní úřad vydáním prvostupňového rozhodnutí nešetřil práva a právem chráněné zájmy žalobce a použil nepřiměřené prostředky, které neadekvátním způsobem zatížily žalobce, aniž by jich bylo třeba k dosažení cíle správy daní, přičemž takto postupoval v rozporu se zákonem. Uvedl, že postupy správce daně vůči němu vykazují mnoho nestandardností, navíc po zrušení rozhodnutí o odvolání č. 1 přistoupil žalovaný k velmi nestandardnímu postupu a dle názoru žalobce cíleně hledal další důvody, které měly za každou cenu vést k potvrzení prvostupňového rozhodnutí (žalobce v žalobě doslovně uvádí, že žalovaný cíleně a v rozporu se zákonem hledal další důvody, které měly vést za každou cenu „ke zrušení prvostupňového rozhodnutí“ – vzhledem ke smyslu námitky a účelu samotné žaloby má soud za to, že správně chtěl žalobce uvést „k potvrzení prvostupňového rozhodnutí“).
5. Dokazování bylo provedeno v rozporu se zákonem. Žalobce tvrdí, že žalovaný provedl dokazování, aniž by o tom žalobce informoval, a aniž by byla zachována jeho práva stran možnosti účasti na výsledku jednatele společnosti Ko-Le-Po, spol. s r. o., pana Josefa Kostky.

Žalovaný dle žalobce vychází ve svém rozhodnutí z nezákonně provedené výpovědi z roku 2016, aniž by žalobci umožnil být této výpovědi přítomen, a aniž by si zjištěné informace v poslední době ověřil. Relevantním důkazem dle žalobce nejsou ani smlouvy, které byly ze strany celního úřadu dezinterpretovány.

6. Žalobce dále namítá, že žalovaný nepostupoval správně při vyhodnocení otázky jeho uživatelského práva k prostorům, ve kterých provozuje daňový sklad. Odkazuje přitom na odstavec 39 a 41 odůvodnění rozhodnutí o odvolání, z nichž dovozuje, že ještě v roce 2014 celní úřad nezjistil žádná pochybení u žalobce stran chybějícího uživatelského práva, nicméně současně žalovaný tvrdí, že toto uživatelské právo žalobci zaniklo již v roce 2011. Žalobce uvádí, že u něj byly alespoň jednou ročně celním úřadem prováděny kontroly. Pokud by bylo pravdivé tvrzení žalovaného ohledně neexistence uživatelského práva k prostorům, ve kterých je provozován daňový sklad, jednalo by se ze strany celního úřadu o zásadní pochybení během kontrol, když si celní úřad informaci ohledně trvání uživatelského práva neověřoval.
7. V řízení došlo k porušení zásady dvojinstančnosti. Žalobce uvádí, že tím, že je napadené rozhodnutí založeno na jiných skutkových okolnostech, mu byla odepřena možnost podrobit tato zjištění revizi nadřízeného orgánu. Tím, že žalovaný namísto toho, aby vrátil řízení do fáze před celním úřadem, sám pokračoval v odvolacím řízení, v rámci něhož prováděl nová dokazování a hodnotil nová zjištění, byl žalobce připraven o možnost revize názorů orgánu prvního stupně odvolacím orgánem, čímž mu bylo odepřeno právo na spravedlivý proces.
8. Závěrem žalobce upozornil na základní zásady správy daní ve vztahu k daňovému subjektu, zejména na zásadu zákonnosti, zdrženlivosti a přiměřenosti, zásadu vstřícnosti a slušnosti, zásadu rychlosti řízení, spravedlivého očekávání, hospodárnosti a zásadu spolupráce, kterých však žalovaný nedbal, a proto je dle žalobce třeba hodnotit postup žalovaného jako nezákonný.
9. V rámci repliky ze dne 10. 1. 2022 žalobce namítl, že žalovaný postupoval nezákonně, neboť nevyzval v souladu s § 43m zákona o spotřebních daních žalobce ke splnění podmínek pro vydání povolení a stanovit mu lhůtu.

### III. Vyjádření žalovaného

10. Žalovaný navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl, jelikož považuje žalobní body za neopodstatněné.
11. Žalovaný zdůraznil, že v daňovém řízení neplatí zásada koncentrace řízení a řízení je vedeno zásadou plné apelace připouštějící skutkové a právní novoty. Uvedl, že práva žalobce v řízení byla zachována. Žalovaný seznámil žalobce s doplněnými podklady a se změnou právního názoru výzvou ze dne 9. 7. 2021, č. j. 12623-5/2021-900000-317, kterou mu doručil 14. 7. 2021 a ve které se žalobce dozvěděl o jiném důvodu pro zrušení povolení včetně argumentace k záměně důvodů pro zrušení povolení a významu institutu zakotveném v § 115 odst. 2 daňového řádu. Žalobce měl možnost vyjádřit se k postupu žalovaného i k novým skutkovým zjištěním a k jejich hodnocení, včetně možnosti navrhnout doplnění dokazování, o čemž byl poučen. Žalobce na výzvu nereagoval.
12. Ve vztahu k námitce, že dokazování bylo provedeno v rozporu se zákonem, žalovaný předně upozornil, že žalobce vůbec nezpochybnil ztrátu uživatelského práva k prostoru daňového skladu. Jde-li o tvrzené zkrácení práv žalobce při výsledku jednatele společnosti Ko-Le-Po,

spol. s r. o., pana Kostky, žalovaný uvedl, že tento výsledek v řízení nebyl proveden, jelikož jej žalovaný považoval za nadbytečný a žalobce provedení takového výsledku nenavrhl. V řízení byla jako důkaz hodnocena odpověď pana Kostky na výzvu žalovaného ze dne 7. 6. 2021 ve spojení s protokolem o ústním jednání celního úřadu s panem Kostkou ze dne 15. 12. 2016. Jde-li o tvrzenou dezinterpretaci smluv, pak žalovaný upozorňuje, že žalobce neuvádí, v čem by dezinterpretace měla spočívat a ani na výzvu, kterou žalovaný zaslal žalobci krátce před vydáním napadeného rozhodnutí, ztrátu užívacího práva nezpochybnil.

13. Žalovaný uvedl, že údaje z provedené kontroly v roce 2014 nemají vliv na vyhodnocení splnění podmínek pro povolení daňového skladu. Nadto ani při kontrole v roce 2014 nedošlo ze strany celního úřadu k pochybení, jelikož žalobce byl při kontrole tázan, zda se ve vztahu k platnému povolení daňového skladu něco změnilo, přičemž žalobce výslovně uvedl, že nikoli a protokol bez výhrad podepsal. Pochybení je proto třeba shledat u žalobce, který nesplnil svou oznamovací povinnost, která jej stíhá podle § 20 odst. 15 zákona o spotřebních daních ve znění účinném do 30. 9. 2014.
14. Žalovaný závěrem odkázal na odst. 13 až 15 napadeného rozhodnutí a uvedl, že zvolený postup považuje za postup pro žalobce nejméně zatěžující a nejehospodárnější. Zopakoval, že při zvoleném postupu zůstala zachována odpovídající procesní práva žalobce, žalobce měl možnost vyjádřit se a navrhnout provedení dalších důkazů, a proto mu zůstal zachován stejný komfort, jaký by měl v novém řízení na prvním stupni, přičemž odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. 2020, č. j. 1 Afs 438/2017-52, bod 43.

#### IV. Právní posouzení

15. Krajský soud přezkoumal v mezích žalobních bodů dle § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s.ř.s.“) napadené rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s.ř.s.), a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná. Krajský soud ve věci rozhodl bez nařízení jednání v souladu s § 51 odst. 1 s.ř.s.
16. Z předložené spisové dokumentace krajský soud zjistil, že žalobce provozoval na základě povolení Celního ředitelství Ostrava ze dne 10. 3. 2010 za účelem skladování vybraných výrobků z lihu daňový sklad ev. č. CZ0400557S001. Dle povolení (rozhodnutí Celního ředitelství Ostrava ze dne 10. 3. 2010, č. j. 621-4/2010-140100-23) byl sklad založen již 15. 7. 2004 a je umístěn v části haly se samostatným uzamykatelným vchodem, přičemž prostory jsou žalobcem užívány na základě smlouvy o pronájmu nebytových prostor ze dne 1. 1. 2001 uzavřené mezi žalobcem a pronajímatelem společností Ko-Le-Po spol. s r. o. Žalobce byl v povolení poučen o povinnosti hlásit veškeré změny údajů uvedených v povolení pro provozování daňového skladu, a to do 15 dnů od jeho vzniku prostřednictvím místě příslušného celního úřadu Celnímu ředitelství Ostrava (dle § 20 odst. 15 zákona o spotřebních daních). Současně byl poučen, že v případě neplnění této povinnosti mu může být povolení odejmuto. Prostory daňového skladu byly před vydáním povolení k provozování daňového skladu prověřeny, a to dne 28. 5. 2004 Celním úřadem Karviná. Žalobce jako nájemce a společnost Ko-Le-Po spol. s r. o. dne 1. 1. 2001 uzavřeli smlouvu o pronájmu nebytových prostor, jejímž předmětem je pronájem místa o rozloze 56 m<sup>2</sup> v objektu pronajímatele za účelem užívání ke skladování alkoholických a nealkoholických nápojů (dále jako „Nájemní smlouva“). Nájem si dle článku IV. sjednali od 1. 1. 2001 na dobu neurčitou, přičemž výpovědní lhůtu si oboustranně sjednali na 1 měsíc. Zároveň si sjednali nájemné. Žalobce dále se společností Ko-Le-Po spol. s r. o. dne 21. 3. 2003 uzavřel smlouvu

o skladování. Společnost Ko-Le-Po spol. s r. o. v souladu s článkem IV. Nájemní smlouvy přípisem ze dne 31. 10. 2011 vypověděla žalobci z důvodu neplnění smluvních podmínek Nájemní smlouvu, a to ke dni 1. 12. 2011. Dne 13. 6. 2016 pracovník celního úřadu, Územního pracoviště v Karviné, telefonicky hovořil s jednatelem společnosti Ko-Le-Po spol. s r. o. a zjistil od něj, že nájemní smlouva mezi společností Ko-Le-Po spol. s r. o. a žalobcem neexistuje. S žalobcem se pracovníkovi celního úřadu, Územního pracoviště v Karviné, ten den nepodařilo spojit. Obsah telefonického rozhovoru byl zachycen v úředním záznamu č. j. 46985-8/2016-570000-32.2 ze dne 13. 6. 2016. Dne 15. 12. 2016 se na celní úřad, Územní pracoviště v Karviné, dostavil jednatel společnosti Ko-Le-Po spol. s r. o., pan Josef Kostka, předložil vyžádané listiny, a to smlouvu o skladování ze dne 21. 3. 2003 a ukončení nájemní smlouvy ze dne 31. 10. 2011, a do protokolu stvrdil, že z důvodu neplnění podmínek nájemní smlouvy (nehrazení faktur za pronájem nájemních prostor) byla dne 31. 10. 2011 ukončena Nájemní smlouva. Žalobci bylo ukončení nájmu zasláno poštou, na vědomí bylo ukončení nájmu zasláno též celnímu úřadu. Jednatel společnosti Ko-Le-Po spol. s r. o. uvedl, že nájem považuje za ukončený. O ústním jednání s jednatelem společnosti Ko-Le-Po spol. s r. o. byl ve smyslu ustanovení § 60 daňového řádu vyhotoven protokol. Společnost Ko-Le-Po spol. s r. o. byla přípisem celního úřadu č. j. 80991-7/2021-570000-11 vyzvána ke spolupráci a doplnění informací týkajících se provozování daňového skladu žalobce. V reakci na tuto písemnou výzvu jednatel společnosti Ko-Le-Po spol. s r. o., Josef Kostka, dne 6. 5. 2021 telefonicky kontaktoval Celní úřad pro Moravskoslezský kraj, o čemž celní úřad pořídil záznam č. j. 80991-8/2021-570000-11. Uvedl, že detaily ohledně výpovědi smlouvy již poskytoval v roce 2016, upřesnil, že nejprve s žalobcem uzavřel smlouvu o Nájemní smlouvu k uskladnění zboží, se kterým žalobce obchodoval, a dne 21. 3. 2003 s ním po změně skladu na sklad daňový uzavřel smlouvu o skladování. V obou případech se jednalo o stejný prostor. Výpověď, kterou v roce 2011 zaslal žalobci, žalobce určitě dostal; výpovědi měl na mysli ukončení smlouvy o nájmu prostor sloužících k provozování daňového skladu. Jednateli společnosti Ko-Le-Po spol. s r. o. bylo známo, že žalobce má komplikace s uskladněným alkoholem, a proto s vyklizením skladu nespěchal. Čekal přes čtyři roky, aniž by mu žalobce platil nájem; žalobce byl pro něj nedostupný. Novou smlouvu s žalobcem společnost Ko-Le-Po spol. s r. o. nesjedнала. Výzvou ze dne 9. 7. 2021, č. j. 12623-5/2021-900000-317, která byla žalobci doručena 14. 7. 2021, byl žalobce žalovanou vyzván, aby se seznámil a vyjádřil se k doplněným podkladům a odlišným právním názorem žalované jako odvolacího orgánu. Žalovaná ve výzvě seznámila žalobce mimo jiné s tím, že na základě změny právního názoru, doplněných podkladů a jejich hodnocení je zřejmé, že žalobce splňuje podmínku ekonomické stability, v řízení však byly opatřeny dokumenty, z nichž bylo možné usuzovat na ztrátu užívacího práva žalobce k prostorům, ve kterých provozoval daňový sklad.

17. Za účelem právního posouzení věci soud přezkoumal, zda správní orgány nevybočily z rámce interpretace a aplikace příslušných právních norem a zda je napadené rozhodnutí zákonné. Soud námitkám žalobce nepřisvědčil a vypořádal se s nimi následně.
18. Žalobce namítá, že nebyl informován o výsledku jednatele společnosti Ko-Le-Po, spol. s r. o. a nebyla mu tak dána možnost účastnit se jeho výsledku. Žalovaný k této námitce uvedl, že důkaz výsledkem jednatele společnosti Ko-Le-Po, spol. s r. o. v řízení nebyl proveden. Z obsahu správního spisu soud zjistil, že správní orgány během správního řízení sice s jednatelem společnosti Ko-Le-Po, spol. s r. o. jednaly, přičemž proběhly telefonické hovory a jedna osobní schůzka, nicméně komunikace nebyla vedena jako výslech, ale sloužila

především k získání listinných důkazů, vyjasnění jejich obsahu a okolností jejich vzniku. Důkaz výsledkem jednatele společnosti nebyl ze strany správních orgánů proveden, ani nebyl navrhován žalobcem. Námitka žalobce se tak jeví jako zcela neopodstatněná, jelikož důkaz výsledkem jednatele společnosti Ko-Le-Po, spol. s r. o. v řízení proveden nebyl. Proběhlá jednání s jednatelem společnosti Ko-Le-Po, spol. s r. o. jako faktický výslech hodnotit nelze, jelikož správní orgán vycházel z listinných důkazů, které byly podpořeny ústním vysvětlením jednatele, o kterém byly vždy řádně vyhotoveny úřední záznamy.

19. V této souvislosti soud vyhodnotil také námitku žalobce, že v řízení došlo k chybnému vyhodnocení otázky trvání či netrvání jeho užívacího práva k prostorům, ve kterých provozoval daňový sklad. Kromě tohoto konstatování žalobce v žalobě netvrdí, z jakého důvodu došlo k chybnému vyhodnocení otázky trvání užívacího práva, ani netvrdí, zda jeho užívací právo fakticky trvá, ani nenamítá pravost či správnost listinných důkazů, ze kterých správní orgán při vyhodnocení otázky trvání užívacího práva vycházel, a koneckonců ani sám v řízení před správními orgány, ačkoli mu tato příležitost byla dána, nenavrl doplnění dokazování, kterým by mohl závěr správního orgánu o zániku užívacího práva zpochybnit. Dle názoru soudu jsou listinné důkazy, které jsou součástí správního spisu, dostatečným podkladem pro učinění závěru, že žalobci užívací právo k prostorům, kde provozoval daňový sklad, zaniklo, přičemž žalovaná neměla jakýkoli důvod o tomto závěru pochybovat, jelikož provedené listinné důkazy byly podporovány sděleními od pronajímatele a sám žalobce proti tomuto závěru nijak nebrojil.
20. V neposlední řadě žalobce namítá, že v řízení byla porušena zásada dvojinstančnosti. V tomto směru se soud zcela ztotožnil s argumentací žalované uvedené jak ve výzvě k seznámení a vyjádření se k doplněným podkladům a odlišnému právnímu názoru žalované ze dne 9. 7. 2021, č. j. 12623-5/2021-900000-317 (odstavec 10 až 12), tak v samotném napadeném rozhodnutí, a to v odstavci 13 až 15. Podle ustanovení § 115 odst. 1 daňového řádu, v rámci odvolacího řízení může odvolací orgán provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení, anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně, který napadené rozhodnutí vydal, se stanovením přiměřené lhůty. Podle odst. 2 téhož ustanovení, provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele. Pro daňové řízení je charakteristické, že platí primárně princip apelace, který umožňuje odvolateli docílit řešení přímo před orgánem druhého stupně bez nutnosti vracet se zpět k orgánu prvního stupně. Odstraňuje-li vady prvostupňového řízení a rozhodnutí odvolací orgán, je nadán stejným okruhem oprávnění, které má správce daně v řízení v prvním stupni. Je oprávněn provádět dokazování, a to jak k návrhu odvolatele obsaženému v odvolání, tak i z vlastní iniciativy, vyjdou-li v odvolacím řízení najevo nové skutečnosti. Stejný princip se uplatní i v případě, pokud odvolací správní orgán po zrušení svého rozhodnutí rozsudkem soudu podle § 78 odst. 1 s. ř. s. postupuje v dalším řízení a po doplnění dokazování vydá nové rozhodnutí o odvolání tak, jak tomu bylo v posuzované věci. Dialog nad provedeným dokazováním je odvolateli zachován tím, že je mu poskytnut prostor pro vyjádření se k provedenému dokazování, a to ještě před konečným rozhodnutím správního orgánu. Odvolatel je tak při zachování principu apelace chráněn před tzv. překvapivými rozhodnutími tím, že mu je poskytnut prostor k vyjádření.

Takto postupovala žalovaná i v případě žalobce, když mu dne 14. 7. 2021 doručila detailní výzvu, ve které reflektuje dosavadní průběh řízení, argumentuje, z jakých důvodů se musela odklonit od svého původního právního názoru, a rovněž osvětluje, z jakých důvodů je oprávněna doplnit dokazování a dospět ke změně svého právního názoru. Žalovaná tedy postupovala zcela v souladu se zákonem, žalobce seznámila s nově provedeným dokazováním včetně jeho hodnocení a změnou právního názoru, a to jasně, srozumitelně a konkrétně. Žalobci byl poskytnut prostor k tomu, aby se dalšími důkazními prostředky pokusil zvrátit skutková zjištění, z nichž žalobkyně vycházela, pokud je považoval za nesprávná nebo neúplná, a mohl tak zabránit případným vadám řízení a rozhodnutí. Žalobce však takto neučinil. V tomto ohledu je vhodné odkázat rovněž na ustanovení § 116 odst. 1 daňového řádu, který vymezuje možnosti odvolacího správního orgánu rozhodujícího dle daňového řádu. Daňový řád, na rozdíl od správního řádu, neumožňuje odvolacímu orgánu prvostupňové rozhodnutí zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení [srov. § 90 odst. 1 písm. b) zákona č. 500/2004 Sb., správní řád, a § 116 odst. 1 daňového řádu]. Možnost zrušení rozhodnutí je omezena pouze na situaci, kdy napadené rozhodnutí nemělo být vůbec vydáno, a současně se zrušením rozhodnutí odvolací orgán rozhoduje o zastavení řízení. Dospěla-li žalovaná ve správním řízení k závěru, že rozhodnutí o zrušení povolení k provozování daňového skladu bylo od počátku namístě, i když ke zrušení povolení mělo dojít z jiného důvodu, učinila správný závěr o potvrzení prvostupňového rozhodnutí. Soud proto dospěl k závěru, že zásada dvojinstančnosti v řízení porušena nebyla (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 5. 2005, č. j. 4 Afs 34/2003-74, rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. 2020, č. j. 1 Afs 438/2017-52).

21. Žalobce dále obecně uvedl, že prvostupňové rozhodnutí je v rozporu s principem proporcionality a zásadou zákonnosti a v řízení byly porušeny základní zásady správy daní, zejména zásada zákonnosti, zdrženlivosti a přiměřenosti, vstřícnosti a slušnosti, rychlosti řízení, spravedlivého očekávání, hospodárnosti a spolupráce, a napadené rozhodnutí je z tohoto důvodu nezákonné. Blíže však své námitky nespecifikuje, ani neuvádí, jak tvrzené porušení zásad mělo mít vliv na samotné rozhodnutí, a proto tato tvrzení nepředstavují řádné žalobní body, kterými by se soud mohl konkrétně zabývat. K uvedenému soud nadto poznamenává, že po přezkoumání správního řízení žádné zásadní vady řízení neshledal.
22. Pokud žalobce ve své replice upozornil na nezákonný postup žalovaného, spočívající v absenci výzvy v souladu s § 43m zákona o spotřebních daních, jedná se žalobní námitku opožděnou, protože byla řádně vznesena až dne 10. 1. 2022, tj. po uplynutí zákonné lhůty dle § 72 odst. 1 s. ř. s. pro podání žaloby proti napadenému rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 8. 2021.
23. Krajský soud zcela nad rámec uvedeného zjistil (jak bylo výše nastíněno), že výzvou dle § 115 daňového řádu poučil žalovaný žalobce o možnosti se ve stanovené lhůtě vyjádřit k obsahu seznámení, popřípadě navrhnout či předložit relevantní důkazní prostředky ve vztahu k hodnocení nesplnění podmínek pro vydání povolení ve smyslu § 43m zákona o spotřebních daních a žalobce na tuto výzvu nereagoval. Postup žalovaného proto nemůže mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, neboť práva žalobce nebyla v důsledku absence samostatné výzvy ve smyslu § 43m odst. 1 zákona o spotřebních daních dotčena.

#### V. Závěr a náklady řízení

24. Vzhledem k výše popsaným skutečnostem zamítl krajský soud žalobu v plném rozsahu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s.

25. O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., když procesně úspěšnému žalovanému nevznikly v řízení žádné náklady přesahující jeho běžnou úřední činnost.

**Poučení:**

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu.

Ostrava 6. dubna 2023

Mgr. Jiří Gottwald  
předseda senátu