

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobkyně **PROPANTRANS s. r. o.,** se sídlem Starochodovská 1359, 149 00 Praha 4 - Chodov, zastoupené JUDr. Jiřím Jarošem, Ph.D., advokátem se sídlem Na Pankráci 11/449, 140 00 Praha 4, proti žalovanému **Generálnímu ředitelství cel,** se sídlem Budějovická 7, 140 96 Praha 4, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 10. 2006, č. j. 2006/268/30, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 6. 1. 2010, č. j. 5 Ca 373/2006 - 36,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

II. Žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Odůvodnění:

Rozhodnutím ze dne 3. 10. 2006, č. j. 2006/268/30, zamítl žalovaný odvolání žalobkyně proti rozhodnutí Celního ředitelství Praha ze dne 4. 1. 2005, č. j. 18929/04-1701/25-RODS, jímž byla žalobkyni odňata tři povolení k provozování daňového skladu ze dne 1. 1. 2004, č. j. 14386/2003-22-01, č. j. 14386/2003-22-02 a č. j. 14386/2003-22-03, podle § 20 odst. 18 písm. b) a § 20 odst. 19 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění před novelou provedenou zákonem č. 124/2008 Sb. Nutno poznamenat, že žalovaný v předmětné věci rozhodoval již podruhé. Jeho předchozí rozhodnutí o odvolání ze dne 14. 5. 2005, č. j. 2005/312/02, zrušil Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 16. 2. 2006, č. j. 11 Ca 202/2005 - 63, z důvodu nepřezkoumatelnosti.

Žalobkyně brojila proti rozhodnutí žalovaného žalobou, jíž se domáhala jeho zrušení. Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 6. 1. 2010, č. j. 5 Ca 373/2006 - 36, žalobu zamítl.

Ztotožnil se s interpretací ustanovení § 20 odst. 18 písm. b) zákona o spotřebních daních tak, jak ji provedl žalovaný, a uvedl, že správní orgány byly oprávněny *„odejmout žalobkyni povolení k provozování daňového skladu za zanedbání povinnosti vést řádně účetnictví nebo evidenci a povinnosti plnit podmínky zabezpečení vybraných výrobků před neoprávněným použitím bezprostředně poté, co takové jednání zjistily; nebyly povinny žalobkyni nejprve ukládat pokutu a vyčkávat, zda žalobkyně sama učiní nápravu"*. Městský soud rovněž konstatoval, že povinnost *„zabezpečení vybraných výrobků"* zahrnuje činnosti, jimiž mají být minimalizována rizika neoprávněných manipulací s vybranými výrobky a jimiž má být zajištěna co nejvyšší informovanost správce daně o nakládání s těmito výrobky v rámci daňového skladu. Mezi tyto povinnosti patřila i povinnost žalobkyně informovat správce daně o odstávce měřicího zařízení a v každém konkrétním případě se s ním dohodnout na náhradním způsobu evidence. Závěrem se městský soud přiklonil k závěru žalovaného, že neprovedení slibovaného místního šetření koncem roku 2004 je jevem nežádoucím, nicméně uvedené pochybení v tomto konkrétním případě nemělo vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.

Žalobkyně (dále též „stěžovatelka") napadla rozsudek městského soudu včas podanou kasační stížností z důvodu podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s."), tj. z důvodu nesprávného posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Nesprávné posouzení spatřuje stěžovatelka ve třech okruzích problémů: městský soud nesprávně vyložil ustanovení § 20 odst. 18 písm. b) zákona o spotřebních daních, chybně interpretoval i pojem *„zabezpečení vybraných výrobků před neoprávněným použitím"* obsažený v citovaném ustanovení a chybně vyhodnotil rovněž otázku porušení procesních práv stěžovatelky v řízení před správním orgánem.

Podle stěžovatelky je třeba ustanovení § 20 odst. 18 písm. b) zákona o spotřebních daních vykládat tak, že i v případě povinnosti vést řádně evidence nebo v případě jiného porušení povinnosti provozovatele daňového skladu je nutné, aby správní orgán před odnětím povolení nejprve uložil pokutu a povolení odňal teprve v případě, kdy ani uložení pokuty nevedlo k nápravě. Jazykovým výkladem nelze dospět k závěru, že by se část věty *„a ani uložení pokuty nevedlo k nápravě"* nevztahovalo ke všem třem předcházejícím důvodům pro odnětí povolení k provozování daňového skladu. K tomuto výkladu nelze dospět pouze na základě skutečnosti, že jednotlivé skutkové podstaty nejsou v rámci ustanovení § 20 odst. 18 písm. b) zákona o spotřebních daních jinak graficky vyčleněny. Argumentace městského soudu založená na grafické úpravě textu je za hranicí interpretačních pravidel, nadto nelze nejasné ustanovení zákona vykládat k tíži daňového subjektu.

Rovněž po věcné stránce je výklad citovaného ustanovení provedený městským soudem podle stěžovatelky neudržitelný. Uložení pokuty v případě vzniku nedoplatku na příslušných plněních výrazně motivuje provozovatele skladu, aby nedoplatek uhradil. To samé platí při vstupu do likvidace, kdy je provozovatel motivován z likvidace vystoupit nebo přijmout důsledky, tj. odnětí povolení k provozování daňového skladu. V případě konkursu pak prostřednictvím uložení pokuty zákonodárce poskytl provozovateli možnost úhrady závazků nebo odklad pro prokázání nedůvodnosti prohlášení konkursu v odvolacím řízení proti rozhodnutí o prohlášení konkursu. Citované ustanovení nedává správnímu orgánu možnost správního uvážení, zda oprávnění k provozování daňového skladu odejme či nikoliv; správní orgán je povinen tak učinit, jestliže nastaly okolnosti v daném ustanovení vyjmenované. Některé skutečnosti mohou nastat bez úmyslného zavinění provozovatele skladu, proto zákonodárce poskytl provozovateli možnost nápravy v období po uložení pokuty. Opačný výklad by totiž

vedl k závěru, že jakékoliv prodlení s daňovou platbou nebo sebemenší chyba v evidencích by automaticky musela vést k odejmutí povolení k provozování daňového skladu.

Podle stěžovatelky mohou být za podmínky zabezpečení vybraných výrobků považovány toliko povinnosti týkající se zabezpečení vybraných výrobků před neoprávněným použitím, nikoliv např. povinnost telefonicky informovat správce daně o výpadku měřidla. Pojem *„zabezpečení vybraných výrobků“* musí být vykládán tak, jak je obsažen v ustanovení § 20 odst. 18 písm. b) zákona o spotřebních daních, tj. jako zabezpečení před neoprávněným použitím vybraných výrobků. Právě slova *„před neoprávněným použitím“* poskytují oporu pro zjištění, jaké zabezpečení má zákonodárce na mysli. Do této kategorie nelze zahrnout další podmínky a požadavky zákona či správních orgánů uvedené v povolení k provozování daňového skladu, pokud tyto podmínky nesouvisí se zabezpečením výrobků z hlediska jejich bezpečnosti před neoprávněným použitím. Uvedený výklad zastávaly i správní orgány, např. Celní úřad Karviná v protokolu ze dne 14. 1. 2005 nebo Celní úřad Mělník v protokolu ze dne 15. 11. 2004. Není správný závěr městského soudu, že by se různé povinnosti staly podmínkami pro zabezpečení vybraných výrobků jenom proto, že je tak správní orgán ve vydaném povolení k provozování daňového skladu označil. Stěžovatelka má za to, že pokud z její strany došlo k porušení povinnosti provozovatele daňového skladu, pak nikoliv k porušení podmínky zabezpečení vybraných výrobků, ale pouze k porušení jiných povinností provozovatele. V takovém případě měly správní orgány stěžovatelce nejprve udělit pokutu. Teprve v případě, že by ani její uložení nevedlo k nápravě, mohl by správní orgán odejmout povolení k provozování daňového skladu.

Podle stěžovatelky městský soud nesprávně posoudil také otázku porušení procesních práv stěžovatelky v řízení před správním orgánem. Již ve správním řízení stěžovatelka uváděla, že evidence byly vedeny řádně, a nabízela žalovanému doložení řádně vedených evidencí, čímž by vyvrátila nesprávné závěry správního orgánu prvního stupně. Správní orgány jí však nejprve měly sdělit, kterých dokladů se jejich výtky týkají, neboť okopírování celého archivu stěžovatelky a jeho doručení žalovanému se jevilo jako zbytečné s ohledem na zásadu procesní ekonomie. Místo upřesnění nedostatků však žalovaný rozhodl o zamítnutí odvolání, čímž porušil zásadu daňového řízení spočívající v povinnosti součinnosti s daňovým subjektem zakotvenou v § 2 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále též „daňový řád“). Nesprávný je i závěr městského soudu, že stěžovatelka měla dost času evidence předložit a uvést je do stavu slučitelného se zákonem. Stěžovatelka však takovou možnost neměla, neboť správní orgán prvního stupně s ní jednal pouze 14. 12. 2004 a domluvené další místní šetření, jenž se mělo konat dne 22. 12. 2004, správní orgán bez jakéhokoli oznámení stěžovatelce zrušil. Poté bylo dne 4. 1. 2005 rozhodnuto o odnětí povolení k provozování daňového skladu. V průběhu odvolacího řízení stěžovatelka žalovanému sdělila, že je připravena správné evidence předložit, jakmile jí to bude umožněno, což se ale nestalo.

Ze všech shora uvedených důvodů stěžovatelka navrhla, aby Nejvyšší správní soud rozsudek Městského soudu v Praze zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na podrobné vyjádření k žalobě a ztotožnil se s právními závěry vyjádřenými v rozsudku městského soudu. K námitce nutného udělení pokuty ve všech případech vyjmenovaných v § 20 odst. 18 písm. b) zákona o spotřebních daních žalovaný uvedl, že *„udělení pokuty“* se vztahuje toliko k jinému porušování povinností provozovatele daňového skladu, což vyplývá z gramatického i logického výkladu. Je absurdní, že

by bylo nutné provozovateli daňového skladu, který vstoupil do likvidace či na něj byl prohlášen konkurs, ještě udělovat pokutu a až poté povolení odejmout.

Pojem *„zabezpečení vybraných výrobků“* uvedený v předmětném ustanovení zákona o spotřebních daních podle žalovaného nezahrnuje pouze fyzické zabezpečení vybraných výrobků, ale i opatření systémového a administrativního charakteru, neboť bez nich by nebylo možné sledovat pohyb a nakládání s vybranými výrobky a zaručit tak oprávněnost nakládání s nimi. Odkaz stěžovatelky na protokoly celních úřadů na tomto názoru nemůže nic změnit, neboť v protokolech je uvedeno, že celní úřady kontrolovaly v rámci sekce zabezpečení vybraných výrobků oplocení a střežení areálu. To však ještě neznamená, že žádné jiné podmínky zabezpečení vybraných výrobků nebyly v povolení uvedeny.

Žalovaný je přesvědčen, že se žádného procesního pochybení nedopustil. Nedostatky zjištěné v evidencích nebylo možné dodatečně odstranit, neboť evidence musí být vedena zákonným a průkazným způsobem a není možné ji dodatečně upravovat či opravovat. Nelze totiž dodatečně opravit postup, kdy žalobce do evidence daňového skladu zahrnoval i výrobky, jež do skladu nikdy fyzicky nevstoupily apod. Předložení opravené evidence by v předmětném řízení nemohlo mít žádný význam. S ohledem na shora uvedené žalovaný navrhl, aby byla kasační stížnost zamítnuta.

Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou, a není důvodné kasační stížnost odmítnout pro nepřípustnost. Důvodnost kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

Kasační stížnost není důvodná.

Ačkoliv stěžovatelka důvody podané kasační stížnosti podřadila pod § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., vyhodnotil Nejvyšší správní soud její námitku směřující do procesního pochybení v řízení před správními orgány jako důvod podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., tj. vadu řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu měl zrušit.

Podle ustanovení § 20 odst. 18 zákona o spotřebních daních (ve znění před novelou provedenou zákonem č. 124/2008 Sb.) *odejme celní ředitelství povolení k provozování daňového skladu, jestliže a) pominuly důvody, na jejichž základě bylo vydáno, b) plátce po udělení povolení neplní povinnosti, které jsou podmínkou pro jeho vydání podle odstavce 5, nebo nevede řádně účetnictví nebo evidenci podle tohoto zákona (§ 37 a 38), nebo jinak porušuje povinnosti provozovatele daňového skladu a ani uložení pokuty nevedlo k nápravě nebo nejsou splněny podmínky zabezpečení vybraných výrobků před neoprávněným použitím uvedené v povolení, c) plátce o odnětí povolení požádá, d) plátce po dobu tří po sobě jdoucích kalendářních měsíců bezdůvodně neprovozuje daňový sklad, nebo e) plátce ani na výzvu celního úřadu ve stanovené lhůtě nedoplní zajištění daně.*

Daňovým skladem je prostorově (ve znění zákona účinném do 30. 6. 2005: „prostorově a stavebně“) ohraničené místo na daňovém území České republiky, ve kterém provozovatel daňového skladu za podmínek stanovených tímto zákonem vybrané výrobky vyrábí, zpracovává, skladuje, přijímá nebo odesílá, pokud tento zákon nestanoví jinak [§ 3 písm. f) zákona o spotřebních daních]. Povolení k provozování daňového skladu vydává místně příslušné celní ředitelství na návrh podaný u celního úřadu.

Ze spisu vyplynuly následující skutečnosti. Dne 1. 1. 2004 vydalo Celní ředitelství Praha na základě žádosti stěžovatelky tři povolení k provozování daňového skladu č. j. 14386/2003-22-01, č. j. 14386/2003-22-02 a č. j. 14386/2003-22-03, pro skladování zkapalněných ropných plynů CN 27111211 až 271119000. Ve všech uvedených povoleních byl zmíněn způsob zabezpečení vybraných výrobků: *objekty, v nichž jsou uloženy vybrané výrobky, jsou umístěny v areálu společnosti PRIAMPLYN spol. s r. o. (resp. T-PLYN, s. r. o., BOHEMIA GAS s. r. o.), který provozovatel užívá s jeho souhlasem. Areál je uzavřený oplocením, ochranu zajišťuje bezpečnostní agentura. Jednotlivé objekty jsou řádně kolaudovány. Vstupní a výstupní místa vybraných výrobků jsou osazena měřícím zařízením, které je řádně a pravidelně kontrolováno.* Ve všech povoleních bylo dále stanoveno třináct dalších podmínek pro zabezpečení vybraných výrobků, např. povinnost sledovat výši zajištění daně a případně ji doplnit, zaslat místně příslušnému správci daně kopii ověřovacího listu měřícího zařízení do 3 dnů po provedení ověření, viditelně a neodnímatelně označit jednotlivé části daňového skladu nápisem „*DAŇOVÝ SKLAD*“, zajistit měřící zařízení před neoprávněným zneužitím, bez zbytečných časových prodlev informovat telefonicky a následně písemně správce daně v případě poruchy, odstávky nebo výměny měřícího zařízení o nastalé situaci a nahlásit stav měřícího zařízení apod.

Rozhodnutím ze dne 4. 1. 2005, č. j. 18929/04-1701/25-RODS, Celní ředitelství Praha odňalo stěžovatelce povolení k provozování daňového skladu č. j. 14386/2003-22-01 a č. j. 14386/2003-22-02 podle § 20 odst. 18 písm. b) zákona o spotřebních daních a povolení č. j. 14386/2003-22-03 podle § 20 odst. 19 zákona. Na základě místních šetření provedených dne 6. 10. 2004 a 15. 11. 2004 Celním úřadem Mělník a dne 24. 11. 2004 Celním úřadem Karviná, jakož i na základě dalších kontrol a ústních jednání, celní ředitelství dospělo k závěru, že provozovatel daňových skladů porušuje ustanovení § 37 a 38 zákona o spotřebních daních, tedy povinnost vést řádně evidenci vybraných výrobků a současně neplní podmínky pro zabezpečení vybraných výrobků před neoprávněným použitím uvedené v povoleních (v případě poruchy, odstávky nebo výměny měřících zařízení neinformuje místně příslušného správce daně a nezajišťuje vedení náhradní evidence vybraných výrobků).

Nejprve se Nejvyšší správní soud zabýval námitkou nesprávné interpretace ustanovení § 20 odst. 18 písm. b) zákona o spotřebních daních, jíž se měl dopustit městský soud. Podle stěžovatelky musí každé ze skutkových podstat vymezených v předmětném ustanovení předcházet uložení pokuty, jenž provozovatele daňového skladu nepřiměje k nápravě nedostatků. Důvodová zpráva k zákonu o spotřebních daních vodítko k pochopení úmyslu zákonodárce nedává. Lze z ní vyčíst toliko následující: „*Povolení k provozování daňového skladu zaniká ze zákonem stanovených důvodů. Pokud provozovatel daňového skladu poruší podmínky, za kterých mu bylo vydáno povolení k provozování daňového skladu, pokud nezajistí daň ve stanovené výši nebo pokud o to sám požádá, je mu povolení odejmuto. Jestliže plátce, kterému je odejmuto povolení k provozování daňového skladu pro porušení podmínek, provozuje dva nebo více daňových skladů, je mu také odejmuto povolení k provozování těchto skladů. V takovém případě může být plátci vydáno nové povolení až po uplynutí dvou let ode dne nabytí právní moci rozhodnutí o*

odejmutí původního povolení“ (srov. sněmovní tisk č. 317/0, dostupný na digitálním repozitáři www.psp.cz).

Nejvyšší správní soud stejně jako městský soud vycházel především z gramatického a logického výkladu předmětného ustanovení. Z čl. 42 odst. 1, 2 Legislativních pravidel vlády ve znění účinném ke dni vydání tohoto rozsudku vyplývá způsob vyjadřování variant v textu zákona. Podle prvého odstavce se *varianty vyjadřují spojkami „nebo“ a „anebo“, před nimiž se dělá čárka. Při více možnostech se spojka „nebo“ klade mezi poslední dvě možnosti.* Druhý odstavec čl. 42 pak stanoví, že *kumulativní výčet se vyjadřuje tak, že a) mezi více možností, které musejí být splněny současně, se vloží čárky a mezi poslední dvě možnosti lze namísto čárky vložit slovo „a“, nebo b) při pouze dvou možnostech, které musejí být splněny současně, se mezi tyto možnosti vloží slovo „a“* (srov. úplné znění Legislativních pravidel vlády schválených usnesením vlády ze dne 19. 3. 1998 č. 188 a naposledy změněných usnesením vlády ze dne 11. 1. 2010 č. 36; dostupné na http://www.vlada.cz/assets/ppov/lrv/legislativn__pravidla_vl_dy.pdf).

Podle výše zmíněných zásad legislativní techniky je zřejmé, že předmětné ustanovení obsahuje čtyři skutkové podstaty (varianty) oddělené spojkami „nebo“, před nimiž se dělá čárka. Podle § 20 odst. 18 písm. b) zákona o spotřebních daních tedy celní ředitelství povolení odejme, jestliže:

– plátce po udělení povolení neplní povinnosti, které jsou podmínkou pro jeho vydání podle odstavce 5,

– nevede řádně účetnictví nebo evidenci podle tohoto zákona (§ 37 a 38),

– jinak porušuje povinnosti provozovatele daňového skladu a ani uložení pokuty nevedlo k nápravě,

– nejsou splněny podmínky zabezpečení vybraných výrobků před neoprávněným použitím uvedené v povolení.

Právě ve třetí skutkové podstatě, jež má vyjadřovat kumulativní splnění dvou podmínek, tj. že plátce jinak porušuje povinnosti provozovatele daňového skladu a současně předchozí uložení pokuty nevedlo k nápravě, je v souladu s čl. 42 odst. 2 Legislativních pravidel vlády vložena spojka „a“ k vyjádření nutnosti současného splnění obou podmínek. Není tedy sporu o tom, že gramatický výklad citovaného ustanovení zastávaný žalovaným i městským soudem je správný. Pokud by zákonodárce zamýšlel do všech popsaných skutkových podstat zahrnout podmínku nutnosti předchozího marného uložení pokuty, musel by tak učinit jiným způsobem (jak ostatně podrobně rozvedl městský soud) s ohledem na zásady legislativní techniky.

Nejvyšší správní soud ve shodě se závěry žalovaného i městského soudu podotýká, že výklad předmětného ustanovení provedený stěžovatelkou neobstojí ani po věcné stránce. První skutková podstata předmětného ustanovení hovoří o možnosti odejmout povolení, nejsou-li plněny povinnosti, které jsou podmínkou pro jeho vydání. Tyto povinnosti jsou obsaženy v § 20 odst. 5 zákona, podle něhož musí návrh obsahovat náležitosti uvedené v odstavci 2 a navrhovatel není v likvidaci nebo v konkursním řízení podle zvláštního právního předpisu. Má-li navrhovatel nedoplatek na daních nebo clu nebo nedoplatek na zdravotním pojištění, na dávkách na pojistném a sociálním zabezpečení a na příspěvcích na státní politiku zaměstnanosti, celní ředitelství vydá povolení pouze tehdy, je-li zajištěno uhrazení tohoto nedoplatku.

Předně je nutné uvést, že po vydání povolení z povahy věci již nejsou rozhodné případné vady návrhu na vydání povolení k provozování daňového skladu (§ 20 odst. 2 zákona o

spotřebních daních). Ty měly být odstraněny v řízení o vydání povolení. Porušení podmínek pro vydání povolení tak může představovat vstup do likvidace, prohlášení konkursu či vznik nedoplatku na daních, clu atd. Nelze souhlasit se závěry stěžovatelky, že při vstupu do likvidace nebo po prohlášení konkursu je provozovatel daňového skladu uložením pokuty motivován z likvidace vystoupit, resp. prokázat nedůvodnost prohlášení konkursu. Naopak vstup provozovatele daňového skladu do likvidace (ať dobrovolné či nucené) signalizuje spíše ukončení činnosti provozovatele. Stejně tak je nutné uvědomit si smysl a účel řešení úpadku dlužníka prohlášením konkursu, jímž je zpeněžení majetkové podstaty. Prohlášením konkursu na majetek provozovatele daňového skladu ztrácí statutární orgán oprávnění nakládat s majetkovou podstatou, zajišťovat provoz podniku apod. a tato oprávnění přecházejí na insolvenčního správce [§ 246 odst. 1 zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon)]. Je tak nemyslitelné, aby v uvedených situacích mohlo uložení pokuty reálně motivovat provozovatele k odstranění nastalých negativních důsledků spojených s provozem podniku a přimět ho k uhrazení pokuty s cílem dále provozovat daňový sklad. Uložení pokuty při vzniku nedoplatku je rovněž nepřípadné, neboť jak správně poznamenal žalovaný, nedoplatek je důsledkem nesplnění povinnosti peněžité povahy, která není sankcionována pokutou nýbrž penalizací (srov. § 37 daňového řádu).

Stěžovatelka v kasační stížnosti namítala, že argumentace jazykovým výkladem založeným na grafické úpravě textu je za hranicí interpretačních pravidel. Její názor však Nejvyšší správní soud nesdílí. Městský soud v napadeném rozsudku provedl podrobný gramatický výklad předmětného ustanovení a správnost svých závěrů demonstroval pro větší průkaznost grafickou úpravou textu. Interpretaci sporného ustanovení pak kromě jazykového výkladu opřel rovněž o výklad logický (na str. 5 – 6 rozsudku). Nelze tedy přisvědčit stěžovatelce, že by argumentace městského soudu vycházela z gramatického výkladu založeného na grafické úpravě textu.

Nejvyšší správní soud nesouhlasí ani s názorem stěžovatelky, že právě nutnost předchozího uložení pokuty nahrazuje *de facto* správní uvážení při rozhodování celního ředitelství o odnětí povolení, neboť předmětné ustanovení správnímu orgánu možnost uvážení nedává. Pravdou sice je, že předmětné ustanovení správnímu orgánu možnost uvážení nedává, nicméně v praxi jistě existují možnosti, jak odstranit případné tvrdosti související s aplikací předmětného ustanovení. Ostatně právě v posuzovaném případě byla stěžovatelka celními úřady v průběhu místních šetření informována o porušení jejích povinností a byla vyzvána k nápravě. Nelze tak tvrdit, že právě z tohoto důvodu by uložení pokuty mělo předcházet v každé ze čtyř zmíněných skutkových podstat.

Neobstojí ani námitka stěžovatelky, že uvedené ustanovení nelze vykládat k tíži daňového subjektu, neboť v posuzovaném případě z gramatického i logického výkladu vyplývá pouze jediný možný způsob interpretace citovaného ustanovení.

