

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Daniely Zemanové, soudce Zdeňka Kühna a soudkyně Michaely Bejčkové v právní věci žalobkyně: **BSB 1881, s. r. o.**, se sídlem Kubelíkova 1780/21, Praha 3, zast. JUDr. Jiřím Vaníčkem, advokátem se sídlem Šaldova 34/466, Praha 8, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 1387/7, Praha 4, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 1. 2016, čj. 93/2016-900000-302, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 15. 3. 2017, čj. 52 Af 13/2016-80,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Dne 3. 8. 2015 provedl Celní úřad pro Pardubický kraj místní šetření v areálu na adrese Řídký 22 u obce Litomyšl, zaměřené na dodržování povinností při nakládání se surovým tabákem podle zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních. Kontrolovanými osobami byly tři obchodní společnosti včetně žalobkyně. O místním šetření vyhotovil celní úřad protokol čj. 44363-2/2015-590000-31. Místního šetření se zúčastnil správce areálu, který byl zaměstnancem žalobkyně. Celní úřad dopředu neoznámil kontrolovaným osobám, že bude probíhat místní šetření. Během místního šetření se celní úřad pokusil kontaktovat jednatele kontrolovaných osob a/nebo jejich právní zástupce. S jednatelem žalobkyně hovořil i její zaměstnanec přítomný místnímu šetření, který celníkům sdělil, že

jednatel žalobkyně bere konání místního šetření na vědomí. Jednatel žalobkyně následně v telefonickém hovoru potvrdil npor. Bc. A. D. provádějícímu místní šetření, že v areálu skladuje malou část surového tabáku, a sdělil, že veškeré požadované dokumenty předloží celnímu úřadu následně po provedení místního šetření.
[2] Celní úřad pojal při místním šetření skladování surového tabáku podezření, že se v areálu nachází tabák, který není skladován v souladu s § 134zz odst. 1 zákona o spotřebních daních, neboť je skladován osobami (mj. žalobkyní), které nejsou osobami registrovanými podle zákona o spotřebních daních. Proto celní úřad surový tabák zajistil a následující den vydal rozhodnutí o zajištění surového tabáku podle § 134zzc odst. 1 písm. a) a b) zákona o spotřebních daních, neboť se surovým tabákem bylo nakládáno v rozporu s § 134zz zákona o spotřebních daních (byl skladován neregistrovanými osobami) a nebyla splněna oznamovací povinnost podle § 134zza zákona o spotřebních daních.

[3] K odvolání žalobkyně i ostatních kontrolovaných osob žalovaný změnil rozhodnutí celního úřadu tak, že se surový tabák zajišťuje pouze z důvodu podle § 134zzc odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních. Oznamovací povinnost podle § 134zza zákona o spotřebních daních má pouze osoba registrovaná ke skladování surového tabáku nebo osoba provozující daňový sklad. Kontrolované osoby nespadají ani do jedné z těchto kategorií, důvod pro zajištění podle § 134zzc odst. 1 písm. b) tedy není naplněn. K rozsáhlým odvolacím námitkám kontrolovaných osob žalovaný uvedl, že jeho úkolem v řízení o odvolání není stanovit s konečnou platností, zda bylo se surovým tabákem nakládáno nezákonně, ale pouze zda celní úřad mohl mít v době zajištění důvodné podezření o nezákonnosti nakládání se surovým tabákem a zda postupoval v řízení o zajištění správně a v rámci zákonných mezí. Celní úřad vycházel při svém postupu z poznatků získaných ze své úřední činnosti a zjištění učiněných během místního šetření. Z těchto poznatků vyplynulo důvodné podezření, že kontrolované osoby skladují surový tabák, aniž by byly zároveň osobami registrovanými, tedy že je s tabákem zacházeno v rozporu se zákonem o spotřebních daních. Skutečnost, že kontrolované osoby až následně doložily smlouvy s dalším subjektem, který pro ně měl surový tabák oprávněně skladovat, nejsou pro postup při místním šetření relevantní, neboť celnímu úřadu nebyla tato skutečnost v době konání místního šetření známa a kontrolované osoby tuto skutečnost sdělily až po následných výzvách celního úřadu.

[4] Fikce podle čl. III bodů 3 a 4 přechodných ustanovení zákona č. 157/2015 Sb., kterým byl mj. novelizován zákon o spotřebních daních, podle které se za osobu registrovanou podle zákona o spotřebních daních považovala po dobu 1 měsíce od účinnosti zákona (tj. od dne 1. 7. 2015) i osoba skladující surový tabák ke dni nabytí účinnosti, již kontrolovaným osobám nesvědčila. Vzhledem k tomu, že žádná z kontrolovaných osob nepožádala o registraci podle zákona o spotřebních daních, skončila fikce po uplynutí 1 měsíce, tj. 31. 7. 2015. Celní úřad postupoval tudíž správně, pokud vyčkal do konce července 2015 a teprve poté provedl místní šetření. Řízení o zajištění je často vedeno v případě, že celní úřad získá prvotní indicie o tom, že je se surovým tabákem zacházeno v rozporu se zákonem o spotřebních daních, což vede k určité povrchnosti informací, které je celní úřad schopen při místním šetření zjistit. Není povinností celního úřadu mít všechny skutečnosti postavené najisto, neboť takový závěr by popíral účel řízení o zajištění jako řízení předběžného. Rozhodnutí celního úřadu proto žádným způsobem nepředurčuje konečné rozhodnutí ve věci. Jeho účelem je pouze

omezení dispozice se surovým tabákem do doby, než bude postaveno najisto v řízení podle § 42b zákona o spotřebních daních, zda je podezření celního úřadu oprávněné. Podle § 80 odst. 2 daňového řádu může celní úřad k místnímu šetření přizvat osobu, jejíž přítomnost je podle povahy potřebná. Celní úřad však nemá povinnost dopředu informovat kontrolované subjekty o plánovaném konání místního šetření. Celní úřad dostál svým povinnostem, pokud se po zahájení místního šetření pokusil (většinou úspěšně) kontaktovat osoby oprávněné jednat za kontrolované osoby. Místnímu šetření byl přítomen zaměstnanec žalobkyně, který měl oprávnění vstupovat do všech prostor a který sám o konání místního šetření informoval jednatele žalobkyně.

[5] Žalobu žalobkyně proti rozhodnutí žalovaného zamítl krajský soud napadeným rozsudkem. Žalobní body byly v absolutní většině shodné s odvolacími námitkami a krajský soud se s jejich vypořádáním ze strany žalovaného ztotožnil. Ohledně námitky žalobkyně, že fikce podle čl. III bodů 3 a 4 přechodných ustanovení zákona č. 157/2015 Sb. neskončila na konci července 2015, jak uvedl žalovaný, ale teprve 3. 8. 2015 (tj. v době konání místního šetření), krajský soud uvedl, že se jedná o opožděnou žalobní námitku, kterou nelze považovat za pouhé rozvedení již uplatněného žalobního bodu. Nejedná se ani o žádnou z vad, ke které by byl krajský soud povinen přihlížet z úřední povinnosti.

II. Shrnutí kasační stížnosti a navazujících vyjádření

[6] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) napadla včas podanou kasační stížností rozsudek krajského soudu z důvodů, které podřadila pod § 103 odst. 1 písm. a) b) a d) s. ř. s. a navrhla, aby NSS napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení, eventuálně aby zrušil i rozhodnutí žalovaného nebo i rozhodnutí celního úřadu o zajištění.

[7] Krajský soud především nesprávně posoudil včasnost žalobní námitky stěžovatelky ohledně délky trvání fikce podle čl. III bodů 3 a 4 přechodných ustanovení zákona č. 157/2015 Sb. Celní úřad zajistil surový tabák pro podezření, že byl skladován jinou osobou než osobou registrovanou ke skladování surového tabáku. Počala-li ovšem výše uvedená fikce běžet od 1. 7. 2015 a trvala 1 měsíc, znamená to s ohledem na skutečnost, že 1. a 2. 8. 2015 byly dny pracovního klidu, že doba, po kterou se na stěžovatelku hledělo jako na osobu registrovanou, skončila teprve 3. 8. 2015. Celní úřad tedy provedl místní šetření a zajištění surového tabáku v době, kdy stěžovatelka byla stále považována za osobu registrovanou. Ačkoliv takto explicitně formulovala stěžovatelka svou argumentaci až v replice k vyjádření žalovaného, jedná se o pouhé rozvedení již řádně uplatněných žalobních bodů. Stěžovatelka ve své žalobě namítala, že žalovaný nezjistil skutkový stav v souladu se zásadou materiální pravdy a také že je rozhodnutí žalovaného nezákonné, neboť žalovaný nemohl mít důvodné podezření, že je naplněna skutková podstata pro zajištění surového tabáku. I kdyby se ale jednalo o opožděný žalobní bod, představuje tato námitka vadu řízení podle § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s., ke které měl krajský soud přihlédnout z úřední povinnosti. Postup krajského soudu má za následek nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku, jeho nezákonnost a vznik vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech.

[8] Krajský soud zároveň nesprávně posoudil žalobní námitku stěžovatelky ohledně závažného porušení základních zásad daňového řízení. Žalovaný provedl místní šetření a zajištění surového tabáku bez vědomí stěžovatelky, která nemohla být místnímu šetření přítomna a uplatňovat svá práva. Nelze dovozovat, že by se stěžovatelka snažila utajit či skrýt surový tabák, pokud by ji celní úřad předem vyrozuměl o místním šetření. Daňový řád výslovně počítá s přítomností daňového subjektu v průběhu místního šetření. V případě zajištění surového tabáku měl být protokol o zajištění předán osobě, které byl tabák zajištěn, k čemuž v případě stěžovatelky nedošlo. Možnost provádět místní šetření bez součinnosti s daňovým subjektem je specifickým stavem a musí být přezkoumatelným způsobem odůvodněno. V případě stěžovatelky však žádný zájem na utajení místního šetření nebyl. Naopak by s ohledem na základní zásady správy daní bylo vhodné, aby se stěžovatelka místního šetření zúčastnila. Stěžovatelka v této souvislosti odkázala i na rozhodnutí NSS ze dne 23. 4. 2009, čj. 1 Afs 29/2009-1, a ze dne 5. 12. 2013, čj. 9 Afs 1/2013-36.

[9] Žalovaný ve svém vyjádření navrhl, aby NSS kasační stížnost zamítl. Nová argumentace stěžovatelky týkající se konce fikce nebyla v celém řízení vůbec uplatněna a poprvé ji stěžovatelka namítla až opožděně ve svém vyjádření před krajským soudem. Stěžovatelka přitom neuvedla žádný objektivní důvod, pro který tuto námitku nemohla uplatnit dříve. Stěžovatelka ve správním i soudním řízení naopak tvrdila, že není od 1. 8. 2015 skladovatelem surového tabáku, neboť tuto činnost smluvně převedla na třetí osobu. Nově uplatněná námitka představuje zcela odlišnou verzi reality. Ve správní žalobě není možné tvrdit obecně nezákonnost a tu teprve následně (opožděně) naplňovat konkrétními důvody. Stěžovatelkou tvrzená nezákonnost rozhodnutí žalovaného spočívala v jiných námitkách než skončení fikce, jedná se tedy o zcela odlišný a nový žalobní bod, ke kterému krajský soud správně nepřihlédl z důvodu opožděnosti. Tomu odpovídají i požadavky na formulaci žalobních bodů, jak je judikoval rozšířený senát NSS v rozhodnutí ze dne 20. 12. 2005, čj. 2 Azs 92/2005-58. I pokud by ovšem šlo o žalobní námitku uplatněnou včas, je nedůvodná. Doba trvání fikce není lhůtou a neposouvá se proto na nejbližší pracovní den. Stěžovatelka nepodala přihlášku k registraci, doba trvání fikce se u ní proto neprodloužila, a dne 3. 8. 2015 proto nebyla osobou registrovanou ke skladování surového tabáku.

[10] Celní úřad nemá povinnost oznamovat dopředu konání místního šetření. Ke konání místního šetření byla potřebná osoba s přístupem do prostor areálu. Touto osobou byl zaměstnanec stěžovatelky, který byl řádně poučen, seznámen s předmětem místního šetření a který projevil souhlas s jeho konáním a převzal stejnopis protokolu o místním šetření. Pro účely řízení je zároveň podstatné, že stěžovatelka dostala možnost seznámit se s obsahem protokolu a jeho průběh zpochybnit. Stěžovatelka dostala možnost uplatňovat svá procesní práva, čehož také aktivně využila. Napadený rozsudek zároveň naplňuje požadavky přezkoumatelnosti a z jeho obsahu je patrné, jakým způsobem soud vypořádal všechny žalobní námitky. Nepřezkoumatelným rozhodnutím nemůže být rozhodnutí, v němž soud prezentuje přesvědčivě zdůvodněný názor odlišný od stěžovatelčina.

pokračování

[11] Stěžovatelka ve své replice k vyjádření žalovaného zopakovala své kasační námitky a zdůraznila, že při posouzení zákonnosti rozhodnutí o zajištění je nutné vycházet ze stavu v době zajištění. Ten byl takový, že se na stěžovatelku stále vztahovala fikce osoby registrované. Takový postup ze strany celního úřadu je podstatným porušením ustanovení o řízení před správním orgánem ve smyslu § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. a krajský soud měl k této vadě přihlédnout i bez návrhu. Skutečnost, že byl místnímu šetření přítomen zaměstnanec stěžovatelky, není rozhodná, neboť tato osoba nebyla oprávněna za stěžovatelku před správcem daně jednat a z protokolu o místním šetření je navíc zřejmé, že jí byly kladeny otázky, na které nemohla reálně znát odpovědi.

[12] Žalovaný ve své duplice zopakoval svou argumentaci a uvedl, že přítomnost stěžovatelky při místním šetření nebyla potřebná. Tvrzení, že pokud by se stěžovatelka místního šetření zúčastnila, proběhlo by s jiným výsledkem, je ničím nepodložené a v příkrém rozporu s tvrzením stěžovatelky, která při místním šetření telefonicky sdělila, že surový tabák v areálu skladuje a dokumenty k ověření zákonného skladování budou předloženy na vyžádání správce daně po provedeném místním šetření.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[13] Kasační stížnost je podle § 102 a násl. s. ř. s. přípustná a splňuje zákonné náležitosti podle § 106 odst. 1 s. ř. s.

[14] NSS přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které stěžovatelka ve své kasační stížnosti uplatnila. Nejprve se zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu z nedostatku důvodů.

[15] Nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů je založena na nedostatku důvodů skutkových, nikoliv na dílčích nedostatcích odůvodnění soudního rozhodnutí. Půjde zejména o případy, kdy soud opře své rozhodnutí o skutečnosti v řízení nezjišťované, zjištěné v rozporu se zákonem, anebo případy, kdy není zřejmé, zda nějaké důkazy byly vůbec provedeny (srov. rozsudek NSS ze dne 4. 12. 2003, čj. 2 Ads 58/2003-75, č. 133/2004 Sb. NSS). Nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů může v určitých případech být i skutečnost, že krajský soud nepřihlédl k vadě, ke které měl přihlédnout z úřední povinnosti, a nijak se s ní v rozsudku nevypořádal, a to i v případě, že ji žalobce v řízení před soudem nenamítl (srov. rozsudek NSS ze dne 20. 8. 2009, čj. 1 Afs 33/2009-694, č. 1792/2009 Sb. NSS). Tato situace v případě stěžovatelky nenastala, neboť stěžovatelka námitku před krajským soudem vznesla a ten se s ní vypořádal. Odůvodnění napadeného rozsudku tvoří koherentní celek, ze kterého je zřejmé, z jakých důvodů krajský soud zamítl žalobu stěžovatelky a proč posoudil její námitku ohledně trvání fikce registrované osoby jako námitku opožděnou. Krajský soud se v rozsudku přezkoumatelně a velmi podrobně zabýval dispoziční zásadou v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu, jakož i rozsahem skutečností, ke kterým je povinen přihlédnout z úřední povinnosti. Stěžovatelkou namítanou vadu však za takovou skutečnost neshledal. Nesouhlas stěžovatelky s odůvodněním a závěry rozsudku nezpůsobuje jeho

nepřezkoumatelnost (srov. rozsudky NSS ze dne 29. 4. 2010, čj. 8 As 11/2010-163 a ze dne 12. 11. 2013, čj. 2 As 47/2013-30).

[16] Vzhledem k přezkoumatelnosti napadeného rozsudku se NSS dále zabýval zbylými kasačními námitkami stěžovatelky.

III. A Námitka trvání fikce osoby registrované

III. A/1 Včasnost námitky

[17] Stěžovatelka předně namítá, že jí vznesená námitka trvání fikce osoby registrované podle zákona o spotřebních daních byla uplatněna včas, neboť se nejednalo o žalobní námitku novou, ale pouze o rozvedení námitek již uplatněných. Touto již uplatněnou námitkou měla být stěžovatelkou opakovaně namítaná nezákonnost rozhodnutí o zajištění a nezjištění skutkového stavu v souladu se zásadou materiální pravdy.

[18] Výše uvedené obecné námitky, na které stěžovatelka odkazuje, nemohou založit včasnost konkrétní námitky o trvání fikce osoby registrované.

[19] Podle § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. je povinností žalobce, aby v žalobě uvedl žalobní body, ze kterých musí být patrno, z jakých konkrétních skutkových a právních důvodů považuje žalobce napadené výroky rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné. Odst. 2 tohoto ustanovení pak stanoví, že rozšířit žalobu o další žalobní body lze jen ve lhůtě pro podání žaloby. Soud je následně vymezením žalobních bodů vázán a rozhodnutí nemůže (až na výjimky) přezkoumat z důvodů, které nebyly uplatněny (srov. rozsudek NSS ze dne 14. 2. 2008, čj. 7 Afs 216/2006-63). Soud v žádném případě nemůže za žalobce domýšlet jeho žalobní body.

[20] Žalobní námitky nemohou být typovou charakteristikou určitých obvyklých nezákonností (nebo dokonce pouhého obecného tvrzení nezákonnosti), k nimž může docházet, nýbrž musí být zcela jasně individualizovaným, tedy od jiných námitek odlišitelným popisem vad, kterými napadené rozhodnutí nebo postup správního orgánu trpí. Tento závěr potvrdil i rozšířený senát NSS, který v rozsudku ze dne 20. 12. 2005, čj. 2 Azs 92/2005-58, č. 835/2006 Sb. NSS uvedl, že „*žalobce je též povinen vylíčit, jakých konkrétních nezákonných kroků, postupů, úkonů, úvah, hodnocení či závěrů se měl správní orgán vůči němu dopustit v procesu vydání napadeného rozhodnutí či přímo rozhodnutím samotným, a rovněž je povinen ozřejmit svůj právní náhled na to, proč se má jednat o nezákonnosti. Právní náhled na věc se přitom nemůže spokojit toliko s obecnými odkazy na určitá ustanovení zákona bez souvislosti se skutkovými výtkami*“ (zvýraznění vlastní). Žalobní body mohou být sice poměrně obecné a stručné, nicméně vždy musí být jednoznačné a individualizované (srov. rozsudek rozšířeného senátu ze dne 24. 8. 2010, čj. 4 As 3/2008-78, č. 2162/2008 Sb. NSS).

[21] Tyto judikatorní závěry ovšem mají nutně za důsledek i to, že pokud žalobce v žalobě uplatní obecnou typovou námitku (např. nezákonnost rozhodnutí), pod kterou v žalobě podřadí individualizovaná pochybení správního orgánu, nemůže již po lhůtě pro podání žaloby namítat další konkrétní pochybení, která se v obecné rovině pod již

uplatněnou typovou námitku vejdou. Uplatnění obecné žalobní námitky není otevřením bezedné nádoby možných pochybení správního orgánu, ze kterých žalobce může libovolně vytahovat další a další konkrétní námitky až do rozhodnutí soudu, ale pouze zastřešující typovou kvalifikací konkrétních námitek, které nicméně žalobce musí uplatnit ve lhůtě pro podání žaloby.

[22] Stěžovatelka nezákonnost rozhodnutí žalovaného i rozpor se zásadou materiální pravdy nespojila s námitkou o trvání fikce osoby registrované a o této námitce se v žalobě ani náznakem nezmínila. Stěžovatelka naopak v bodu 11 své žaloby uvádí, že „*se dle čl. III bod 3. přechodných ustanovení zákona č. 157/2015 Sb., za osobou registrovanou podle ZSpD považoval do 31. 7. 2015 rovněž žalobce*“ (zvýraznění NSS). Rovněž v bodu 12 žaloby stěžovatelka uvádí, že „*(a)ni jeden z odvolatelů nepodal přihlášku k registraci osoby skladující surový tabák během července 2015 dle čl. III bodu 4. přechodných ustanovení zákona č. 157/2015 Sb., a registrace ex-lege, kdy byly tyto osoby považovány za osoby skladující surový tabák dle ZSpD, tak přestala platit dne 31. 7. 2015*“ (zvýraznění NSS).

[23] Námitku o trvání fikce stěžovatelka poprvé uvedla až ve svém podání 28. 2. 2017 a jak plyne z výše uvedeného, zastávala do té doby stanovisko opačné. Rozhodnutí žalovaného bylo stěžovatelce doručeno dne 14. 1. 2016, lhůta pro podání žaloby (a tím pádem i pro rozšíření žalobních bodů) stěžovatelce uplynula v souladu s § 72 odst. 1 s. ř. s. dne 14. 3. 2016. Jí uplatněná námitka o trvání fikce byla žalobní námitkou opožděnou, jak správně rozhodl krajský soud.

III. A/2 Povinnost krajského soudu přihlédnout k námitce *ex officio*

[24] Bez ohledu na opožděnost námitky stěžovatelky by bylo nutné napadený rozsudek zrušit, pokud by se jednalo o vadu, ke které měl krajský soud přihlédnout z úřední povinnosti.

[25] Krajský soud v napadeném rozsudku správně vymezil rozsah vad, ke kterým je povinen přihlédnout z úřední povinnosti. Stěžovatelka namítá, že jí namítaná vada je podřaditelná pod § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s., podle kterého soud zruší napadené rozhodnutí bez jednání pro podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, mohlo-li mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé.

[26] Ne ke každé vadě podřaditelné pod § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. je krajský soud povinen přihlížet z úřední povinnosti. Jak NSS uvedl v usnesení rozšířeného senátu NSS (zmiňovaném stěžovatelkou i krajským soudem) ze dne 8. 3. 2011, čj. 7 Azs 79/2009-84, musí tyto vady dosahovat takové intenzity, „*kdy rozhodnutí vůbec není schopno přezkumu z hlediska žalobních námitek. Tato vadnost a nemožnost podrobit rozhodnutí zkoumání musí být zjevná buď ze spisu (či z jeho absence), nebo z rozhodnutí samého, pokud bude postrádat srozumitelnost či důvody v takové míře, že vylučuje zkoumání důvodnosti žaloby, anebo ji soud sezná na základě jiných rozhodných skutečností, jež se dostanou do jeho sféry*“.

[27] Případem nedostatečné intenzity vady podle § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. se NSS zabýval například v rozsudku zmiňovaném stěžovatelkou ze dne 20. 6. 2007, čj. 9 As

6/2007, ve kterém NSS zrušil rozsudek městského soudu z důvodu, že nesprávně přihlédl k vadě (nedostatek poučení účastníka podle § 33 odst. 2 s. ř.), k níž ovšem z úřední povinnosti přihlížet neměl. I v případě (relativně významných) porušení procesních předpisů je tedy nutné zkoumat okolnosti konkrétního případu a reálný dopad do možnosti účastníka řízení hájit svá práva.

[28] Námitka stěžovatelky spočívá v rozdílné interpretaci doby trvání fikce podle čl. III bodů 3 a 4 zákona č. 157/2015 Sb. s tím, že podle stěžovatelky celní úřad a žalovaný interpretovali toto ustanovení nesprávně. Tento spor o výklad právní normy ovšem neodpovídá vadám podřaditelným pod § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s., které míří na podstatné porušení procesních předpisů, ani jinému z typů uvedených v § 76 odst. 1 s. ř. s. Zároveň platí, že i pokud by správní orgán a žalovaný nesprávně interpretovali právní předpis, nemohla tato vada znemožnit přezkum rozhodnutí žalovaného z hlediska stěžovatelkou uplatněných žalobních námitek. Nesprávná interpretace právních předpisů správním orgánem zakládá sice nezákonnost rozhodnutí, to ovšem neznamená, že každá nesprávná interpretace je vadou umožňující zrušení rozhodnutí správního orgánu bez nařízení jednání nebo dokonce z úřední povinnosti. Pře o výklad právní normy je pře o otázku právní, která je naopak typickým příkladem vady, kterou musí žalobce před soudem namítnout.

[29] Posuzovaná vada není ani otázkou nicotnosti, ke které by krajský soud také musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 76 odst. 2 s. ř. s.). Nejde konečně ani o porušení hmotněprávního ustanovení Listiny základních práv a svobod (srov. krajským soudem citovaný rozsudek NSS ze dne 13. 6. 2008, čj. 2 As 9/2008-77, nebo nález Ústavního soudu ze dne 21. 4. 2009, sp. zn. II. ÚS 1464/07). Tímto porušením LZPS může být sice výjimečně i otázka běhu času, a to v případě prekluze subjektivního veřejného práva státu nějakým způsobem jednat. Taková situace je ale od případu stěžovatelky odlišná. V případě prekluze zaniká *ex lege* samotné právo spojené s během prekluzivní lhůty (v případě správního práva typicky pravomoc státu na vyměření či doměření daně). Naplnění zákonných podmínek pro aplikaci fikce osoby registrované (skladování surového tabáku v době nabytí účinnosti novely, podání přihlášky k registraci a doba trvání fikce) je ovšem otázkou výkladu těchto podmínek. V případě stěžovatelky jde tedy o otázku výkladu právní normy, nikoliv o existenci či neexistenci pravomoci správního orgánu. Správní orgány přezkoumatelně odůvodnily svůj výklad, že stěžovatelka nesplňuje podmínky fikce registrované osoby, a sama stěžovatelka zastávala po celé správní řízení a většinu řízení soudního výklad shodný (srov. bod [22]). Stěžovatelkou tvrzená vada tudíž není vadou, ke které by krajský soud musel přihlížet z úřední povinnosti.

III. B Provedení místního šetření bez předchozího vyrozumění stěžovatelky

[30] NSS se dále zabýval namítanou nezákonností napadeného rozsudku z důvodu nesprávného posouzení povinnosti správního orgánu vyrozumět před zahájením místního šetření stěžovatelku o konání šetření.

[31] Podle § 78 odst. 2 daňového řádu může celní úřad jako správce daně provádět vyhledávací činnost i bez součinnosti s daňovým subjektem. Místní šetření upravené v § 80 a násl. daňového řádu je jedním z postupů, které je správce daně v rámci vyhledávací

pokračování

činnosti oprávněn vykonávat [§ 78 odst. 3 písm. e) daňového řádu]. Zákonodárce pro místní šetření (a vyhledávací činnost obecně) nestanoví na rozdíl například od výslechu svědka výslovně právo daňového subjektu účastnit se místního šetření, ani tomu odpovídající povinnost správce daně předem vyrozumět daňový subjekt o konání místního šetření (srov. § 96 odst. 5 daňového řádu). To odpovídá především účelu místního šetření, kterým je v obecné rovině „*získávání předběžných informací o daňových subjektech (popř. jiných osobách), jež by bylo možno poté využít v daňovém řízení ke stanovení daně ve správné výši. V každém případě se však jedná o pouhé zjišťování podkladových informací, či ‚mapování terénu*'" (viz rozsudek NSS ze dne 26. 4. 2006, sp. zn. 1 Afs 60/2005).

[32] Nutnost přítomnosti daňového subjektu na místním šetření nelze dovodit ani z § 82 odst. 1, 2 a 3 daňového řádu, jak navrhuje stěžovatelka. Výše uvedená ustanovení pouze stanoví povinnosti daňového subjektu, resp. oprávnění správce daně, v případě, že je daňový subjekt místnímu šetření přítomen. Z povinností daňového subjektu pro případ jeho přítomnosti na místním šetření nelze nijak dovodit paušální povinnost správce daně daňový subjekt o místním šetření dopředu vyrozumět. Pokud jde o § 83 odst. 3 daňového řádu, ani z něj nelze dovodit povinnost správce daně o místním šetření dopředu informovat daňový subjekt, neboť z textu ustanovení nijak neplyne, že se daňový subjekt musí vždy místního šetření zúčastnit (srov. v této souvislosti i komentář k tomuto ustanovení: „(p)*okud zajištění věci probíhá za účasti osoby, u které se věc nachází, správce daně o tomto úkonu sepíše protokol a jeho součástí bude i rozhodnutí o zajištění věci (k obsahu rozhodnutí o zajištění věci srov. komentář bod 6). Je povinností správce daně předat této osobě stejnopis protokolu, a toto předání je pak i doručením rozhodnutí o zajištění*" in: Daňový řád. Komentář. I. díl, Wolters Kluwer ČR, 2011).

[33] I přes výše uvedené je ovšem již ze samotného textu § 78 odst. 2 daňového řádu zřejmé, že provádění vyhledávací činnosti bez součinnosti s daňovým subjektem představuje výjimku, kterou správce daně nemůže využívat excesivně bez ohledu na práva daňového subjektu. Oprávnění správce daně je totiž výslovným odklonem od základních zásad daňového řízení, a to především zásady spolupráce (§ 6 odst. 2 daňového řádu) a zásady vstřícnosti (§ 6 odst. 4 daňového řádu).

[34] Výše uvedená východiska odpovídají i rozhodovací praxi NSS. Ta jasně stanovila, že místní šetření není nezákonné jenom proto, že se ho daňový subjekt nezúčastnil, protože o něm nebyl dopředu vyrozuměn (srov. rozsudky NSS ze dne 31. 5. 2011, čj. 8 Afs 14/2011-97, a ze dne 18. 3. 2013, čj. 2 Afs 78/2012-31). Nepřítomnost daňového subjektu z důvodu jeho nevyrozumění má především za následek, že je nutné zkoumat, zda správce daně během místního šetření nezjistil skutečnosti z důkazních prostředků, jejichž provedení se daňový subjekt musí osobně zúčastnit a musí o nich být ze zákona vyrozuměn. Pokud tomu tak je, nelze k nezákonně zjištěným skutečnostem přihlížet, nicméně správní orgán může vycházet z poznatků zjištěných samotným místním šetřením (srov. rozsudek NSS ze dne 3. 4. 2014, čj 9 Afs 95/2012, který řešil rozdíl mezi zákonně získanými poznatky z listin získaných při místním šetření bez přítomnosti daňového subjektu a nezákonně získanými poznatky z výslechů konaných při místním šetření, o kterých měl daňový subjekt být vyrozuměn dopředu a měl právo se jich zúčastnit). Zároveň je ale vždy nutné rozlišovat okolnosti konání místního šetření. U místního šetření

konaného v rámci probíhajícího daňového řízení je v obecné rovině vhodné, aby se daňový subjekt o konání místního šetření dozvěděl (srov. rozsudek NSS ze dne 23. 4. 2009, čj. 1 Afs 29/2009-91). U místního šetření konaného mimo daňové řízení je nesoučinnost obecně akceptovanější.

[35] Ze správního spisu je zřejmé, že celní úřad provedl místní šetření mimo probíhající daňové řízení a za přítomnosti správce areálu, který byl zaměstnancem stěžovatelky a který celnímu úřadu sdělil, že má přístup do všech prostor areálu. Správce areálu byl rovněž seznámen s předmětem místního šetření, řádně poučen a s konáním místního šetření souhlasil. Správci areálu bylo umožněno kontaktovat jednatele stěžovatelky, který vzal dle sdělení správce areálu konání místního šetření na vědomí. Při telefonickém hovoru s pracovníkem celního úřadu jednatel stěžovatelky potvrdil, že v areálu skladuje surový tabák a po konání místního šetření předloží požadované dokumenty. Celní úřad při zajištění surového tabáku vycházel z informací sdělených přímo stěžovatelkou a informací zjištěných na místě. Celní úřad neprováděl při místním šetření výslech svědků ani žádný jiný úkon či důkaz, při jehož provedení by musela být stěžovatelka přítomna. Postup celního úřadu proto nepředstavoval excesivní využití oprávnění podle § 78 odst. 2 daňového řádu. Celní úřad během místního šetření komunikoval se stěžovatelkou a místního šetření se účastnil její zaměstnanec, kterému bylo taktéž umožněno s jednatelem stěžovatelky komunikovat. Sama stěžovatelka navíc celnímu úřadu potvrdila, že v areálu surový tabák skladuje. Za takové situace je NSS toho názoru, že správce daně postupoval během místního šetření v souladu se zákonem i základními zásadami správy daní a zcela dostatečně dbal na ochranu práv stěžovatelky, jak správně uvedl krajský soud.

[36] Pokud stěžovatelka v kasační stížnosti namítá, že postup celního úřadu byl nepřiměřený, neboť si nelze představit, že by stěžovatelka skladovaný surový tabák ukryla, míjí se taková argumentace s povinnostmi správce daně při místním šetření a judikatorními závěry prezentovanými výše. Není ani pravda, že část zajištěného surového tabáku byla pod celní závěrou (a tedy v povědomí celní správy). Z rozhodnutí žalovaného totiž naopak jasně plyne, že se ve stejném areálu sice nacházel surový tabák pod celní závěrou, ale nejednalo se o surový tabák totožný s tabákem zajištěným. K obecné námitce stěžovatelky, že kontaktování mobilním telefonem je vždy sporné, NSS uvádí, že takto obecné tvrzení nemůže komunikaci celních úředníků s jednatelem stěžovatelky zpochybnit. Navíc v případě stěžovatelky nebyli s jejím jednatelem v kontaktu pouze zaměstnanci celního úřadu, ale i zaměstnanec stěžovatelky, který sám celnímu úřadu sdělil, že stěžovatelka bere konání místního šetření na vědomí. Toto tvrzení stěžovatelka během celého řízení nezpochybnila.

[37] Se stěžovatelkou nelze souhlasit ani v tom, že důsledek místního šetření v jejím případě byl závažnější než stanovení daňové povinnosti, u které NSS v již zmíněném rozsudku ze dne 23. 4. 2009, čj. 1 Afs 29/2009-91, dovodil, že by se daňový subjekt měl o konání místního šetření dozvědět. Jak správně uvádí sama stěžovatelka, v jejím případě se jednalo mj. o kontrolu zákonných povinností při skladování surového tabáku. Zajištění, které celní úřad provedl s ohledem na důvodné podezření o porušení těchto povinností, je ovšem z podstaty pouze předběžné, a nedosahuje tudíž takové intenzity jako v případě stanovení daňové povinnosti. Té by v situaci stěžovatelky odpovídalo až například rozhodnutí o propadnutí nebo zabrání zajištěného tabáku podle § 42d odst. 1 zákona o

pokračování

spotřebních daních. Ze správního spisu vyplývá, že celní úřad bezodkladně po rozhodnutí o zajištění zahájil v souladu s § 42b odst. 1 zákona o spotřebních daních řízení o zajištěném surovém tabáku, ve kterém měla stěžovatelka prostor se proti zajištění bránit s tím, že v případě prokázání, že surový tabák byl skladován v souladu se zákonem, by celní úřad byl povinen rozhodnout o uvolnění zajištěného tabáku [§ 42c odst. 1 písm. a) ve spojení s § 134zzc odst. 3 zákona o spotřebních daních]. Námitka stěžovatelky proto nebyla důvodná.

IV. Závěr a náklady řízení

[38] Námitky stěžovatelky nebyly důvodné, NSS při přezkumu napadeného rozhodnutí krajského soudu nezjistil nedostatky, ke kterým by byl podle § 109 odst. 4 s. ř. s. povinen přihlížet z úřední povinnosti. Kasační stížnost proto v souladu s § 110 odst. 1, větou poslední, s. ř. s. zamítl.

[39] Stěžovatelka neměla v tomto soudním řízení ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s.); žalovanému nevznikly v tomto řízení náklady nad rámec jeho běžné činnosti.

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

V Brně dne 20. prosince 2017

Daniela Zemanová
předsedkyně senátu