

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **RESTMAIL, s.r.o. v likvidaci**, se sídlem Hudcova 532/78b, Brno, zastoupený JUDr. Ing. Tomášem Matouškem, advokátem se sídlem Dukelská 15, Hradec Králové, proti žalovanému: **Celní ředitelství Hradec Králové**, se sídlem Bohuslava Martinů 1672/8a, Hradec Králové, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 26. 2. 2010, č. j. 30 Ca 30/2009 – 29,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 26. 2. 2010, č. j. 30 Ca 30/2009 – 29, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Krajský soud v Hradci Králové rozsudkem ze dne 26. 2. 2010, č. j. 30 Ca 30/2009 - 29 zrušil rozhodnutí Celního ředitelství Hradec Králové (dále jen „stěžovatel“) ze dne 6. 2. 2009, č. j. 926-2/2009-060100-21, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce (dále jen „účastník řízení“) proti rozhodnutí Celního úřadu Ústí nad Orlicí (dále jen „celní úřad“) ze dne 24. 10. 2008, zn. 8730/08-116100-021 o propadnutí vybraných výrobků ve prospěch státu, jejichž seznam byl specifikován v jeho přílohách č. 1 až 7. Krajský soud v odůvodnění rozsudku uvedl, že rozhodnutí stěžovatele bylo založeno na mylném předpokladu o povinnosti účastníka řízení prokázat v řízení o propadnutí vybraných výrobků jejich zdanění spotřební daní. Podle ust. § 138 zákona č. 353/2003 Sb., ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o spotřebních daních“) se v řízeních ve věcech upravených tímto zákonem sice postupuje podle zvláštního právního předpisu upravujícího správu daní, tj. zákona č. 337/1993 Sb., ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), ale tento nelze aplikovat zcela mechanicky, pokud jde o povinnosti tvrzení a důkazního břemene rozvržené mezi daňový subjekt a správce daně,

jak to učinil stěžovatel i celní úřad. Osoba, která je účastníkem řízení o zajištění, propadnutí a zabrání vybraných výrobků a dopravních prostředků podle ust. § 42 zákona o spotřebních daních, totiž není daňovým subjektem a pojmově tedy na ni ust. § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků nedopadá. Netíží ji proto ani zmiňovaná břemena, a je tudíž primárně věcí celních orgánů prokázat, že způsob nakládání kontrolované osoby se zajištěnými vybranými výrobky lze považovat za nakládání předvídané v ust. § 42 odst. 11, resp. odst. 1 či 2 jako předpokladu jejich propadnutí (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 2. 2009, č. j. 7 Afs 69/2007 - 85). Z tohoto pohledu ale stěžovatel přezkoumávanou věc neposuzoval, když své rozhodnutí založil na nečinnosti účastníka řízení v daném směru, takže jeho konkrétní vývody v odůvodnění napadeného rozhodnutí prokazující oprávněnost propadnutí předmětných vybraných výrobků chybí. Tímto postupem porušil i ust. § 50 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, podle něhož se musí odvolací orgán vypořádat v odůvodnění rozhodnutí se všemi důvody v odvolání uvedenými. Na základě výše uvedených skutečností dospěl krajský soud k závěru, že napadené správní rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů. Závěrem krajský soud označil za nepřijatelné, aby v řízeních podle ust. § 42 zákona o spotřebních daních bylo rozhodováno na základě telefonických informací a v této souvislosti poukázal na protokoly o zajištění vybraných výrobků.

Stěžovatel v kasační stížnosti podané v zákonné lhůtě uvedl, že ji podává z důvodů uvedených v ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Nesprávné posouzení právní otázky podle jeho názoru spočívá v tom, že krajský soud vyšel z nesprávného rozvržení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně ve smyslu ust. § 31 odst. 8 a 9 zákona o správě daní a poplatků. Tak tomu ale nebylo, neboť stěžovatel od počátku vychází ze zvláštní úpravy v zákoně o spotřebních daních. Povinnosti osob nakládajících s vybranými výrobky jsou jednoznačně upraveny v celém zákoně o spotřebních daních. Při dopravě musí vybrané výrobky vždy provázet doklad a při ostatním nakládání musí být kontrolovaná osoba schopna na výzvu celních orgánů tento alespoň dodatečně předložit. Způsoby prokázání zdanění nebo oprávněného nabytí jsou upraveny v ust. §§ 5 a 6 zákona o spotřebních daních, pro dopravu pak průvodní doklady podle ust. § 24 a násl. citovaného zákona. Pojetí kontroly zdanění je formálně - materiální. Materiální stránka je dána toliko ust. § 42 odst. 1 písm. c) a d) citovaného zákona - nesprávné nebo nepravdivé údaje v předložených dokladech nebo tyto pozměněné, nepravé, padělané. Při skladování pak důkazní břemeno jednoznačně spočívá na kontrolované osobě, jak to vyplývá i z jazykového výkladu ust. § 42 odst. 2 zákona o spotřebních daních. Teleologickým výkladem (resp. sledováním ratio legis) ust. § 42 odst. 4, 5, 9, 10 nebo 11 a 12 zákona o spotřebních daních lze dovodit, že důkazní břemeno nese kontrolovaná osoba až do skončení řízení. Jiný postup by účel zákona rovněž zvrátil, jako v případě potřeby interpretace pojmu skladování, jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 26. 2. 2009, č. j. 7 Afs 69/2007 - 85, na který odkazoval krajský soud. Stěžovatel dále poukázal na to, že tento rozsudek Nejvyššího správního soudu dopadá na odlišnou situaci a ani při jeho užití nelze dojít k takovým závěrům, jak je interpretoval krajský soud v napadeném rozsudku. V dané věci došlo zcela zjevně k desinterpretaci citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu. Celý výklad se týkal toho, že bylo třeba vyložit pojem skladování pro účely ust. § 42 zákona o spotřebních daních, nikoliv toho kdo, kdy a jak má povinnost prokázat zdanění či oprávněné nabytí bez daně. Citovaný rozsudek na materii předmětné věci vůbec nedopadá. Nejvyšší správní soud v něm sice uvedl, že

ustanovení zákona o správě daní a poplatků nelze aplikovat mechanicky, pokud jde o povinnost tvrzení a důkazní břemeno rozvržené mezi daňový subjekt a správce daně (§ 31 odst. 8 a 9 zákona o správě daní a poplatků), neboť v řízení podle ust. § 42 zákona o spotřebních daních není účastník řízení daňovým subjektem a ust. § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků na něho pojmově nedopadá. Dále Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku označil takový jazykový výklad za neudržitelný, a uchýlil se proto k metodě teleologicko-interpretační. Přijetí právního názoru krajského soudu spočívajícího v použití nesprávné interpretační metody, by i pro futuro zmařilo účel zákona, jímž je omezení nedovoleného nakládání s nezdaněnými vybranými výrobky, a představovalo by tak v této oblasti výrazný průlom do moci zákonodárné popírající suverenitu lidu jako zdroje veškeré moci ve státě, jenž se skrze své zástupce usnesl na citované právní regulaci. Za takové situace by celní orgány fakticky nebyly schopny tuto vůli zákonodárce naplnit. Proto stěžovatel navrhl, aby byl rozsudek krajského soudu zrušen a věc byla vrácena tomuto soudu k dalšímu řízení.

Účastník řízení ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že se neztotožňuje s argumentací stěžovatele, a to zejména z toho důvodu, že je založena jen na polemice s dílčím závěrem krajského soudu, který se týkal otázky rozložení důkazního břemene v příslušném řízení. Nosným závěrem krajského soudu, na kterém je rozsudek primárně založen, je závěr o nepřezkoumatelnosti rozhodnutí stěžovatele. Krajský soud jasně deklaroval, že stěžovatel se nevypořádal se všemi důvody uvedenými v odvolání, přičemž současně uvedl, že je nepřípustné, aby bylo v řízení rozhodováno na základě telefonických informací, tedy poukázal i na podstatnou vadu řízení. Účastník řízení proto považuje polemiku stěžovatele o správné interpretaci příslušných ustanovení zákona o spotřebních daních a analýzu rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 2. 2009, č.j. 7 Afs 69/2007-85 za irelevantní. Vzhledem k výše uvedenému navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s ust. § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, a přitom shledal vadu uvedenou v odstavci 3, k níž musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Přesto, že stěžovatel v kasační stížnosti výslovně uvedl, že ji podává z důvodu uvedeného v ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., zabýval se Nejvyšší správní soud, v souladu s ust. § 109 odst. 3 s. ř. s., nejprve otázkou přezkoumatelnosti napadeného rozsudku. Jedním z principů, které vylučují libovůli při rozhodování a představují součást práva na řádný a spravedlivý proces, je i povinnost soudů své rozsudky řádně odůvodnit. Odůvodnění soudního rozhodnutí, z něhož nelze zjistit, jakým způsobem soud postupoval při posuzování rozhodné skutečnosti, nevyhovuje zákonným požadavkům kladeným na obsah odůvodnění a v konečném důsledku takové rozhodnutí zasahuje do základních práv účastníka řízení, který má nárok na to, aby jeho věc byla spravedlivě posouzena (srovnej nálezy Ústavního soudu ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97 a ze dne 11. 4. 2007, sp. zn. I. ÚS 741/06, dostupné na http://nalus.usoud.cz).

Přezkoumávaný rozsudek však těmto požadavkům nevyhovuje. Právní argumentace krajského soudu se v podstatě omezila na citaci z kontextu vytržené části odůvodnění rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 2. 2009, č. j. 7 Afs 69/2007 -

85, v němž byla navíc řešena jiná právní otázka, a dále na konstatování, že „Z tohoto pohledu ale žalovaný přezkoumávanou věc neposuzoval, když své rozhodnutí vlastně založil na nečinnosti žalobkyně v daném směru, takže jeho konkrétní vývody v odůvodnění napadeného rozhodnutí prokazující oprávněnost propadnutí předmětných vybraných výrobků chybí. Tímto postupem žalovaný porušil i ustanovení § 50 odst. 7 daňového řádu, podle něhož se musí odvolací orgán vypořádat (souladně se zákonem) v odůvodnění rozhodnutí se všemi důvody v odvolání uvedenými.“

Stěžovatel zcela důvodně namítal, že rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 2. 2009, č. j. 7 Afs 69/2007 - 85 dopadá na odlišnou situaci a že ze strany krajského soudu došlo k jeho desinterpretaci. V citovaném rozsudku totiž byla řešena otázka zabrání vybraných výrobků nalezených v areálu kontrolované osoby za situace, kdy mezi ní a celním orgánem nebylo sporu o tom, že u předmětných lihových zásob nebylo prokázáno jejich zdanění či oprávněné nabytí za cenu bez daně. Ostatní podmínky pro postup podle ust. § 42 odst. 12 zákona o spotřebních daních však již sporné byly, tj. zda se jednalo o vybrané výrobky, zda byly kontrolovanou osobou skladovány a zda nebyl znám jejich vlastník. Těžištěm právního problému, který byl v napadeném rozsudku řešen, byl pojem skladování použitý v ust. § 42 odst. 2 zákona o spotřebních daních.

Z odůvodnění napadeného rozsudku rovněž není zřejmé, na základě jakých právních úvah dospěl krajský soud k závěru o nepřezkoumatelnosti rozhodnutí stěžovatele a s jakými odvolacími důvody se stěžovatel údajně nevypořádal. Označil-li krajský soud v odůvodnění rozsudku také za nepřijatelné, aby bylo v řízeních podle ust. § 42 zákona o spotřebních daních rozhodováno na základě telefonických informací a v této souvislosti poukázal na protokoly o zajištění vybraných výrobků, je nutno poukázat na to, že tyto výhrady se vztahují k postupu celních orgánů v řízení o zajištění vybraných výrobků, zatímco napadeným rozhodnutím bylo rozhodnuto o propadnutí vybraných výrobků. Rozsudek krajského soudu tedy postrádá úplnost, srozumitelnost a přesvědčivost, která je zákonem požadována, a proto je nepřezkoumatelný ve smyslu ust. § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

S ohledem na průběh dalšího řízení Nejvyšší správní soud považuje za nutné uvést, že námitka stěžovatele, že krajský soud nesprávně vyšel z rozvržení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně ve smyslu ust. § 31 odst. 8 a 9 zákona o správě daní a poplatků, je důvodná. Celní orgány v dané věci postupovaly výlučně podle zvláštní právní úpravy obsažené v zákoně o spotřebních daních, který upravuje podmínky, za nichž může být rozhodnuto o propadnutí vybraných výrobků.

Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 věta první před středníkem s. ř. s.). Ve věci rozhodl v souladu s § 109 odst. 1 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, když neshledal důvody pro jeho nařízení.

V dalším řízení je krajský soud vázán právním názorem, který je vysloven v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 9. září 2010

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu