

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Daniely Zemanové a soudců Zdeňka Kühna a Miloslava Výborného 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 24. 8. 2012, čj. 15475-9/2012-900000-302, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 13. 10. 2015, čj. 11 Af 45/2012-42,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

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

Odůvodnění:

I.
Vymezení věci

[1] Žalobkyně dne 31. 10. 2011 požádala o udělení povolení k výrobě tabáku ke kouření řezáním tabákové suroviny v daňovém skladu. Celní ředitelství Praha (dále jen „správní orgán prvního stupně“) rozhodnutím ze dne 28. 2. 2012, čj. 176-15/2012-170100-23, požadované povolení udělilo a mimo jiné v bodech 11., 16., 19., 20., 21., 22. a 23.

tohoto rozhodnutí stanovilo žalobci podmínky k provozování daňového skladu. Žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím změnil rozhodnutí správního orgánu prvního stupně v bodech 11., 16. a 23.

[2] Dle podmínky v bodě 11. ve znění stanoveném rozhodnutím žalovaného je celní úřad oprávněn v daňovém skladu fyzicky zkontrolovat, zda údaje uvedené v elektronickém průvodním dokladu odpovídají skutečnosti. Za tímto účelem provozovatel daňového skladu musí po schválení dopravy posečkat jednu hodinu na oznámení, zda bude kontrola odesílaných výrobků provedena. Dle podmínky v bodě 16. ve znění stanoveném rozhodnutím žalovaného je provozovatel daňového skladu povinen neprodleně (nejpozději však následující pracovní den po zjištění) nahlásit celním orgánům odcizení či jiné neoprávněné vyjmutí skladovaných vybraných výrobků. Dle podmínky v bodě 19. veškeré činnosti v prostorách daňového skladu bude provádět provozovatel daňového skladu, který bude zároveň uveden na veškerých příjmových a výdejových dokladech. Dle podmínky v bodě 20. má provozovatel daňového skladu povinnost informovat celní úřad o každém přijetí suroviny do daňového skladu e-mailem nebo jiným způsobem dohodnutým s tímto celním úřadem, a to v den přijetí. Dle podmínky v bodě 21. provozovatel daňového skladu ke každé dodávce suroviny vyhotoví odpisový list, v němž budou zaznamenány odpisy suroviny, která vstoupila do výroby nebo zpracování. Dle podmínky v bodě 22. má provozovatel daňového skladu povinnost celní úřad o zahájení a ukončení výroby řezaného tabáku e-mailem nebo jiným způsobem dohodnutým s tímto celním úřadem. Dle podmínky v bodě 23. ve znění stanoveném rozhodnutím žalovaného bude řezačka tabáku mimo hlášené dny výroby zabezpečena úřední závěrou celního úřadu a dalšími - ve výroku rozhodnutí žalovaného specifikovanými – opatřeními.

[3] Žalobu proti rozhodnutí žalovaného Městský soud v Praze kasační stížností napadeným rozsudkem zamítl. Dle jeho názoru správní orgány postupovaly v souladu s § 20 odst. 11 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění do 31. 12. 2012 (dále jen „zákon o spotřebních daních“).

II.

Obsah kasační stížnosti, vyjádření žalovaného a repliky žalobkyně

[4] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) v kasační stížnosti proti tomuto rozsudku, resp. jejím doplnění, uvedla, že ze zákonného zmocnění obsažené v § 20 odst. 11 zákona o spotřebních daních nemůže být vykládáno jako oprávnění správního orgánu stanovit daňovému subjektu fakticky jakoukoli podmínku. Podmínky provozování daňového skladu uložené správními orgány zasahují do stěžovatelčina ústavně garantovaného práva na podnikání a práva vlastnit majetek. Městský soud se přitom opomněl zabývat otázkou proporcionality takového zásahu ve smyslu judikatury Ústavního soudu a § 20 odst. 11 zákona o spotřebních daních proto nesprávně vyložil.

[5] Stěžovatelka se neztotožnila s výtkou městského soudu, podle které v žalobě nekonkretizovala, z jakých důvodů správní orgány měly stanovením podmínek provozování celního skladu vybočit ze svých oprávnění. Stěžovatelka však v žalobě namítala, „*že podmínky jí byly stanoveny v nepřiměřeně a neodůvodněně zatěžujícím rozsahu, v rozporu se zásadou zákonnosti a s principy právní jistoty a legitimního očekávání, tj. principy*

pokračování

demokratického právního státu. Stěžovatelka rovněž uvedla, že v rozhodnutích správce daně a žalovaného nebylo uvedeno dostatečné množství důvodů (tj. namítla nepřezkoumatelnost těchto rozhodnutí)“, resp., že „*nebylo až do okamžiku vydání naříkaných správních rozhodnutí seznatelné, z jakých důvodů (či na základě jakých pochybností celních orgánů) byly žalobci pro provoz daňového skladu stanoveny povinnosti v inkriminovaném rozsahu.*“ Rozsudek městského soudu proto považuje nepřezkoumatelný.

[6] Správní orgány se dle stěžovatelky v rozporu s § 2 odst. 4 správního řádu dopustily nepřípustné libovůle, neboť stanovily podmínky provozování daňového skladu odlišně (přísněji) než ve skutkově obdobné věci společnosti Tapro Trading, s.r.o. Žalovaný odlišný postup odůvodnil pouze „*množstvím předpokládané roční výroby řezaného tabáku (to však samo o sobě rozhodně nemůže vést ke stanovení takto zatěžujících a neproporcionálních podmínek, diametrálně přísnějších, než jsou podmínky stanovované jiným daňovým subjektům) a dále tím, že na stejné adrese jako stěžovatelka má provozovnu jiný subjekt, který se zabývá zpracováním surového tabáku.*“ Předpokladem, že se stěžovatelka bude dopouštět podvodného jednání, byla porušena presumpce neviny, o čemž svědčí též tvrzení správního orgánu prvního stupně obsažená v předkládací zprávě, v níž uvedl, že „*v případě adresy Řídký 22, 570 01 Litomyšl se jedná o ‚rizikovou adresu‘. … Navíc je všeobecně známou skutečností, že na uvedené adrese Řídký 22,570 01 Litomyšl má již od roku 2004 svoji provozovnu daňový subjekt L.T.B.C. Tento daňový subjekt zde vyráběl tabák Golem, který byl předmětem spotřební daně dle § 101 odst. 3 písm. c)zákona o spotřebních daních, ale spotřební daň neodváděl.*“ Tento postup městský soud svým rozsudkem aproboval a dopustil se tím zároveň odepření ochrany základním právům stěžovatelky.

[7] K podmínce stanovené v bodě 19. rozhodnutí správního orgánu prvního stupně stěžovatelka uvedla, že tato není vhodná pro zamýšlený cíl (zabránění daňovým únikům) a neobstojí již v prvním kroku testu proporcionality, neboť stěžovatelka se teoreticky může dopustit případného protiprávního jednání jako kterýkoli jiný subjekt. Touto podmínkou je omezena zásada smluvní svobody a autonomie vůle, jakož i zásada legální licence, dle níž je dovoleno vše, co zákon nezakazuje. Chybná je též úvaha městského soudu, který na základě gramatického výkladu § 3 písm. g) zákona o spotřebních daních dovodil, že činnosti v daňovém skladu může provádět jedině jeho provozovatel. Stěžovatelka poukázala na některá ustanovení veřejného i soukromého práva, v nichž je, na rozdíl od § 3 písm. g) zákona o spotřebních daních, stanoveno výslovně, že určitá právní jednání musí osoba učinit osobně.

[8] Kritérium vhodnosti dle stěžovatelky nesplňuje též podmínka stanovená v bodě 20. rozhodnutí správního orgánu prvního stupně, přičemž správní orgány ani městský soud neobjasnily, jak tato podmínka mohla vést k řádnému výběru daní; jejich rozhodnutí jsou proto nepřezkoumatelná.

[9] Podmínka stanovená v bodě 21. rozhodnutí správního orgánu prvního stupně neobstojí nejen v prvním kroku testu proporcionality, tj. posouzení vhodnosti, ale ani v kroku druhém, tedy posouzení její potřebnosti, neboť stejného účelu bylo možno dosáhnout i jinak a není jasné, proč v této souvislosti nepostačují podmínky v bodech 4. (spočívající v povinnosti vést řádně evidenci vybraných výrobků) a 20. Městský soud

vhodnost ani potřebnost podmínky stanovené v bodě 20. neodůvodnil a zatížil proto své rozhodnutí nepřezkoumatelností.

[10] Podmínky stanovené v bodech 22. a 23. rozhodnutí správního orgánu prvního stupně nemohou obstát v testu proporcionality v užším smyslu (třetí krok testu proporcionality), neboť „*těmito podmínkami je velmi silně znesnadněna až fakticky znemožněna efektivní podnikatelská činnost stěžovatelky.*“ Podmínka pod bodem 22. představuje nikoli oznámení začátku a konce výroby, nýbrž žádost, která je fakticky schválena odstraněním úřední závěry celním úřadem. Obě tyto podmínky jí zároveň znemožňují pružně reagovat na aktuální situaci např. z důvodu spěšné objednávky apod. Stanovení uvedených podmínek přitom neodůvodňuje skutečnost, že výroba má probíhat pouhé tři dny v měsíci. Městský soud se proporcionalitou těchto podmínek taktéž nezabýval a jeho rozhodnutí je proto i v této souvislosti nepřezkoumatelné. Stěžovatelka vyjádřila nesouhlas s názorem městského soudu, dle něhož „*zvýšená opatrnost ze strany celních úřadů při stanovení podmínek byla oprávněná, neboť pro neplnění stanovených podmínek již bylo stěžovatelce povolení k provozování daňového skladu odňato pravomocným rozhodnutím ze dne 15. 1. 2014.*“ Podmínky provozování daňového skladu totiž byly nastaveny natolik přísně, že nebylo dlouhodobě možné některou z nich neporušit.

[11] Stěžovatelka navrhla, aby Nejvyšší správní soud rozsudek městského soudu a rozhodnutí správních orgánů zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

[12] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se závěry městského soudu. Žalovaný uvedl, že při stanovení podmínek vycházel z návrhu stěžovatelky a jí stanovených kritérií výroby a jejího objemu. Stěžovatelčin odkaz na rozhodnutí ve věci jiného daňového subjektu je nepřípadný, neboť každý případ je nutno posuzovat individuálně. K porušení smluvní svobody a autonomie vůle stěžovatelky nedošlo, neboť v daňovém řízení se uvedené principy neuplatňují. Stanovení podmínek nemohlo stěžovatelku vzhledem k plánovanému rozsahu výroby tři dny v měsíci nijak extrémně zatěžovat a bránit jí v jejích podnikatelských aktivitách.

[13] Žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

[14] Stěžovatelka v replice k vyjádření žalovaného uvedla, že nadále nesouhlasí s tím, že nebyla porušena její smluvní volnost a autonomie vůle, neboť stále platí zásada, že je povoleno vše, co zákon nezakazuje. Dle judikatury Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu totiž veřejné a soukromé právo nejsou dva zcela oddělené světy, „*nýbrž dvě sféry jednoho ve své podstatě jednotného a uceleného právního řádu, a podle níž dále právní instituty nelze v různých právních odvětvích vykládat diametrálně odlišně*“. Kdyby zákonodárce požadoval, aby veškeré činnosti v daňovém skladu vykonával výlučně jeho provozovatel, uvedl by tak výslovně. Argumentaci městského soudu, dle níž je podmínka stanovená v bodě 19. rozhodnutí správního orgánu prvního stupně jen zdůrazněním zákonné podmínky, stěžovatelka označila za vnitřně rozpornou a nesmyslnou, neboť není důvod pro stanovení podmínky vycházející přímo ze zákona.

[15] Stěžovatelka dále navrhla, aby Nejvyšší správní soud „*v souladu s čl. 95 odst. 2 Ústavy předložil Ústavnímu soudu návrh na posouzení souladu § 20 odst. 11* [zákona o spotřebních

pokračování

daních], *ve znění platném a účinném do 31. 12. 2014, s ústavním pořádkem.*“ Uvedená právní úprava totiž neobsahuje dostatečně vymezené mantinely, které by znemožňovaly libovůli ve smyslu judikatury Ústavního soudu. Ustanovení § 20 odst. 11 zákona o spotřebních daních je přitom každopádně dle čl. 4 odst. 4 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“) nutno vykládat restriktivně tak, aby byla šetřena podstata a smysl práv a svobod Listinou zaručených.

[16] Ačkoli je každý případ nutno posuzovat individuálně, přísnější podmínky v případě stěžovatelky nebyly náležitě odůvodněny, neboť jediný důvod odlišného postupu než v případě daňového subjektu Tapro Trading, s. r. o., spočíval v porušení zásady presumpce neviny vůči stěžovatelce. Nerespektováním judikatury Ústavního soudu městský soud porušil též právo na spravedlivý proces stěžovatelky. Stěžovatelka závěrem zopakovala svůj nesouhlas s tím, že by rozsah výroby v délce tří dnů v měsíci opodstatňoval uložení stanovených podmínek.

III.
Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[17] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti a předpoklady věcné projednatelnosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, napadá rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatelka je řádně zastoupena (§ 105 s. ř. s.). Důvodnost kasační stížnosti poté posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.); neshledal přitom, že by napadené rozhodnutí či řízení jeho vydání předcházející trpěly vadami, jimiž by se musel zabývat i bez návrhu.

[18] Kasační stížnost není důvodná.

III.A K námitkám nepřezkoumatelnosti rozsudku městského soudu

[19] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkami nepřezkoumatelnosti rozsudku městského soudu. Ve své ustálené judikatuře Nejvyšší správní soud opakovaně konstatoval, že soudní rozhodnutí je přezkoumatelné, je-li z něj patrné, jaký skutkový stav vzal správní soud za rozhodný a jakým způsobem posoudil rozhodné skutečnosti (srov. např. rozsudek ze dne 4. 12. 2003, čj. 2 Ads 58/2003-75, č. 133/2004 Sb. NSS). Tyto požadavky napadené rozhodnutí městského soudu splňuje. Městský soud přehledně popsal rozhodný skutkový stav a s žalobními námitkami se řádně a srozumitelně vypořádal.

[20] Stěžovatelka spatřovala nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku předně v tom, že se městský soud dle jejího názoru nezabýval přiměřeností stanovených podmínek provozování daňového skladu ve smyslu testu proporcionality formulovaného judikaturou Ústavního soudu (srov. například nález ze dne 12. 10. 1994, sp. zn. Pl. ÚS 4/94, č. 214/1994 Sb.).

[21] Neproporcionální zásah do svých ústavních práv (ve smyslu testu proporcionality) však stěžovatelka v žalobě nenamítala. Je nezpochybnitelné, že základní práva a svobody jsou pod ochranou soudní moci (čl. 4 Ústavy), přičemž soudy poskytují stanoveným způsobem ochranu právům (čl. 90 Ústavy). Úvahy o ústavnosti správních rozhodnutí jsou pravidelně součástí rozhodování správních soudů. Pokud ale účastníci řízení porušení svých ústavních práv nenamítají, nelze správnímu soudu vytýkat, že se těmito úvahami v odůvodnění svého rozhodnutí nezabývá. V takovém případě platí, že soud žádnou protiústavnost v napadeném rozhodnutí neshledal, a bez námitek týkajících se neproporcionálního zásahu do práv stěžovatelky neměl povinnost tento závěr odůvodňovat.

[22] Napadený rozsudek městského soudu je dle stěžovatelky nepřezkoumatelný též proto, že městský soud nesprávně dovodil, že stěžovatelka nekonkretizovala, z jakých důvodů správní orgány měly stanovením podmínek provozování celního skladu vybočit ze svých oprávnění; tuto námitku (žalobní bod) označil městský soud za neprojednatelnou.

[23] Stěžovatelce lze přisvědčit, že jí uplatněné výhrady (viz zde odst. [5]) lze považovat za žalobní body ve smyslu rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, čj. 4 As 3/2008-78, č. 2162/2011 Sb. NSS, dle něhož pro účely zkoumání náležitostí žaloby je třeba „*za žalobní bod považovat každé vyjádření žalobce, z něhož byť i jen v nejhrubších obrysech lze dovodit, že napadené správní rozhodnutí z určitého důvodu považuje za nezákonné.*“ Zároveň je však nutno podotknout, že jde o námitky zcela obecného charakteru, neboť z nich není patrno, v čem konkrétně mělo stěžovatelkou tvrzené překročení pravomoci správních orgánů spočívat. Stěžovatelka omezila tato žalobní tvrzení na námitky údajného porušení obecných právních zásad (zásada zákonnosti, právní jistoty, legitimního očekávání, přezkoumatelnosti rozhodnutí). Jak přitom uvedl rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v posledně citovaném rozhodnutí, „*[č]ím je žalobní bod - byť i vyhovující - obecnější, tím obecněji k němu může správní soud přistoupit a posuzovat jej. Není naprosto na místě, aby soud za žalobce spekulativně domýšlel další argumenty či vybíral z reality skutečnosti, které žalobu podporují. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci žalobcova advokáta.*“

[24] Uvedený žalobní bod tak sice obstojí pro účely zkoumání náležitostí žaloby, avšak jeho obecnost prakticky vylučuje, aby na ně městský soud konkrétněji (věcně) reagoval. Závěr městského soudu o neprojednatelnosti uvedeného žalobního bodu lze v tomto směru pouze korigovat, neboť tento bod žaloby projednatelný byl a městský soud jej také projednal. Ve vztahu k tvrzenému překročení pravomoci správních orgánů z pohledu kritérií přezkoumatelnosti soudního rozhodnutí dostatečně, byť obecně konstatoval, že „*celní ředitelství využilo při vyhovění návrhu žalobce na provozování daňového skladu a následném stanovení podmínek svého oprávnění daného mu v § 20 odst. 11 zákona o spotřebních daních.*“ Uvedeným konstatováním dal srozumitelně najevo svůj názor, dle něhož správní orgány postupovaly v souladu se zákonným zmocněním.

[25] Taktéž námitky směřující proti podmínce stanovené bodem 20. rozhodnutí správního orgánu prvního stupně městský soud posoudil přezkoumatelným způsobem, a to na stranách 8 až 9 svého rozsudku, kde uvedl, „*že na odůvodnění napadeného rozhodnutí*

pokračování

je třeba nahlížet jako na jeden kompaktní celek a nelze vytýkat žalovanému, že základní důvod pro stanovení podmínek, tj. snahu o řádný výběr spotřební daně s ohledem na skutečnosti zjištěné při místním šetření, neuvádí u každé jednotlivé podmínky opakovaně." K meritu věci v dané souvislosti konstatoval, že „*[p]odmínka je stanovena v souladu se zásadou součinnosti, tak jak ji upravuje § 6 odst. 2 daňového řádu a která je typická pro správu daní. Výrazem této zásady je i informování ze strany provozovatele daňového skladu. Tato součinnost je právem i povinností osob zúčastněných na správě daní a může být i vynucována (např. pořádkovou pokutou).*" Tyto úvahy považuje Nejvyšší správní soud za přezkoumatelné.

[26] Nejvyšší správní soud neshledal nepřezkoumatelnost napadených správních rozhodnutí, neboť ta je nutno chápat jako jeden celek (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2014, čj. 6 As 161/2013-25). Žalovaný na stranách 7 až 14 napadeného rozhodnutí řádně vysvětlil důvody uložení jednotlivých podmínek. O přezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného svědčí i skutečnost, že stěžovatelka s jeho závěry v žalobě i kasační stížnosti obsáhle polemizuje, což by v případě nepřezkoumatelného rozhodnutí z povahy věci nebylo možné.

[27] Namítá-li stěžovatelka určité dílčí nedostatky odůvodnění rozhodnutí správních orgánů, Nejvyšší správní soud ve shodě s městským soudem opakuje, že na napadená rozhodnutí je třeba nahlížet v jejich celistvosti, přičemž z kontextu rozhodnutí žalovaného je zřejmé, že podmínky stanovené správním orgánem prvního stupně směřují k zajištění co nejefektivnější kontroly nad činnostmi prováděnými v daňovém skladu, a to – jak bude dále uvedeno – ze zcela legitimních důvodů. Veškeré shora uvedené podmínky slouží především k tomu, aby správní orgány měly dostatečný přehled o množství suroviny, která se v daňovém skladu nachází (body 16., 20., 21. rozhodnutí správního orgánu prvního stupně), jakož i kontrole rozsahu jejího zpracování (body 22. a 23. rozhodnutí správního orgánu prvního stupně), což je z pohledu zamezení daňovým únikům naprosto klíčové; bez nich totiž není možné rozsah daňové povinnosti (či případných daňových úniků) přesně určit. Podmínka obsažená v bodě 19. rozhodnutí správního orgánu prvního stupně plyne ze samotné zákonné úpravy (viz zde odst. [37] až [40]). Přestože by mohlo být odůvodnění napadených správních rozhodnutí podrobnější, vztah mezi stanovenými podmínkami a zamýšleným cílem je z něho naprosto zřejmý.

III.B K námitce protiústavnosti aplikované právní úpravy

[28] Podle stěžovatelky je protiústavní samotný § 20 odst. 11 zákona o spotřebních daních, jelikož absence mantinelů pro uložení podmínek provozování daňového skladu umožňuje aplikační libovůli.

[29] Dle § 20 odst. 11 zákona o spotřebních daních, ve znění relevantním pro projednávanou věc, mohlo celní ředitelství v povolení k provozování daňového skladu *stanovit další podmínky pro zabezpečení vybraných výrobků nebo uložit opatření potřebná k zabránění jejich neoprávněného použití*. Ze samotné dikce tohoto ustanovení je zřejmé, že celní ředitelství nemohlo stanovit jakékoli podmínky, nýbrž pouze takové, které sloužily zabezpečení vybraných výrobků a zabránění jejich neoprávněného použití. Mezi

stanovenými podmínkami provozování daňového skladu a uvedenými omezujícími kritérii tudíž musí existovat souvislost a nelze je tedy ukládat svévolně. Tato kritéria zároveň představují neurčité právní pojmy, které správní orgán vykládá, a jeho výklad je v plném rozsahu přezkoumatelný správními soudy (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 4. 2014, čj. 8 As 37/2011-154, č. 3073/2014 Sb. NSS).

[30] Nejvyšší správní soud nezpochybňuje, že závěry Ústavního soudu obsažené ve stěžovatelkou citovaných nálezech ze dne 21. 6. 2000, sp. zn. Pl. ÚS 3/2000, č. 231/2000 Sb., a ze dne 9. 2. 2016, sp. zn. Pl. ÚS 17/15, č. 77/2016 Sb., dle nichž zmocňovací zákonné ustanovení umožňující správním orgánům vydávat podzákonné předpisy ve smyslu čl. 79 odst. 3 Ústavy musí být konkrétní, jednoznačné a jasné, lze v obecné rovině přiměřeně vztáhnout též na další zmocňovací ustanovení v oblasti veřejné správy zasahujících do základních práv a svobod, neboť jejich meze lze za podmínek stanovených Listinou stanovit pouze zákonem (čl. 4 odst. 2 Listiny). Ze shora uvedených důvodů však Nejvyšší správní soud neshledal v tomto směru nedostatky právní úpravy; nelze proto přisvědčit argumentaci stěžovatelky, dle níž správní orgány v nyní projednávané věci vybočily ze zásady legální licence (čl. 2 odst. 4 Ústavy a čl. 2 odst. 3 Listiny), neboť pro jejich postup existoval zákonný podklad. Z týchž důvodů nepovažuje Nejvyšší správní soud za opodstatněný stěžovatelčin návrh směřující k předložení věci Ústavnímu soudu dle čl. 95 odst. 2 Ústavy.

III.C K námitkám porušení zásady legitimního očekávání obsažené v § 2 odst. 4 správního řádu a porušení presumpce neviny

[31] Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani námitce, dle níž správní orgány bez patřičného důvodu postupovaly odlišně od (jinak údajně skutkově obdobného) případu daňového subjektu Tapro Trading, s.r.o., čímž měly porušit zásadu legitimního očekávání vyjádřenou v § 2 odst. 4 správního řádu.

[32] Žalovaný ve svém rozhodnutí v této souvislosti poukázal na skutečnost, že společnosti Tapro Trading byla povolena výroba, zpracování, skladování a prodej řezaného tabáku ke kouření v ročním objemu 1 000 kg, zatímco v případě stěžovatelky se jednalo o 12 000 kg. Již tato odlišnost dle názoru Nejvyššího správního soudu dostatečně opodstatňuje odlišný přístup vůči stěžovatelce. S rostoucím objemem zpracovávané suroviny totiž nejenže poměrně narůstá benefit spočívající v podmíněném osvobození od daně při provozování daňového skladu (daňová povinnost jinak dle § 8 zákona o spotřebních daních vzniká výrobou vybraných výrobků na daňovém území Evropské unie nebo dovozem vybraných výrobků na daňové území Evropské unie), nýbrž se spolu s tím zvětšuje též riziko daňových úniků. Přísnější opatření přijatá vůči stěžovatelce proto nejsou projevem presumpce viny, jak stěžovatelka dovozuje, nýbrž vyvažování výhod a rizik spojených s provozováním daňového skladu; ty se v každém jednotlivém případě liší. Nejvyšší správní soud z tohoto důvodu v postupu správních orgánů v nyní projednávané věci znaky nepřípustné libovůle neshledal.

[33] Argumentace žalovaného (stěžovatelkou taktéž zpochybňovaná), dle níž na adrese daňového skladu již docházelo ke zpracování surového tabáku jiným daňovým subjektem,

pak v dané souvislosti má pouze podpůrnou povahu a ani její případné vyvrácení by nemohlo být ve věci relevantní a změnit výše uvedené závěry. Názor městského soudu, dle něhož se zvýšená opatrnost správních orgánů nakonec ukázala jako opodstatněná, neboť stěžovatelce bylo povolení k provozování daňového skladu odňato, je pro výrok rozhodnutí nadbytečný.

III.D K námitkám týkajícím se jednotlivých podmínek stanovených rozhodnutím správního orgánu prvního stupně

[34] Nejvyšší správní soud připomíná, že námitky týkající se údajného neproporcionálního zásahu do svých ústavně garantovaných práv (ve smyslu testu proporcionality) uplatnila stěžovatelka až v kasační stížnosti, ačkoli jí v jejich uplatnění před městským soudem nic nebránilo; touto stěžovatelčinou argumentací se pro její nepřípustnost Nejvyšší správní soud již podrobněji nezabýval.

[35] Nad rámec nutného k tomu však Nejvyšší správní soud poznamenává, že jde o námitky formulované zcela obecně, neboť stěžovatelka nenabízí konkrétnější argumentaci, proč by podmínky stanovené správním orgánem prvního stupně nemohly v jednotlivých krocích testu proporcionality obstát (výjimkou je pouze námitka, dle níž existují i jiné způsoby jak dosáhnout účelu podmínky dle bodu 21. rozhodnutí správního orgánu prvního stupně, jako například vedení měsíční statistiky o počtu dodávek řezaného tabáku a jeho celkovém přijatém a následně i zpracovaném množství). Opatření zvolená správními orgány ve vztahu k zamýšlenému cíli, tj. efektivní kontrole výběru spotřební daně, považuje Nejvyšší správní soud ve smyslu prvního kroku testu proporcionality za vhodná. (viz shora odst. [27]). V obecné rovině Nejvyšší správní soud uvádí, že neproporcionální zásah do stěžovatelčiných práv ani porušení jejího práva na spravedlivý proces neshledal.

[36] Námitky k podmínce obsažené v bodě 20. rozhodnutí správního orgánu prvního stupně, které stěžovatelka uplatnila v kasační stížnosti, se (vedle stěžovatelkou tvrzené neproporcionality) týkaly pouze údajné nepřezkoumatelnosti rozsudku městského soudu a rozhodnutí správních orgánů; těmito námitkami se Nejvyšší správní soud již shora vypořádal (viz zde odst. [25] až [27]). Dále se tedy zabýval pouze námitkami k podmínkám v bodech č. 19., 21., 22. a 23. prvoinstančního správního rozhodnutí.

III.D.1 Podmínka dle bodu 19., dle níž veškeré činnosti v prostorách daňového skladu smí provádět pouze provozovatel daňového skladu

[37] Stěžovatelka namítla, že podmínka stanovená v bodě 19. rozhodnutí správního orgánu prvního stupně představovala nepřípustné omezení smluvní svobody a autonomie vůle, přičemž není správný výklad, dle něhož uvedená podmínka vyplývá přímo ze zákona.

[38] Dle § 3 písm. g) zákona o spotřebních daních je *daňovým skladem prostorově ohraničené místo na daňovém území České republiky, ve kterém provozovatel daňového skladu*

za podmínek stanovených tímto zákonem vybrané výrobky vyrábí, zpracovává, skladuje, přijímá nebo odesílá, pokud tento zákon nestanoví jinak (§ 59, 78, 89 a 99), přičemž hranice takového místa nesmějí být přerušeny s výjimkou případu, kdy tímto místem prochází veřejná komunikace; správce daně může stanovit, že určité objekty a plochy tohoto místa nejsou jeho součástí. Dle § 3 písm. f) tohoto zákona se pak provozovatelem daňového skladu rozumí *právnická nebo fyzická osoba, které bylo uděleno povolení k provozování daňového skladu; provozovatel daňového skladu je daňovým subjektem*.

[39] Z gramatického výkladu citovaných ustanovení jednoznačně plyne, že veškeré činnosti v rámci daňového skladu vykonává jeho provozovatel. Tento výklad navíc podporuje účel a povaha institutu daňového skladu jako takového. Jak bylo shora uvedeno, provozování daňového skladu přináší na jedné straně výhodu provozovatele spočívající v podmíněném osvobození od daně, na druhé straně je však z pohledu státu zatíženo rizikem daňových úniků. Tyto vlastnosti jsou institutu daňového skladu vlastní z povahy věci bez ohledu na osobu provozovatele. Základní a klíčovou garancí ochrany veřejného zájmu na řádném výběru daní však je skutečnost, že provozování daňového skladu správní orgány povolují vždy konkrétní fyzické či právnické osobě, s níž je o tomto povolení vedeno správní řízení; právě ve vztahu k provozovateli daňového skladu (a nikoli případným dalším subjektům, resp. jejich neurčitému okruhu) pak správní orgán zvažuje veškeré skutkové okolnosti rozhodné pro vydání povolení a stanovení dalších podmínek. Výklad zvolený městským soudem, dle něhož veškeré činnosti v rámci daňového skladu vykonává jeho provozovatel, proto Nejvyšší správní soud považuje za správný a nikoli přepjatě formalistický, vnitřně rozporný či nelogický, jak namítá stěžovatelka. Správní orgány se nedopustily vůči stěžovatelce (nepřípustného) omezení smluvní svobody a autonomie vůle, neboť podmínka stanovená v bodě 19. rozhodnutí správního orgánu prvního stupně pramenila již ze samotné zákonné úpravy. Nedůvodná je proto též námitka údajného porušení zásady legální licence (čl. 2 odst. 4 Ústavy a čl. 2 odst. 3 Listiny).

[40] Nepřípadný je v této souvislosti stěžovatelčin odkaz „*např. na § 8 odst. 1 zákona č. 328/1999 Sb., o občanských průkazech, v platném znění, podle něhož* ‚občan je povinen převzít občanský průkaz osobně'*, dále na § 19 odst. 1zákona č. 247/1995 Sb., o volbách do Parlamentu České republiky, podle něhož* ‚volič hlasuje osobně, zastoupení není přípustné'*; na § 2 odst. 1 ZPr, v němž je stanoveno, že* ‚závislou prací je práce, která je vykonávána ve vztahu nadřízenosti zaměstnavatele a podřízenosti zaměstnance, jménem zaměstnavatele, podle pokynů zaměstnavatele a zaměstnanec ji pro zaměstnavatele vykonává osobně'*, či na § 2725 o. z., v němž je stanoveno, že* ‚společník vykonává činnost pro společnost osobně a není oprávněn členství ve společnosti zřídit jiné osobě, ani jí své členství postoupit'." Samotná skutečnost, že zákonodárce považoval v některých případech za nutné zdůraznit osobní výkon určitých činností či právních jednání užitím slova „osobně" totiž neznamená, že v případě jiných ustanovení je nutno automaticky dovozovat opak, tedy že subjekt dané činnosti či právní jednání osobně vykonávat nemusí. Důvody, proč tomu tak v případě provozování daňového skladu není, Nejvyšší správní soud uvedl výše.

III.D.2 Podmínka dle bodu 21., dle níž provozovatel daňového skladu ke každé dodávce suroviny vyhotoví odpisový list

pokračování

[41] Nejvyšší správní soud se neztotožnil ani s námitkou týkající se podmínky stanovené v bodě 21. rozhodnutí správního orgánu prvního stupně, dle níž v této souvislosti postačují podmínky v bodech 4. (spočívající v povinnosti vést řádně evidenci vybraných výrobků) a 20.

[42] Podmínka, dle níž má stěžovatelka povinnost vyhotovit ke každé dodávce suroviny odpisový list, je pouze konkretizací podmínky stanovené v bodě 4. rozhodnutí správního orgánu prvního stupně ve vztahu k dodávkám surového tabáku; jde tedy v podstatě o určení způsobu evidence této suroviny formou odpisových listů. Jak Nejvyšší správní soud již uvedl, stanovení podmínek provozování daňového skladu sleduje za cíl vyvažování rizik s ním spojených. Vyhotovení odpisového listu a zaznamenávání zpracování takto evidované suroviny přitom Nejvyšší správní soud nepovažuje za natolik zatěžující povinnost, aby z rámce uvedeného vyvažování jakkoli vybočovala.

[43] Podmínka stanovená v bodě 20. uvedeného rozhodnutí obsahuje povinnost informovat celní úřad o uskutečnění dodávky suroviny, nikoli však o jejím množství. Tato podmínka proto nemůže nahradit povinnost vytvoření odpisového listu k dodávce suroviny.

III.D.3 Podmínky dle bodů 22. a 23., dle nichž provozovatel daňového skladu má povinnost hlásit zahájení a ukončení výroby a opatřit řezačku tabáku celní závěrou

[44] Nedůvodné jsou též námitky týkající se podmínek v bodech č. 22. a 23. rozhodnutí správního orgánu prvního stupně, dle nichž stěžovatelka má povinnost hlásit s denním předstihem zahájení a ukončení výroby a opatřit řezačku tabáku celní závěrou tak, aby byla ve dnech k výrobě nenahlášených vyřazena z provozu. Stěžovatelka v této souvislosti namítla, že podmínka v bodě 22. představuje nikoli oznámení začátku a konce výroby, nýbrž žádost, která je fakticky schválena odstraněním úřední závěry celním úřadem. Obě tyto podmínky jí zároveň znemožňují pružně reagovat na aktuální situaci např. z důvodu spěšné objednávky apod. Stanovení uvedených podmínek přitom neodůvodňuje skutečnost, že výroba má probíhat pouhé tři dny v měsíci.

[45] Nejvyšší správní soud k tomu uvádí, že žalovaný odůvodnil stanovení uvedených (komplementárně spojených) podmínek pod body č. 22. a 23. rozhodnutí správního orgánu prvního stupně mimo jiné tím, že zamýšlená výroba měla probíhat pouze tři dny v měsíci, přičemž v daňovém skladu nebude zajištěna stálá přítomnost úředních osob celního úřadu. Na rozdíl od stěžovatelky považuje Nejvyšší správní soud takové odůvodnění za přiléhavé, dostatečné a smysluplné, neboť slouží k tomu, aby bylo zajištěno dodržování povoleného rozsahu výroby. Ve vztahu k vybraným výrobkům umožňuje zaměřit případnou kontrolu na dobu nahlášené výroby, popřípadě snadno prostou kontrolou celní závěry řezačky tabáku ověřit, zda k výrobě nedochází i mimo nahlášené dny. Bez těchto opatření by nebylo možné zajistit, aby na řezačce nebyla mimo povolený rozsah zpracovávána případná neevidovaná surovina. Nahlašování počátku a konce výroby s denním předstihem nepředstavuje natolik závažný zásah do provozu daňového skladu, aby jej bylo možno hodnotit jako excesivní. Tvrzení stěžovatelky, dle něhož jí uvedené

podmínky znemožňují pružně reagovat na aktuální situaci, není podloženo. Z ničeho neplyne, že by pro stěžovatelku bylo nezbytné reagovat na „náhlé situace“ v řádu hodin, či že by zpoždění začátku výroby do druhého dne její podnikatelskou činnost znemožňovalo.

[46] Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani námitce, podle níž je ohlašování začátku výroby žádostí, která je fakticky schvalována odstraněním celní závěry. Textace uvedené podmínky neumožňuje celnímu úřadu po ohlášení zahájení, resp. ukončení výroby postupovat jinak, než celní závěru řezačky tabáku odstranit, popřípadě ji na řezačku opět umístit; to zcela odpovídá ohlašovacímu principu a nejedná se tedy o žádost, o níž by správní orgán teprve rozhodoval.

IV.
Závěr a náklady řízení

[47] Nedůvodnou kasační stížnost proto Nejvyšší správní soud dle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl. O věci přitom rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s.

[48] Vzhledem k tomu, že stěžovatelka neměla ve věci úspěch a žalovanému nevznikly náklady nad rámec jeho úřední činnosti, nemá ani jeden z nich dle § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., právo na náhradu nákladů řízení.

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

V Brně dne 30. března 2017

Daniela Zemanová
předsedkyně senátu