

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Daniely Zemanové a soudců JUDr. Barbary Pořízkové a JUDr. Radana Malíka v právní věci **žalobce: TRUL DISTILLERS spol. s r.o.**, se sídlem Heřmanovice 364, proti **žalovanému: Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, Praha 4, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 12. 2010, č. j. 28589-11/2010-900000-302 ve věci odejmutí povolení k provozování daňového skladu, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 22. 5. 2012, č. j. 11 A 27/2011 - 67,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Kasační stížností se žalovaný (dále jen „stěžovatel“) domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), kterým bylo zrušeno jím vydané rozhodnutí ze dne 29. 12. 2010. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutí Celního ředitelství v Olomouci ze dne 7. 6. 2010, č. j. 4376-3/2010-130100-23, kterým bylo podle ustanovení § 20 odst. 19 písm. b) zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění účinném v době vydání napadeného rozhodnutí (dále jen „zákon o spotřebních daních“), žalobci odňato povolení k provozování daňového skladu, vydané dne 14. 11. 2007.

Městský soud dospěl k závěru, že rozhodnutí žalovaného je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů. Z rozhodnutí žalovaného není zřejmé, z jakého důvodu byla veškerá skutková zjištění vztažena ke dni vydání prvoinstančního rozhodnutí o odnětí povolení k provozování celního skladu, tj. k 7. 6. 2010. Má za to, že uvedené rozhodnutí

bylo nepravomocné a není tedy zřejmé, z jakého důvodu je datum jeho vyhotovení rozhodné pro odnětí uvedeného povolení. S ohledem na uvedené deficity nelze zaujmout stanovisko ke zcela zásadní obraně žalobce, že ke dni vydání rozhodnutí stěžovatele byl nedoplatek na dani z přidané hodnoty evidovaný u Finančního úřadu pro Prahu 10 zajištěn. Uvedené tvrzení žalobce v řízení před městským soudem doložil listinnými důkazy. Městský soud proto rozhodnutí žalovaného dle ustanovení § 78 odst. 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s."), zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

Stěžovatel ve včas podané kasační stížnosti uplatňuje kasační námitky ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a namítá tak nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem.

Je přesvědčen, že jím vydané rozhodnutí je přezkoumatelné. Důvod, pro který žalovaný při přezkumu prvoinstančního rozhodnutí o odnětí povolení k provozování celního skladu vychází ze skutkového stavu, který tu byl ke dni vydání tohoto rozhodnutí, je v odůvodnění uveden, a to včetně odkazu na příslušnou judikaturu Nejvyššího správního soudu.

Skutečnost, že stěžovatel v rámci odvolacího řízení přezkoumává napadené rozhodnutí podle skutkového stavu existujícího ke dni jeho vydání, vyplývá ze samotného principu odvolacího řízení. Odvolací orgán nemůže přihlížet ke skutečnostem, které nastaly po vydání prvoinstančního rozhodnutí, neboť by tím zásadně zasahoval do právní jistoty účastníků řízení i prvoinstančního orgánu samotného. Ten nemůže přihlížet ke skutečnostem, které v době vydání napadeného rozhodnutí ještě neexistovaly. Pokud by zákonodárce chtěl, aby k takovým skutečnostem stěžovatel v rámci odvolacího řízení přihlížel, přiznal by odvolání proti rozhodnutí o odnětí provozování daňového skladu odkladný účinek.

Stěžovatel v rámci odvolacího řízení odstranil chyby, kterých se dopustil správní orgán prvního stupně a doplnil skutková zjištění ke dni vydání prvoinstančního rozhodnutí. Se zjištěnými skutečnostmi žalobce řádně seznámil, přičemž žalobce se k nedoplatku na dani z přidané hodnoty vůbec nevyjádřil ani jej žádným způsobem nezpochybnil. K námitce, která byla uplatněna až v žalobě, neměl městský soud přihlížet, jakož ani ke skutečnosti, že předmětný nedoplatek žalobce následně zajistil zástavním právem.

Pro úplnost stěžovatel uvádí, že důvod k odnětí povolení tu byl i ke dni jím vydaného rozhodnutí, neboť jak z vyjádření Celního úřadu Šumperk, tak z vyjádření Finančního úřadu pro Prahu 10 vyplývá, že nedoplatky na DPH i spotřební dani nebyly ke dni vydání napadeného rozhodnutí zajištěním zcela pokryty.

Z uvedených důvodů navrhuje stěžovatel napadený rozsudek městského soudu zrušit a věc vrátit soudu k dalšímu řízení.

Žalobce se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se závěry městského soudu. Rozhodnutím Celního ředitelství v Olomouci byl žalobci ke dni 7. 6. 2010 odejmut statut daňového skladu, a to na základě nedoplatku na spotřební dani. Tento nedoplatek byl však dostatečně zajištěn, což potvrzuje i stěžovatel. Jiné skutečnosti, pro které mohl být statut daňového skladu žalobci odejmut, v rozhodnutí správního orgánu prvního stupně uvedeny nejsou.

Žalobce trvá na tom, že v době odnětí povolení neměl nedoplatek u Finančního úřadu v Praze. Pokud pak takový nedoplatek vznikl, byl řádně zajištěn, a to návrhem zástav třetích osob a následně rozhodnutím Finančního úřadu v Praze o zajištění. Důkazy k těmto tvrzením jsou součástí spisového materiálu.

Celní orgány postupovaly účelově, přičemž jejich postup měl za následek koncernový úpadek. Nelze zpětně doplňovat argumenty k ospravedlnění nezákonného rozhodnutí správního orgánu prvního stupně. Žalobce navrhuje kasační stížnost zamítnout.

Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnosti byla podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a za stěžovatele jedná osoba s příslušným vysokoškolským vzděláním ve smyslu ustanovení § 105 odst. 2 s. ř. s. Kasační soud poté přezkoumal napadený rozsudek městského soudu v rozsahu kasační stížnosti v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.). Zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Úvodem je vhodné připomenout, že usnesením Krajského soudu v Ostravě ze dne 24. 1. 2012, č. j. KSOS 14 INS 14040/2011-B7, které nabylo právní moci dne 14. 2. 2012, bylo rozhodnuto o prohlášení konkursu na majetek dlužníka (žalobce). Insolvenčním správcem byla ustanovena Ing. Ivana Zálešáková, bytem Staré Město 11. Předmětem projednávané věci je otázka zákonnosti rozhodnutí o odnětí povolení k provozování daňového skladu, přičemž povolení k provozování daňového skladu je mimo jiné vázáno na konkrétního provozovatele, je nepřenositelné a nemůže být ani žádným způsobem zcizeno. Z uvedených důvodů je v projednávané věci nadále pasivně legitimovaným žalobce, nikoli insolvenční správce.

Městský soud považoval rozhodnutí stěžovatele za nepřezkoumatelné, a to proto, že z jeho odůvodnění není zřejmé, proč stěžovatel veškerá později učiněná zjištění fixoval ke dni vydání rozhodnutí správního orgánu prvního stupně. Ze správního spisu kasační soud ověřil následující pro věc podstatné skutečnosti.

Rozhodnutím správního orgánu prvního stupně (Celní ředitelství Olomouc) ze dne 7. 6. 2010 bylo žalobci odejmuto povolení k provozování daňového skladu ze dne 14. 11. 2007 s odůvodněním, že žalobce ke dni vydání předmětného rozhodnutí neprokázal úhradu nedoplatků na spotřební dani ve výši 8 844 569 Kč, evidovaných celním úřadem

v Šumperku, ani neprokázal zajištění úhrad těchto nedoplatků.

V rámci odvolacího řízení bylo stěžovatelem zjištěno, že ke dni 7. 6. 2010 činil u žalobce nedoplatek na spotřební dani částku 36 612 755 Kč, přičemž celková částka zajištění činila ke stejnému datu částku 47 547 000 Kč. Nedoplatek na spotřební dani byl tedy k uvedenému datu dostatečně zajištěn. Uvedené pochybení správního orgánu prvního stupně však nemělo dle stěžovatele vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí o odejmutí povolení k provozování daňového skladu, neboť stěžovatel v rámci odvolacího řízení dále zjistil, že k témuž datu vykazoval žalobce jiný daňový nedoplatek. Jednalo se o nedoplatek na dani z přidané hodnoty, evidovaný u Finančního úřadu pro Prahu 10 ve výši 8 057 672 Kč, přičemž tento nedoplatek nebyl ke dni 7. 6. 2010 žádným způsobem zajištěn.

S těmito skutečnostmi stěžovatel následně žalobce seznámil a poskytl mu dostatečný prostor k případnému vyjádření (cca dva měsíce). Žalobce existenci tohoto nedoplatku žádným způsobem nezpochybnil, a proto stěžovatel odvolání žalobce zamítl. Ohledně správnosti svého postupu odkázal stěžovatel v žalobou napadeném rozhodnutí na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2010, č. j. 5 Afs 104/2009 - 80 (všechna zde uvedená rozhodnutí NSS jsou dostupná na www.nssoud.cz), který posuzoval obdobnou právní otázku. Rozhodnutím, které je předmětem soudního přezkumu v projednávané věci stěžovatel odvolání žalobce zamítl.

Pro posouzení přezkoumatelnosti a tím i zákonnosti postupu žalovaného je zcela zásadní, že skutečnosti zjištěné správním orgánem prvního stupně ke dni vydání jeho rozhodnutí neodpovídaly skutečnému skutkovému stavu a nemohly být zákonným důvodem pro odnětí příslušného povolení. Stěžovatel při zamítnutí odvolání vycházel ze zcela nových skutkových zjištění, přičemž žádným způsobem v rozhodnutí nevysvětlil, z jakého důvodu přihlížel pouze k části jim následně zjištěných skutečností.

Se stěžovatelem lze souhlasit v tom, že v rámci odvolacího řízení je oprávněn odstraňovat nedostatky v řízení před správním orgánem prvního stupně, jakož i řízení doplňovat. V souladu s jím uváděným rozsudkem pátého senátu může v řízení o odejmutí povolení k provozování daňového skladu odvolací orgán nahradit nesprávná skutková zjištění správního orgánu prvního stupně, skutkovými zjištěními novými. Ostatně s takovým postupem vyslovil souhlas i městský soud v projednávané věci, pokud v napadeném rozsudku výslovně uvedl, že ani skutečnost, že v průběhu odvolacího řízení byla stěžovatelem zjišťována existence nedoplatku u jiného správce daně, jakož i jeho případné zajištění, neznamená sama o sobě věcný důvod, pro který by mělo být rozhodnutí o odejmutí příslušného povolení považováno za nezákonné.

Na rozdíl od nyní projednávané věci, však byla ve shora uváděné věci sp. zn. 5 Afs 104/2009 existence nedoplatku evidovaného u jiného správce daně nesporná, a to po celou dobu řízení. Za rozhodující nebyla považována pouze skutečnost, že daňový nedoplatek existoval k datu vydání prvostupňového rozhodnutí, neboť v rozsudku pátého senátu je výslovně uvedeno: „*oba správní orgány v tomto případě dospěly k závěru, že stěžovatel se dopustil porušení ustanovení § 22 odst. 18 písm. b) zákona o spotřebních daních,*

pro které lze odejmout povolení oprávněnému příjemci vybraných výrobků, neboť stěžovatel vykazoval nedoplatek na dani, tento nedoplatek prokazatelně existoval v době vydání rozhodnutí o odejmutí povolení, přitom trval nadále i v době vydání rozhodnutí žalovaným".

V nyní projednávané věci však byl nedoplatek na dani z přidané hodnoty, který žalobce ke dni 7. 6. 2010 vykazoval u Finančního úřadu pro Prahu 10 a který byl v konečném důsledku jediným důvodem pro odnětí příslušného povolení k provozování daňového skladu, k 26. 7. 2010 na základě žádosti žalobce příslušným finančním úřadem zajištěn. Je tedy nesporné, že žalobce ke dni 7. 6. 2010 skutečně vykazoval u tohoto úřadu nedoplatek na dani z přidané hodnoty, současně je však také nesporné, že k 26. 7. 2010, tj. 5 měsíců před zamítnutím odvolání žalobce proti rozhodnutí jiného správce daně, byl tento nedoplatek řádně zajištěn.

Za této situace bylo povinností stěžovatele v rozhodnutí o odejmutí příslušného povolení řádně zdůvodnit, proč k této skutečnosti nebylo z jeho strany přihlíženo. Kasační soud připomíná, že řízení o odejmutí povolení k provozování celního skladu bylo se žalobcem vedeno pro zcela jiná skutková zjištění, a to nesplnění povinností týkajících se nedoplatků na spotřební dani evidovaných u Celního úřadu Šumperk. Žádné skutečnosti týkající se případného nedoplatku u Finančního úřadu pro Prahu 10 nebyly v řízení před správním orgánem I. stupně projednávány. Existence tohoto nedoplatku byla následně zjištěna až stěžovatelem, přičemž nezajištěný nedoplatek byl Finančním úřadem pro Prahu 10 evidován cca 20 dnů. Z jakého důvodu považoval žalovaný pro odejmutí povolení k provozování daňového skladu za stěžejní skutkový stav, který trval cca 20 kalendářních dnů a který byl na základě součinnosti žalobce a Finančního úřadu pro Prahu 10 pět měsíců před vydáním rozhodnutí žalovaného změněn, v odůvodnění stěžovatele chybí.

Ačkoliv deficity odůvodnění správního rozhodnutí nelze dohnat ve vyjádření k žalobě či dokonce až v kasační stížnosti, považuje kasační soud za vhodné uvést, že argumentace stěžovatele, dle které by zohledněním skutečností, nastalých až po vydání prvoinstančního rozhodnutí stěžovatel nepřípustně zasáhl do právní jistoty správního orgánu prvního stupně či účastníka řízení, je za dané situace poněkud nepřípadná. Stěžovatel skutková zjištění správního orgánu prvního stupně vlastní činností zcela nahradil, bez jeho zásahu by rozhodnutí o odnětí příslušného povolení nemohlo obstát. Tato nová zjištění se týkala daňových nedoplatků evidovaných zcela jiným správcem daně a vůbec s šetřením a rozhodovacími důvody správního orgánu prvního stupně nesouvisela. V žádném případě se zde nejedná o situaci, kdy správní orgán při svém rozhodování vychází z objektivně zjištěného skutkového stavu, který se teprve následně v průběhu odvolacího řízení nějakým způsobem změnil. Stěžovatel teprve následně po vydání rozhodnutí správního orgánu prvního stupně sám zpětně zjišťoval, zda žalobce nemá ke dni 7. 6. 2010 u jiných správců daně nezajištěný daňový nedoplatek. Stěžovatel tedy zpětně zjistil, že žalobce vykazoval ke dni vydání rozhodnutí správního orgánu I. stupně nezajištěný nedoplatek u jiného správce daně, současně však zjistil, že tento stav trval cca 20 dnů, neboť následně byl tento nedoplatek zajištěn.

Za nepřípadnou považuje kasační soud také námitku dovolávající se koncentrace řízení. Soudní řád správní váže koncentraci žalobních námitek na zákonem stanovenou lhůtu pro podání žaloby, nikoli na předchozí uplatnění námitky v odvolacím řízení. Pokud se navíc stěžovatel rozhodl o odstranění vad předchozího řízení vlastním dodatečným doplňováním skutkového stavu, měl veškerá svá zjištění posoudit a zákonem stanoveným způsobem vyhodnotit.

Skutečnosti, zjišťované stěžovatelem až pro účely vyjádření k žalobě, tj. 3 měsíce po vydání žalobou napadeného rozhodnutí (písemnost FÚ pro Prahu 10 ze dne 16. 3. 2011), které nejsou obsahem napadeného rozhodnutí, nemohou být pro posouzení přezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí relevantní.

S ohledem na vše výše uvedené dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl. Stěžovatel, který neměl v řízení úspěch, nemá ze zákona právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s.) Žalobci žádné náklady řízení o kasační stížnosti nevznikly.

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

V Brně dne 6. prosince 2012

Mgr. Daniela Zemanová
předsedkyně senátu