

Spis 8 Afs 119/2005 byl spojen se spisem 8 Afs 75/2005 a pod touto spisovou značkou bylo rozhodnuto takto:

č. j. 8 Afs 75/2005 - 130



**ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců JUDr. Petra Příhody a Mgr. Jana Passera v právní věci žalobce S., s. r. o., jednajícího zaměstnancem J. J., proti žalovanému Finančnímu ředitelství v Brně, nám. Svobody 4, 602 00 Brno, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 16. 12. 2002

1) čj. 5620/02/FŘ/130, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 23. 2. 2005, čj. 30 Ca 59/2003-53,

2) čj. 5523/02/FŘ/130, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 23. 2. 2005, čj. 30 Ca 57/2003-52,

3) čj. 5524/02/FŘ/130, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 23. 2. 2005, čj. 30 Ca 58/2003-52,

4) čj. 5688/02/FŘ/130, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 23. 2. 2005, čj. 30 Ca 60/2003-52,

5) čj. 5522/02/FŘ/130, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 23. 2. 2005, čj. 30 Ca 56/2003-51,

t a k t o :

I. Věci vedené pod spisovými značkami 8 Afs 75/2005, 8 Afs 78/2005, 8 Afs 79/2005, 8 Afs 80/2005a 8 Afs 119/2005 se spojují ke společnému projednání a nadále budou vedeny pod spisovou značkou 8 Afs 75/2005.

II. Rozsudky Krajského soudu v Brně ze dne ze dne 23. 2. 2005, čj. 30 Ca 59/2003-53, čj. 30 Ca 57/2003-52, čj. 30 Ca 58/2003-52, čj. 30 Ca 60/2003-52 a čj. 30 Ca 56/2003-51 se zrušují a věci se vrací k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Žalovaný rozhodnutím ze dne 16. 12. 2002:

1) čj. 5620/02/FŘ/130, zamítl odvolání žalobce proti platebnímu výměru Finančního úřadu ve Znojmě (dále jen „správce daně“) ze dne 21. 6. 2002, kterým byla žalobci za zdaňovací období listopad 2001 vyměřena spotřební daň z lihu a lihovin ve výši 236 542 Kč.

2) čj. 5523/02/FŘ/130, zamítl odvolání žalobce proti platebnímu výměru správce daně ze dne 21. 6. 2002, kterým byla žalobci za zdaňovací období září 2001 vyměřena daň z přidané hodnoty ve výši 3 132 849 Kč.

3) čj. 5624/02/FŘ/130, zamítl odvolání žalobce proti platebnímu výměru správce daně ze dne 21. 6. 2002, kterým byla žalobci za zdaňovací období listopad 2001 vyměřena daň z přidané hodnoty ve výši 1 179 651 Kč.

4) čj. 5688/02/FŘ/130, zamítl odvolání žalobce proti platebnímu výměru správce daně ze dne 21. 6. 2002, kterým byla žalobci za zdaňovací období listopad 2001 vyměřena spotřební daň z vína ve výši 2 159 Kč.

5) čj. 5522/02/FŘ/130, zamítl odvolání žalobce proti platebnímu výměru správce daně ze dne 21. 6. 2002, kterým byla žalobci za zdaňovací období říjen 2001 vyměřena daň z přidané hodnoty ve výši 3 219 752 Kč.

Žalobce rozhodnutí žalovaného napadl žalobami u Krajského soudu v Brně, který je dne 23. 2. 2005 zamítl rozsudky uvedenými v záhlaví. Krajský soud se v prvé řadě zabýval výzvou podle § 43 odst. 1 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“, či „d. ř.“). Ohledně spotřebních daní konstatoval, že z výzvy plyne, že správce daně má pochybnost o tom, zda uplatnění nároku na vrácení spotřební daně se netýká i zboží umístěného v prodejně D. F. čp. 460 na pozemku p. č. 5423/13 v katastrálním území H. (dále jen „nová budova D.“). Správce daně žalobce skutečně vyzval k vyjasnění dané pochybnosti, tj. k průkazu oprávněnosti nároku na vrácení spotřební daně v případě prodeje v budově čp. 458 na pozemku p. č. 5423/7 v katastrálním území H. (dále jen „stará budova D.“). V případě prodeje v nové budově D. správce daně žádal prokázat, že se zde jednalo o prodeje včetně spotřební daně a nebylo-li tomu tak, žádal již přímo, aby žalobce vysvětlil, z jakého důvodu zde bylo prodáváno zboží bez spotřební daně. Ohledně daně z přidané hodnoty pak měl správce daně pochybnost o dodržování povinnosti žalobce uplatňovat daň z přidané hodnoty na výstupu u plnění uskutečněných v nové budově D., a proto žalobce vyzval, aby uvedl důvod neodvádění daně z přidané hodnoty na výstupu z tržeb a pravdivost údajů prokázal. Takové důkazní břemeno dle krajského soudu žalobci plyne také přímo z § 31 odst. 9 d. ř.

Dále se krajský soud zabýval otázkou respektování § 31 odst. 8 písm. c) d. ř., otázkou zákonného osvědčení důkazů a otázkou průkazu toho, že žalobce byl oprávněn v nové budově D. prodávat zboží bez daně z přidané hodnoty a bez spotřební daně (dále jen „bez daní“). Tyto otázky dle krajského soudu mají společný základ v tom, zda bylo v daňovém řízení spolehlivě doloženo, že žalobce nebyl oprávněn prodávat v nové budově D. zboží bez daní a že tedy nárok na vrácení daní nebyl po právu. Přitom se krajský soud ztotožnil se žalovaným potud, že povolení Ministerstva financí k prodeji zboží za ceny bez daní v prodejně D. ze dne 18. 1. 1995, ve znění pozdějších dodatků ze dne 17. 11. 1999 a ze dne 19. 10. 2000 se nevztahuje na prodej v nové budově D. a dodal, že z tohoto povolení jednoznačně vyplývá, že se týká prodejny specifikované jako stavební nemovitost na

pozemku p. č. 5423/1 v katastrálním území H., tj. staré budovy D., nikoli na tomto pozemku později postavené a souběžně se starou budovou D. provozované nové budovy D.

Krajský soud v rozsudcích ve věcech vedených pod sp. zn. 30 Ca 59/2003 a sp. zn. 30 Ca 57/2003 navíc ještě dodal, že funkční propojení obou budov pomocí optického kabelu žalobce doložil až po vydání rozhodnutí žalovaného a žalovaný ani soud se proto touto skutečností nemohli zabývat.

Žalobce (stěžovatel) podal proti rozsudkům krajského soudu kasační stížnosti. Jelikož jde o věci týchž účastníků řízení se stejnou skutkovou i právní problematikou a v kasačních stížnostech jsou uplatňovány i stejné důvody, Nejvyšší správní soud je spojil v souladu s ustanovením § 120 s. ř. s. ve spojení s § 39 odst. 1 s. ř. s. ke společnému projednání.

Stěžovatel namítal především, že výzvy podle § 43 d. ř. byly nezákonné. První výzvy neobsahovaly žádné konkrétní pochybnosti, správce daně pouze uvedl, aby stěžovatel prokázal nárok na vrácení daní všemi důkazními prostředky a doplnil údaje na vyjmenovaných řádcích (sloupcích) daňových přiznání. Těmto výzvám stěžovatel vyhověl, a proto správce daně již nebyl oprávněn vydávat výzvy další. Přetrvávaly-li u správce daně po splnění prvních výzev nějaké pochybnosti, bylo jeho povinností zahájit daňovou kontrolu. Správce daně ale vydal výzvy další a upřel tak stěžovateli práva, která by mu náležela v průběhu daňové kontroly. Ani druhé výzvy v pořadí pak neobsahovaly skutečné pochybnosti (*pozn. soudu*: tuto námitku stěžovatel neuplatnil vůči rozsudku čj. 30 Ca 59/2003-53).

Stěžovatel dále namítl, že žalovaný i správce daně se v rámci dokazování dopustili závažných pochybení a skutkové závěry tak byly vyvozeny v rozporu s § 31 odst. 4, 8 a 9 d. ř. V rámci dokazování správce daně za stěžejní důkaz označil rozhodnutí Ministerstva financí ze dne 14. 11. 2001, kterým bylo stěžovateli odňato povolení ministerstva k prodeji zboží za ceny bez daní v prodejně D. ze dne 18. 1. 1995, ze dne 17. 11. 1999 a ze dne 19. 10. 2000. Stěžovatel přitom již dříve argumentoval tím, že rozhodnutí o odnětí povolení neosvědčuje okolnosti významné pro souzenou věc, přičemž jeho argumentaci dal za pravdu Vrchní soud v Praze, který toto rozhodnutí zrušil rozsudkem ze dne 19. 11. 2002, čj. 6 A 140/2001-88. Zrušené rozhodnutí pak nemůže být ve smyslu § 31 odst. 4 d. ř. užito jako důkaz. Dalším použitým důkazním prostředkem bylo výkladové stanovisko Ministerstva financí ze dne 15. 11. 2001, o němž stěžovatel tvrdí, že je v rozporu se skutečností a jinými důkazy (např. stanoviskem Celního úřadu H. ze dne 24. 11. 1994 a protokolem o ústním jednání ze dne 30. 5. 1996 sepsaným Obecním úřadem H.). Správce daně pak ve sdělení důvodů rozdílů konstatoval existenci dalších důkazních prostředků, neuvedl však, proč nebyly přijaty a nebyly způsobilé prokázat stěžovatelem tvrzené skutečnosti. O těchto důkazních prostředcích správce daně konstatoval, že mu nepřísluší vyjadřovat se k činnosti jiných státních orgánů. Žalovaný se pak námitkami ohledně vad v dokazování zabýval velmi povrchně a neúplně a neunesl důkazní břemeno podle § 31 odst. 8 písm. c) d. ř. a krajský soud se touto námitkou samostatně nezabýval, protože pouze uvedl, že se ohledně výkladu povolení Ministerstva financí k prodeji zboží za ceny bez daní v prodejně D. ze dne 18. 1. 1995 s názorem žalovaného ztotožnil. Stěžovatel proto rozsudek krajského soudu považuje v tomto bodě za nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů.

Způsob, jakým pak krajský soud posoudil povolení Ministerstva financí k prodeji zboží za ceny bez daní v prodejně D. ze dne 18. 1. 1995, stěžovatel považuje za nesprávný a nezákonný. Stěžovatel zde argumentuje především rozsudkem Vrchního soudu v Praze, kterým bylo zrušeno rozhodnutí Ministerstva financí o odnětí povolení k prodeji zboží za ceny bez daní v prodejně D., stanoviskem Celního úřadu H. ze dne 24. 11. 1994, stavebním povolením Městského úřadu Hrušovany nad Jevišovkou ze dne 5. 6. 1996, rozhodnutím

Celního úřadu Znojmo ze dne 28. 11. 1997, kterým byl zřízen soukromý celní sklad, a rozhodnutím Celního ředitelství Brno ze dne 4. 7. 2004.

Stěžovatel rovněž namítal, že v průběhu daňového řízení byl vyloučen z možnosti vyjádřit se k provedeným důkazům. Žalovaný k této námitce uplatněné již v odvolání uvedl, že při vytýkacím řízení daňový řád nestanoví povinnost seznamovat účastníka řízení s výsledkem dokazování; takovou povinnost nahrazuje oprávnění plynoucí z § 32 odst. 9 d. ř. Krajský soud se s touto námitkou nezabýval, a proto je jeho i v tomto bodě rozsudek nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů. Stěžovatel se přitom domnívá, že není rozhodné, zda daňový řád výslovně správci daně ukládá povinnost seznamovat účastníka řízení s výsledky dokazování v průběhu vytýkacího řízení. I na tento případ dopadá čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod prostřednictvím § 2 odst. 1 d. ř. Právo na projednání věci za přítomnosti účastníka řízení lze dovodit také z § 7 odst. 1 d. ř. Dále se stěžovatel domnívá, že splní-li účastník řízení požadavky, které vůči němu správce daně vznesl ve výzvě podle § 43 d. ř., a správce daně má další či přetrvávající pochybnosti, je důvod pro zahájení daňové kontroly, v rámci níž jsou již práva účastníka řízení zřejmá. Takto správce daně nepostupoval a jeho kroky byly v rozporu s principy dobré správy, jak je upravuje Charta základních práv Evropské unie.

II.

Žalovaný ve vyjádření ke kasačním stížnostem za podstatu sporu označil skutečnost, zda se rozhodnutí Ministerstva financí o povolení k prodeji zboží za ceny bez daní v prodejně typu D. vedle staré budovy D. vztahuje i na novou budovu D.

Žalovaný se neztotožnil s názorem stěžovatele ohledně výzev podle § 43 d. ř. a odmítl i jeho tvrzení, že finanční orgány hodnotily důkazní prostředky v rozporu s § 31 odst. 4 a § 2 odst. 3 d. ř. Žalovaný se domnívá, že z gramatického výkladu textu povolení Ministerstva financí k prodeji zboží za ceny bez daní v prodejně D. jednoznačně vyplývá, že se týká pouze jedné prodejny v jednom objektu. Totéž vyplývá i ze stanoviska Celního úřadu H. ze dne 24. 11. 1994. Celní úřad Znojmo dne 23. 4. 2002 na výzvu k součinnosti sdělil, že výklad povolení Ministerstva financí k prodeji zboží za ceny bez daní v prodejně D. není oprávněn provádět, ale že to přísluší pouze Ministerstvu financí. Ministerstvo financí přitom dne 15. 11. 2001 správci daně sdělilo, že povolení k prodeji zboží za ceny bez daní v prodejně D. se týká pouze staré budovy D.

Ohledně tvrzené nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu žalovaný odkázal na tu část rozsudku, v níž krajský soud konstatoval podstatnou část odůvodnění rozhodnutí žalovaného, s jehož závěry se pak ztotožnil. K námitce ohledně porušení § 31 odst. 8 písm. c) d. ř. žalovaný upozornil na to, že důkazní břemeno v daném případě leželo na stěžovateli, neboť ten v daňovém přiznání uplatnil nárok na vrácení daně, a proto byl ve smyslu § 31 odst. 9 d. ř. povinen prokázat důvod prodeje zboží za ceny bez spotřební daně v nové budově D.

K námitce, že se stěžovatel v průběhu daňového řízení nemohl vyjádřit k provedeným důkazům, žalovaný uvedl, že tento žalobní bod byl natolik nekonkrétní, že se jím soud nemohl zabývat. Přesto žalovaný ve vyjádření uvedl, že podle § 2 odst. 4 d. ř. je daňové řízení neveřejné a podle čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod lze státní moc uplatňovat jen v případech a v mezích stanovených zákonem a způsobem, který zákon stanoví. Daňový řád přitom správci daně neukládá vést před vydáním rozhodnutí s žalobcem ústní jednání. Nelze brát zřetel ani na čl. 41 Charty základních práv Evropské unie, neboť jde o právně nezávazný

dokument. Žalovaný k tomu dodal, že v případě, kdy se vyměřená daň odchyľuje od daně uvedené v daňovém přiznání, lze podle § 32 odst. 9 d. ř. žádat o sdělení důvodu rozdílu mezi stanoveným základem a daní, jež byla přiznána. Této možnosti stěžovatel využil. Z vyměřovacího spisu je pak v souladu s § 46 odst. 2 d. ř. patrné, na podkladě čeho se správce daně odchyľil od daně, jež byla přiznána, a z jakých důvodů.

III.

Ze správního spisu vyplynuly následující skutečnosti:

Stěžovatel podal přiznání ke spotřební dani z lihu a lihovin za zdaňovací období listopad 2001 a uplatnil nárok na vrácení daně ve výši 424 881 Kč. Podal rovněž přiznání ke spotřební dani z vína za období listopad 2001 a uplatnil nárok na vrácení daně ve výši 8 635 Kč. Správce daně dne 17. 1. 2002 vystavil a stěžovateli adresoval výzvy k odstranění pochybností o údajích daňového přiznání dle § 43 d. ř.; správce daně žádal, aby stěžovatel prokázal nárok na vrácení spotřebních daní všemi důkazními prostředky a doplnil údaj ve sloupci 2 a 8 daňového přiznání.

Stěžovatel podal také přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období září, říjen a listopad roku 2001. Za měsíc září 2001 vykázal nadměrný odpočet ve výši 527 341 Kč, za měsíc říjen vykázal nadměrný odpočet ve výši 642 132 Kč a za měsíc listopad vykázal nadměrný odpočet ve výši 335 914 Kč. I ve vztahu k těmto daňovým přiznáním vystavil správce daně dne 17. 1. 2002 výzvy podle § 43 d. ř. a žádal, aby žalovaný prokázal údaje uvedené na řádcích 304, 305, 325, 444 a 445 daňových přiznání. Na tyto výzvy stěžovatel reagoval podáním ze dne 18. 2. 2002, v němž uvedl, že výzvy neobsahují zákonem předepsané náležitosti, neboť z nich není zřejmé, jaké pochybnosti správci daně vznikly.

Dne 13. 3. 2002 pak správce daně vystavil další výzvu podle § 43 d. ř., která se týkala daně z přidané hodnoty za září až listopad roku 2001; správce daně stěžovatele vyzval, aby vysvětlil, z jakého důvodu nebyl odváděna daň z přidané hodnoty na výstupu u tržeb uskutečněných v nové budově D. Dne 5. 4. 2002 pak správce daně vystavil dvě výzvy podle § 43 d. ř.; jedna se týkala spotřební daně z lihu a lihovin a druhá spotřební daně z vína; správce daně stěžovatele vyzval, aby prokázal oprávněnost nároku na vrácení spotřební daně v případě staré budovy D., a aby stěžovatel u tržeb vykázaných v nové budově D. prokázal, že se jednalo o tržby včetně spotřební daně, případně vysvětlil, z jakého důvodu zde bylo zboží prodáváno bez spotřební daně.

Na výzvu vztahující se k dani z přidané hodnoty stěžovatel reagoval podáním ze dne 26. 3. 2002 a na výzvy vztahující se k spotřební dani podáním ze dne 11. 4. 2002. Uvedl, že prodej zboží v režimu D. byl prováděn ve dvou budovách, jednak v budově postavené na pozemku p. č. 5423/7 (stará budova D.) a jednak v budově na pozemku p. č. 5432/13 (nová budova D.); oba pozemky přitom tvořily původně část jediného pozemku p. č. 5423/1 a byly z něj vyděleny až v souvislosti se stavbou obou budov. Prodej pak byl uskutečňován na základě povolení Ministerstva financí k prodeji zboží za ceny bez daní v prodejně D. ze dne 18. 1. 1995, ze dne 17. 11. 1999 a ze dne 19. 10. 2000, a souhlasu Celního úřadu H. ze dne 24. 11. 1994. Všechna tato rozhodnutí stěžovatel přiložil a dodal, že nebyla vydávána pro žádnou konkrétní stavbu, ale byla vydána obecně do budoucna, a to dokonce dříve, než stěžovatel podal žádost o stavební povolení na starou stavbu D. Stěžovatel proto nesouhlasil s tvrzením, že povolení Ministerstva financí k prodeji zboží za ceny bez daní v prodejně D. se vztahují pouze na starou budovu D. Stěžovatel dále zpochybnil sdělení Ministerstva financí

ze dne 15. 11. 2001, které podle stěžovatele neprokazuje žádné skutkové okolnosti významné pro posouzení věci, není závazné a není tak pro daňové účely nijak využitelné.

Stěžovatel předložil i další důkazní prostředky. Šlo o protokol o ústním jednání ze dne 30. 5. 1996, které proběhlo v souvislosti s žádostí o vydání stavebního povolení na novou budovu D. V tomto protokolu je zachycen požadavek Celního úřadu H. na dodržení podmínek pro umístění prodejny D. stanovených v povolení Ministerstva financí k prodeji zboží za ceny bez daní v prodejně D. Celní úřad tedy věděl o záměru stěžovatele provozovat prodejnu D. i v nové budově a s tímto záměrem souhlasil. V době, kdy byla povolována nová budova D., již stará budova D. existovala (byla zkolaudována dne 13. 9. 1995). Stěžovatel dále předložil úřední záznam o kontrole provedené Celním úřadem Znojmo ze dne 21. 10. 1999, v němž se uvádí, že podmínky pro umístění prodejny a charakter objektu jsou plněny. Celní úřad Znojmo při této kontrole tedy dospěl k závěru, že umístění prodejny v obou budovách (staré i nové) je v souladu se souhlasem Celního úřadu H. a s povolením Ministerstva financí k prodeji zboží za ceny bez daní v prodejně D. Za další důkazní prostředek stěžovatel označil rozhodnutí Celního úřadu Znojmo ze dne 28. 11. 1997, kterým byl povolen soukromý celní sklad s tím, že bude umístěn v nové budově D., a rozhodnutí ze dne 4. 11. 1998, kterým bylo toto rozhodnutí změněno. V tomto změnovém rozhodnutí celní úřad stanovil, že při výdeji prodejního dokladu budou používány pouze registrační pokladny v rozhodnutí specifikované. Tyto pokladny přitom v době vydávání rozhodnutí byly umístěny v nové budově D., což celní úřad věděl; akceptoval tak, že prodej bez daní bude probíhat i v nové budově D.

Součástí správního spisu jsou dále úřední záznamy ze dne 21. 6. 2002 k výsledku vytýkacího řízení. Správce daně konstatoval, že stěžovatel neprokázal, že zboží, u něhož byl uplatněn nárok na vrácení spotřební daně, bylo umístěno v staré budově D., a neprokázal tak nárok na vrácení spotřební daně z lihu a lihovin ve výši 424 881 Kč a spotřební daně z vína ve výši 8635 Kč. Stěžovatel pak nevykázal v daňovém přiznání žádnou daňovou povinnost, ačkoli v nové budově D. prodával zboží, které standardně spotřební dani podléhá. Ve vztahu k dani z přidané hodnoty správce daně uzavřel, že stěžovatel neuplatnil daň z přidané hodnoty u příslušných zdanitelných plnění a tuto daň neuvedl v daňových přiznáních, ačkoli to bylo jeho povinností, neboť prodej zboží v nové budově D. byl zdanitelným plněním. Tyto závěry správce daně učinil především na základě povolení Ministerstva financí k prodeji zboží za ceny bez daní v prodejně D., z něhož vyplynulo, že Ministerstvo financí stěžovateli povolilo pouze jeden objekt pevně spojený se zemí na pozemku p. č. 5423/1. Jako další důkaz správce daně osvědčil rozhodnutí Ministerstva financí ze dne 14. 11. 2001, kterým bylo stěžovateli odňato povolení k prodeji zboží za ceny bez daní v prodejně D. Z výroku tohoto rozhodnutí je zřejmé, že prodejna D. byla umístěna pouze na pozemku p. č. 5423/1, jehož současné p. č. je 5423/7. Totéž plyne i ze sdělení Ministerstva financí ze dne 15. 11. 2001, v němž se uvádí, že stěžovateli bylo uděleno povolení k prodeji zboží bez daní v prodejně D. umístěné na pozemku p. č. 5423/1, která byla vystavěna v roce 1995. Další navazující povolení byla vydávána z důvodu rozšiřování sortimentu a vždy se týkala jen uvedeného objektu. Toto stanovisko, které si správce daně vyžádal, je vyjádřením názoru kompetentního orgánu a je třeba k němu v rámci dokazování přihlídnout. Správce daně rovněž prověřoval splnění požadavků na umístění prodejny D. stanovených v souhlasu Celního úřadu H. ze dne 24. 11. 1994 (vzdálenost minimálně 150 metrů od hranice celního prostoru a nejméně 120 metrů od celního přechodu). Tyto požadavky pak splňovala pouze stará stavba D. Tento závěr správce daně učinil na základě souhlasu Obecního úřadu v Hrušovanech nad Jevišovkou, stavebního úřadu I., s dělením pozemků ze dne 8. 7. 1994, územního rozhodnutí Obecního úřadu v Hrušovanech nad Jevišovkou, stavebního úřadu I. stupně, č. 30/94 ze dne 29. 11. 1994 a na základě ohledání na místě. K argumentaci celních orgánů správce daně

vedl, že mu nepřísluší hodnotit činnost jiných správních orgánů, zvláště v případě, kdy jejich postup není jednotný (posledním krokem celních orgánů bylo zajištění zboží v nové budově D.). Důkazní prostředky vztahující se k činnosti celních orgánů proto správce daně neosvědčil jako skutečné důkazy. Správce daně v tomto úředním záznamu také provedl výpočet neodvedené spotřební daně z lihu za zdaňovací období listopad 2001, a to ve výši 236 542 Kč.

Dne 21. 6. 2002 správce daně vydal platební výměry, jimiž za zdaňovací období listopad 2001 vyměřil na spotřební dani z lihu 236 542 Kč a na spotřební dani z vína 2159 Kč, za zdaňovací období září 2001 vyměřil na dani z přidané hodnoty 3 132 849 Kč, za zdaňovací období říjen 2001 vyměřil na dani z přidané hodnoty 3 219 752 Kč a za zdaňovací období listopad 2001 vyměřil na dani z přidané hodnoty 1 179 651 Kč.

Dne 26. 6. 2002 stěžovatel požádal o sdělení důvodů rozdílů mezi výší daně přiznanou v daňových přiznání a výší daně vyměřenou platebním výměrem. Na tuto žádost správce daně reagoval dne 12. 7. 2002 a zopakoval důvody, které jsou uvedeny v úředních záznamech k výsledku vytykácího řízení.

Proti všem uvedeným platebním výměrům podal stěžovatel odvolání, které žalovaný rozhodnutími ze dne 16. 12. 2002 zamítl. Žalovaný nejprve odmítl tvrzení stěžovatele, že v řízení došlo k vadám, které mohly mít vliv na zákonnost rozhodnutí. Žalovaný při dokazování vycházel z listin předložených stěžovatelem v reakci na druhou výzvu podle § 43 d. ř. a z listin, které si opatřil sám (souhlas Obecního úřadu Hrušovany nad Jevišovkou, stavebního úřadu I. stupně, s dělením pozemků ze dne 8. 7. 1994, územního rozhodnutí Obecního úřadu Hrušovany nad Jevišovkou, stavebního úřadu I. stupně, č. 30/94 ze dne 29. 11. 1994). Rovněž byla ohledána nová budova D. ve vazbě na geometrický plán a podmínky souhlasu Celního úřadu H. ze dne 24. 11. 1994. Tyto listiny správce daně získal zákonně od Celního úřadu Znojmo a stěžovateli musel být jejich obsah znám. Správce daně ve vytykáčím řízení nemá povinnost s výsledkem dokazování seznamovat daňové subjekty; to je nahrazeno institutem sdělení důvodu rozdílů mezi stanoveným daňovým základem a daní, jež byla přiznána. Žalovaný také vysvětlil strukturu dokazování a způsob hodnocení důkazů. Správce daně nejprve dospěl k závěru, že stěžovatel je na základě povolení Ministerstva financí k prodeji zboží bez daní v prodejně typu D. oprávněn prodávat zboží za ceny bez daní pouze v jednom objektu; proto zjišťoval, který z objektů to je, zda stará či nová budova D. Jelikož z dokazování vyplynulo, že stěžovatel ve vztahu k nové budově D. nemá potřebné povolení, je dle žalovaného zákonný závěr správce daně, že stěžovatel byl povinen v nové budově D. prodávat zboží za ceny včetně daně z přidané hodnoty a spotřebních daní.

Závěr, že stěžovatel byl oprávněn prodávat zboží za ceny bez daní pouze v jednom objektu, žalovaný učinil na základě povolení Ministerstva financí k prodeji zboží bez daní v prodejně typu D. ze dne 18. 1. 1995; zde je stanovena podmínka, že „*prodejna je umístěna v objektu*“. Užito je jednotné číslo jak slova prodejna, tak slova objekt. Tento závěr potvrzuje i žádost stěžovatele o souhlas doručení Celnímu úřadu H. I z jejího znění jednoznačně vyplývá, že je žádáno o výstavbu jednoho konkrétního objektu. Nelze akceptovat argument stěžovatele, že byl oprávněn postavit na p. č. 5423/1 při splnění ostatních podmínek několik dalších objektů.

Žalovaný rovněž odmítl tvrzení stěžovatele, že jako důkazní prostředek nelze použít rozhodnutí Ministerstva financí ze dne 14. 11. 2001 o odnětí povolení k prodeji zboží bez daní v prodejně D., neboť to se otázkou platnosti povolení Ministerstva financí k prodeji zboží bez daní v prodejně D. pro novou budovu D. nezabývalo. Osvědčování důkazních prostředků je totiž v kompetenci správce daně. Z citovaného rozhodnutí přitom jednoznačně

vyplývá, že odnímané povolení Ministerstva financí k prodeji zboží bez daní v prodejně D. se vztahovalo pouze ke staré budově D., a proto je v rozhodnutí o odnětí výslovně uvedena jen stará stavba D. Nelze přitom akceptovat úvahu stěžovatele, že povolení Ministerstva financí k prodeji zboží bez daní v prodejně D. – pokud jde o novou budovu D. – zůstalo nedotčeno. Tento závěr podle žalovaného potvrzuje i sdělení Ministerstva financí ze dne 15. 11. 2001, které však nebylo osvědčeno jako důkaz, byť by to obecně bylo možné.

Žalovaný se v rozhodnutí zabýval také podmínkami, které pro umístění prodejny D. vymezil Celní úřad H. ve svém souhlasu ze dne 24. 11. 1994. Nesouhlasil se stěžovatelem, že nová budova D. se nachází ve vzdálenosti více než 400 m od celního přechodu. Stěžovatel totiž nesprávně chápe pojem celní přechod. Tím se rozumí místo určené pro přestup osob a dopravu zboží přes státní hranici, jde o průsečík pozemní komunikace a pomyslné čáry státní hranice. Fakticky je tedy nová budova D. umístěna ve vzdálenosti cca 40 metrů od celního přechodu, a podmínka stanovená Celním úřadem H. (vzdálenost nejméně 120 metrů) tak splněna nebyla, což je rovněž důvodem k závěru, že povolení Ministerstva financí k prodeji zboží bez daní v prodejně D. se na novou budovu D. nevztahuje.

Žalovaný také odmítl závěr stěžovatele, že se správce daně nezabýval úředním záznamem o kontrole provedené celními orgány. Správce daně se tímto úředním záznamem zabýval, ale neosvědčil jej jako důkaz, což bylo jeho právo. Navíc Celní úřad Znojmo na výzvu správce daně nebyl schopen určit, na který objekt se vztahoval jeho souhlas a otázku umístění prodejny D. přesunul do kompetence Ministerstva financí.

IV.

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou tvrzené nepřezkoumatelnosti způsobené nedostatkem důvodů rozhodnutí krajského soudu [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]. Nebylo by totiž možné zabývat se hmotněprávní argumentací, pokud by přezkoumávané rozhodnutí krajského soudu neobstálo po stránce formální.

Stěžovatel v této souvislosti jak uvedeno tvrdil, že rozhodnutí krajského soudu je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů: jednak pro opomenutí žalobní námítky směřující k tomu, že v průběhu daňového řízení nebylo stěžovateli umožněno vyjádřit se k provedeným důkazům, a jednak proto, že krajský soud, který hodnotil povolení Ministerstva financí k prodeji zboží bez daní v prodejně D. ze dne 18. 1. 1995, uvedl pouze, že se s výkladem žalovaného ztotožňuje, aniž vysvětlil, na základě jakých důkazů k tomuto závěru dospěl.

Z judikatury Nejvyššího správního soudu plyne, že opomene-li krajský soud v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu přezkoumat jednu ze žalobních námitek, je jeho rozhodnutí, jímž žalobu zamítl, nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů (srov. např. rozsudek ze dne 18. 10. 2005, čj. 1 Afs 135/2004-73, publikovaný pod č. 787/2006 Sb. NSS). Bylo proto zapotřebí zkoumat, zda stěžovatel v žalobě uplatnil námitku, že během daňového řízení byl vyloučen z možnosti vyjádřit se k provedeným důkazům, jakým to učinil způsobem, a zda a jak na danou námitku zareagoval krajský soud.

V úvodních odstavcích žaloby zaznává, že postupem žalovaného došlo k porušení základních zásad daňového řízení, mj. zásady součinnosti podle § 2 odst. 2 d. ř. Zásada vyjádřená v citovaném ustanovení vnímaná v souvislosti s odstavcem 9 téhož ustanovení znamená, že daňový subjekt má právo (i povinnost) spolupracovat se správcem daně při správném stanovení a vybrání daně. Mezi práva, která jsou projevem zásady součinnosti, pak

tradičně teorie i soudní praxe řadí práva daňového subjektu vyjádřená v § 16 odst. 4 daňového řádu. Ta pak v souladu s judikaturou zdejšího soudu svědčí daňovému subjektu vždy; není rozhodné, zda se tak má dít v průběhu daňové kontroly nebo v rámci vytykácího řízení, ani to, zda je takové právo v ustanoveních zvláštní části zákona výslovně uvedeno (srov. rozsudek ze dne 23. 11. 2004, čj. 5 Afs 14/2004-60, publikovaný pod č. 1021/2007 Sb. NSS). Daňovému subjektu proto i v rámci vytykácího řízení přísluší právo vyjádřit se před skončením řízení k výsledku tohoto řízení, ke způsobu jeho zjištění a také právo navrhnout případné doplnění učiněných zjištění.

Aby však byl krajský soud oprávněn a povinen učinit v rámci řízení o žalobě obdobnou úvahu, je nezbytné, aby žalobce své výhrady formuloval sdostatek jasně a konkrétně. Konstatuje-li jenom, že byla porušena zásada součinnosti, aniž vymezí, jaké konkrétní právo žalobce a jak mělo být porušeno, nesplnil svou povinnost uvést konkrétní žalobní body; tím se zbavil možnosti věcného přezkumu svých námitek. Skutečnost, že v další části žaloby rekapituloval, že v rámci odvolání proti platebnímu výměru finančního úřadu namítal nemožnost vyjádřit se k provedeným důkazům (str. 7, bod VI. žaloby), jej nemůže zvýhodnit. Výtku totiž do žaloby nepřevzal a ve vztahu k rozhodnutí žalovaného myšlenku nijak nerozvedl. Učinil-li tak až v kasační stížnosti, je kasační stížnost v této části s ohledem na § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřípustná.

Rozhodnutí krajského soudu tedy není nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů pro opomenutí přezkoumat jednu ze žalobních námitek.

Nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů je pak třeba se zabývat i z dalšího pohledu. Podle konstantní judikatury Ústavního soudu (srov. např. náleží Ústavního soudu ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, zveřejněný pod č. 34, sv. 3 Sb. ÚS a náleží Ústavního soudu ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, zveřejněný pod č. 85, sv. 8 Sb. ÚS) je jedním z principů, představujícím součást práva na řádný proces, jakož i náležitosti právního státu odrážející se v povinnosti soudů rozsudky odůvodňovat. Z odůvodnění pak musí vyplývat vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé. Pokud by tomu tak nebylo, rozhodnutí by bylo nepřezkoumatelné, neboť by nedávalo dostatečné záruky pro to, že nebylo vydáno v důsledku libovůle a způsobem porušujícím ústavně zaručené právo na spravedlivý proces.

Nejvyšší správní soud v této souvislosti již judikoval, že není-li z odůvodnění rozsudku krajského soudu zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námítka účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, je nutno pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci, na níž je postaven základ žaloby. Soud, který se vypořádává s takovou argumentací, ji nemůže jen pro nesprávnost odmítnout, ale musí také uvést, v čem konkrétně její nesprávnost spočívá (rozsudek ze dne ze dne 14. 7. 2005, čj. 2 Afs 24/2005-44, publikovaný pod č. 689/2005 Sb. NSS).

Stěžejní je nyní otázka, zda je z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci žalobce a proč jeho žalobní námítka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené.

Je pravda, že krajský soud se ohledně povolení Ministerstva financí k prodeji zboží bez daní v prodejně D. ztotožnil s názorem žalovaného. Takový krok sám o sobě ale nelze zapovědět, neboť je-li rozhodnutí žalovaného důkladné, je z něho zřejmé, proč žalovaný nepovažoval právní argumentaci účastníka řízení za důvodnou a proč jeho odvolací námítka považoval za liché, mylné nebo vyvrácené, shodují-li se žalobní námítka s námítkami

odvolacími a nedochází-li krajský soud k jiným závěrům, není praktické a ani časově úsporné zdlohouvě a týmiž nebo jinými slovy říkat totéž. Naopak je vhodné správné závěry si přisvojit se souhlasnou poznámkou.

Krajský soud se ohledně námitky respektování § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu, osvědčení důkazních prostředků a prokázání, že žalobce byl oprávněn v nové budově D. prodávat zboží bez daní konstatoval, že tyto otázky mají společný základ. Za rozhodnou v této souvislosti krajský soud považoval otázku, zda bylo v daňovém řízení spolehlivě prokázáno, že stěžovatel nebyl oprávněn v nové stavbě D. prodávat zboží za ceny bez daní. Stejně jako žalovaný pak krajský soud za stěžejní důkaz označil povolení Ministerstva financí k prodeji zboží bez daní v prodejně D. ze dne 18. 1. 1995, ze dne 17. 11. 1999 a ze dne 19. 10. 2000 a ztotožnil se se závěrem žalovaného, že se tato povolení na novou budovu D. nevztahují. Skutečnost, že se krajský soud ztotožnil s názorem žalovaného, přitom nelze automaticky odmítnout, neboť žalobní i odvolací námitky jsou ve své podstatě stejné.

Krajský soud přitom ještě dodal, že ze znění povolení jednoznačně vyplývá, že se týká jednotlivé prodejny specifikované jako stavební nemovitost na pozemku p. č. 5423/1 v k. ú. H., nikoli stavebních nemovitostí, prodejen či provozovny. Prodejnu, které se povolení týká, je proto stará stavba D. Tím bylo dle krajského soudu udělené povolení konzumováno.

Byť je odůvodnění napadeného rozsudku v této věci stručné, je z něho zřejmé, že krajský soud – stejně jako žalovaný – vyšel z jazykového výkladu sporného povolení; takový způsob argumentace je obecně možný.

Výše popsané odůvodnění krajského soudu proto Nejvyšší správní soud považuje z hlediska § 54 odst. 2 s. ř. s. za dostatečné. Argumentace krajského soudu byla co do formy logická, vnitřně nerozporná. Z odůvodnění rozsudku krajského soudu je zřejmé, k jakému závěru dospěl a proč nepovažoval právní argumentaci žalobce za důvodnou. Proto je stěžovatelova námitka ve smyslu stížního důvodu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. nedůvodná.

Nejvyšší správní soud proto dále přikročil ke zkoumání stížní námitky opírající se o ustanovení 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., tj. posuzoval, zda při zjišťování skutkové podstaty žalovaným byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo mít vliv na zákonnost rozhodnutí, a zda měl krajský soud rozhodnutí žalovaného pro tuto důvodně namítanou vadu zrušit.

Nejvyšší správní soud se při hodnocení důvodnosti této námitky zabýval otázkou, zda správce daně a žalovaný obstaral potřebné důkazní prostředky a provedl jimi důkazy zákonným způsobem, v terminologii § 31 odst. 1 d. ř. zákonným způsobem osvědčil, které důkazní prostředky se stanou důkazy, a zda hodnocení důkazů správce daně a žalovaného je v souladu s pravidly logického uvažování, tedy zda skutkový stav, který byl posléze právně kvalifikován, skutečně z provedených (osvědčených) důkazů vyplývá. Pod povinností správce daně a žalovaného obstarat potřebné důkazní prostředky je ale třeba v první řadě rozumět povinnost vytvořit stěžovateli podmínky pro to, aby mohl splnit svoji povinnost vyplývající z § 31 odst. 9 d. ř., tj. aby měl prostor pro unesení svého důkazního břemene. To proto, že není povinností správce daně, aby sám vyhledával důkazní prostředky svědčící daňovému subjektu, ale naopak v důsledku zásady „každý necht' chrání svá práva“ je povinností a právem daňového subjektu předkládat či navrhnout důkazní prostředky. Správce daně ovšem není při dokazování vázán jen návrhy daňových subjektů a může si důkazní prostředky opatřovat též nezávisle na daňovém subjektu: je jeho povinností dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji (§ 31 odst. 2 d. ř.).

Ve vytykáčím řízení to znamená, že správce daně je povinen daňovému subjektu sdělit konkrétní pochybnosti o správnosti, pravdivosti průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání a vyzvat jej konkrétní a určitou výzvou k tomu, aby se ke specifikovaným pochybnostem vyjádřil, neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvětlil a nepravdivé údaje opravil nebo pravdivost údajů řádně prokázal (§ 43 odst. 1 daňového řádu).

V této souvislosti stěžovatel namítal, že výzvy byly neurčité a tedy nezákonné a že v pořadí druhé výzvy navíc neměly být vydány vůbec; domnívá se, že pokud správce daně i nadále měl pochybnosti o tvrzení stěžovatele, měl zahájit daňovou kontrolu. Stěžovatel v kasačních stížnostech ještě uvedl, že prvním výzvám vyhověl a požadované doklady předložil. Obsah podání, kterým stěžovatel na tyto právní výzvy reagoval, však tomuto tvrzení neodpovídá. Stěžovatel v uvedeném podání správce daně upozornil na to, že výzvy neobsahují zákonem předepsané náležitosti a vytykáčím řízení proto nebylo zahájeno v souladu se zákonem, a proto požádal správce daně, aby přijal taková opatření, která povedou k tomu, že sporné daně budou vyměřeny podle platné právní úpravy. Ani obsah správního spisu nesvědčí o tom, že by stěžovatel v reakci na první výzvy předkládal nějaké důkazní prostředky.

Nicméně i přes tuto nepřesnost se zdá, že stěžovatel má za to, že ve vytykáčím řízení má správce daně „právo“ na jedinou výzvu. Vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností ve smyslu § 31 odst. 9 d. ř. může správce daně v kterékoli fázi daňového řízení, pokud provádí dokazování. Dokazování přitom není omezeno jen na daňovou kontrolu a lze je provádět i ve vytykáčím řízení. Dokazování prováděné v rámci vytykáčím řízení přitom zahrnuje právě i výzvy daňovému subjektu k předložení či navržení důkazních prostředků. Není správná stěžovatelova domněnka, že ve vytykáčím řízení má správce daně možnost vydat pouze jedinou výzvu a je na místě zahájit daňovou kontrolu vždy tehdy, pokud daňový subjekt napoprvé nevyvrátí pochybnosti správce daně ve smyslu § 43 daňového řádu. To ostatně může být v důsledku toho, že první výzva neodpovídala požadavkům na ni kladeným v § 43 daňového řádu a daňový subjekt na ni nemohl reagovat, neboť z ní neseznal pochybnosti správce daně, nebo v důsledku toho, že vysvětlení a důkazní prostředky předložené daňovým subjektem v reakci na první výzvu nerozptýlily pochybnosti správce daně či vyvolaly pochybnosti nové. Vytykáčím řízení jako institut určený k přezkoumávání správnosti daňového přiznání ve fázi před vyměřením daně a k tomuto účelu nejvhodnější, by pozbývalo smyslu, kdyby mělo být omezeno na jedinou výzvu správce daně, neboť dokazování, které správce daně v rámci daňového řízení provádí, by bylo výrazně ochuzeno.

Zde lze pro srovnání poukázat i na výslovnou starší úpravu § 312 odst. 1 zákona č. 76/1927 Sb. z. a n., o přímých daních, která počítala s pluralitou výzev, byť upřednostnila výzvu jedinou: *„Vzniknou-li pochybnosti o správnosti nebo úplnosti údajů v přiznání, v dokladech nebo ve vysvětlivkách, jest vyměřovací úřad povinen před vyměřením daně vyzvati poplatníka písemně nebo ústně (protokolárně), aby své údaje doplnil, opravil, vysvětlil a případné pochybnosti vyvrátil. Pochybnosti budtež poplatníku oznámeny pokud možno jednou výtkou.“*

Ačkoli současná úprava o takové možnosti nehovoří, nezakazuje ji, a výkladem lze dospět k závěru totožnému, a to zejména s ohledem na vyjádřenou zásadu úzké spolupráce správce daně s daňovým subjektem a na povinnost správce daně dbát toho, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji (§ 2 odst. 9, 31 odst. 2 d. ř.).

Proto má Nejvyšší správní soud za to, že správce daně byl oprávněn vydat v pořadí druhé výzvy podle § 43 daňového řádu a že tyto výzvy byly dostatečně jasné, určité, srozumitelné a také splnitelné; bylo z nich zřejmé, že správce daně má u zboží prodávaného v

nové budově D. pochybnosti o tom, že bylo prodáváno za ceny včetně daní, ačkoli stěžovatel pro tuto budovu neměl povolení Ministerstva financí k prodeji zboží bez daní v prodejně D. Stěžovatel byl proto vyzván, aby u tržeb uskutečněných v nové budově D. prokázal, že se jednalo o tržby včetně daní, a pokud to neprokáže, aby vysvětlil, z jakého důvodu zde bylo prodáváno zboží bez daní.

Na tuto výzvu stěžovatel reagoval podáním popsaným v rekapitulační části tohoto rozsudku a předložil řadu důkazních prostředků, jimiž se snažil prokázat svá tvrzení, že byl oprávněn prodávat zboží bez daní jak ve staré budově D., tak v nové budově D. Správce daně si pak cestou výzev k součinnosti třetích osob vyžádal důkazní prostředky další. Jako skutečné důkazy pak osvědčil povolení Ministerstva financí k prodeji zboží bez daní v prodejně D. ze dne 18. 1. 1995, ze dne 17. 11. 1999 a ze dne 19. 10. 2000, rozhodnutí Ministerstva financí ze dne 14. 11. 2001, souhlas Celního úřadu H. ze dne 24. 11. 1994, stanovisko Ministerstva financí ze dne 15. 11. 2000, územní rozhodnutí Obecního úřadu Hrušovany nad Jevišovkou, stavebního úřadu I. stupně, č. 30/94 o stavební uzávěře ze dne 29. 11. 1994 a souhlas Obecního úřadu Hrušovany nad Jevišovkou (stavebního úřadu) s dělením pozemku ze dne 8. 7. 1994. Na základě těchto důkazů pak správce daně dospěl k závěru, že stěžovatel prodával zboží nezatížené daněmi v nové budově D., ačkoli k tomu neměl příslušné povolení Ministerstva financí.

Toto hodnocení vyjmenovaných důkazů však není správné, neboť skutkový stav, který správce daně vzal za rozhodný pro následnou právní kvalifikaci, nevyplývá z osvědčených důkazů, natož z důkazních prostředků dalších, ve správním spise soustředěných.

Podstatné pro hodnocení důkazů a pro ustavení skutkového stavu je především souhlas Celního úřadu H. ze dne 24. 11. 1994, a povolení Ministerstva financí k prodeji zboží bez daní v prodejně D. ze dne 18. 1. 1995, ze dne 17. 1. 1999 a ze dne 19. 10. 2000. Dne 24. 11. 1994 totiž vyslovil Celní úřad H. k žádosti stěžovatele souhlas s umístěním prodejny typu D. na silničním hraničním přechodu H. dle § 2 písm. e) vyhlášky č. 297/1993 Sb., s tím, že objekt prodejny bude umístěn na pozemku p. č. 5423/1 v katastrálním území H., který se nachází po pravé straně komunikace ve směru do zahraničí. Objekt bude budován minimálně 150 m od hranice celního prostoru a nejméně 120 m od celního přechodu a bude umístěn mimo prostor určený pro stavbu celnice (vymezený v souhlasu s dělením pozemku ze dne 8. 7. 1994, který vydal Obecní úřad Hrušovany jako stavební úřad).

Dne 18. 1. 1995 pak udělilo Ministerstvo financí stěžovateli podle ustanovení § 1 odst. 2 vyhlášky č. 297/1993 Sb. povolení k prodeji zboží za ceny bez daní v prodejně D. fyzickým osobám při přestupu státní hranice České republiky. Jednou z podmínek vydaného povolení je umístění prodejny na silničním celním přechodu H., a to po pravé straně komunikace ve směru z celního prostoru do zahraničí. Prodejna je dle znění povolení umístěna v objektu, který je pevně spojen se zemí na pozemku č. 5423/1. V povolení Ministerstvo financí stanovilo sortiment zboží, které žalobce může v prodejně D. prodávat za ceny bez daní, a to výčtem jednotlivých druhů zboží. Povolení nabylo účinnosti dnem vydání.

Rozhodnutím ze dne 17. 11. 1999 udělilo Ministerstvo financí stěžovateli nové povolení k prodeji zboží bez daní v prodejně D. Jednou z podmínek je umístění prodejny na místě popsaném již v předchozím povolení. Nezměnila se tedy podmínka, že prodejna je umístěna v objektu, který je pevně spojen se zemí na pozemku p. č. 5423/1. Následuje seznam zboží, které lze na základě povolení prodávat za ceny bez daní. V závěru povolení je stanoveno, že dřívější povolení Ministerstva financí ze dne 18. 1. 1995 pozbývá dnem doručení tohoto povolení platnosti.

Rozhodnutím ze dne 19. 10. 2000 pak Ministerstvo financí stěžovateli udělilo další nové povolení k prodeji zboží bez daní v prodejně D. Umístění prodejny (parc. č. 5423/1) je určeno stejně jako v povolení předchozím, které opět pozbývá dnem doručení nového povolení platnosti.

Správce daně, žalovaný a krajský soud pak tato rozhodnutí hodnotili a interpretovali bez širších souvislostí. Zaměřili se především na jazykový výklad předmětných rozhodnutí, konkrétně na slovní spojení „*prodejna je umístěna v objektu*“, kdy je použito jednotné číslo, s tím, že zamýšlelo-li by Ministerstvo financí povolit na daném pozemku provozování prodejny D. ve více objektech, nepochybně by použilo číslo množné.

Tento způsob interpretace však není v dané věci udržitelný. Jednotlivá povolení Ministerstva financí k prodeji zboží bez daní v prodejně D. je zapotřebí dát do souvislosti s poměry v místě, zejména s tím, jak byly povolovány a kolaudovány jednotlivé budovy. Podstatné je přitom následující:

Dne 19. 7. 1995 vydal Obecní úřad v Hrušovanech nad Jevišovkou, stavební úřad I. stupně stavební povolení č. 223/95, jímž žalobci povolil stavbu objektu prodejny na hraničním přechodu H. na pozemku parc. č. 5423/1 v k. ú. H. podle § 39 a § 66 stavebního zákona. Jednou z podmínek stanovených stavebním úřadem pro užívání stavby bylo to, že stavba je dočasná (do 31. 5. 1996). Po tomto termínu měla být stavba odstraněna a její odstranění písemně oznámeno stavebnímu úřadu. Dne 13. 9. 1995 bylo kolaudačním rozhodnutím téhož stavebního úřadu č. 52/95 žalobci užívání stavby povoleno. K žádosti žalobce o prodloužení trvání dočasné stavby stavební úřad povolil žalobci užívání shora uvedené stavby do 31. 5. 2005, a to rozhodnutím ze dne 20. 12. 1995, čj. Výst. 2278/95 Hl.

Dne 16. 9. 1996 vydal Městský úřad v Hrušovanech nad Jevišovkou, stavební úřad prvního stupně stavební povolení č. 735/96, jímž žalobci povolil stavbu objektu služeb na hraničním přechodu H. na pozemku parc. č. 5423/1 v k. ú. H. podle § 66 stavebního zákona. Objekt služeb měl sestávat z restaurace, prodejny, celního skladu, kasina - herny, prostor pro ubytování, baru, kadeřnictví, kanceláře, sociálního zařízení pro personál a hosty, skladů a pomocných provozů a administrativní části. Užívání tohoto objektu služeb bylo žalobci povoleno kolaudačním rozhodnutím č. 73/97 ze dne 30. 10. 1997.

Je tak zřejmé, že v době, kdy Ministerstvo financí vydávalo v řadě druhé povolení k prodeji zboží bez daní v prodejně D. již byla prodejna D. provozována v obou budovách. Jestliže tedy Ministerstvo financí v závěru roku 1999 rozhodovalo o povolení prodeje k prodeji zboží bez daní v prodejně D., bylo jeho povinností ujasnit si, jaké jsou poměry v daném místě, tj. že stěžovatel prodejnu D. provozuje ve dvou objektech (staré o nové budově D.) a že tyto budovy stojí na pozemcích p. č. 5423/7 a p. č. 5423/13. Této povinnosti se nemůže zbýt poukazem na to, že toto druhé (posléze i třetí) povolení k prodeji zboží bez daní v prodejně D. bylo vydáváno pouze z důvodu rozšíření sortimentu prodáváného zboží. Učinit shora označené zjištění bylo povinností Ministerstva financí, která mu plynula z § 45b zákona ČNR č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty a § 12b zákona ČNR č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, a to z následujících důvodů:

Ustanovení § 45b zákona o spotřebních daních bylo do tohoto zákona vloženo novelou č. 208/1997 a nabylo účinnosti dne 1. 1. 1998. Ustanovení § 12b zákona o spotřebních daní bylo do tohoto zákona vloženo novelou č. 303/1997 Sb. se stejným datem účinnosti.

Pro úplnost lze ještě uvést, že zákonem č. 303/1997 Sb. byla zrušena vyhláška Ministerstva financí č. 297/1993 Sb., o prodeji zboží za ceny bez daně z přidané hodnoty a prodeji vybraných výrobků za ceny bez spotřebních daní v souvislosti s přestupem státní

hranice. Touto vyhláškou Ministerstvo financí v době od 14. 12. 1993 do 31. 12. 1997 na základě zákonného zmocnění stanovilo obligatorní náležitosti žádosti o povolení k prodeji zboží za ceny bez daně z přidané hodnoty a za ceny bez spotřebních daní fyzickým osobám na celních cestách silničních celních přechodů, v tranzitním prostoru českých mezinárodních letišť nebo na palubách letadel zahraničních linek, jakož i podmínky, za kterých může Ministerstvo financí takové povolení udělit a rovněž důvody odnětí vydaného povolení. Podle této vyhlášky byl vydán souhlas Celního úřadu H. ze dne 24. 11. 1994 a také první povolení Ministerstva financí ze dne 18. 1. 1995.

Z fakticky stejné dikce obou citovaných ustanovení vyplývá, že Ministerstvo financí udělí právnícké nebo fyzické osobě na její žádost povolení k prodeji vybraného zboží za ceny bez daně (daně spotřební a daně z přidané hodnoty) v prodejnách D. fyzické osobě při přestupu státních hranic České republiky. Prodej zboží za ceny bez daně lze uskutečňovat jen na základě tohoto povolení (§ 45b odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty a § 12b odst. 1 zákona spotřební dani). V odst. 2 obou ustanovení jsou pak vymezeny náležitosti žádosti o povolení, kdy žádost musí mj. obsahovat označení místa, kde se prodejna nachází.

Pro ujasnění povinností, které dopadaly na Ministerstvo financí před vydáním oněch povolení, je nezbytná úvaha o tom, který procesní předpis se na dané řízení vztahoval. Tuto otázku již vyřešil Vrchní soud v Praze v nepublikovaném rozsudku ze dne 19. 11. 2002, čj. 6 A 140/2001-88, na který stěžovatel opakovaně poukazoval. Vrchní soud v Praze vysvětlil, že jak na řízení o udělení povolení, tak na řízení o jeho odnětí se vztahuje správní řád a nikoli daňový řád. S tímto názorem se pak Nejvyšší správní soud ztotožňuje. Pro úplnost pak lze zopakovat ty nejzásadnější argumenty, které k vyslovenému názoru vedou.

Rozsah působnosti daňového řádu je vymezen v ustanovení § 1 tohoto zákona. Podle prvního odstavce tohoto ustanovení (ve znění účinném ke dni rozhodování Ministerstva financí o jednotlivých povoleních) zákon upravuje správu daní, poplatků, odvodů, záloh na tyto příjmy a částek neoprávněně použitých nebo zadržovaných rozpočtových prostředků, které jsou příjmem státního rozpočtu České republiky, rozpočtů obcí, rozpočtů okresních úřadů a státních fondů České republiky. V první větě druhého odstavce téhož ustanovení je pak vymezen pojem „správa daně“. Rozumí se jí právo činit opatření potřebná ke správnému a úplnému zjištění, stanovení a splnění daňových povinností, zejména právo vyhledávat daňové subjekty, daně vyměřit, vybrat, vyúčtovat, vymáhat nebo kontrolovat podle tohoto zákona jejich splnění ve stanovené výši a době.

Pro správné pochopení pojmu „správa daně“, jakož i souvisejícího pojmu „daňové řízení“ je zapotřebí citovat ještě § 2 odst. 2 d. ř. Podle tohoto ustanovení správci daně postupují v daňovém řízení v úzké součinnosti s daňovými subjekty a při vyžadování plnění jejich povinností v daňovém řízení volí jen takové prostředky, které daňové subjekty nejméně zatěžují a umožňují přitom ještě dosáhnout cíle řízení, tj. stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy.

Oprávnění stěžovatele prodávat v prodejně D. určitý sortiment zboží za ceny bez daně z přidané hodnoty a bez spotřebních daní bylo založeno povolením ministerstva ze dne 18. 1. 1995, vydaným podle § 1 odst. 2 vyhlášky č. 297/1993 Sb., a povoleními ze dne 17. 11. 1999 a ze dne 19. 10. 2000, vydanými podle § 45b odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty a § 12b odst. 1 zákona o spotřebních daních. Výše uvedená povolení zajisté nejsou rozhodnutími o stanovení daňové povinnosti stěžovatelů, ani rozhodnutími o změně jeho daňové povinnosti. Za daňovou povinnost, k níž se upínají potřebná opatření správce daně ve smyslu ustanovení § 1 odst. 2 d. ř., nutno mít pouze konkrétní, již existující povinnost daňového subjektu, vzniklou v důsledku realizace určitého zdanitelného plnění podléhajícího

dani. Tento závěr plyne z logiky věci - správce daně nemůže při správě daně činit opatření potřebná ke správnému a úplnému zjištění, stanovení a splnění daňové povinnosti určitého daňového subjektu za situace, kdy daňová povinnost tomuto daňovému subjektu dosud nevznikla (a není známo, zda, kdy, jak a v jaké výši případně vznikne). Rozhodnutí Ministerstva financí, jimiž byl stěžovateli povolen prodej zboží za ceny bez daní v prodejně D., se však k žádné konkrétní, již existující daňové povinnosti stěžovatele nevztahovala. Vztahovat se k ní ani nemohla, neboť byla namířena do budoucna - založila *pro futuro* právo stěžovatele uskutečňovat prodej určitého zboží (které je jinak povinně prodáváno za ceny, do nichž je promítnuta spotřební daň a daň z přidané hodnoty) za ceny bez těchto daní.

Pak ovšem výše zmíněná povolení Ministerstva financí nemohou být opatřeními potřebnými ke správnému a úplnému zjištění, stanovení či splnění daňových povinností ve smyslu ustanovení § 1 odst. 2 d. ř. - jak již bylo vyloženo, žádných konkrétních daňových povinností žalobce se netýkají - a nelze je proto pokládat za rozhodnutí ve věci správy daní, tedy za rozhodnutí, která by měl vydávat správce daně v daňovém řízení upraveném daňovým řádem.

Vzhledem k tomu, že povolení Ministerstva financí nebyla rozhodnutími, která by se týkala daňových povinností stěžovatele, nelze je mít za opatření, která činí správce daně podle ustanovení § 1 odst. 2 d. ř. Pak ale vydání těchto rozhodnutí není „správou daně“ (definovanou tímž ustanovením daňového řádu). Ministerstvo financí tedy v řízení o udělení předmětného povolení nebylo v postavení správce daně a tato rozhodnutí nemohlo vydat v daňovém řízení upraveném daňovým řádem, nýbrž jedině postupem dle příslušných ustanovení správního řádu. Vlastnímu rozhodnutí o udělení povolení k prodeji zboží za ceny bez daně z přidané hodnoty a za ceny bez spotřebních daní, vydanému podle ustanovení § 45b odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty a § 12b odst. 1 zákona o spotřebních daních postupem dle správního řádu muselo v souladu s ustanovením § 32 odst. 1 zákona č. 71/1967 Sb., o správním řízení (správní řád), předcházet přesné a úplné zjištění skutečného stavu věci správním orgánem. Konkrétně bylo na Ministerstvu financí, aby si před vydáním povolení k prodeji zboží bez daní v prodejně D. v roce 1999 a 2000 ujasnilo, ve kterých objektech stěžovatel prodejny D. provozuje; zvláště za situace, kdy první povolení bylo vydáváno v době, kdy ještě nebylo ani vydáno stavební povolení na žádný z těchto objektů. Této povinnosti se Ministerstvo financí nemůže zbavit poukazem na to, že rozhodovalo pouze o rozšíření prodávaného sortimentu. Byť by žádosti byly takto formulovány (součástí správního spisu nejsou), z posuzovaných povolení k prodeji zboží bez daní v prodejně D. vyplývá, že Ministerstvo financí udělovalo vždy povolení nové, které o tom dřívějším konstatovalo, že pozbývá platnosti dnem doručení nového povolení. Nové povolení tedy vždy zcela nahradilo to předchozí.

Skutečnost, že Ministerstvo financí při udělování povolení k prodeji zboží bez daní v prodejně D. své povinnosti přesně a úplně zjistit skutečný stav věci, nedostálo, nemůže jít nyní k tíži stěžovatele. Nelze nyní tvrdit, že pokud je v povolení uvedena parcela p. č. 5423/1, má se tím na mysli parcela p. č. 5423/7, a nikoli již parcela p. č. 5423/13, která se stejně jako parcela p. č. 5423/7 z původní parcely vydělila v důsledku toho, že pozemek pod nově postavenou stavbou dostává nové parcelní číslo. Jestliže činnost stěžovatele byla v průběhu jejího vykonávání podrobena rozhodování Ministerstva financí, které proti provozování obou objektů ničeho nenamítalo, pak se stěžovatel důvodně domníval, že jeho činnost je v souladu se zákonem. Podobné očekávání stěžovatele navíc založila také činnost celních orgánů.

Pokud ale v posuzované věci správce daně a také žalovaný přicházejí v rámci hodnocení důkazů s úvahou, která důvodně očekávání stěžovatele zcela pomíjí, jednají v rozporu s tzv. principem oprávněného (legitimního) očekávání.

K tomu je vhodné uvést: princip legitimního očekávání se ve formě základních zásad řízení promítá i oblasti správního práva, třebaže nebývá v zákonných textech výslovně pojmenován. Lze jej však dovodit i ze základních zásad správního řízení (v současné době srov. např. § 2 odst. 3 správního řádu z r. 2004 o ochraně dobré víry) a vysoké soudy ostatně v tomto smyslu již stabilně judikují. Není podstatné, že princip ochrany legitimního očekávání, stejně jako množství dalších právních zásad, mnohdy plynoucích už z klasické jurisprudence římské, není součástí psaného práva. Nejvyšší správní soud se nemůže stavět na pozici deformovaně a zjednodušeně chápané pozitivistické interpretace a přisvědčuje Ústavnímu soudu, který sám plenárním nálezem (Pl. ÚS 33/97, publikováno jako č. 30/1998 Sb.) připomenul, že i v českém právu platí a je běžně aplikována řada obecných právních principů, které nejsou výslovně obsaženy v právních předpisech.

Ústavní soud v posledních letech také bez váhání přiznal ústavní ochranu legitimnímu očekávání jako základnímu právu v mnoha případech. Tak např. náleze č. 33/2004 ve svazku 32 Sb. ÚS na příkladu závazného příslibu převést náhradní pozemky vyložil, že v právním státě platí princip ochrany důvěry ve vážnost a závaznost aktů veřejné moci; stát se pak svého závazku nemůže zbavit, jestliže nastanou v příslibu vymezené podmínky; jinak by si počínal protiprávně. V nálezu sp. zn. III. ÚS 252/04 Ústavní soud připomenul, že k neoddělitelným znakům právního státu patří také předvídatelnost práva a ochrana oprávněné důvěry v právo, nazývaná také oprávněným legitimním očekáváním. V nálezu č. 120/2004 ve svazku 34 Sb. ÚS shledal Ústavní soud v „povinnosti neohrožovat důvěru osob v akty veřejné moci“ dokonce ústavní princip. Podobně srov. nálezy sp. zn. I. ÚS 353/04, II. ÚS 37/04, Pl. ÚS 6/05, I. ÚS 437/03, Pl. ÚS 50/04 (který označil princip legitimního očekávání i za obecný princip komunitárního práva), stanovisko Pl. ÚS-st. 21/05 a další.

Jedním z prvních nálezů, zabývajících se touto otázkou, byl náleze č. 131/2003 Sb. ÚS, jímž Ústavní soud vyložil, že *„Každému navrhovateli vzniká v řízení před orgánem veřejné moci legitimní očekávání, že bude-li postupovat v souladu se zákonem a konkrétními pokyny tohoto orgánu, povede to v případě úspěchu ve sporu k vydání reálně vykonatelného rozhodnutí. Soudy právního státu chránícího individuální lidská práva a svobody jsou ústavně zavázány promýšlet důsledky svých rozhodnutí, zohledňovat svůj předchozí postup, dbát na vynutitelnost vydávaných rozhodnutí a neposuzovat věc jenom z hlediska izolovaného výkladu jednoho ustanovení. Důvěra v soudní rozhodování a reálná vynutitelnost práva totiž patří mezi základní mimoprávní atributy právního státu.“*

Jen pro úplnost Nejvyšší správní soud připomíná, že obdobným způsobem nahlíží na princip legitimního očekávání již po několik desítek let také Soudní dvůr ES, zejm. pro obor hospodářských aktivit. Tato judikatura a jí vyslovené právní názory jsou konstantní - srov. k tomu rozsudek Soudního dvora ze dne 12. 7. 1957, Dineke Algera a společníci proti Shromáždění ESUO (spojené případy 7/56, 3/57-7/57, Rec. 1957, str. 81), z novější doby např. rozsudek Soudního dvora ze dne 10. 3. 2005, Španělsko proti Radě EU (C-342/03, Sbírka rozhodnutí 2005, str. I-1975, bod 47), rozsudek Soudního dvora ze dne 15. 12. 2005, Řecko proti Komisi ES (C-86/03, Sbírka rozhodnutí 2005, bod 71.) a dále rozsudek Soudu prvního stupně ze dne 18. 1. 2000, Mehibas Dordtselaan BV proti Komisi ES (T-290/97, Rec. 2000, str. II-15, bod 59).

Nejvyšší správní soud nepochybuje o tom, že popsany právní princip je třeba užít v rozsuzované věci také v oboru práva daňového pro činnost finančních orgánů v České republice. Proto soud ochrání účastníka, který poté, co finanční orgány a další správní orgány po léta jeho činnost nezpochybňovaly, v dobré víře očekává, že veškerou svoji činnost vykonává po právu.

Nic na tom nemění ani sdělení Ministerstva financí ze dne 15. 11. 2001, kterého se správce daně i žalovaný shodně dovolávají a označují je za závazná vyjádření kompetentního orgánu. Toto sdělení dodatečně omezuje dopad vydaných povolení k prodeji zboží bez daní v prodejně D., a v tomto směru je charakterizováno spíše účelností. Podobně vyznívá formulace výkonu v rozhodnutí Ministerstva financí ze dne 14. 11. 2001, kterým bylo stěžovateli odňato povolení k prodeji zboží bez daní v prodejně D.; ve výroku je totiž bez dalšího odůvodnění prodejna D. vymezena jako prodejna „*umístěná na celní cestě silničního celního přechodu H. v objektu na pozemku původní p. č. 5423/1, jehož současné p. č. je 5423/7*“. Toto rozhodnutí pak nemůže být relevantní i z toho důvodu, že bylo společně s rozhodnutím ministra financí ze dne 17. 12. 2001, kterým byl zamítnut rozklad stěžovatele proti popisovanému rozhodnutí, zrušeno rozsudkem Vrchního soudu v Praze ze dne 19. 12. 2002, čj. 6 A 140/2001-112. Je nadto zavádějící, protože tu nešlo o přečíslování pozemku („původní - současné“), ale o rozdělení většího pozemku na více menších; pozemek 5423/1 není totožný s pozemkem 5423/7.

Lze uzavřít, že skutkový stav, který žalovaný ustavil a který posléze právně kvalifikoval, z provedených (osvědčených) důkazů nevyplývá. Žalovaný tedy v řízení pochybil; při zjišťování skutkové podstaty byl porušen zákon takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost výsledného rozhodnutí. Pro tuto vadu pak měl krajský soud rozhodnutí žalovaného zrušit a nikoli žalobu zamítnout.

Z důvodů shora uvedených Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek Krajského soudu v Brně a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Krajský soud v Brně bude při novém projednání věci vázán právním názorem soudu, že stěžovatel byl oprávněn prodávat zboží za ceny bez daní jak ve staré budově D., tak v nové budově D.

V novém řízení Krajský soud v Brně rozhodne také o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti.

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně 27. července 2007

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu