



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Tomáše Kocourka a soudkyň Sylvy Šiškeové a Evy Šonkové v právní věci žalobce: **Benjamin Böhm**, se sídlem Štefánikova 20/21, Český Těšín, zast. Mgr. Magdalénou Poncza, advokátkou se sídlem Českobratrská 1403/2, Ostrava, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 1387/7, Praha 4, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 8. 2021, č. j. 12623-7/2021-900000-317, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 6. 4. 2023, č. j. 25 Af 41/2021-43, ve znění opravného usnesení ze dne 30. 5. 2023, č. j. 25 Af 41/2021-49,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 6. 4. 2023, č. j. 25 Af 41/2021-43, ve znění opravného usnesení ze dne 30. 5. 2023, č. j. 25 Af 41/2021-49, **se ruší**.
- II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 8. 2021, č. j. 12623-7/2021-900000-317, **se ruší** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o žalobě ani o kasační stížnosti.
- IV. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti ve výši **28 570 Kč**, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupkyně Mgr. Magdalény Poncza, advokátky.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Celní úřad pro Moravskoslezský kraj zrušil dne 18. 10. 2016 žalobci povolení k provozování daňového skladu kvůli nesplnění podmínky ekonomické stability podle § 43c odst. 1 písm. c) zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních. Žalovaný zamítl žalobcovo odvolání. Krajský soud v Ostravě rozsudkem ze dne 11. 9. 2018, č. j. 22 Af 151/2017-41,

rozhodnutí žalovaného zrušil, neboť závěr o žalobcově ekonomické nestabilitě byl učiněn na základě neaktuálních údajů. Nejvyšší správní soud (NSS) zamítl kasační stížnost žalovaného rozsudkem ze dne 23. 7. 2020, č. j. 3 Afs 130/2018-30.

[2] Žalovaný žalobcovo odvolání opět zamítl a rozhodnutí celního úřadu potvrdil. Namísto původního důvodu ekonomické nestability žalovaný své rozhodnutí odůvodnil neexistencí užívacího práva k prostoru vymezenému v povolení.

[3] Krajský soud žalobu proti druhému rozhodnutí žalovaného zamítl nyní napadeným rozsudkem. Námitky týkající se dokazování neshledal krajský soud důvodnými. Shromážděné důkazy byly dostatečné pro závěr o zániku užívacího práva k dotčenému prostoru. Napadené rozhodnutí nebylo překvapivé, nebyla porušena zásada dvojinstančnosti ani zásady správy daní. Námitka týkající se absence výzvy podle § 43m zákona o spotřebních daních je opožděná; nadto není ani důvodná, protože v rámci výzvy podle § 115 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, se žalobce mohl vyjádřit a navrhnout důkazy. Opravné usnesení vydal krajský soud z důvodu písařské chyby při označení žalovaného.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[4] Žalobce (dále „stěžovatel“) v kasační stížnosti uvedl, že nezákonný postup celního úřadu namítal již v žalobě. Upozornění na absenci výzvy podle § 43m zákona o spotřebních daních bylo jen doplněním žalobní námítky. Pokud by v replice bylo možné pouze opakovat, co již bylo uvedeno v žalobě, neměla by žádný smysl. S jinými doplněními argumentace obsaženými v replice se navíc krajský soud vypořádal.

[5] Stěžovatel také nesouhlasí se závěry krajského soudu týkajícími se dokazování zániku užívacího práva. Žalovaný se spokojil jen s konstatováním jednatele obchodní korporace Ko-Le-Po, spol. s r. o., že nájemní vztah již neexistuje. Tuto informaci nezískal při výslechu, ale v rámci jakési „komunikace“, kterou zákon jako důkaz nepředpokládá. Listinné důkazy, které jsou součástí spisu, nejsou dostatečným podkladem pro závěr o zániku užívacího práva. Stěžovatel se v důsledku absence výzvy nemohl proti těmto závěrům bránit.

[6] Stěžovatel si je vědom toho, že daňový řád neumožňuje zrušit rozhodnutí správního orgánu prvního stupně a vrátit mu věc k dalšímu řízení. Žalovaný však měl rozhodnutí celního úřadu zrušit a řízení zastavit. Existence užívacího práva mohla být předmětem nového řízení. Postup žalovaného má zásadní dopady do stěžovatelovy majetkové sféry. V případě zastavení řízení by mohl dále provozovat daňový sklad. Tím, že žalovaný hledal jiný důvod pro zrušení povolení, trvaly po celou dobu důsledky původního nezákonného rozhodnutí. Závěr krajského soudu o neporušení zásady dvojinstančnosti neobstojí.

[7] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že napadený rozsudek není nepřezkoumatelný. Krajský soud spornou námítku přes její opožděnost vypořádal. Výzvu podle § 43m odst. 1 zákona o spotřebních daních žalovaný ani učinit nemohl, neboť takovou výzvou se řízení zahajuje. Postup podle § 115 daňového řádu nahrazuje v odvolacím řízení i nesprávně provedené či chybějící instituty řízení v prvním stupni.

[8] Soudní řízení není pokračováním správního, resp. daňového řízení. Stěžovatel byl seznámen s odlišným právním názorem žalovaného i s podklady včetně jejich hodnocení.

pokračování

Skutkové závěry žalovaného nemohou být nesprávné jen kvůli výhradám, které stěžovatel uplatnil až v žalobě. Stěžovatel v řízení před soudem netvrdí, že má užívací právo k prostoru daňového skladu. Výzva žalovaného podle § 57 odst. 1 písm. d) a § 93 odst. 4 daňového řádu není jen jakousi „komunikací“, ale zákonným prostředkem k obstarání důkazu.

[9] Procesní postup žalovaného je v souladu s judikaturou NSS a odpovídá apelačnímu principu a přípustnosti skutkových a právních novot. Bylo by naopak nepřiměřené a v rozporu se zásadou rychlosti a hospodárnosti, aby bylo v novém řízení prováděno něco, co lze učinit již ve stávajícím řízení se stejným komfortem pro stěžovatele. Obživnutí povolení k provozování daňového skladu by umožnilo naskladnit nové výrobky v režimu podmíněného osvobození od daně, po zrušení povolení by se ale ocitly ve volném daňovém oběhu a stěžovatel by měl povinnost přiznat a zaplatit daň. Daňový sklad navíc s ohledem na absenci užívacího práva nemá kde obživnout. Námitky týkající se neproporcionality vedeného řízení nejsou důvodné.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[10] Kasační stížnost je přípustná, projednatelná a také důvodná.

[11] NSS se nejprve zabýval namítanou nepřezkoumatelností napadeného rozsudku z důvodu pomnutí žalobní námitky (rozsudek NSS ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004-73, č. 787/2006 Sb. NSS). Stěžovatel tvrdí, že námitka, kterou krajský soud shledal opožděnou, protože byla vznesena až v replice (bod 22 jeho rozsudku), je pouze rozhojněním dřívější žalobní argumentace týkající se nezákonného postupu správce daně.

[12] Podle NSS však stěžovatel v žalobě k této otázce pouze uvedl, že postupy žalovaného vykazují mnoho nestandardnosti a jsou v rozporu se zákonem a základními zásadami správy daní (body 3.4, 3.5 a 6.1 žaloby). Zákon neumožňuje, aby pod zcela nekonkrétní žalobní bod mohl žalobce následně doplňovat libovolný počet dalších skutečností. To by vedlo k tomu, že by žaloba byla pouze formální náležitostí pro řízení před soudem (rozsudek NSS ze dne 16. 9. 2008, č. j. 8 Afs 91/2007-407).

[13] Zákon č. 150/2002 Sb., soudní řád správní („s. ř. s.“), nebrání žalobcům dále rozvíjet žalobní body, třeba i v replice, která neslouží pouze k opakování žalobní argumentace. Nelze však přijmout takový přístup k rozvíjení neurčitých žalobních bodů (resp. jejich zárodků), který by fakticky vyprázdnil obsah § 71 odst. 2 poslední věty s. ř. s., podle něhož lze rozšířit žalobu na dosud nenapadené výroky rozhodnutí nebo ji rozšířit o další žalobní body jen ve lhůtě pro podání žaloby.

[14] NSS tedy souhlasí se závěrem krajského soudu v bodě 22 jeho rozsudku, podle něhož stěžovatel uplatnil příslušnou námitku opožděně. Krajský soud navíc tuto námitku nad rámec nezbytného odůvodnění vypořádal i věcně (bod 23; k tomu rozsudek NSS ze dne 24. 7. 2008, č. j. 2 Afs 67/2008-112, č. 1697/2008 Sb. NSS). Tvrzení, že s jinými argumenty uvedenými v replice (konkrétně má jít o bod 1.7 týkající se kvality dokazování ohledně zániku nájemního vztahu) se krajský soud vypořádal, není pro posouzení opožděnosti sporné žalobní námitky relevantní. Navíc se jedná o odlišnou situaci, neboť argument, jehož

se stěžovatel dovolává, byl rozvinutím mnohem konkrétnější žalobní argumentace. Napadený rozsudek tedy není nepřezkoumatelný.

[15] NSS se dále zabýval namítanými procesními pochybeními ve správním řízení. Souhlasí s krajským soudem (bod 20 napadeného rozsudku), že rozhodnutí žalovaného nebylo překvapivé. Žalovaný v souladu s § 115 odst. 2 daňového řádu stěžovatele seznámil se shromážděnými podklady i odlišným právním posouzením věci a poskytl mu lhůtu k vyjádření (výzva žalovaného ze dne 9.7.2021). Takový postup odpovídá judikatuře (rozsudek NSS ze dne 27. 5. 2005, č. j. 4 Afs 34/2003-74, či rozsudek rozšířeného senátu ze dne 24. 6. 2020, č. j. 1 Afs 438/2017-52, č. 4053/2020 Sb. NSS). V tomto směru tedy k procesnímu pochybení nedošlo.

[16] Vedle toho je třeba posoudit, zda mohl žalovaný potvrdit rozhodnutí celního úřadu založené na ekonomické nestabilitě stěžovatele s odvoláním na závěr o zániku užívacího práva k prostoru daňového skladu, tedy zda mohl žalovaný v odvolacím řízení zaměnit důvod zrušení povolení. Podle stěžovatele měl žalovaný rozhodnutí celního úřadu zrušit, řízení zastavit a zahájit nové řízení o zrušení povolení z důvodu zániku užívacího práva. Krajský soud se však ztotožnil se žalovaným, podle něhož záměna rozhodovacího důvodu možná je. Pokud bylo zrušení povolení od počátku namístě, lze podle krajského soudu rozhodnutí celního úřadu v odvolacím řízení potvrdit i z odlišného důvodu.

[17] Ve správních řízeních vedených podle zákona č. 500/2004 Sb., správní řád, platí, že předmět zahajovaného správního řízení musí být v oznámení o zahájení řízení (§ 46 odst. 1 tohoto zákona) identifikován dostatečně určitě tak, aby účastníku řízení bylo zřejmé, jaké jeho jednání bude posuzováno, a aby bylo zaručeno jeho právo účinně se v daném řízení hájit (rozsudek NSS ze dne 31. 3. 2010, č. j. 1 Afs 58/2009-541, č. 2119/2010 Sb. NSS, bod 54). Předmět řízení lze dále upřesňovat, nesmí však dojít k jeho rozšíření nebo zásadní změně oproti jeho vymezení v oznámení o zahájení řízení. Posuzování překvapivosti se vztahuje až k tomuto upřesnění předmětu řízení (tamtéž, bod 56).

[18] Podle § 1 odst. 4 písm. b) zákona o spotřebních daních *orgány Celní správy České republiky vykonávají další působnosti podle tohoto zákona související s vybranými výrobky a se surovým tabákem; při jejich výkonu postupují podle daňového řádu s výjimkou řízení o přestupcích*. Vedle správy spotřebních daní [§ 1 odst. 4 písm. a) téhož zákona] tedy procesnímu režimu daňového řádu podléhají i ostatní správní řízení vedená podle zákona o spotřebních daních včetně řízení o zrušení povolení k provozování daňového skladu (§ 20, resp. § 43m tohoto zákona).

[19] Je tedy třeba posoudit, zda lze závěry rozsudku NSS č. j. 1 Afs 58/2009-541 týkající se předmětu řízení vedených podle správního řádu vztáhnout i na tato „nedaňová“ řízení vedená podle daňového řádu. Kasační soud nejprve shrne relevantní judikaturu.

[20] V rozsudku ze dne 28. 7. 2010, č. j. 5 Afs 104/2009-80, se NSS zabýval odnětím povolení k opakovanému přijímání vybraných výrobků z jiných členských států v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. Jeho důvodem byl nezajištěný nedoplatek na dani. Celní úřad odůvodnil své rozhodnutí nedoplatkem na spotřební dani; rozhodnutí o zamítnutí odvolání a potvrzení rozhodnutí celního úřadu bylo naopak založeno

pokračování

na nedoplatku na dani z přidané hodnoty. NSS uzavřel, že oba správní orgány dospěly k závěru, že stěžovatel porušil § 22 odst. 18 písm. b) zákona o spotřebních daních, a že nedoplatek prokazatelně existoval v době vydání rozhodnutí o odnětí povolení a trval nadále i v době vydání rozhodnutí žalovaného. V tomto případě tedy kasační soud shledal postup žalovaného správným.

[21] V rozsudku ze dne 6. 12. 2012, č. j. 9 Afs 52/2012-31, NSS rozhodoval o kasační stížnosti žalovaného ve věci týkající se odnětí povolení k provozování daňového skladu. V řízení v prvním stupni byl zjištěn nezajištěný nedoplatek na spotřební dani, zatímco odvolací rozhodnutí stálo na zjištění nedoplatku na dani z přidané hodnoty. Zde se však NSS s postupem žalovaného neztotožnil. Uvedl, že ve věci sp. zn. 5 Afs 104/2009 byla existence nedoplatku evidovaného u jiného správce daně nesporná po celou dobu řízení. Ve věci sp. zn. 9 Afs 52/2012 však byl cca 5 měsíců před zamítnutím žalobcova odvolání nedoplatek řádně zajištěn. Žalovaný navíc existenci jiného nedoplatku zjišťoval až zpětně; nová zjištění nesouvisela s šetřením ani s rozhodovacími důvody správního orgánu prvního stupně.

[22] Konečně v rozsudku NSS ze dne 26. 5. 2016, č. j. 9 Afs 22/2016-23, šlo opět o řízení o odnětí povolení k opakovanému přijímání vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od daně z jiného členského státu. Celní úřad zrušil povolení z důvodu nedoplnění zajištění daně, oproti tomu odvolací rozhodnutí stálo na zjištění nedoplatku na dani z přidané hodnoty. Ani zde se NSS neztotožnil se žalovaným a uvedl, že v rozhodnutí celního úřadu není o nedoplatku ani zmínky, navíc nedoplatek byl daňovému subjektu sdělen až po vydání tohoto rozhodnutí a před vydáním odvolacího rozhodnutí byl uhrazen (bod 27 citovaného rozsudku).

[23] Žalovaný se v bodě 15 napadeného rozhodnutí na podporu závěru o přípustnosti záměny rozhodovacího důvodu odvolává na rozsudky NSS č. j. 5 Afs 104/2009-80 a č. j. 9 Afs 52/2012-31. Kasační soud dále vysvětlí, proč tyto odkazy nejsou příléhavé.

[24] Podle zjištění žalovaného (k jejich správnosti či úplnosti se NSS nyní nevyjadřuje) měl nový důvod zrušení povolení (zánik užívacího práva) existovat v době vydání rozhodnutí celního úřadu i odvolacího rozhodnutí (body 15, 46 a 54 rozhodnutí žalovaného). Na nynější věc proto nedopadá část výtek NSS vyjádřených v rozsudcích č. j. 9 Afs 52/2012-31 a č. j. 9 Afs 22/2016-23, která se týkala změn v posuzované situaci (vznik důvodu až po vydání rozhodnutí správního orgánu prvního stupně, popř. jeho zánik před rozhodnutím o odvolání).

[25] Podle NSS však lze na nyní posuzovaný případ příléhavě použít výhrady v odkazovaných rozsudcích, které se týkají diametrálního odchylení se od skutečností posuzovaných v řízení v prvním stupni. Jak uvedl NSS v rozsudku č. j. 9 Afs 52/2012-31, „stěžovatel skutkově zjištění správního orgánu prvního stupně vlastní činností zcela nabradil, bez jeho zásahu by rozhodnutí o odnětí příslušného povolení nemohlo obstát. Tato nová zjištění se týkala daňových nedoplatků evidovaných zcela jiným správcem daně a vůbec s šetřením a rozhodovacími důvody správního orgánu prvního stupně nesouvisela.“

[26] V tomto kontextu lze také odkázat na rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 19. 11. 2015, č. j. 8 Af 17/2011-55 (jde o rozsudek, proti kterému se žalovaný neúspěšně

bránil kasační stížností ve věci sp. zn. 9 Afs 22/2016-23). Městský soud uvedl, že „soud má za to, že pokud odvolací orgán zjistil jaksi zcela odlišný skutkový stav, než k jakému dospěla první instance, tedy jiný v tom smyslu, že by znamenal **zcela jiný důvod pro realizaci onoho odejmutí povolení**, pak nemohl prvoinstanční rozhodnutí změnit, protože tím by v podstatě nastolil situaci, jakoby už v první instanci bylo rozhodováno o něčem, o čem ale v první instanci rozhodováno nebylo. **Zpětně měnit předmět řízení a předstírat, že bylo rozhodováno o něčem jiném, než o čem se řízení vedlo, to žádný předpis ani zákon o správě daní a poplatků neumožňuje a za tohoto stavu věci, pokud odvolací orgán zjistil existenci jiných důvodů, tedy především neexistenci toho důvodu, který uvedla první instance, a sám zjistil existenci jiného důvodu, pak mu nezbylo než prvoinstanční rozhodnutí zrušit, čímž by umožnil, aby celní ředitelství mělo možnost zahájit řízení nové, na základě jiných skutečností, než které byly předmětem řízení původně vedeného**“ (důraz přidal NSS).

[27] NSS neshledal legitimní důvod, pro který by se měly na řízení o zrušení povolení vedená podle daňového řádu klást z hlediska zachování předmětu řízení odlišné nároky než na řízení podle správního řádu ve smyslu rozsudku NSS č. j. 1 Afs 58/2009-541. Pojem předmětu řízení je společný všem procesním odvětvím, byť s dílčími specifiky, a obecně vymezuje, co má být v řízení posuzováno, resp. o čem má být v závěru řízení rozhodnuto. Nemožnost vybočit z mezí předmětu řízení (přínejmenším bez dodržení zákonem k tomu zvlášť určené procedury) představuje jednu ze základních záruk procesních práv účastníků řízení (k tomu Macur, J. *Předmět sporu v civilním soudním řízení*. Brno: Masarykova univerzita, 2002, s. 17).

[28] Pro účely určení předmětu řízení podle § 20, resp. § 34m zákona o spotřebních daních nelze vyjít ze zákonného vymezení daňového řízení a jeho předmětu, popřípadě vymezení dílčích daňových řízení v daňovém řádu (§ 134 odst. 1 až 3), neboť je zjevné, že zde nejde o řízení, jehož předmětem by byla daň vzniklá za určité zdaňovací období či z určité skutečnosti zakládající daňovou povinnost (§ 134 odst. 2 daňového řádu). Je proto třeba vyjít pouze ze zvláštní úpravy obsažené v zákoně o spotřebních daních, případně se analogicky inspirovat tím, jak je předmět řízení zahajovaných z moci úřední chápán v kontextu správního řádu.

[29] Podle NSS nelze předmět řízení o zrušení povolení k provozování daňového skladu zúžit pouze na zákonem stanovený nepříznivý následek (zrušení povolení), který by bylo možné v průběhu řízení podporovat různými libovolně zaměnitelnými důvody. Jinými slovy, nelze vést správní řízení, jehož předmětem by bylo pouze zrušení povolení k provozování daňového skladu *in abstracto*. Naopak, předmět řízení musí být vymezen uvedením konkrétního jednání, resp. jiných skutkových okolností, v nichž správní orgán spatřuje naplnění některé ze skutkových podstat odůvodňujících zrušení povolení, byť takové vymezení na samém počátku řízení nemusí být zcela precizní (rozsudek NSS č. j. 1 Afs 58/2009-541, bod 54).

[30] Tomuto závěru ostatně nasvědčuje i zákonná konstrukce výzvy podle § 43m odst. 1 zákona o spotřebních daních, k níž je zpravidla správce daně povinen přistoupit. Z podstaty věci vyplývá, že tato výzva musí mimo jiné obsahovat právě předběžný závěr správce daně o naplnění konkrétního zákonného důvodu ke zrušení povolení. Jak uvedl žalovaný ve vyjádření, touto výzvou se řízení zpravidla zahajuje (srov. § 91 odst. 1 *in fine* daňového řádu).

pokračování

Je proto logické, aby tímto úkonem byl také vymezen předmět řízení, obdobně jako je vymezován v oznámení podle § 46 odst. 1 správního řádu. Jestliže není řízení zahajováno výzvou podle § 43m odst. 1 zákona o spotřebních daních, musí být předmět řízení vymezen v rámci jiného úkonu, kterým správce daně řízení podle § 91 odst. 1 *in fine* daňového řádu zahajuje.

[31] V nynější věci celní úřad zahájil řízení oznámením ze dne 22. 4. 2016 pro nesplnění podmínky ekonomické stability, a zároveň tímto úkonem učinil výzvu podle § 43m odst. 1 zákona o spotřebních daních. Tím byl podle NSS vymezen předmět řízení. Předmětem posouzení v takto zahájeném řízení tudíž mohla být jen otázka stěžovatelovy ekonomické stability.

[32] Jestliže žalovaný posuzoval skutečnosti zcela odlišné a na jejich základě rozhodnutí celního úřadu potvrdil, vybočil z předmětu řízení, a tudíž podstatně porušil ustanovení o řízení před správním orgánem [§ 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.]. Tato vada mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé (rozsudek NSS ze dne 22. 3. 2017, č. j. 2 As 322/2016-39, bod 24), neboť v řízení bylo rozhodováno o něčem, o čem vůbec rozhodováno být nemělo, a to k tíži stěžovatele. Protože stěžovatelovo odvolání nemělo odkladný účinek (§ 109 odst. 5 daňového řádu), trvaly po celou dobu odvolacího řízení účinky rozhodnutí celního úřadu, a to i v době, kdy již bylo v návaznosti na soudní přezkum zřejmé, že v mezích původně vymezeného předmětu řízení (ekonomické stability) nemůže závěr o zrušení povolení obstát.

[33] NSS dodává, že tyto závěry jsou v souladu s tím, že v rozsudku č. j. 5 Afs 104/2009-80 kasační soud postup žalovaného shledal správným. V tehdejší věci totiž správce daně i žalovaný podřazovali jednání odůvodňující zrušení povolení pod tutéž skutkovou podstatu (existenci nezajištěného nedoplatku na dani) a docházelo pouze k dílčímu zpřesnění skutkových a právních závěrů (rozsudek NSS č. j. 1 Afs 58/2009-541, body 56-57).

[34] V nynější věci byla situace jiná. Celní úřad zahájil a vedl řízení a povolení zrušil kvůli nesplnění podmínky ekonomické stability. Oproti tomu žalovaný posuzoval existenci užívacího práva k prostoru daňového skladu. V takovém případě nemůže jít o žádné dílčí zpřesňování předmětu řízení, ale fakticky o jeho úplné popření a nahrazení předmětem zcela jiným. Takový postup však daňový (ani správní) řád neumožňuje. NSS proto nepovažuje odkaz žalovaného na tento dřívější rozsudek za přílehlavý.

[35] NSS tedy dospěl k závěru, že krajský soud pochybil, pokud rozhodnutí žalovaného nezrušil z důvodu procesní vady spočívající ve vybočení z předmětu řízení. Žalovaný měl ve svém druhém odvolacím rozhodnutí zrušit rozhodnutí celního úřadu a řízení zastavit [§ 116 odst. 1 písm. b) daňového řádu]. K posouzení stěžovatelova užívacího práva k prostoru daňového skladu mělo být zahájeno nové řízení s odpovídajícím předmětem.

[36] K obavě žalovaného, že v případě zrušení rozhodnutí celního úřadu bude stěžovatel moci naskladnit vybrané výrobky, NSS uvádí, že zákon o spotřebních daních obsahuje nástroje, které tomuto následku mohou zabránit [např. oprávnění správce daně podle § 43m odst. 4 písm. a) zcela nebo zčásti omezit možnost přijímat, vyrábět nebo nakupovat vybrané

výrobky]. Tato obava navíc působí poněkud nesouladně s tvrzením žalovaného, že daňový sklad nemá s ohledem na tvrzený zánik užívacího práva kde obživnout.

[37] Žalovaný ve vyjádření také tvrdil, že postup podle § 115 odst. 2 daňového řádu nahrazuje výzvu podle § 43m odst. 1 zákona o spotřebních daních. NSS k tomu uvádí, že smyslem § 115 odst. 2 daňového řádu je zabránit vydávání překvapivých rozhodnutí (rozsudek NSS ze dne 27. 9. 2018, č. j. 4 Afs 156/2018-32, č. 3806/2018 Sb. NSS, bod 23). Z textu zákona ani z ničeho jiného však neplyne, že by smyslem tohoto ustanovení bylo umožnit zcela změnit dříve vymezený předmět řízení. Překvapivost rozhodnutí je posuzována ve vztahu k doplnění či odlišnému hodnocení důkazů, odlišnému právnímu posouzení či dílčímu zpřesnění předmětu řízení (rozsudek NSS č. j. 1 Afs 58/2009-541, bod 56). Úplnou změnu předmětu řízení však podle NSS pod pojem odlišného právního názoru ve smyslu § 115 odst. 2 daňového řádu podřadit nelze.

[38] Vzhledem k závěru o závažném procesním pochybení žalovaného shledal NSS nadbytečným vypořádávat další kasační námitky týkající se dostatečnosti skutkových zjištění žalovaného ohledně zániku užívacího práva k prostoru daňového skladu (přiměřeně např. rozsudek NSS ze dne 15. 4. 2010, č. j. 7 Afs 15/2010-89).

[39] Lze shrnout, že i v řízení o zrušení povolení k provozování daňového skladu podle § 20 a § 43m zákona o spotřebních daních vedeném podle daňového řádu musí být předmět řízení identifikován dostatečně určitě tak, aby účastníku řízení bylo zřejmé, jaké jeho jednání bude posuzováno, a aby bylo zaručeno jeho právo účinně se v daném řízení hájit. Předmět řízení lze dále upřesňovat, nesmí však dojít k jeho rozšíření nebo zásadní změně oproti původnímu vymezení. Záměna předmětu řízení spočívajícího v tvrzené ekonomické nestabilitě stěžovatele za předmět řízení opírající se o zánik užívacího práva k prostoru daňového skladu v rámci odvolacího řízení je s těmito východisky v rozporu.

[40] Nad rámec výše uvedeného se NSS pozastavil nad procesním postupem žalovaného, který po zrušení svého prvního odvolacího rozhodnutí rozsudkem krajského soudu č. j. 22 Af 151/2017-41 nepokračoval v řízení, nýbrž vyčkával výsledku řízení o své kasační stížnosti (které nebyl přiznán odkladný účinek). Druhé odvolací rozhodnutí pak vydal více než rok po zamítnutí této kasační stížnosti (dne 10. 8. 2021). Ze správního spisu se přitom jeví, že po dobu řízení o první kasační stížnosti žalovaný nečinil ve správním řízení žádné úkony. K povinnosti správního orgánu pokračovat po zrušujícím rozsudku krajského soudu v řízení lze odkázat např. na usnesení rozšířeného senátu ze dne 24. 4. 2007, č. j. 2 Ans 3/2006-49, č. 1255/2007 Sb. NSS.

IV. Závěr a náklady řízení

[41] Kasační stížnost je důvodná, proto NSS podle § 110 odst. 1 věty první s. ř. s. zrušil rozsudek krajského soudu. Zároveň NSS v souladu s § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. zrušil rozhodnutí žalovaného, neboť krajský soud by musel učinit totéž, a v souladu s § 78 odst. 4 s. ř. s. vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení. V dalším řízení je žalovaný vázán právním názorem NSS (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

pokračování

[42] S ohledem na tento procesní postup NSS rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti i řízení před krajským soudem (§ 110 odst. 3 věta druhá s. ř. s.). Podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. má stěžovatel právo na náhradu nákladů řízení, neboť byl ve věci úspěšný. Neúspěšný žalovaný naopak právo na náhradu nákladů řízení nemá.

[43] Náhrada nákladů řízení příslušející stěžovateli se skládá z:

- soudních poplatků v celkové výši **8 000 Kč** (3 000 Kč za žalobu a 5 000 Kč za kasační stížnost);
- náhrady za zastupování advokátkou v řízení o žalobě v rozsahu čtyř úkonů právní služby spočívajících v převzetí a přípravě zastoupení, sepisu žaloby ze dne 11. 10. 2021, repliky ze dne 10. 1. 2022 a doplnění žaloby ze dne 27. 7. 2022 [§ 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátní tarif]. V souladu s § 9 odst. 4 písm. d) a § 7 bodem 5 advokátního tarifu jde o 4 x 3 100 Kč, tedy 12 400 Kč. K tomu je třeba podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu připočítat paušální náhradu hotových výdajů ve výši 4 x 300 Kč, tedy celkově 13 600 Kč. Obchodní společnost, v níž zástupkyně stěžovatele vykonává jako její společnice advokacii, je plátkyní DPH, a proto se náhrada za zastupování zvyšuje o tuto daň ve výši 2 856 Kč na **celkových 16 456 Kč**.
- náhrady za zastupování advokátkou v řízení o kasační stížnosti v rozsahu jednoho úkonu právní služby spočívajícího v sepisu kasační stížnosti ze dne 18. 7. 2023 [§ 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu] ve výši 3 100 Kč spolu s paušální náhradou hotových výdajů ve výši 300 Kč, tedy celkově 3 400 Kč. I v tomto případě se náhrada za zastupování zvyšuje o DPH ve výši 714 Kč na **celkových 4 114 Kč**.

[44] Žalovaný je tedy povinen nahradit stěžovateli náklady řízení v celkové výši **28 570 Kč** do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupkyně (§ 149 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve spojení s § 64 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 16. dubna 2024

Tomáš Kocourek
předseda senátu