Ze shora uvedených důvodů neshledal Nejvyšší správní soud námitku stěžovatelky o nesprávné interpretaci ustanovení § 20 odst. 18 písm. b) zákona o spotřebních daních opodstatněnou. Podmínka předchozího marného uložení pokuty musí být splněna toliko v případě *„jiného porušování povinností provozovatele daňového skladu“*, nikoliv v případě neplnění podmínek pro udělení povolení, nevedení řádného účetnictví nebo evidence, resp. v případě neplnění podmínek zabezpečení vybraných výrobků před neoprávněným použitím.

Druhou stížní námitkou brojila stěžovatelka proti nesprávnému výkladu pojmu *„zabezpečení vybraných výrobků“* obsaženého v § 20 odst. 18 písm. b) zákona o spotřebních daních. Podle jejího názoru je tento pojem nutné vždy vykládat jako zabezpečení *„před neoprávněným použitím“*, tedy jako bezpečnostní zajištění areálu daňového skladu či provozovny. Kasační soud ani v tomto ohledu stěžovatelce nepřisvědčil a výklad provedený městským soudem považoval za správný.

Pojem zabezpečení vybraných výrobků (před neoprávněným použitím) je nutné chápat komplexně; uvedený pojem zahrnuje jak opatření technického charakteru (oplocení, střežení objektu apod.), tak opatření charakteru systémového a administrativního. Podmínky technického zabezpečení a opatření administrativního charakteru spolu neoddělitelně souvisí a vzájemně se doplňují. Pouze jejich vzájemným sladěním může být zajištěno oprávněné nakládání s vybranými výrobky.

Lze přisvědčit názoru žalovaného, že nedílnou součástí opatření k zabezpečení vybraných výrobků je nejen oplocení, střežení, případně elektronické zabezpečení objektu a nádrží, nýbrž i administrativní záležitosti spojené s vybranými výrobky, neboť bez nich by nebylo možné sledovat pohyb vybraných výrobků a nakládání s nimi, a zaručit tak oprávněnost nakládání s těmito výrobky. Uvedené podmínky zabezpečení sledují minimalizaci rizik neoprávněných manipulací s vybranými výrobky a vysokou informovanost správce daně o nakládání s těmito výrobky v rámci daňového skladu, jak správně konstatoval městský soud. Výše uvedený výklad je také v souladu s obsahem povolení k provozování daňového skladu, která byla stěžovatelce udělena. Jak již Nejvyšší správní soud výše poznamenal, všechna povolení kromě technických podmínek zabezpečení obsahovala ještě třináct podmínek administrativního či systémového charakteru v sekci nazvané *„Stanovení dalších podmínek pro zabezpečení vybraných výrobků“*, jež měla stěžovatelka povinnost dodržovat. Namítá-li stěžovatelka, že podmínkami pro zabezpečení vybraných výrobků jsou pouze podmínky související s technickým zabezpečením těchto výrobků, pak je její argumentace v rozporu s logickým výkladem uvedeného pojmu.

Uvedený závěr nemůže zvrátit ani odkaz stěžovatelky na protokoly o místním šetření provedené Celními úřady Mělník a Karviná, z nichž má vyplývat, že citované celní úřady vykládají pojem *„zabezpečení vybraných výrobků“* shodným způsobem jako stěžovatelka. V protokolu o místním šetření ze dne 15. 11. 2004, č. j. 11840/04-1773-026, Celní úřad Mělník při kontrole daňového skladu T-Plyn s. r. o. v Čelákovicích k zabezpečení vybraných výrobků uvedl, že *„areál je uzavřený oplocením, vstupní brána je uzamčena. Ochranu zabezpečují zaměstnanci areálu 24 hodin denně + psi. Příjezdový prostor je monitorován průmyslovou televizí“*. Celní úřad Karviná provedl dne 14. 1. 2005 místní šetření v daňovém skladu PRIMAPLYN spol. s r. o. v Horní Suché. Z protokolu o místním šetření, č. j. 10208/05-1461-024, vyplynulo, že ke kontrole podmínek zabezpečení vybraných výrobků stanovených v povolení k provozování daňového skladu celní úřad uvedl, že *„celý objekt daňového skladu včetně železniční vlečky je oplocen a je střežen bezpečnostní agenturou. Označení daňového skladu nápisy DAŇOVÝ SKLAD je provedeno, avšak bez kódového značení objektu, který užívá daňový subjekt v rámci vnitropodnikové potřeby“*. Z citovaných částí protokolů o místních šetření lze dovodit, že celní úřady při kontrole zabezpečení vybraných výrobků zkoumaly oplocení a střežení areálu daňových skladů. Z těchto protokolů se ovšem nepodává, jakým způsobem vykládají celní úřady pojem zabezpečení vybraných výrobků, resp. že by tímto pojmem rozuměly pouze opatření technického charakteru. Skutečnost, že celní úřady v rámci sekce

zabezpečení vybraných výrobků kontrolovaly pouze oplocení areálu a jeho střežení, nemůže znamenat závěr, že by žádná jiná opatření zabezpečení vybraných výrobků nebyla v povolení k provozování daňového skladu uvedena. Tato námitka proto není důvodná.

Konečně třetí stížní námitkou napadala stěžovatelka procesní pochybení, k nimž došlo v řízení před správními orgány. Konkrétně uváděla, že byla připravena předložit správním orgánům řádně vedené evidence na ústním jednání, jenž se mělo konat 22. 12. 2004. Citované jednání však bylo bez jakéhokoli informování stěžovatelky zrušeno a následně celní ředitelství vydalo rozhodnutí o odnětí povolení. Ani v rámci odvolacího řízení jí nebyl dán prostor, aby řádně vedené evidence předložila. V tomto ohledu souhlasí Nejvyšší správní soud s městským soudem v tom, že jednání správního orgánu, který si s účastníkem řízení domluví konání místního šetření, ovšem následně místní šetření neuskuteční, ani o této skutečnosti účastníka řízení neinformuje, snižuje důvěryhodnost správního orgánu a nepřispívá k naplnění principu dobré správy. Uvedené pochybení však v posuzovaném případě nemohlo mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Celní úřady v posuzovaném případě opakovaně provedly místní šetření, během nichž kontrolovaly plnění zákonem stanovených podmínek pro provozování daňových skladů. Ani po opakovaných výzvách či oznámeních, že evidence není vedena v souladu se zákonem, stěžovatelka evidenci do souladu s ustanoveními § 37 a § 38 zákona o spotřebních daních neuvedla, proto celní ředitelství rozhodlo o odnětí povolení k provozování daňového skladu. Jak správně uvedl městský soud, žalobkyně nedoložila, že by se mezi slíbeným termínem místního šetření a termínem vydání rozhodnutí pokusila správní orgán sama kontaktovat a domluvit si náhradní termín místního šetření, případně že by dokumenty dokládající řádné vedení evidencí zaslala správnímu orgánu.

Důležitá je rovněž skutečnost, že zjištěné nedostatky v evidencích není zpravidla možné v řízení o odnětí povolení k provozování daňového skladu dodatečně upravovat a opravovat. Evidence musí být vedena zákonným a průkazným způsobem (nelze např. dodatečně opravit postup, kdy stěžovatelka do evidence daňového skladu zahrnovala i výrobky, jež do skladu nikdy nevstoupily). Proto dodatečné předložení opravené evidence (např. v průběhu odvolacího řízení) nebude mít zpravidla žádný význam. Rozhodná by v uvedeném správním řízení byla spíše skutečnost, že provozovatel daňového skladu na případné výtky celních úřadů reaguje a vedení evidencí neprodleně přizpůsobí všem zákonným požadavkům.

Nejvyšší správní soud tak uzavírá, že stěžovatelce byl v průběhu správního řízení dán dostatečný prostor pro předložení řádně vedených evidencí během několika místních šetření prováděných celními úřady, což však neučinila, resp. nedostatky evidencí neodstranila. V případě, že stěžovatelka měla před 22. 12. 2004 k dispozici důkazy, jimiž mohla odvrátit rozhodnutí správního orgánu o odnětí povolení, těžko si lze představit, že by po zrušení konání místního šetření takové důkazy správním orgánům neprodleně nepředložila a že by s jejich přeložením vyčkávala na výzvu správních orgánů. Ani tuto námitku proto Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou.

Žalobkyně tedy se svými námitkami neuspěla; Nejvyšší správní soud proto zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou. O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení; žalovanému pak v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nevznikly.

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

V Brně dne 12. srpna 2010

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu