

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudkyň JUDr. Barbary Pořízkové a Mgr. Daniely Zemanové 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 16. 12. 2004, č. j. 3607/04/FŘ/130, 3610/04/FŘ/130, 3613/04/FŘ/130, 3634/04/FŘ/130, 3637/04/FŘ/130, 3640/04/FŘ/130, 3667/04/FŘ/130, 3670/04/FŘ/130, 3673/04/FŘ/130, 3676/04/FŘ/130, 3679/04/FŘ/130, ve věci dodatečného vyměření daně z přidané hodnoty a spotřební daně z piva, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 27. 4. 2007, č. j. 30 Ca 82/2005 - 35, ve znění opravného usnesení ze dne 17. 10. 2007, č. j. 30 Ca 82/2005 - 59,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 27. 4. 2007, č. j. 30 Ca 82/2005 - 35, ve znění opravného usnesení ze dne 17. 10. 2007, č. j. 30 Ca 82/2005 - 59, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Včas podanou kasační stížností se žalobce (dále jen „stěžovatel“) domáhá zrušení výše označeného rozsudku Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), kterým byly zamítnuty žaloby proti výše v záhlaví specifikovaným rozhodnutím žalovaného. Předmětnými rozhodnutími zamítl žalovaný odvolání

stěžovatele proti dodatečným platebním výměrům Finančního úřadu ve Znojmě (dále jen „správce daně“), kterými mu byla dodatečně vyměřena spotřební daň z piva za zdaňovací období prosinec 1999 ve výši 2490 Kč a daň z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 2000 ve výši 4 945 410 Kč, za zdaňovací období červenec 2000 ve výši 7 243 535 Kč, za zdaňovací období říjen 2000 ve výši 4 947 609 Kč, za zdaňovací období leden 2001 ve výši 3 529 724 Kč, za zdaňovací období duben 2001 ve výši 3 842 751 Kč, za zdaňovací období červenec 2001 ve výši 3 940 090 Kč, za zdaňovací období listopad 1998 ve výši 2 728 943 Kč, za zdaňovací období únor 1999 ve výši 2 830 983 Kč, za zdaňovací období květen 1999 ve výši 3 006 972 Kč, za zdaňovací období srpen 1999 ve výši 2 968 662 Kč a za zdaňovací období listopad 1999 ve výši 3 500 076 Kč. Žalobce rozhodnutí žalovaného napadl žalobami u Krajského soudu v Brně, který je spojil ke společnému projednání.

Krajský soud se ztotožnil se závěrem žalovaného, že povolení Ministerstva financí k prodeji zboží za ceny bez daní v prodejně Duty/Tax Free (dále jen „DTF“) ze dne 18. 1. 1995, č. j. 181/71 833/94, ve znění pozdějších dodatků ze dne 17. 11. 1999, č. j. 181/82 401/1999, a ze dne 19. 10. 2000, č. j. 181/84 003/2000, 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. 5423/13 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, že souhlasné stanovisko Celního úřadu Hevlín bylo vydáno pouze pro jednu prodejnu (jednu budovu), a to v jednom objektu, nesplňuje další prodejna na parcele č. 5423/13 v k. ú. Hevlín 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. Dle názoru krajského soudu Ministerstvo financí vydalo povolení k prodeji bez daní pouze pro prodejnu umístěnou na parcele č. 5423/13 k. ú. Hevlín.

V kasační stížnosti namítá stěžovatel nezákonnost rozhodnutí krajského soudu ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Za podstatu sporu označil otázku, zda se povolení Ministerstva financí k prodeji zboží za ceny bez daní v prodejně DTF vztahuje pouze na jednu budovu či budovy obě. Krajský soud nevyjasnil, jak je možné, že jiné státní orgány považovaly vydané povolení za platné pro obě budovy resp. prodejny. K této argumentaci stěžovatele 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 a 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 na pozemku p. č. 5423/7 k. ú. Hevlín je umístěna pouze prodejna. Příloha této žádosti pak osvědčuje místo, na kterém měla být restaurace a prodejna umístěna. Souhlas celního úřadu ze dne 24. 11. 1994, č. j. 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 stěžovatele 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 (s prodejnou DTF a restaurací) nebylo možné realizovat 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 dále 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 kontinuálně 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; dne 5. 6. 1996 bylo stejným správním úřadem vydáno 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 daní 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 č. j. 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.

K tvrzenému nedodržení vzdálenosti 120 metrů od hraničního přechodu stěžovatel uvedl, že soud ani žalovaný nezkoumal, 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 zde absentuje úvaha soudu o posouzení uvedené vzdálenosti.

Stěžovatel se neztotožnil ani se závěrem krajského soudu, že nelze přehlédnout závěr správního orgánu, který povolení vydal, sdělený přípisem ze dne 15. 11. 2001, č. j. 181/101891/2001. Krajský soud dle stěžovatele 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, č. j. 71833/94, bylo vydáno v době, kdy neexistovala ani jedna prodejna a kdy stěžovatel pouze uvažoval o výstavbě objektu služeb. Stěžovatel má za to, že kolaudační rozhodnutí na stavbu budovy DTF je nutné považovat za předběžnou otázku ve smyslu § 28 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. Závěrem uvádí, že ve své dobré víře byl utvrzován postupem správních orgánů a jejich rozhodnutími.

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

Žalovaný se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že je podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatel je zastoupen osobou s vysokoškolským právnickým vzděláním (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů a zkoumal při tom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Kasační soud se úvodem 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.

Dle stěžovatele krajský soud nevyjasnil, z jakého důvodu jiné státní orgány považovaly vydané povolení pro prodej za ceny bez daní za platné pro obě prodejny. Stěžovatel však v žalobě argumentoval pouze postojem celních orgánů k předmětnému povolení Ministerstva financí. S touto žalobní námitkou se krajský soud vypořádal, neboť z odůvodnění napadeného rozsudku je zřejmé, že krajský soud vycházel z jazykového výkladu sporného povolení. Z odůvodnění napadeného rozsudku je zřejmé, k jakému závěru krajský soud dospěl a z jakých důvodů nepovažoval právní argumentaci stěžovatele za důvodnou. Obdobně nemůže obstát ani stěžovatelem namítaná nepřezkoumatelnost právního závěru soudu o nedodržení vzdálenosti 120 metrů od hraničního přechodu, neboť z rozsudku je zcela zřejmé, jakými úvahami byl soud pro vyslovení svého názoru veden (geometrický plán, snímek mapy katastru apod.) Stěžovatelova námitka ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. je tak nedůvodná.

Nejvyšší správní soud dále 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. Ze správního spisu 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 bez daní v nové budově DTF, ačkoli k tomu neměl patřičné povolení Ministerstva financí.

Otázkou, zda uvedené důkazní prostředky byly pro posouzení věci dostatečné a zda byly správními orgány zákonem stanoveným způsobem vyhodnoceny, se již Nejvyšší správní soud opakovaně zabýval [např. rozsudek ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005 - 130, publikovaný pod č. 1350/2007 Sb. NSS (všechna zde citovaná rozhodnutí NSS jsou dostupná na www.nssoud.cz)], a dospěl přitom k závěru, že hodnocení jednotlivých důkazů není správné, neboť skutkový stav, který správce daně vzal za rozhodný pro následnou právní kvalifikaci, nevyplývá z důkazů obsažených ve správním spisu. Nejvyšší správní soud neshledal v nyní projednávané věci žádný racionální důvod k odchýlení se od tohoto právního názoru.

Pro náležité zjištění skutkového stavu jsou podstatné zejména souhlas Celního úřadu Hevlín ze dne 24. 11. 1994, povolení Ministerstva financí k prodeji zboží bez daní v prodejně DTF ze dne 18. 1. 1995, ze dne 17. 11. 1999 a ze dne 19. 10. 2000. Dne 24. 11. 1994 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. 5423/13 v k. ú. 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. 5423/13. 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 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. 5423/13. 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 pak Ministerstvo financí stěžovateli udělilo další nové povolení k prodeji zboží bez daní v prodejně DTF. Umístění prodejny je určeno stejně jako v povolení předchozím, které opět pozbývá dnem doručení nového povolení platnosti.

Správce daně, žalovaný a krajský soud pak tato rozhodnutí hodnotily a interpretovaly bez širších souvislostí. Zaměřily 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.

Jednotlivá povolení Ministerstva financí k prodeji zboží bez daní v prodejně DTF je nutno interpretovat v 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 stěžovateli povolil stavbu objektu prodejny na hraničním přechodu Hevlín na pozemku parc. č. 5423/13 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 stěžovateli užívání stavby povoleno. K žádosti stěžovatele o prodloužení trvání dočasné stavby stavební úřad povolil užívání shora uvedené stavby do 31. 5. 2005, a to rozhodnutím ze dne 20. 12. 1995, č. j. Výst. 2278/95 Hl.

Dne 16. 9. 1996 vydal uvedený stavební úřad stavební povolení č. 735/96, jímž povolil stavbu objektu služeb na hraničním přechodu Hevlín na pozemku parc. č. 5423/13 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 stěžovateli 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 Ministerstvo financí nemůže zbavit poukazem na to, že druhé (posléze i třetí) povolení k prodeji zboží bez daní v prodejně DTF bylo vydáváno pouze z důvodu rozšíření sortimentu prodávaného zboží. Tato povinnost vyplývá z ustanovení § 45b zákona ČNR č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, účinného za posuzovaná období, a § 12b zákona ČNR č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, účinného za posuzované období. Ustanovení § 45b zákona o dani z přidané hodnoty bylo do tohoto zákona vloženo novelou č. 208/1997 Sb. 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.

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 o spotřebních daních). V druhém odstavci obou výše uvedených ustanovení jsou pak vymezeny náležitosti žádosti o povolení, mezi které mj. patří také označení místa, kde se prodejna nachází.

V souvislosti s povinnostmi Ministerstva financí je nutno zodpovědět také otázku, který procesní předpis se na dané řízení vztahoval. Tuto otázku již vyřešil Vrchní soud v Praze v nepublikovaném rozsudku ze dne 19. 11. 2002, č. j. 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 zákon o správě daní a poplatků. S tímto názorem se pak Nejvyšší správní soud ztotožňuje. Pro úplnost pak lze zopakovat argumenty, které k vyslovenému názoru vedou.

Rozsah působnosti zákona o správě daní a poplatků 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.

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 zákona o správě daní a poplatků, 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.

Povolení Ministerstva financí pak nemohou být opatřením potřebným ke správnému a úplnému zjištění, stanovení či splnění daňových povinností ve smyslu ustanovení § 1 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků - a nelze je proto pokládat za rozhodnutí ve věci správy daní, tedy za rozhodnutí, která by měl vydávat správce daně v řízení upraveném zákonem o správě daní a poplatků.

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. 5423/13, 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.

Princip legitimního očekávání se ve formě základních zásad řízení promítá i do oblasti správního práva, třebaže nebývá v zákonných textech výslovně pojmenován. Lze jej však dovodit i ze základních zásad správního řízení a 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.

Nejvyšší správní soud nepochybuje o tom, že popsaný právní princip je třeba užít 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.

Na výše uvedeném nemůže ničeho změnit 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. Předmětné sdělení dodatečně omezuje dopad vydaných povolení k prodeji zboží bez daní v prodejně DTF, a v

tomto směru je charakterizováno spíše zjevnou účelovostí. 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. 5423/13, jehož současné p. č. je 5423/7“ . Předmětné 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, č. j. 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 5423/13 není totožný s pozemkem 5423/7.

Lze uzavřít, že skutkový stav, který žalovaný vzal za rozhodný 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 výsledných rozhodnutí. Pro tuto vadu pak měl krajský soud rozhodnutí žalovaného zrušit a nikoli žalobu zamítnout.

Nad rámec výše uvedeného kasační soud uvádí, že důvodná je i stěžovatelova další námitka, týkající se tvrzeného nedodržení vzdálenosti 120 m od hraničního přechodu, kterou lze považovat za rozšíření argumentace uvedené v řízení před krajským soudem. Stěžovatel v kasační stížnosti namítá, že tato podmínka nebyla konkrétně specifikována a není tudíž zřejmé, jak byla zamýšlena. K tomu Nejvyšší správní soud proto považuje za účelné konstatovat, 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.

Vzhledem ke shledaným vadám rozhodnutí krajského soudu, které jsou důvodem pro rušení 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 kasačního soudu.

V novém řízení Krajský soud v Brně rozhodne také o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 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 7. ledna 2010

JUDr. Radan Malík
předseda senátu