

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEMREPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců JUDr. Petra Příhody a JUDr. Jana Passera v právní věci žalobce: **SÜD, s. r. o.,** se sídlem Lechovice 48, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně,** se sídlem nám. Svobody 4, Brno , proti rozhodnutím žalovaného ze dne 14. 12. 2004, čj. 3281/04/FŘ 130, a ze dne 16. 12. 2004, čj. 3606/04/FŘ 130, čj. 3608/04/FŘ 130, čj. 3609/04/FŘ 130, čj. 3611/04/FŘ 130, čj. 3612/04/FŘ 130, čj. 3614/04/FŘ 130, čj. 3615/04/FŘ 130, čj. 3635/04/FŘ 130, čj. 3636/04/FŘ 130, čj. 3638/04/FŘ 130, čj. 3639/04/FŘ 130, čj. 3641/04/FŘ 130, čj. 3666/04/FŘ 130, čj. 3668/04/FŘ 130, čj. 3669/04/FŘ 130, čj. 3671/04/FŘ 130, čj. 3672/04/FŘ 130, čj. 3674/04/FŘ 130, čj. 3675/04/FŘ 130, čj. 3677/04/FŘ 130, čj. 3678/04/FŘ 130, čj. 3680/04/FŘ 130, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 26. 4. 2007, čj. 30 Ca 56/2005 - 326,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 26. 4. 2007, čj. 30 Ca 56/2005 - 326, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Žalovaný rozhodnutími specifikovanými v záhlaví zamítl odvolání žalobce proti dodatečným platebním výměrům Finančního úřadu ve Znojmě (dále jen „správce daně“), kterými byla žalobci dodatečně vyměřena spotřební daň z piva za zdaňovací období prosinec 1999 a daň z přidané hodnoty za zdaňovací období březen, květen, červen, srpen, září, listopad, prosinec 2000, daň z přidané hodnoty za zdaňovací období únor, březen, květen, červen, srpen 2001, daň z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen a prosinec 1998, daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden, březen, duben, červen, červenec, září, říjen a prosinec 1999.

Žalobce rozhodnutí žalovaného napadl žalobami u Krajského soudu v Brně, který je spojil ke společnému projednání.

Žalobce v žalobě zejména namítal, že měl platné povolení podle § 12b odst. 1 zákona č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, ve znění platném od 1. 1. 1998 a oprávněně v obou budovách své prodejny Duty/Tax Free („DTF“) prodával zboží za ceny bez nepřímých daní. Krajský soud rozsudkem ze dne 26. 4. 2007, čj. 30 Ca 56/2005 - 326, žalobu zamítl. Krajský soud se v prvé řadě zabýval otázkou zákonného osvědčení důkazů a otázkou průkazu toho, že žalobce byl oprávněn v nové budově DTF prodávat zboží bez daně z přidané hodnoty a bez spotřební daně (dále jen „bez daní“). Krajský soud se ztotožnil se žalovaným potud, že povolení Ministerstva financí k prodeji zboží za ceny bez daní v prodejně Duty/Tax Free ze dne 18. 1. 1995, čj. 181/71833/94, ve znění pozdějších dodatků ze dne 17. 11. 1999 a ze dne 19. 10. 2000 se nevztahuje na prodej v nové budově DTF a dodal, že z tohoto povolení jednoznačně vyplývá, že se týká prodejny specifikované jako „stavební nemovitost“ na pozemku p. č. 5423/1 v katastrálním území Hevlín, tj. staré budovy DTF, nikoli na tomto pozemku později postavené a souběžně se starou budovou DTF provozované nové budovy DTF. Kromě toho, souhlasné stanovisko Celního úřadu Hevlín bylo vydáno pouze pro jednu prodejnu (jednu budovu), a to v jednom objektu. Další prodejna na parcele č. 5423/13 v k. ú. Hevlín nesplňuje ani další podmínku ze stanovených podmínek souhlasného stanoviska, tj. vybudování objektu prodejny nejméně 120 m od celního přechodu, což je patrno z geometrického plánu, ze snímku mapy v katastru nemovitostí a z veřejně dostupné mapy. Nelze přehlédnout i názor Ministerstva financí, které vydalo předmětné povolení, že povolení k prodeji bez daní se týká prodejny umístěné na parcele č. 4523/1 k. ú. Hevlín. Dle soudu se žalovaný řádně vypořádal se všemi námitkami a nejednal protizákonně, jestliže vydal své rozhodnutí bez jednání se žalobcem, neboť postupoval v souladu s § 50 zákona č. 337/1992 Sb., zákon o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“).

Žalobce (dále též „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost.

Stěžovatel za podstatu sporu označil posouzení povolení, která mu byla udělena Ministerstvem financí. Spornou otázkou je, zda se povolení vztahuje pouze na jednu budovu či obě budovy. Soud se při posouzení této otázky ztotožnil se závěrem žalovaného, aniž by přihlédl k tvrzené skutečnosti, že předmětná povolení se vztahovala na obě provozované prodejny. Soud nevyjasnil, proč jiné státní orgány považovaly vydané povolení za platné pro obě prodejny. K této argumentaci stěžovatelky se vůbec nevyjádřil. Z tohoto důvodu je jeho rozhodnutí nepřezkoumatelným.

Stěžovatel nesouhlasí ani s posouzením souhlasného stanoviska Celního úřadu Hevlín. Jak uvádí, o souhlas s umístěním restaurace a prodejny požádal Celní úřad Hevlín dne 1. 11. 1994, konkrétně žádal o povolení provozovat objekt restaurace a prodejny, přičemž restaurace je umístěna v tzv. nové budově na pozemku p. č. 5423/13 k. ú. Hevlín a v tzv. staré budově (p. č. 5423/7) je umístěna pouze prodejna. Příloha této žádosti označila místo, na kterém měla být restaurace a prodejna umístěna. Souhlas celního úřadu ze dne 24. 11. 1994, čj. 3853/94 s umístěním prodejny typu DFT se stanovením podmínek prokazuje, že udělený souhlas se vztahuje k nové budově, tedy k objektu restaurace a prodejny, neboť je v něm odkaz na žádost ze dne 1. 11. 1994. Na základě povolení Ministerstva financí byl podán návrh na vydání územního rozhodnutí o umístění stavby a v tomto návrhu byla popsána předmětná stavba jako výstavba areálu objektu služeb a

celního úřadu na hraničním přechodu Hevlín – Laa a. d. Thaya, okres Znojmo. Protože objekt služeb nebylo možné provést ve stanoveném termínu, podal zástupce stěžovatele návrh na vydání stavebního povolení pro výstavbu objektu na hraničním přechodu, tedy pro tzv. starou budovu. Podle návrhu šlo o dočasnou stavbu do doby výstavby definitivních objektů služeb s odvoláním na územní řízení na tyto objekty, tedy novou budovu. Z posloupnosti rozhodných skutečností je nutné dospět k závěru, že příslušné povolení Ministerstva financí nemohlo být vydáno pro tzv. starou budovu na pozdější parcele p. č. 5423/7, neboť k datu vydání tohoto rozhodnutí stěžovatel vůbec o výstavbě dočasné stavby neuvažoval a je zřejmé, že uvažoval pouze o výstavbě objektu služeb, tedy tzv. nové budovy; toto povolení bylo vydáno pro budoucí prodejnu objektu služeb, resp. novou budovu.

Stěžovatel následně uvedl, že udělené povolení dočasně využíval i pro prodej za ceny bez daní v dočasné stavbě, neboť tento prodej měl po ukončení výstavby objektu služeb plynule přejít do prodejny v tomto objektu, na niž se povolení vztahovalo. Dne 15. 2. 1996 vydal stavební úřad územní rozhodnutí o umístění stavby a z tohoto rozhodnutí je patrné, že bylo vydáno pro novou budovu. Stejný správní úřad vydal dne 5. 6. 1996 stavební povolení na „výstavbu objektů služeb na HP Hevlín – přípr. Hevlín“, přičemž v bodě 10 je stanovena povinnost dodržení podmínek stanovených v povolení Ministerstva financí. Stěžovatel v této souvislosti zdůraznil, že ve stavebním povolení na dočasnou stavbu žádná taková podmínka není uvedena. Kolaudačním rozhodnutím ze dne 30. 10. 1997 bylo povoleno užívání stavby. Stěžovatel uvedl, že chtěl prodej za ceny bez daně uskutečňovat pouze v nové budově, avšak pracovníci celních orgánů sami navrhli, aby prodej uskutečňoval v obou budovách s tím, že současný prodej ve staré i nové budově je v souladu s uděleným povolením, požadovali pouze propojení obou budov kabelovou sítí (optickým kabelem), aby byl zabezpečen jednotný prodej a jednotné vedení účetní evidence. Přestože o této skutečnosti neexistuje písemný zápis, následná jednání a rozhodnutí Celního úřadu Znojmo tyto skutečnosti potvrzují. Při kontrole dodržování podmínek povolení dne 21. 10. 1999 pracovníci Celního úřadu Znojmo dospěli k závěru, že umístění prodejny i její charakter je v souladu s povolením (viz úřední záznam o provedené kontrole z téhož dne čj. 1199/1-2195/99) a navíc tentýž celní orgán dne 28. 11. 1997 povolil zřízení soukromého celního skladu v přízemí budovy Duty Free Top Shop na parcele č. 5423/13. Stěžovatel dále poukázal i na rozhodnutí téhož orgánu ze dne 4. 11. 1998 a 18. 12. 1998. Obdobně i stavební úřad v Hrušovanech nad Jevišovkou považoval povolení Ministerstva financí za platné pro obě budovy, neboť na obě vydal územní rozhodnutí a stavební povolení a povolil jejich užívání.

Co se týče tvrzeného nedodržení vzdálenosti 120 metrů od hraničního přechodu, stěžovatel uvedl, že soud ani žalovaný nezkoumali, jak byla tato podmínka myšlena a proč celní orgány neměly při výstavbě tzv. nové budovy žádné námitky proti umístění stavby a naopak konstatovaly dodržení podmínek. Předepsanou vzdáleností nebyla míněna vzdálenost vzdušnou čarou, ale vzdálenost od vchodu do objektu k hraničnímu přechodu po komunikacích, která byla dodržena. V tomto ohledu je rozhodnutí krajského soudu nepřezkoumatelné, neboť neuvedl úvahu o posouzení vzdálenosti.

Stěžovatel se neztotožnil ani se závěrem krajského soudu, že nelze přehlédnout závěr správního orgánu, který povolení vydal, v přípisu ze dne 15. 11. 2001, čj.

181/101891/2001. Krajský soud přehlíží, že obsah přípisu se neshoduje se skutečností a je účelový. Správní orgán v něm uvádí, že povolení bylo vydáno pro tzv. novou budovu, avšak povolení Ministerstva financí ze dne 18. 1. 1995, čj. 71833/94, bylo vydáno v době, kdy neexistovala ani jedna prodejna a kdy stěžovatel pouze uvažoval o výstavbě objektu služeb.

Stěžovatel nesouhlasí ani se závěrem krajského soudu, že odvolací námitka o předběžné otázce byla v odvolání formulována ve stejném směru, jak se s ní vypořádal žalovaný, přičemž má za to, že kolaudační rozhodnutí na stavbu budovy DTF je nutné považovat za předběžnou otázku ve smyslu § 28 odst. 1 daňového řádu. Neztotožňuje se ani se závěrem, že stěžovatelova dobrá víra nemohla nahradit skutečnost, že měl platné povolení pouze pro starou budovu, a tvrdí, že v dobré víře byl utvrzován postupem správních orgánů a jejich rozhodnutími.

Z uvedených důvodů navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek Krajského soudu v Brně zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti za podstatu sporu označil skutečnost, zda se rozhodnutí Ministerstva financí o povolení k prodeji zboží za ceny bez daní v prodejně typu DTF vedle staré budovy DTF vztahuje i na novou budovu DTF. Zopakoval svou argumentaci gramatickým výkladem textu povolení Ministerstva financí a souhlasu Celního úřadu Hevlín. Povolení bylo vydáno pouze pro jednu prodejnu v jednom objektu. Další prodejna stěžovatele na p. č. 5423/13 taktéž nesplňuje jednu z podmínek souhlasného stanoviska celního úřadu, a to vybudování objektu nejméně 120 m od celního přechodu (celní přechod není totožný s umístěním Celního úřadu Znojmo, ale rozumí se jím místo určené pro přestup osob a dopravu zboží přes státní hranici, tedy úsek státní hranice), jak je zřejmé z geometrických plánů.

Žalovaný má za to, že stěžovatel v kasační stížnosti argumentuje odlišně od své argumentace v daňovém a soudním řízení, kdy tvrdil, že souhlas celního úřadu podmiňující povolení Ministerstva financí se vztahoval na obě prodejny, že obě budovy splňovaly podmínku umístění na pozemku p. č. 5423/1 a že nejde o dvě prodejny, nýbrž o prodejnu jednu propojenou kabelovým systémem. Ztotožnil se se závěry krajského soudu a uvedl, že má za to, že se krajský soud řádně vypořádal se všemi žalobními body.

Ke stěžovatelově argumentaci, že jiné orgány považovaly povolení za platné pro obě prodejny, žalovaný uvedl, že stěžovatel v průběhu soudního řízení nepředložil žádný důkaz na podporu tohoto tvrzení, rozhodnutí o povolení soukromého celního skladu ani rozhodnutí o odvolání ve věci uložení pokuty za spáchání jiného správního deliktu za takový důkaz nelze považovat, neboť z jejich textu takový závěr nevyplývá.

Jde-li o stěžovatelův závěr o nepřezkoumatelnosti rozhodnutí v otázce vzdálenosti 120 m od hraničního přechodu, tento jeho závěr není na místě, neboť soud zcela jednoznačně uvedl, z jakých podkladů vycházel.

Žalovaný odmítl i argumentaci stěžovatele vztahující se k porušení § 28 odst. 1 daňového řádu, jíž poukazoval na formulaci odvolací námitky. Žalovaný má za to, že se s

touto námitkou řádně vypořádal, o čemž dle něj svědčí vlastní text odvolání a citace uvedeného textu v rozhodnutí odvolacího orgánu.

Z těchto důvodů žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud stěžovatelovu kasační stížnost zamítl jako nedůvodnou.

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou tvrzené nepřezkoumatelnosti způsobené nedostatkem důvodů rozhodnutí krajského soudu [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]. Nelze se totiž zabývat hmotněprávní argumentací, pokud by přezkoumávané rozhodnutí krajského soudu neobstálo po stránce formální.

Stěžovatel má za to, že krajský soud nevyjasnil, proč jiné státní orgány považovaly vydané povolení pro prodej za ceny bez daní za platné pro obě prodejny, a k této argumentaci se vůbec nevyjádřil. Nejvyšší správní soud tedy v souladu se svou judikaturou (srov. např. rozsudek ze dne 18. 10. 2005, čj. 1 Afs 135/2004 - 73, č. 787/2006 Sb. NSS) zkoumal, zda krajský soud v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu neopomněl přezkoumat jednu ze žalobních námitek. Stěžovatel v žalobě v rámci jednoho ze žalobních bodů namítal výklad povolení Ministerstva financí pro prodej zboží za ceny bez daní, přičemž argumentoval zejména výkladem pojmu „objekt“ a uvedl, že celní orgán neměl v rámci kontrol zaměřených na dodržení podmínek provozování prodejny DTF žádné výhrady a že celní orgány věděly, že je provozovna umístěna ve dvou budovách. Pokud jde o jiné státní orgány, stěžovatel v žalobě jinými než celními orgány neargumentoval. Krajský soud se s žalobním bodem, v němž stěžovatel namítal posouzení předmětného povolení Ministerstva financí vypořádal. Byť je odůvodnění napadeného rozsudku v této věci stručné, je z něho zřejmé, že krajský soud – stejně jako žalovaný – vyšel z jazykového výkladu sporného povolení; takový způsob argumentace je obecně možný. Výše popsané odůvodnění krajského soudu proto Nejvyšší správní soud považuje z hlediska § 54 odst. 2 s. ř. s. za dostatečné. Argumentace krajského soudu byla co do formy logická, vnitřně nerozporná. Z odůvodnění rozsudku krajského soudu je zřejmé, k jakému závěru dospěl a proč nepovažoval právní argumentaci žalobce ohledně posouzení povolení za důvodnou. Proto je stěžovatelova námitka ve smyslu stížního důvodu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. nedůvodná.

Obdobně stěžovatel namítá i nepřezkoumatelnost právního závěru soudu o nedodržení vzdálenosti 120 metrů od hraničního přechodu a tvrdí, že soud ani žalovaný nezkoumali, jak je tato podmínka myšlena. I v tomto případě Nejvyšší správní soud dospěl k závěru nedůvodnosti této námitky, neboť stěžovatel v žalobě namítal, že „*námitka žalobce o vázanosti správce daně rozhodnutím o předběžné otázce se nevztahovala k rozhodnutí o udělení povolení k prodeji za ceny bez nepřímých daní, ale k tvrzení správce daně, že podmínka umístění objektu nejméně 120 metrů od celního přechodu nebyla v případě objektu čp. 460 splněna. Předmětná budova byla řádně zkolaudována, celní orgány neměly ke kolaudaci žádné připomínky ani dodatečné*“. Ve fázi řízení před krajským soudem nebyla tedy část argumentace týkající se nepřezkoumatelnosti v žalobě obsažena a krajský soud se tudíž nemohl s touto argumentací vypořádávat. Jeho rozhodnutí je logické a vnitřně nerozporné.

Nejvyšší správní soud dále přistoupil ke zkoumání stížní námitky opírající se o ustanovení 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., tj. posuzoval, zda při zjišťování skutkové podstaty

žalovaným byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo mít vliv na zákonnost rozhodnutí, a zda měl krajský soud rozhodnutí žalovaného pro tuto důvodně namítanou vadu zrušit.

Nejvyšší správní soud se při hodnocení důvodnosti této námitky zabýval otázkou, zda správce daně a žalovaný obstaral potřebné důkazní prostředky a provedl jimi důkazy zákonným způsobem. Ze správního spisu, ostatně i ze samotné zprávy o výsledku daňové kontroly, vyplývá, že finanční orgán měl, jde-li o tzv. novou stavbu, k dispozici kromě účetní evidence i rozhodnutí stavebního úřadu Hrušovany nad Jevišovkou, povolení Ministerstva financí, souhlas Celního úřadu Hevlín a předchozí kontrolní rozhodnutí celních orgánů. Na základě těchto důkazů pak správce daně dospěl k závěru, že stěžovatel prodával zboží nezatížené daněmi v nové budově DTF, ačkoli k tomu neměl patřičné povolení Ministerstva financí.

Hodnocení opatřených či předložených důkazů však není správné, neboť skutkový stav, který správce daně vzal za rozhodný pro následnou právní kvalifikaci, nevyplývá z důkazů ve správním spise soustředěných. Zde je nutné podotknout, že obdobnou otázkou se Nejvyšší správní soud zabýval i ve svém rozsudku ze dne 27. 7. 2007, čj. 8 Afs 75/2005 - 130 (dostupný na www.nssoud.cz) a nebyl shledán důvod k odchýlení se od tohoto právního názoru.

Pro hodnocení důkazů a pro ustavení skutkového stavu je především podstatný souhlas Celního úřadu Hevlín ze dne 24. 11. 1994, a povolení Ministerstva financí k prodeji zboží bez daní v prodejně DTF ze dne 18. 1. 1995, ze dne 17. 1. 1999 a ze dne 19. 10. 2000. Dne 24. 11. 1994 totiž vyslovil Celní úřad Hevlín k žádosti stěžovatele souhlas s umístěním prodejny typu DTF na silničním hraničním přechodu Hevlín dle § 2 písm. e) vyhlášky č. 297/1993 Sb., s tím, že objekt prodejny bude umístěn na pozemku p. č. 5423/1 v katastrálním území Hevlín, který se nachází po pravé straně komunikace ve směru do zahraničí. Objekt bude budován minimálně 150 m od hranice celního prostoru a nejméně 120 m od celního přechodu a bude umístěn mimo prostor určený pro stavbu celnice (vymezený v souhlasu s dělením pozemku ze dne 8. 7. 1994, který vydal příslušný stavební úřad).

Dne 18. 1. 1995 pak udělilo Ministerstvo financí stěžovateli podle ustanovení § 1 odst. 2 vyhlášky č. 297/1993 Sb. povolení k prodeji zboží za ceny bez daní v prodejně DTF fyzickým osobám při přestupu státní hranice České republiky. Jednou z podmínek vydaného povolení je umístění prodejny na silničním celním přechodu Hevlín, a to po pravé straně komunikace ve směru z celního prostoru do zahraničí. Prodejna je dle znění povolení umístěna v objektu, který je pevně spojen se zemí na pozemku č. 5423/1. V povolení Ministerstvo financí stanovilo sortiment zboží, které žalobce může v prodejně DTF prodávat za ceny bez daní, a to výčtem jednotlivých druhů zboží. Povolení nabylo účinnosti dnem vydání.

Rozhodnutím ze dne 17. 11. 1999, čj. 181/82401/1999, udělilo Ministerstvo financí stěžovateli nové povolení k prodeji zboží bez daní v prodejně DTF. Jednou z podmínek je umístění prodejny na místě popsaném již v předchozím povolení. Nezměnila se tedy podmínka, že prodejna je umístěna v objektu, který je pevně spojen se zemí na

pozemku p. č. 5423/1. Následuje seznam zboží, které lze na základě povolení prodávat za ceny bez daní. V závěru povolení je stanoveno, že dřívější povolení Ministerstva financí ze dne 18. 1. 1995 pozbývá dnem doručení tohoto povolení platnosti.

Rozhodnutím ze dne 19. 10. 2000, čj. 181/84003/2000, pak Ministerstvo financí stěžovateli udělilo další nové povolení k prodeji zboží bez daní v prodejně DTF. Umístění prodejny (parc. č. 5423/1) je určeno stejně jako v povolení předchozím, které opět pozbývá dnem doručení nového povolení platnosti.

Správce daně, žalovaný a krajský soud pak tato rozhodnutí hodnotili a interpretovali bez širších souvislostí. Zaměřili se především na jazykový výklad předmětných rozhodnutí, konkrétně na slovní spojení *„prodejna je umístěna v objektu“*, kdy je použito jednotné číslo, s tím, že zamýšlelo-li by Ministerstvo financí povolit na daném pozemku provozování prodejny DTF ve více objektech, nepochybně by použilo číslo množné.

Tento způsob interpretace je však v dané věci neudržitelný. Jednotlivá povolení Ministerstva financí k prodeji zboží bez daní v prodejně DTF je zapotřebí dát do souvislosti s poměry v místě, zejména s tím, jak byly povolovány a kolaudovány jednotlivé budovy. Podstatné je přitom následující:

Dne 19. 7. 1995 vydal Obecní úřad v Hrušovanech nad Jevišovkou, stavební úřad I. stupně stavební povolení č. 223/95, jímž žalobci povolil stavbu objektu prodejny na hraničním přechodu Hevlín na pozemku parc. č. 5423/1 v k. ú. Hevlín podle § 39 a § 66 stavebního zákona. Jednou z podmínek stanovených stavebním úřadem pro užívání stavby bylo to, že stavba je dočasná (do 31. 5. 1996). Po tomto termínu měla být stavba odstraněna a její odstranění písemně oznámeno stavebnímu úřadu. Dne 13. 9. 1995 bylo kolaudačním rozhodnutím téhož stavebního úřadu č. 52/95 žalobci užívání stavby povoleno. K žádosti žalobce o prodloužení trvání dočasné stavby stavební úřad povolil žalobci užívání shora uvedené stavby do 31. 5. 2005, a to rozhodnutím ze dne 20. 12. 1995, čj. Výst. 2278/95 Hl.

Dne 16. 9. 1996 vydal uvedený stavební úřad stavební povolení č. 735/96, jímž žalobci povolil stavbu objektu služeb na hraničním přechodu Hevlín na pozemku parc. č. 5423/1 v k. ú. Hevlín podle § 66 stavebního zákona. Objekt služeb měl sestávat z restaurace, prodejny, celního skladu, kasina - herny, prostor pro ubytování, baru, kadeřnictví, kanceláře, sociálního zařízení pro personál a hosty, skladů a pomocných provozů a administrativní části. Užívání tohoto objektu služeb bylo žalobci povoleno kolaudačním rozhodnutím č. 73/97 ze dne 30. 10. 1997.

Je tak zřejmé, že v době, kdy Ministerstvo financí vydávalo v řadě druhé povolení k prodeji zboží bez daní v prodejně DTF již byla prodejna DTF provozována v obou budovách. Jestliže tedy Ministerstvo financí v závěru roku 1999 rozhodovalo o povolení prodeje k prodeji zboží bez daní v prodejně DTF, bylo jeho povinností ujasnit si, jaké jsou poměry v daném místě, tj. že stěžovatel prodejnu DTF provozuje ve dvou objektech (staré i nové budově DTF) a že tyto budovy stojí na pozemcích p. č. 5423/7 a p. č. 5423/13. Této povinnosti se nemůže zbavit poukazem na to, že toto druhé (posléze i třetí) povolení k prodeji zboží bez daní v prodejně DTF bylo vydáváno pouze z důvodu rozšíření

sortimentu prodávaného zboží. Učinit shora označené zjištění bylo povinností Ministerstva financí, která mu plynula z § 45b zákona ČNR č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty a § 12b zákona ČNR č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, a to z následujících důvodů:

Ustanovení § 45b zákona o spotřebních daních bylo do tohoto zákona vloženo novelou č. 208/1997 a nabylo účinnosti dne 1. 1. 1998. Ustanovení § 12b zákona o spotřebních daní bylo do tohoto zákona vloženo novelou č. 303/1997 Sb. se stejným datem účinnosti.

Pro úplnost lze ještě uvést, že zákonem č. 303/1997 Sb. byla zrušena vyhláška Ministerstva financí č. 297/1993 Sb., o prodeji zboží za ceny bez daně z přidané hodnoty a prodeji vybraných výrobků za ceny bez spotřebních daní v souvislosti s přestupem státní hranice. Touto vyhláškou Ministerstvo financí v době od 14. 12. 1993 do 31. 12. 1997 na základě zákonného zmocnění stanovilo obligatorní náležitosti žádosti o povolení k prodeji zboží za ceny bez daně z přidané hodnoty a za ceny bez spotřebních daní fyzickým osobám na celních cestách silničních celních přechodů, v tranzitním prostoru českých mezinárodních letišť nebo na palubách letadel zahraničních linek, jakož i podmínky, za kterých může Ministerstvo financí takové povolení udělit a rovněž důvody odnětí vydaného povolení. Podle této vyhlášky byl vydán souhlas Celního úřadu Hevlín ze dne 24. 11. 1994 a také první povolení Ministerstva financí ze dne 18. 1. 1995.

Z fakticky stejné dikce obou citovaných ustanovení vyplývá, že Ministerstvo financí udělí právnické nebo fyzické osobě na její žádost povolení k prodeji vybraného zboží za ceny bez daně (daně spotřební a daně z přidané hodnoty) v prodejnách DTF fyzické osobě při přestupu státních hranic České republiky. Prodej zboží za ceny bez daně lze uskutečňovat jen na základě tohoto povolení (§ 45b odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty a § 12b odst. 1 zákona spotřební dani). V odstavci 2 obou ustanovení jsou pak vymezeny náležitosti žádosti o povolení, kdy žádost musí mj. obsahovat označení místa, kde se prodejna nachází.

Pro ujasnění povinností, které dopadaly na Ministerstvo financí před vydáním oněch povolení, je nezbytná úvaha o tom, který procesní předpis se na dané řízení vztahoval. Tuto otázku již vyřešil Vrchní soud v Praze v nepublikovaném rozsudku ze dne 19. 11. 2002, čj. 6 A 140/2001 - 88. Vrchní soud v Praze vysvětlil, že jak na řízení o udělení povolení, tak na řízení o jeho odnětí se vztahuje správní řád a nikoli daňový řád. S tímto názorem se pak Nejvyšší správní soud ztotožňuje. Pro úplnost pak lze zopakovat argumenty, které k vyslovenému názoru vedou.

Rozsah působnosti daňového řádu je vymezen v ustanovení § 1 tohoto zákona. Podle prvého odstavce tohoto ustanovení (ve znění účinném ke dni rozhodování Ministerstva financí o jednotlivých povoleních) zákon upravuje správu daní, poplatků, odvodů, záloh na tyto příjmy a částek neoprávněně použitých nebo zadržených rozpočtových prostředků, které jsou příjmem státního rozpočtu České republiky, rozpočtů obcí, rozpočtů okresních úřadů a státních fondů České republiky. V prvé větě druhého odstavce téhož ustanovení je pak vymezen pojem „správa daně“. Rozumí se jí právo činit opatření potřebná ke správnému a úplnému zjištění, stanovení a splnění

daňových povinností, zejména právo vyhledávat daňové subjekty, daně vyměřit, vybrat, vyúčtovat, vymáhat nebo kontrolovat podle tohoto zákona jejich splnění ve stanovené výši a době.

Pro správné pochopení pojmu „správa daně“, jakož i souvisejícího pojmu „daňové řízení“ je zapotřebí citovat ještě § 2 odst. 2 daňového řádu. Podle tohoto ustanovení správci daně postupují v daňovém řízení v úzké součinnosti s daňovými subjekty a při vyžadování plnění jejich povinností v daňovém řízení volí jen takové prostředky, které daňové subjekty nejméně zatěžují a umožňují přitom ještě dosáhnout cíle řízení, tj. stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy.

Oprávnění stěžovatele prodávat v prodejně DTF určitý sortiment zboží za ceny bez daně z přidané hodnoty a bez spotřebních daní bylo založeno povolením ministerstva ze dne 18. 1. 1995, vydaným podle § 1 odst. 2 vyhlášky č. 297/1993 Sb., a povoleními ze dne 17. 11. 1999 a ze dne 19. 10. 2000, vydanými podle § 45b odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty a § 12b odst. 1 zákona o spotřebních daních. Výše uvedená povolení zajisté nejsou rozhodnutími o stanovení daňové povinnosti stěžovateli, ani rozhodnutími o změně jeho daňové povinnosti. Za daňovou povinnost, k níž se upínají potřebná opatření správce daně ve smyslu ustanovení § 1 odst. 2 daňového řádu, nutno mít pouze konkrétní, již existující povinnost daňového subjektu, vzniklou v důsledku realizace určitého zdanitelného plnění podléhajícího dani. Tento závěr plyne z logiky věci - správce daně nemůže při správě daně činit opatření potřebná ke správnému a úplnému zjištění, stanovení a splnění daňové povinnosti určitého daňového subjektu za situace, kdy daňová povinnost tomuto daňovému subjektu dosud nevznikla (a není známo, zda, kdy, jak a v jaké výši případně vznikne). Rozhodnutí Ministerstva financí, jimiž byl stěžovateli povolen prodej zboží za ceny bez daní v prodejně DTF, se však k žádné konkrétní, již existující daňové povinnosti stěžovatele nevztahovala. Vztahovat se k ní ani nemohla, neboť byla namířena do budoucna - založila *pro futuro* právo stěžovatele uskutečňovat prodej určitého zboží (které je jinak povinně prodáváno za ceny, do nichž je promítnuta spotřební daň a daň z přidané hodnoty) za ceny bez těchto daní.

Pak ovšem výše zmíněná povolení Ministerstva financí nemohou být opatřením potřebným ke správnému a úplnému zjištění, stanovení či splnění daňových povinností ve smyslu ustanovení § 1 odst. 2 daňového řádu - jak již bylo vyloženo, žádných konkrétních daňových povinností žalobce se netýkají - a nelze je proto pokládat za rozhodnutí ve věci správy daní, tedy za rozhodnutí, která by měl vydávat správce daně v daňovém řízení upraveném daňovým řádem.

Vzhledem k tomu, že povolení Ministerstva financí nebyla rozhodnutími, která by se týkala daňových povinností stěžovatele, nelze je mít za opatření, která činí správce daně podle ustanovení § 1 odst. 2 daňového řádu. Pak ale vydání těchto rozhodnutí není „správou daně“ (definovanou týmž ustanovením daňového řádu). Ministerstvo financí tedy v řízení o udělení předmětného povolení nebylo v postavení správce daně a tato rozhodnutí nemohlo vydat v daňovém řízení upraveném daňovým řádem, nýbrž jedině postupem dle příslušných ustanovení správního řádu. Vlastnímu rozhodnutí o udělení povolení k prodeji zboží za ceny bez daně z přidané hodnoty a za ceny bez spotřebních daní, vydanému podle ustanovení § 45b odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty a § 12b

odst. 1 zákona o spotřebních daních postupem dle správního řádu, muselo v souladu s ustanovením § 32 odst. 1 zákona č. 71/1967 Sb., o správním řízení (správní řád), předcházet přesné a úplné zjištění skutečného stavu věci správním orgánem. Konkrétně bylo na Ministerstvu financí, aby si před vydáním povolení k prodeji zboží bez daní v prodejně DTF v roce 1999 a 2000 ujasnilo, ve kterých objektech stěžovatel prodejny DTF provozuje; zvláště za situace, kdy první povolení bylo vydáváno v době, kdy ještě nebylo ani vydáno stavební povolení na žádný z těchto objektů. Této povinnosti se Ministerstvo financí nemůže zbavit poukazem na to, že rozhodovalo pouze o rozšíření prodávaného sortimentu. Byť by žádosti byly takto formulovány (součástí správního spisu nejsou), z posuzovaných povolení k prodeji zboží bez daní v prodejně DTF vyplývá, že Ministerstvo financí udělovalo vždy povolení nové, které o tom dřívějším konstatovalo, že pozbývá platnosti dnem doručení nového povolení. Nové povolení tedy vždy zcela nahradilo to předchozí.

Skutečnost, že Ministerstvo financí při udělování povolení k prodeji zboží bez daní v prodejně DTF své povinnosti přesně a úplně zjistit skutečný stav věci nedostálo, nemůže jít nyní k tíži stěžovatele. Nelze nyní tvrdit, že pokud je v povolení uvedena parcela p. č. 5423/1, má se tím na mysli parcela p. č. 5423/7, a nikoli již parcela p. č. 5423/13, která se stejně jako parcela p. č. 5423/7 z původní parcely vydělila v důsledku toho, že pozemek pod nově postavenou stavbou dostává nové parcelní číslo. Jestliže činnost stěžovatele byla v průběhu jejího vykonávání podrobena rozhodování Ministerstva financí, které proti provozování obou objektů ničeho nenamítalo, pak se stěžovatel důvodně domníval, že jeho činnost je v souladu se zákonem. Podobné očekávání stěžovatele navíc založila také činnost celních orgánů.

Pokud ale v posuzované věci správce daně a také žalovaný přicházejí v rámci hodnocení důkazů s úvahou, která důvodné očekávání stěžovatele zcela pomíjí, jednají v rozporu s tzv. principem oprávněného (legitimního) očekávání.

K tomu je vhodné uvést: princip legitimního očekávání se ve formě základních zásad řízení promítá i oblasti správního práva, třebaže nebývá v zákonných textech výslovně pojmenován. Lze jej však dovodit i ze základních zásad správního řízení (v současné době srov. např. § 2 odst. 3 správního řádu z r. 2004 o ochraně dobré víry) a vysoké soudy ostatně v tomto smyslu již stabilně judikují. Není podstatné, že princip ochrany legitimního očekávání, stejně jako množství dalších právních zásad, mnohdy plynoucích už z klasické jurisprudence římské, není součástí psaného práva. Nejvyšší správní soud se nemůže stavět na pozice deformovaně a zjednodušené chápané pozitivistické interpretace a přisvědčuje Ústavnímu soudu, který sám plenárním nálezem (Pl. ÚS 33/97, publikováno jako č. 30/1998 Sb.) připomenul, že i v českém právu platí a je běžně aplikována řada obecných právních principů, které nejsou výslovně obsaženy v právních předpisech.

Ústavní soud v posledních letech také bez váhání přiznal ústavní ochranu legitimnímu očekávání jako základnímu právu v mnoha případech. Tak např. nález č. 33/2004 ve svazku 32 Sb. ÚS na příkladu závazného příslibu převést náhradní pozemky vyložil, že v právním státě platí princip ochrany důvěry ve vážnost a závaznost aktů veřejné moci; stát se pak svého závazku nemůže zbavit, jestliže nastanou v příslibu

vymezené podmínky; jinak by si počínal protiprávně. V nálezu sp. zn. III. ÚS 252/04 Ústavní soud připomenul, že k neoddělitelným znakům právního státu patří také předvídatelnost práva a ochrana oprávněné důvěry v právo, nazývaná také oprávněným legitimním očekáváním. V nálezu č. 120/2004 ve svazku 34 Sb. ÚS shledal Ústavní soud v „povinnosti neohrožovat důvěru osob v akty veřejné moci" dokonce ústavní princip. Podobně srov. nálezy sp. zn. I. ÚS 353/04, II. ÚS 37/04, Pl. ÚS 6/05, I. ÚS 437/03, Pl. ÚS 50/04 (který označil princip legitimního očekávání i za obecný princip komunitárního práva), stanovisko Pl. ÚS-st. 21/05 a další. Jen pro úplnost Nejvyšší správní soud připomíná, že obdobným způsobem nahlíží na princip legitimního očekávání již po několik desítek let také Soudní dvůr ES, zejm. pro obor hospodářských aktivit. (srov. k tomu např. rozsudek Soudního dvora ze dne 12. 7. 1957, Dineke Algera a společníci proti Shromáždění ESUO, spojené případy 7/56, 3/57-7/57, Rec. 1957, str. 81).

Nejvyšší správní soud nepochybuje o tom, že popsaný právní princip je třeba užít v rozsuzované věci také pro činnost finančních orgánů v České republice. Proto soud ochrání účastníka, který poté, co finanční orgány a další správní orgány po léta jeho činnost nezpochybňovaly, v dobré víře očekává, že veškerou svoji činnost vykonává po právu.

Nic na tom nemění ani sdělení Ministerstva financí ze dne 15. 11. 2001, kterého se správce daně i žalovaný shodně dovolávají a označují je za závazná vyjádření kompetentního orgánu. Toto sdělení dodatečně omezuje dopad vydaných povolení k prodeji zboží bez daní v prodejně DTF, a v tomto směru je charakterizováno spíše účelností. Podobně vyznívá formulace výroku v rozhodnutí Ministerstva financí ze dne 14. 11. 2001, kterým bylo stěžovateli odňato povolení k prodeji zboží bez daní v prodejně DTF; ve výroku je totiž bez dalšího odůvodnění prodejna DTF vymezena jako prodejna *„umístěná na celní cestě silničního celního přechodu Hevlín v objektu na pozemku původní p. č. 5423/1, jehož současné p. č. je 5423/7"*. Toto rozhodnutí pak nemůže být relevantní i z toho důvodu, že bylo společně s rozhodnutím ministra financí ze dne 17. 12. 2001, kterým byl zamítnut rozklad stěžovatele proti popisovanému rozhodnutí, zrušeno rozsudkem Vrchního soudu v Praze ze dne 19. 12. 2002, čj. 6 A 140/2001 - 112. Je nadto zavádějící, protože tu nešlo o přečíslování pozemku („původní - současné"), ale o rozdělení většího pozemku na více menších (pozemek 5423/1 není totožný s pozemkem 5423/7).

Lze uzavřít, že skutkový stav, který žalovaný ustavil a který posléze právně kvalifikoval, z provedených (osvědčených) důkazů nevyplývá. Žalovaný tedy v řízení pochybil; při zjišťování skutkové podstaty byl porušen zákon takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost výsledného rozhodnutí. Pro tuto vadu pak měl krajský soud rozhodnutí žalovaného zrušit a nikoli žalobu zamítnout.

Další stěžovatelova stížní námitka se týká tvrzeného nedodržení vzdálenosti 120 m od hraničního přechodu, kterou lze považovat za rozšíření argumentace uvedené v řízení před krajským soudem. Stěžovatel namítá, že tato podmínka nebyla konkrétně specifikována a není tudíž zřejmé, jak byla zamýšlena. Žalovaný a krajský soud k této skutečnosti nepřihlédli. Celní úřad Hevlín v udělení souhlasu s umístěním prodejny DTF ze dne 1. 11. 1994 ohledně umístění prodejny uvedl, že *„objekt prodejny bude umístěn na pozemku p. č. 5423/1 k. ú. Hevlín. Pozemek se nachází po pravé straně komunikace ve směru*

do zahraničí. Objekt bude budován minimálně 150 m od hranice a nejméně 120 m od celního přechodu (...)". V povoleních Ministerstva financí k prodeji zboží za ceny bez daní je pak stanoveno, že držitel povolení je povinen dodržovat podmínky stanovené v souhlasném stanovisku Celního úřadu Hevlín. Jde-li o tuto stěžovatelovu námitku, Nejvyšší správní soud konstatuje, že podmínka v souhlasu o umístění prodejny DTF není specifikována v tom směru, zda je stanovená vzdálenost zamýšlena jako vzdálenost vzdušnou čarou či vzdálenost po komunikacích. Vzhledem k tomu, že i při následných kontrolách, viz např. záznam o provedené kontrole Celním úřadem Znojmo – inspektorátem celní a finanční stráže Znojmo ze dne 21. 10. 1999, čj. 1199/1-2195/99, kdy bylo kontrolováno plnění podmínek stanovených v souhlasu Celního úřadu Hevlín s umístěním prodejny typu DTF a kdy správní orgán neshledal žádné závady v umístění prodejny a charakteru objektu, a vzhledem ke kolaudačnímu rozhodnutí k nové stavbě, kdy součástí podmínek provedení stavby byla i podmínka dodržení podmínek v povolení Ministerstva financí, je nanejvýš patrné, že příslušné správní orgány neměly žádné pochybnosti o správnosti umístění stavby, resp. naplnění podmínek povolení Ministerstva financí a souhlasu s umístěním prodejny DTF. K tomu Nejvyšší správní soud dodává, že stanoví-li správní orgán podmínky, jež záleží na jeho úvaze, tak, že tyto umožňují dvojí výklad, nelze následně účastníku řízení vytýkat, že si takto nekonkrétně stanovenou podmínku vyložil jedním způsobem, přičemž správní orgán se s tímto výkladem zjevně po určitou dobu ztotožňoval a teprve po určité době svůj názor přehodnotil. Takový postup správních orgánů je nepřijatelným zásahem do právní jistoty subjektů práva. Krajský soud tak i tohoto důvodu zatížil své rozhodnutí vadou, pro niž je nutné, aby Nejvyšší správní soud jeho rozhodnutí zrušil.

Vzhledem ke shledaným vadám rozhodnutí krajského soudu, které jsou důvodem pro zrušení jeho rozhodnutí, již nemělo význam zabývat se zbylými argumenty stěžovatele, neboť ty úzce souvisí s již posouzenými otázkami.

Z důvodů shora uvedených Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek Krajského soudu v Brně a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Krajský soud v Brně bude při novém projednání věci vázán právním názorem soudu.

V novém řízení Krajský soud v Brně rozhodne také o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud ve věci v souladu s ustanovením § 109 odst. 1 s. ř. s. rozhodoval bez nařízení jednání.

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

V Brně dne 23. června 2008

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu