

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Vojtěcha Šimíčka a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobkyně **VELPA plus s. r. o.,** se sídlem Mutěnice, Pelcova 765, zastoupené Mgr. Rudolfem Bartošíkem, advokátem se sídlem Břeclav, Na Řádku 29, proti žalovanému **Generálnímu ředitelství cel**, se sídlem Praha 4, Budějovická 7 (dříve Celní ředitelství Praha), proti rozhodnutí Celního ředitelství Praha ze dne 13. 2. 2009, č. j. 1010/09-1701-21, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 29. 11. 2012, č. j. 8 Ca 131/2009 – 51,

takto:

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 29. 11. 2012, č. j. 8 Ca 131/2009 – 51, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalobkyně, dále jen „stěžovatelka," domáhá zrušení shora nadepsaného rozsudku Městského soudu v Praze, kterým byla zamítnuta její žaloba proti rozhodnutí Celního ředitelství Praha ze dne 13. 2. 2009, č. j. 1010/09-1701-21, jímž bylo zamítnuto její odvolání proti rozhodnutí o zajištění vybraných výrobků Celního úřadu Praha 1 (dále též jen „správce daně"), ze dne 27. 11. 2008, č. j. 21661/08-176100-024.

Městský soud žalobu zamítl, neboť dospěl k závěru, že správní orgány rozhodly v souladu se zákonem a žádná z uplatněných námitek nebyla důvodná.

Stěžovatelka proti tomu v kasační stížnosti uplatňuje důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) a písm. d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „s. ř. s.“); namítá tedy nezákonnost napadeného rozsudku spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení a jeho nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů, popř. v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

Stěžovatelka předně namítá nepřezkoumatelnost rozsudku městského soudu pro nedostatek důvodů, když se městský soud dostatečně nevypořádal s její námitkou, že správce daně, tím, že ve dnech 18. a 19. 11. 2008 provedl místní šetření ve skladech stěžovatelky v okrese Hodonín, tedy mimo obvod své územní působnosti, porušil základní zásadu daňového řízení – zákonnost. Městský soud se zabýval pouze obecnou místní příslušností správce daně, kterou stěžovatelka nezpochybňuje, nezabýval se však již možností správce daně provádět místní šetření mimo obvod své územní působnosti.

Stěžovatelka v dalším bodu své kasační stížnosti poukazuje na nesprávné a nedostatečné vypořádání její žalobní námitky týkající se ústní výzvy k prokázání zdanění skladovaných výrobků. Stěžovatelka považuje za neadekvátní srovnání ústní výzvy k prokázání zdanění výrobků s konkrétní výzvou podle § 43 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v tehdy platném znění, (dále též „daňový řád“), jak jej provedl městský soud. Stěžovatelka se nadále domnívá, že výzva učiněná správcem daně představovala rozhodnutí, a tudíž jako taková neměla zákonem stanovenou formu, nebyla řádně doručena a neměla tedy žádné právní účinky (§ 32 odst. 1 daňového řádu). Stěžovatelka shledává rozsudek městského soudu, co se týče této otázky, rovněž nepřezkoumatelným pro nesrozumitelnost, když má za to, že je jeho odůvodnění vnitřně rozporné. Na jedné straně městský soud akceptoval žalobní námitku, že ústní výzva není upravena daňovými zákony, na druhé straně tomu však nepřikládal žádný význam. Navíc se soud nijak nevyjádřil ani ke skutečnosti, zda existují dva právní názory na problematiku vydávání ústních výzev a tudíž ani stran namítaného střetu výkladových metod.

Stěžovatelka nadále trvá na námitce, že předmětná jednání vedoucí k vystavení protokolů o zajištění byla vedena nezákonným způsobem, když byla vedena jednak s neoprávněnou osobou (Ing. P. K.), tedy osobou, která neměla oprávnění jednat za stěžovatelku a navíc na místě mimo obvod územní působnosti správce daně; správce daně tímto postupem překročil své pravomoci. Městský soud v rozsudku neodůvodnil, na čem byl postaven jeho právní názor, že nebylo podstatné, kdo byl přítomen za stěžovatelku. Poněvadž nehrozilo riziko prodlení (celní orgány měly sklady stěžovatelky pod celní závěrou), bylo na místě vyzvat k prokázání zdanění výrobků právě stěžovatelku a nikoliv pana K. Stěžovatelka i na tomto místě vytýká městskému soudu, že se vůbec nezabýval otázkou územní působnosti správce daně.

Stěžovatelka setrvává také na názoru, že pokud jí nebyla fyzicky odňata povolení k provozování daňových skladů, byly předmětné výrobky uskladňovány v režimu podmíněného osvobození od daně a nevznikla u nich povinnost daň přiznat a zaplatit. Stěžovatelka má za to, že nikoliv vydání rozhodnutí o odejmutí povolení, nebo jeho doručení, nýbrž právě faktické odejmutí těchto povolení má vliv na počátek běhu lhůty a na vznik povinnosti přiznat a zaplatit spotřební daň. K faktickému odejmutí povolení však

nedošlo. Poněvadž městský soud dospěl k opačnému závěru, tedy, že rozhodnutími žalovaného ze dne 8. 10. 2008 jí byla povolení k provozování daňových skladů odňata, dopustil se v kasační stížností napadeném rozsudku omylu při aplikaci právní normy na zjištěný skutkový stav. Navíc, tím, že se soud ani v tomto případě nezabýval stěžovatelkou uplatněnou námitkou možnosti dvojího výkladu předmětného ustanovení, zatížil své rozhodnutí vadou nepřezkoumatelnosti.

Na základě výše uvedených důvodů navrhuje stěžovatelka, aby Nejvyšší správní soud rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný ve svém vyjádření reagoval na všechny kasační námitky, přičemž vyjádřil přesvědčení o jejich nedůvodnosti. K první z nich uvedl, že v žalobě byla tato námitka vymezena chaoticky a soud se s ní vypořádal dostatečně. Žalovaný je toho názoru, že jako správce daně místně příslušný ke správě daní daňového subjektu, byl oprávněn provést místní šetření i mimo obvod své územní působnosti, neboť se týkalo „jeho“ daňového subjektu. Soud mohl toto individuálně zdůraznit, nicméně by tím překročil rámec uplatněné žalobní námitky.

Pokud jde o námitky stran ústní výzvy, žalovaný se ztotožňuje s městským soudem, že tato výzva byla výzvou neformální a nemusela být dána vůbec, neboť správce daně měl po odnětí povolení k provozování daňových skladů prokázáno, že skladované výrobky se nacházejí ve volném daňovém oběhu jako nezdaněné. Pokud se jedná o dvojí výklad tohoto institutu, městský soud jej vůbec nepřipustil, a proto nebyl povinen tuto otázku ani zodpovídat. Stěžovatelka navíc žádnou druhou variantu výkladu neuvedla.

Co se týče otázky kontrolované osoby, žalovaný se ztotožňuje se soudem vysloveným názorem, že se jedná o jakoukoli fyzickou osobu, která je v danou dobu na místě přítomna. Rovněž nesouhlasí se stěžovatelkou provedeným výkladem odejmutí povolení, když, jak dovodil i soud, je možný pouze jeden logický výklad, a to, že k odejmutí dochází již na základě rozhodnutí o odejmutí povolení a nikoliv až po jeho fyzickém odnětí. Proto nebylo důvodné ani rozvádět nesprávnost stěžovatelkou provedeného výkladu a nějak zvláště argumentovat otázku možnosti dvojí interpretace.

S ohledem na uvedené navrhuje žalovaný kasační stížnost jako nedůvodnou zamítnout.

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval přípustností kasační stížnosti, přičemž konstatoval, že byla podána včas, stěžovatelka je zastoupena advokátem a je jí napadáno rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná. Nejsou však přípustné všechny uplatněné kasační námitky. Podle § 104 odst. 4 s. ř. s. se kasační stížnost nemůže přípustně opírat o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl. V daném případě se jedná o námitku, kterou stěžovatelka prvně uplatnila až v kasační stížnosti a jíž brojí proti porušení principu mlčenlivosti s ohledem na postup správce daně vůči kontrolované osobě. Poněvadž stěžovatelce nic nebránilo uplatnit tuto námitku již v řízení před městským soudem, nelze se v kasačním řízení touto námitkou věcně zabývat.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 4, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z ustanovení § 109 odst. 2, věty první s. ř. s.

Kasační stížnost je důvodná.

Ze správního a soudního spisu Nejvyšší správní soud zjistil následující skutečnosti rozhodné pro posouzení důvodnosti kasační stížnosti: rozhodnutími Celního ředitelství Praha ze dne 8. 10. 2008, pod č. j. 21889/08-170100-23-I, č. j. 21889-2/08-170100-23-III, č. j. 21889-3/08-170100-23-IV (ve znění rozhodnutí ze dne 28. 11. 2008, č. j. 21889-5/08-170100-23-IV) a č. j. 21889-4/08-170100-23-V, (stěžovatelce prokazatelně doručena dne 21. 10. 2008), byla v souladu s § 20 odst. 19 písm. b) a e) zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, dále jen „zákon o spotřebních daních," v návaznosti na § 32 daňového řádu stěžovatelce odejmuta povolení k provozování daňových skladů. Následně, ve dnech 18. 11. 2008 a 19. 11. 2008 Celní úřad Praha 1 provedl podle § 15 daňového řádu místní šetření ve skladech stěžovatelky nacházejících se na území okresu Hodonín. Na základě těchto šetření bylo zjištěno, že stěžovatelka skladuje vybrané výrobky podléhající dani, neboť ty se odnětím povolení k provozování daňových skladů dostaly do režimu volného daňového oběhu. Vzhledem k tomu, že stěžovatelka nepodala příslušná daňová přiznání a daň neuhradila v zákonem stanovené lhůtě ani později, dostavili se pracovníci Celního úřadu Praha 1 dne 26. 11. 2008 do jednoho ze skladů stěžovatelky za účelem prokázání zdanění vybraných výrobků. Na místě ústně vyzvali zde přítomného Ing. K., obchodního ředitele stěžovatelky, k prokázání zdanění vybraných výrobků zjištěných při shora uvedených místních šetřeních, načež pan K. reagoval sdělením, že není schopen předložit dokumenty prokazující jejich zdanění. Pracovníci správce daně tedy přikročili k postupu podle § 42 odst. 4 zákona o spotřebních daních a ústně oznámili panu K. zajištění předmětných výrobků a předali mu rovněž protokoly o tomto zajištění. Následujícího dne, tedy dne 27. 11. 2008, vydal Celní úřad Praha 1 rozhodnutí o zajištění zboží, které následně doručil stěžovatelce.

Stěžovatelka v kasační stížnosti na více místech uplatnila námitku nepřezkoumatelnosti rozsudku městského soudu pro nedostatek důvodů i pro jeho nesrozumitelnost. Touto námitkou se Nejvyšší správní soud zabýval nejdříve, neboť pouze u přezkoumatelného rozhodnutí lze zpravidla vážit důvodnost konkrétních kasačních námitek.

K otázce nepřezkoumatelnosti soudních rozhodnutí se již Nejvyšší správní soud vyslovil například v rozsudku ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 – 75 (publ. pod č. 133/2004 Sb. NSS, všechna rozhodnutí zdejšího soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz), podle něhož za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost lze obecně považovat takové rozhodnutí soudu, z jehož výroku nelze zjistit, jak vlastně soud rozhodl, tj. zda žalobu zamítl, odmítl, nebo jí vyhověl, případně, jehož výrok je vnitřně rozporný. Pod tento pojem spadají i případy, kdy nelze rozeznat, co je výrok a co odůvodnění, kdo jsou účastníci řízení a kdo byl rozhodnutím zavázán. Pokud jde o nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů, k té se zdejší soud vyjádřil např. v rozsudku ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, publikovaném pod č. 133/2004 Sb. NSS, v němž uvedl, že

„[n]edostatkem důvodů pak nelze rozumět dílčí nedostatky odůvodnění soudního rozhodnutí, ale pouze nedostatek důvodů skutkových. Skutkovými důvody, pro jejichž nedostatek je možno rozhodnutí soudu zrušit pro nepřezkoumatelnost, budou takové vady skutkových zjištění, která utvářejí rozhodovací důvody, typicky tedy tam, kde soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem anebo tam, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy v řízení byly provedeny.“ Obdobně se Nejvyšší správní soud vyslovil i v rozsudku ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 – 130 (publ. pod č. 244/2004 Sb. NSS), či v rozsudku ze dne 12. 12. 2003, č. j. 2 Ads 33/2003 – 78 (publ. pod č. 523/2005 Sb. NSS). Nepřezkoumatelným judikatura shledává i rozhodnutí, v němž krajský soud opomene přezkoumat byť jen jednu ze žalobních námitek (srov. rozsudek ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 – 73, nebo ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004 – 74). Z judikatury zdejšího soudu však plyne též skutečnost, že „o *vadu řízení, která by mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.], se nejedná, pokud lze dovodit, že by výrok rozhodnutí byl stejný i za situace, kdyby k vadě řízení vůbec nedošlo.*“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 10. 2005, č. j. 6 Ads 57/2004 - 59).

Nejvyšší správní soud i s přihlédnutím ke svým dřívějším judikatorním závěrům konstatuje, že má-li být soudní rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být patrné, jaký skutkový stav vzal správní soud za rozhodný, jak uvážil o pro věc zásadních a podstatných skutečnostech, resp. jakým způsobem postupoval při posuzování rozhodných skutečností, proč považuje právní závěry účastníků řízení za nesprávné a z jakých důvodů považuje pro věc zásadní argumentaci účastníků řízení za lichou. Soud se tedy v odůvodnění svého rozsudku musí plně věcně vypořádat se všemi žalobními námitkami, ledaže by to bylo vzhledem k výsledku řízení nadbytečné (v tomto směru viz např. usnesení rozšířeného senátu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006 - 74, č. 1566/2008 Sb. NSS).

Stěžovatelka v projednávané věci namítala jednak nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů, když tvrdila, že se městský soud nevyjádřil k otázce územní působnosti správce daně v souvislosti s prováděním místních šetření, k možnosti dvojího výkladu v případě ústní výzvy v daňovém řízení a k možnosti dvojího výkladu pojmu „odejmutí“ povolení k provozování daňového skladu; a jednak nepřezkoumatelnost pro nesrozumitelnost, když na jedné straně městský soud připustil, že ústní výzva není daňovým řádem upravena, přesto z toho nevyvodil žádné důsledky.

Zdejší soud nejprve posoudil námitku nepřezkoumatelnosti ve vztahu k otázce územní působnosti správce daně, jíž se městský soud dle stěžovatelky ve svém rozsudku vůbec nezabýval. Stěžovatelka svou žalobní námitku neformulovala zcela srozumitelně, když na více místech zaměnila pojmy územní působnost a místní či územní příslušnost. Městský soud se ve svém rozsudku k této námitce vyjádřil, nicméně neposuzoval otázku územní působnosti správce daně, nýbrž jeho místní příslušnost. Z obsahu žalobních tvrzení stěžovatelky je ale zřejmé, že nenamítala místní nepříslušnost správce daně, nýbrž to, že správce daně, Celní úřad Praha 1, překročil územní působnost danou mu zákonem (zákon č. 185/2004 Sb., o celní správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů), když prováděl místní šetření ve skladech stěžovatelky v okresu Hodonín (Mutěnice, Velká nad Veličkou, Prušánky). Městský soud nicméně celou námitku stěžovatelky vyhodnotil nikoliv podle jejího skutečného obsahu, ale pouze podle stěžovatelkou nesprávně použitého pojmu místní příslušnosti a vypořádal ji tak toliko odkazem na ustanovení § 4

odst. 1 daňového řádu, který upravuje obecnou místní příslušnost správce daně. Na základě tohoto ustanovení pak dovodil, že Celní úřad Praha 1 byl, s ohledem na tehdejší sídlo stěžovatelky v Praze 1, ke správě daně místně příslušný. Územní působnost správce daně však není totožná s jeho místní příslušností, a tuto otázku měl proto městský soud posoudit samostatně.

Obiter dictum zdejší soud uvádí, že s městským soudem souhlasí, pokud jde o závěr, že byl celní úřad Praha 1 místně příslušným správcem daně stěžovatelky. S ohledem na ust. § 138 zákona o spotřebních daních byl procesněprávním předpisem v posuzovaném případě daňový řád, a tudíž obecná příslušnost správce daně se u právnické osoby řídila místem jejího sídla (§ 4 odst. 1 daňového řádu). Tato skutečnost však nebyla stěžovatelkou namítána. Pokud jde o oprávnění provádět místní šetření mimo obvod územní působnosti správce daně, ustanovení, které by takové oprávnění správci daně umožňovalo, daňový řád v době provádění místních šetření neobsahoval. Podle tehdy účinného znění daňového řádu byl každý správce daně příslušný k provedení místního šetření podle § 15 stejného zákona i bez delegace, nicméně pouze v obvodu své územní působnosti (§ 4 odst. 13 daňového řádu). To znamená, že správce daně mohl i bez delegace provést místní šetření u subjektu, u kterého nebyl místně příslušným, nemohl však bez delegace provést místní šetření v jiném územním obvodu, ani jednalo-li by se o „jeho“ daňový subjekt. Rozšíření oprávnění správce daně k provedení místního šetření i mimo obvod územní působnosti u daňového subjektu, ke správě jehož daní je místně příslušný, nastalo až účinností nového daňového řádu, tj. zákona č. 280/2009 Sb., tedy ke dni 1. 1. 2011. Na druhou stranu zákon o spotřebních daních rozšířil některá oprávnění celních úřadů i mimo obvod jejich územní působnosti, zejm. ustanovením § 41 odst. 3, v němž se stanoví, že kterýkoliv celní úřad nebo celní ředitelství jsou oprávněny vstupovat (nikoliv provádět místní šetření, pozn. NSS) do každé provozní budovy, místnosti nebo místa, kde jsou vyráběny, zpracovávány nebo skladovány vybrané výrobky. Celní úřad nebo celní ředitelství jsou také oprávněny vstupovat do prostor, o kterých je známo nebo se dá důvodně předpokládat, že se v nich vybrané výrobky vyrábějí, zpracovávají nebo skladují. Toto právo mají také, jde-li o byt, který je užíván pro účely podnikání.

Ze shora uvedeného plyne, že městský soud měl posoudit žalobní námitku ve všech souvislostech předestřených stěžovatelkou a dovodit, že namítala nikoliv porušení obecné místní příslušnosti správce daně (§ 4 odst. 1 daňového řádu), ale překročení oprávnění správce daně v souvislosti s provedením místních šetření na území, ke kterému mu, dle jejího názoru, tato oprávnění nepříslušela (§ 4 odst. 13 daňového řádu). Poněvadž se městský soud k této skutečnosti žádným způsobem nevyjádřil a tato skutečnost sama o sobě mohla mít vliv na jeho konečný výrok, nevyhovuje přezkoumávaný rozsudek shora popsaným požadavkům na přezkoumatelnost soudního rozhodnutí. Napadený rozsudek městského soudu v tomto rozsahu tedy trpí nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů.

Ostatním dílčím námitkám nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku městského soudu však již nelze přisvědčit. Pokud jde o tvrzené nevypořádání se s možností dvojího výkladu, jak v případě ústní výzvy v daňovém řízení, tak v případě odejmutí povolení k provozování daňového skladu, má zdejší soud za to, že toto tvrzené pochybení není způsobilé samo o sobě vyvolat vadu spočívající v nepřezkoumatelnosti rozsudku. Zdejší soud je toho názoru, že městský soud svou argumentací vůbec nepřipustil možnost dvojí

interpretace uvedených institutů, a proto se touto možností ani nezabýval. Ohledně ústní výzvy městský soud akceptoval závěr žalovaného, že se jednalo o neformální úkon, který nemusel být ani proveden, přičemž pouze pro srovnání uvedl výzvu dle § 43 daňového řádu, a poukázal na to, že se o takovou výzvu nejednalo a jednat ani nemohlo (str. 4 rozsudku). Stěžovatelka navíc v žalobě ani neuvedla, o jaký střet výkladových metod se mělo v této otázce jednat a ani zdejšímu soudu není zřejmé, jakého, pro ni příznivějšího výkladu, se stěžovatelka dovolávala. Ani pokud jde o odejmutí povolení k provozování daňového skladu, soud nepřipustil interpretaci provedenou stěžovatelkou, tedy, že by se mělo jednat o jeho fyzické odnětí. Městský soud provedl vlastní výklad tohoto institutu, jímž vyvrátil stěžovatelčiny námitky stran dvojí interpretace; poukázal zejména na to, že ani faktické držení těchto povolení po právní moci rozhodnutí o jejich odnětí nic nemění na skutečnosti, že tato povolení právně zanikla (str. 5 rozsudku) a přestala tudíž právně existovat. Zdůraznil též, že z povahy věci plyne, že mají-li být práva, která byla přiznána rozhodnutím odejmuta, musí se tak stát zase rozhodnutím; jiný postup by byl v rozporu s principy právní jistoty. Městský soud tedy zcela jednoznačně objasnil, proč neakceptoval závěry stěžovatelky a tudíž ani možnost dvojího výkladu a v tomto jeho postupu nelze spatřovat nepřezkoumatelnost rozsudku pro nedostatek důvodů.

Namítaná nepřezkoumatelnost rozsudku městského soudu pro nesrozumitelnost tkví dle stěžovatelky dále v tom, že městský soud sice vyjádřil souhlas s tím, že ústní výzva není v daňovém řádu upravena a poukázal na úpravu výzvy podle § 43 daňového řádu, nicméně z toho nedovodil nezákonnost ústní výzvy, na kterou stěžovatelka v žalobě poukazovala. Zdejší soud je však toho názoru, že odůvodnění rozsudku městského soudu ohledně této námitky nesrozumitelností netrpí. Městský soud poukázal na úpravu výzvy podle § 43 daňového řádu pouze k podpoření jeho argumentu, že v případě naříkané výzvy se o takovou výzvu nejednalo; zdůraznil, že se ztotožnil se závěry celních orgánů, že se jednalo toliko o neformální úkon správce daně na místě kontroly, jenž ani nemusel být učiněn, neboť správce daně měl již v důsledku odnětí povolení k provozování daňových skladů za prokázané, že se vybrané výrobky nacházely ve volném daňovém oběhu jako nezdaněné (stěžovatelka neprovedla příslušné kroky podle § 22 písm. a) zákona o spotřebních daních). Nepřezkoumatelnost rozsudku pro nesrozumitelnost tak nebyla shledána.

Zdejší soud tedy vzhledem k uvedenému shledal rozsudek městského soudu částečně nepřezkoumatelným pro nedostatek důvodů. Samotná dílčí nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku však nebrání kasačnímu soudu, aby se z důvodů hospodárnosti řízení alespoň stručně vyslovil k důvodnosti některých kasačních námitek pojících se k žalobním bodům, s nimiž se městský soud přezkoumatelným způsobem vypořádal. V nyní projednávané věci nutno konstatovat, že rozsudek městského soudu je, pokud jde o vypořádání jednotlivých námitek, místy velice stručný, nicméně z toho nelze *a priori* dovozovat jeho nesprávnost či nezákonnost.

Pokud se jedná o namítané nesprávné vypořádání se s již shora zmiňovanou ústní výzvou správce daně, zdejší soud se přiklání k sice stručné, nicméně případné, argumentaci městského soudu, že se nejednalo o formalizovanou výzvu podle daňového řádu, a již vůbec ne o rozhodnutí správce daně, nýbrž o bezprostřední faktický úkon, resp. „*dotaz*“ správce daně, směřující k zachování možnosti daňového subjektu prokázat zdanění

výrobků před tím, než dojde k jejich zajištění a to rovněž na základě ústního oznámení podle § 42 odst. 4 zákona o spotřebních daních.

Zdejší soud k této otázce doplňuje, že pro posouzení toho, zda se materiálně jedná o rozhodnutí, je podstatný charakter povinnosti stanovené správcem daně v předmětné výzvě a to, zda jí došlo či nedošlo k zásahu do veřejných subjektivních práv stěžovatelky. Výzva správce daně není v daňovém řízení ojedinělým institutem, a proto je na místě použít ustálenou judikaturu zdejšího soudu v obdobných věcech, tj. u výzev vydávaných správcem daně dle daňového řádu (např. § 43 nebo § 31 odst. 9 daňového řádu).

Pokud jde o již městským soudem zmíněnou výzvu podle § 43 daňového řádu, Nejvyšší správní soud se již zabýval otázkou, zda povinnost uložená rozhodnutím správce daně na základě této výzvy je způsobilá zasáhnout do veřejných subjektivních práv žalobce. V rozsudku ze dne 10. 5. 2007, č. j. 7 Afs 92/2006 - 69, uvedl, že*: „[v]ýzva vydaná správcem daně podle § 43 zákona o správě daní a poplatků v rámci vytýkacího řízení není rozhodnutím ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s., protože se jí nezakládají, nemění, neruší nebo závazně neurčují veřejná subjektivní práva nebo povinnosti stěžovatele, a proto je dle § 70 písm. a) s. ř. s. ze soudního přezkoumání vyloučena; soud žalobu na přezkoumání takové výzvy jako nepřípustnou odmítne dle § 46 odst. 1 písm. d) citovaného zákona“.* Obdobně se Nejvyšší správní soud vyjádřil také k výzvě vydané dle § 31 odst. 9 daňového řádu, když dospěl k závěru, že *„byť taková výzva formálně nese znaky rozhodnutí, je pouze úkonem umožňujícím správci daně dle § 36 d. ř. plnění povinností, k nimž je citovaným ustanovením povolán – tedy plnění jeho povinnosti mj. též zjišťovat všechny údaje týkající se příjmů daňových subjektů, majetkových poměrů a dalších skutečností rozhodných pro správné a úplné vyměření a vymáhání daně. Daňové subjekty jsou povinny při takové činnosti se správcem daně spolupracovat a zjišťované údaje poskytovat. Výzva k prokázání určitých skutečností, kterou správce daně vydal v rámci vyhledávací činnosti dle § 36 daňového řádu, nemůže tedy zasáhnout žádná žalobcova subjektivní hmotná práva. Pokud by však správce daně zjistil v rámci této své činnosti důvody pro vyměření daně, pak by, při zachování zákonného procesního postupu (např. postupem dle § 16 daňového řádu), daňovou povinnost rozhodnutím vyměřil. Rozhodnutí o vyměření daně je pak již jistě rozhodnutím, které zasahuje žalobcova subjektivní hmotná práva a podléhá proto soudnímu přezkoumání.“* Nutno také podotknout, že proti výzvám předcházejícím stanovení daně daňový řád neposkytuje možnost obrany, neboť odvolání proti nim zcela vyloučil (§ 48 odst. 2 daňového řádu)

Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že jednotlivá ustanovení právních předpisů nelze vykládat izolovaně. V posuzované věci tak nemá kasační soud důvod odchýlit se od výkladu pojmu „výzva“ podle § 43 či § 31 odst. 9 daňového řádu, na jejichž základě jsou správci daně oprávněni vyzvat daňový subjekt k určité součinnosti, tedy uložit jim povinnost obdobnou jako v posuzovaném případě. Naopak, při použití výkladu *ad maiori a minus* je třeba konstatovat, že nepovažuje-li se za rozhodnutí formalizovaná výzva, která daňovému subjektu ukládá konkrétní aktivní plnění (vyjádřit se k určitým pochybnostem správce daně ohledně správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání nebo hlášení, a předložení důkazních prostředků), pak zásadně nemůže jít o rozhodnutí, je-li subjekt toliko neformálně vyzván k prokázání zdanění výrobků bezprostředně před jejich zajištěním (srov. rozsudek zdejšího soudu 3. 11. 2010, č. j. 8 Afs 67/2009 - 38). Zdejší soud ještě podotýká, že touto výzvou není rovněž žádným způsobem zasahováno do

veřejných subjektivních práv daňového subjektu, neboť tento je oprávněn i po zajištění výrobků prokázat jejich zdanění a správce daně musí na tuto skutečnost zareagovat zrušením rozhodnutí o zajištění a vrácením výrobků v neporušeném stavu (§ 42 odst. 10 zákona o spotřebních daních). Jak již zdejší v minulosti konstatoval: *„[ú]čelem zajištění věci je právě zajistit věci, u kterých je potřeba prověřit, zda daňová povinnost byla splněna a zabránit tak případnému jednání, které by toto zjištění znemožnilo. (...) Je proto možné a nikoli nepravděpodobné, že někdy dojde k zajištění věcí, u kterých daňová povinnost splněna byla, nebo k jejíž správě nejsou celní úřady příslušné. Zajištění vybraných výrobků (...) trvá do doby, než je pravomocně rozhodnuto o jejich propadnutí nebo zabrání, případně do doby, kdy se prokáže, že u nich nedošlo k porušení zákona o spotřebních daních. Rozhodnutí o zajištění věci tak v žádném případě nepředjímá meritorní vyřešení sporu, a pokud se následně zjistí, že u předmětného zboží byla daňová povinnost splněna, případně, že pro správu daně u konkrétního zboží není celní úřad příslušný, (...), musí celní úřad na tyto skutečnosti odpovídajícím způsobem reagovat“* (srov. rozsudek ze dne 14. 6. 2006, č. j. 2 Afs 198/2005 - 88*)*. Námitka ohledně nesprávného vyhodnocení výzvy správce daně tak není důvodná.

Stěžovatelka dále namítala, že předmětná jednání správce daně, jež vedla k zajištění zboží, byla nezákonná z dalších dvou důvodů, konkrétně, že byla jednak vedena s neoprávněnou osobou a jednak na místě, ke kterému nebyl správce daně místně příslušný, tj. mimo svůj obvod územní působnosti (namítána je nesprávně označená územní působnost správce daně, pozn. NSS).

Ze spisu vyplynulo, že dne 26. 11. 2008 proběhlo (na území okresu Hodonín) zajištění předmětných vybraných výrobků podle § 42 odst. 4 zákona o spotřebních, jemuž byl přítomen Ing. Přemysl K., obchodní ředitel stěžovatelky. Ten byl nejprve ústně vyzván k prokázání zdanění výrobků, a po sdělení, že toho nebude schopen, byl následně ústně zpraven o zajištění vybraných výrobků a byly mu předány protokoly o tomto zajištění. Následující den bylo vydáno rozhodnutí o zajištění vybraných výrobků, které bylo stěžovatelce doručeno dne 17. 12. 2008.

Pokud jde o oprávnění správce daně provést toto zajištění, městský soud se ztotožnil se stanoviskem žalovaného a pouze stručně uvedl, že správce daně byl k provedení předmětných opatření oprávněn. Ačkoliv tedy odůvodnění soudního rozhodnutí neobsahuje podrobné rozvedení tohoto závěru, nutno s městským soudem souhlasit a toto stručné odůvodnění akceptovat a nepovažovat je za tak zásadní pochybení, jež by bylo s to způsobit nepřezkoumatelnost rozsudku, neboť, jak již bylo shora uvedeno, o vadu řízení, jež by způsobovala nezákonnost rozhodnutí, se nejedná, byl-li by konečný výrok stejný i v případě, kdy by k vadě nedošlo; za nedostatek důvodů nelze navíc považovat dílčí nedostatky odůvodnění. Jak již bylo uvedeno, zajištění vybraných výrobků podle § 42 zákona o spotřebních daních je specifickým institutem, jehož účelem je zajistit výrobky, u kterých je potřeba prověřit, zda daňová povinnost byla splněna, a zabránit tak případnému jednání, které by toto zjištění znemožnilo. Na specifika tohoto institutu (okamžitý zásah) a z toho vyplývající potřebu speciální úpravy příslušnosti a územní působnosti celních orgánů reaguje samotný § 42 zákona o spotřební dani, který obsahuje ustanovení o zvláštní příslušnosti k zajištění, propadnutí a zabrání vybraných výrobků a dopravních prostředků, kterou je třeba použít přednostně před obecnou místní příslušností upravenou v § 1 odst. 3 zákona o spotřebních daních (§ 4 daňového řádu). Ustanovení § 42

odst. 3 zákona o spotřebních daních stanoví, že postup podle odstavců 1 a 2 (tedy samotné zajištění výrobků) provede (kterýkoliv) celní úřad nebo celní ředitelství, které zjistí důvody pro takové opatření jako první. Je tedy zákonem stanovená speciální příslušnost jakéhokoliv celního orgánu, který důvody pro aplikaci § 42 zákona o spotřebních daních zjistí (k tomu viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 8. 2007, č. j. 2 Afs 208/2006 - 10). Poněvadž to byl právě Celní úřad Praha 1, kdo zjistil důvody pro zajištění zboží jako první, byl k provedení tohoto opatření příslušný, a to bez ohledu na obvod jeho územní působnosti.

Pokud jde o oprávnění správce daně jednat s panem K., tj. s osobou, která byla v rozhodné době přítomna ve skladech a měla zboží v detenci, nutno souhlasit s městským soudem, že správce daně byl oprávněn toto zajištění zboží provést a oznámit je kterékoliv přítomné osobě. Ačkoli tedy odůvodnění městského soudu i v této části postrádá obsáhlejší argumentaci, je z něj patrno, že soud dovodil, že správce daně žádným způsobem nepochybil, oznámil-li zajištění vybraných výrobků právě Ing. K. Zdejší soud k této věci doplňuje, že § 42 odst. 4 zákona o spotřebních daních počítá s oznámením opatření o zajištění tzv. „*kontrolované osobě.*“ Z doktrinálních závěrů plyne, že kontrolovanou osobou nemusí být nutně vlastník vybraných výrobků, nýbrž též např. zaměstnanec právnické osoby, který se právě nachází v její provozovně (srov. B. Kotenová, et. al.: Zákon o spotřebních daních. Komentář. 2010. s. 182.). Stejné závěry byly dovozeny též judikaturou zdejšího soudu např. v rozhodnutí ze dne 26. 2. 2009, č. j. 7 Afs 69/2007 - 85, z kterého plyne, že *„[v]lastnické právo samo o sobě není vůbec rozhodné pro posouzení, vůči komu bude směřovat rozhodnutí o zajištění vybraných výrobků; zde zcela postačí i jen určení subjektu, u něhož byly tyto výrobky zjištěny a prokázání, že s nimi bylo nakládáno některým z nedovolených způsobů uvedených v § 42 odst. 2 citovaného zákona (při skladování).*“ Námitka stran kontrolované osoby a nepříslušnosti správce daně rozhodovat o zajištění zboží proto není důvodná.

Poslední námitkou stěžovatelky je nesouhlas s interpretací pojmu „odejmutí“ povolení k provozování daňového skladu uvedeného v ust. § 20 odst. 19 zákona o spotřebních daních, od něhož se odvíjí počátek lhůty pro provedení inventarizace a pro podání daňového přiznání [§ 22 písm. a) zákona o spotřebních daních]. Stěžovatelka setrvává na závěru, že rozhodným okamžikem je nikoliv právní moc či vykonatelnost rozhodnutí o odejmutí povolení, nýbrž až okamžik jeho faktického odnětí. Poněvadž u stěžovatelky k fyzickému odejmutí povolení nedošlo, je stále provozovatelkou daňových skladů a její výrobky se nacházejí v režimu podmíněného osvobození od daně a neměly být zajištěny. Zdejší soud se v této věci přiklání k interpretaci provedené městským soudem, jenž se ztotožnil s žalovaným, když nepřipustil zmíněný výklad provedený stěžovatelkou a zdůraznil význam konstitutivního rozhodnutí o odejmutí povolení k provozování daňového skladu (jeho vykonatelnost) pro počátek lhůty k provedení inventarizace a podání daňového přiznaní. Izolovaný gramatický výklad pojmu „odejme“ v ustanovení § 20 odst. 19 zákona o spotřebních daních, jak byl proveden stěžovatelkou, je neudržitelný, neboť zcela opomíjí další výkladové metody a vede ke zcela nelogickému řešení. Nejvyšší správní soud již několikrát ve svých rozhodnutích uvedl, že při interpretaci zákona nelze vycházet pouze z gramatického výkladu, ale je třeba zkoumat vždy i účel a důvody, pro které zákonodárce určité ustanovení do zákona uvedl. Např. v rozsudku ze dne 31. 8. 2003, č. j. 5 Afs 28/2003 - 69 (publ. pod č. 438/2005 Sb. NSS) zdejší soud uvedl, že „*právní věda*

při popisu jednotlivých metod interpretace práva zjevně vychází ze základních představ o fungování práva v současné společnosti. Právní normy jsou vyjádřeny prostřednictvím normativních textů, které jsou výsledkem činnosti k tomu určených orgánů, tvoří provázaný systém, v němž vznikají různé vztahy. Proto se na prvním místě zdůrazňuje výklad jazykový (gramatický), kterým se zjišťuje význam jednotlivých výrazů použitých v normativním textu, jejich kontext, apod. Dále se klade důraz na metody logického výkladu, které se opírají o poznatky formální logiky; v neposlední řadě se jedná o výklad systematický, teleologický a historický. Soudy musí při své činnosti postupovat tak, aby interpretační a aplikační právní problémy řešily s maximální mírou racionality. Jestliže interpretace právní normy za použití jazykové metody výkladu vede k nerozumným výsledkům, je na místě, jak bylo výše uvedeno, použít další výkladové metody, jako je metoda výkladu systematického, logického, teleologického či historického, které by přiměřeně korigovaly interpretační výsledky plynoucí ze základního, nikoliv však jediného, výkladu jazykového.“ S přihlédnutím k uvedenému nutno přisvědčit žalovanému i městskému soudu, že i když zákon stanoví, že „*[c]elní ředitelství povolení k provozování daňového skladu odejme*,“ jedinou možností výkladu předmětného ustanovení je, že celní ředitelství tak učiní konstitutivním rozhodnutím o odnětí povolení k provozování daňového skladu. Povolení jakožto listina je pouze dokumentem osvědčujícím nabyté právo; to jako takové v něm není inkorporováno a zaniká na základě uvedeného rozhodnutí; proto i vyznačení zániku na povolení má pouze informativní charakter. Ostatně, sama stěžovatelka v žalobě argumentovala, že práva a povinnosti lze v rámci daňového řízení ukládat pouze rozhodnutím, které musí být řádně doručeno či sděleno (§ 32 odst. 1 daňového řádu). To stejné pak logicky musí platit, má-li daňový subjekt určitá práva nebo povinnosti pozbýt, s ohledem na zachování právní jistoty, případně možnosti bránit se proti takovému postupu opravnými prostředky. Nabývá-li se tedy právo provozovat daňový sklad na základě konstitutivního rozhodnutí, o čemž není mezi účastníky řízení sporu (byť zákon hovoří pouze o vydání povolení), z logiky věci vyplývá, že práva na základě tohoto rozhodnutí nabytá budou daňovému subjektu odňata rovněž na základě konstitutivního rozhodnutí. Rozhodnutí o odejmutí povolení k provozování daňových skladů byla Celním ředitelstvím Praha vydána dne 8. 10. 2008 a stěžovatelce doručena dne 21. 10. 2008. Přes podané odvolání nastala doručením těchto rozhodnutí jejich vykonatelnost, neboť odvolání neměla odkladný účinek. Právě doručení předmětných rozhodnutí bylo tudíž rozhodné pro počátek lhůty v délce pěti dnů pro provedení inventarizace a následné podání daňového přiznání [§ 20 odst. 22 písm. a) zákona o spotřebních daních]. Ačkoli tedy stěžovatelka argumentovala faktickým držením povolení, oprávnění z nich plynoucí již právně zanikla, jak správně dovodil i městský soud a vybrané výrobky se tak dostaly jako nezdaněné do režimu volného daňového oběhu. Postup správce daně, který je následně zajistil, neboť měl prokázáno, že stěžovatelka nesplnila povinnost jí stanovenou ust. § 20 odst. 22 písm. a) zákona o spotřebních daních a neuhradila spotřební daň, žádným způsobem nevybočil ze zákonných mezí. Ani tato námitka proto není důvodná

Nejvyšší správní soud na základě shora uvedeného uzavírá, že rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 29. 11. 2012, č. j. 8 Ca 131/2009 – 51, trpí vadou nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů, a proto nelze než přistoupit k jeho zrušení podle ustanovení § 110 odst. 1 věta prvá před středníkem s. ř. s., a k vrácení věci městskému soudu k dalšímu řízení.

V tomto řízení bude na městském soudu, aby se vypořádal se všemi žalobními námitkami stěžovatelky, zejména s námitkou tvrzeného překročení územní působnosti správce daně při provádění místních šetření ve dnech 18. 11. 2008 a 19. 11. 2008 s ohledem na úpravu § 4 odst. 13 tehdy účinného daňového řádu. Následně bude nutné posoudit též vliv tohoto tvrzeného pochybení správce daně na zákonnost rozhodnutí o zajištění vybraných výrobků, a to rovněž se zřetelem na judikaturu zdejšího soudu (např. ve věcech vedených pod sp. zn. 2 Afs 159/2006, či 9 As 72/2008).

Podle § 110 odst. 4 s. ř. s., zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského (městského) soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je tento soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne městský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 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 6. srpna 2013

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu