ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců Mgr. Petra Sedláka a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobkyně **VELPA plus s. r. o.,** se sídlem Mutěnice, Pelcova 765, zastoupené Mgr. Rudolfem Bartošíkem, advokátem se sídlem Břeclav, Národních hrdinů 12/1, proti žalovanému **Generálnímu ředitelství cel**, se sídlem Praha 4, Budějovická 7 (dříve Celní ředitelství Praha), týkající se žaloby proti rozhodnutí Celního ředitelství Praha ze dne 13. 2. 2009, č. j. 1010/09-1701-21, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 9. 12. 2014, č. j. 8 Af 48/2013 – 101,

takto:

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 9. 12. 2014, č. j. 8 Af 48/2013 – 101, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

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

Nadepsaným rozsudkem městský soud opětovně posuzoval žalobu stěžovatelky ze dne 14. 5. 2009 poté, co jeho předchozí rozhodnutí ze dne 29. 11. 2012, č. j. 8 Ca 131/2009 - 51, bylo zrušeno rozsudkem zdejšího soudu ze dne 6. 8. 2013, č. j. 2 Afs 1/2013 - 40.

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

Městský soud v napadeném rozsudku uvedl: *„Pokud jde tedy o námitku žalobce, že místní šetření byla provedena celním orgánem mimo jeho územní působnost, s přihlédnutím k závěrům, které vyjádřil*

Nejvyšší správní soud ve shora uvedeném rozsudku, je tedy ve věci zřejmé, že Celnímu úřadu Praha 1 nespadalo do jeho územní působnosti provádět místní šetření ve smyslu obecních předpisů o správě daní a poplatků, tedy dle ust. § 4 odst. 13 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, když místa, kde existovaly celní sklady, byla mimo jeho územní působnost. V úvahu pak přicházelo použití ust. § 41 odst. 3 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, které svěřuje každému celnímu úřadu nebo celnímu ředitelství pravomoc vstupovat do každé provozní budovy, kde se jakkoliv nakládá s vybranými výrobky. Nicméně v této věci i Nejvyšší správní soud poukázal na to, že tato norma svěřuje kterémukoliv celnímu úřadu nebo celnímu ředitelství pravomoc vstupovat, nikoliv provádět místní šetření a v podstatě žádný jiný předpis, který by svěřoval tedy celnímu úřadu pravomoc provést místní šetření mimo obvod jeho územní působnosti, jaksi nalezen nebyl. Za tohoto stavu věci tedy nezbylo Městskému soudu v Praze než konstatovat, že předmětná místní šetření byla provedena nesprávně, byla provedena v rozporu s předpisy, které upravují, tedy ani ne tak místní příslušnost, jako územní působnost, a v tomto smyslu žalobní námitka by byla důvodná. Nicméně, jak je zřejmé z rozsudků, na které Nejvyšší správní soud poukázal (2 Afs 159/2006, 9 As 72/2008), sama skutečnost, že tedy v postupu správního orgánu dojde k vadě, kterou lze kvalifikovat jako porušení ustanovení o řízení, příp. podstatné porušení ustanovení o řízení, a Městský soud v Praze má tedy za to, že výkon této pravomoci mimo obvod územní působnosti je podstatným porušením ustanovení o řízení, sama tato skutečnost pak však není důvodem pro zrušení napadeného rozhodnutí, pokud není prokázáno, že mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Soud tedy musel zkoumat, zda tedy skutečnost, že místní šetření provedl Celní úřad Praha l a nikoliv celní úřad příslušný podle místa celního skladu, zda to mohlo mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Otázka tedy zní, zda by napadené rozhodnutí vypadalo jinak, pokud by místní šetření provedl jiný územně příslušný celní úřad. Povinnost tvrzení, resp. důkazní povinnost v tomto smyslu byla na žalobci a bylo na něm, aby tedy tvrdil, že právě tato procesní vada, kterou Celní úřad Praha 1 zatížil svůj postup, měla vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Soudu však nezbývá než konstatovat, že v samotné žalobě žalobce vlastně takovou skutečnost otevřeně netvrdí, namítá sice, že postup celního úřadu byl nesprávný, protože byl proveden nepříslušným celním úřadem a poukazuje na čl. 2 odst. 3 Ústavy České republiky, podle něhož lze státní moc uplatňovat jenom v případech a v mezích, které stanoví zákon. V tomto smyslu by tedy soud se žalobcem souhlasil, že se jedná o podstatnou vadu řízení, nicméně však není zřejmé, jak nebo jakým mechanismem by tato procesní vada měla způsobit nezákonnost napadeného rozhodnutí. Zde je třeba zdůraznit, že soud tedy vycházel ze žalobní námitky tak, jak byla koncipována v podané žalobě, tedy v žalobě ze dne 14.5.2009 a nemohl tedy přihlížet k argumentaci, která byla případně ze stany žalobce uplatněna později. Soud tedy uzavřel své úvahy s tím, že ani v žalobě ani v jiných písemnostech, které tvoří obsah soudního, event. správního spisu, nelze zjistit nic, na základě čeho by tedy bylo možno učinit závěr, že skutečnost, že místní šetření provedl celní úřad mimo svou územní působnost, měla za následek nezákonnost napadeného rozhodnutí. Žádnou takovou skutečnost žalobce netvrdil a soud ji ani jinak neshledal."

Následně městský soud vypořádal další námitky stěžovatelky. K námitce nedostatečnosti úsjtní výzvy uvedl, že institut ústní výzvy sice zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, a ani zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, neupravuje, ale ve věci se podle městského soudu nejednalo o výzvu ve smyslu § 43 zákona o správě daní a poplatků. Jednalo se o „výzvu" v obecném významu tohoto slova, aby, je-li to možné, doložil nebo předložil doklady o tom, že předmětné vybrané výrobky jsou zdaněny, přičemž podstatné bylo to, co následovalo, tedy ono zajištění vybraných výrobků. Negativní následek, tedy zabavení výrobků, byl důsledek toho, že předmětné vybrané výrobky zdaněny nebyly, nikoliv neuposlechnutí výzvy.

Dále městský soud konstatoval, že rozhodnutí o odnětí povolení k provozování daňového skladu byla žalobci doručena dne 21. 10. 2008, tedy přibližně měsíc předtím, než byla provedena předmětná místní šetření (18. a 19. 11. 2008), a teprve pak následně došlo k zajištění vybraných výrobků. K těmto úkonům ze strany Celního úřadu Praha 1 došlo v době, kdy žalobce již nebyl držitelem povolení k provozování předmětných daňových skladů. Fyzické držení listin o povolení k provozování daňových skladů nebylo podle městského soudu podstatné, neboť o odnětí povolení provozování daňového skladu muselo být rozhodnuto formou rozhodnutí

(rozhodnutími), což se v daném případě stalo, a právní mocí resp. vykonatelností těchto rozhodnutí předmětná povolení zanikla. Na tom nic nemění ani skutečnost, že listiny, které o tomto povolení pojednávají, stále fyzicky existují a stále je má v držení žalobce. Podstatný je právní stav, tedy kdy předmětná povolení ve smyslu institutu už přestala existovat.

Stěžovatelka v kasační stížnosti namítla, že předcházející rozsudek městského soudu ve věci samé č. j. 8 Ca 131/2009 - 51 ze dne 29. 11.2012 byl zrušen Nejvyšším správním soudem rozsudkem ze dne 6. 8. 2013, č. j. 2 Afs 1/2013 - 40, pro nepřezkoumatelnost vypořádání žalobní námitky zákonnosti místního šetření provedeného ve skladech stěžovatelky v okrese Hodonín (Mutěnice, Velká nad Veličkou, Prušánky). Podle stěžovatelky se měl městský soud opětovně zabývat námitkou tvrzeného překročení územní působnosti správce daně při provádění místních šetření ve dnech 18. 11. 2008 a 19. 11. 2008 s ohledem na úpravu § 4 odst. 13 tehdy účinného zákona o správě daní a poplatků s tím, že měl posoudit též vliv tohoto tvrzeného pochybení správce daně na zákonnost rozhodnutí o zajištění vybraných výrobků, a to rovněž se zřetelem na judikaturu zdejšího soudu (např. ve věcech vedených pod sp. zn. 2 Afs 159/2006, či 9 As 72/2008). Stěžovatelka při obnoveném řízení u městského soudu navrhla doplnění dokazování tohoto žalobního bodu tak, aby poukázala na konkrétní zkrácení subjektivních veřejných práv stěžovatelky nejen porušením procesních práv účastníka řízení, ale také nesprávnou aplikací hmotněprávních předpisů. Konkrétně namítala jednak pochybení související s neprovedením inventarizace a jednak pochybení související s likvidací obalů, které nebyly předmětem zajištění vybraných výrobků. Toto doplnění dokazování městský soud ale odmítl s tím, že důkazy a tvrzení měly být předloženy dříve. Stěžovatelka poukázala na § 71 odst. 2 s. ř. s. a namítla, že pouze doplnila žalobu v situaci, kdy k doplnění žaloby dal impuls Nejvyšší správní soud v citovaném rozhodnutí. Jelikož městský soud toto doplnění neakceptoval, došlo k nesprávnému posouzení právní otázky soudem, který nedovolil stěžovatelce ozřejmit a případně blíže rozvést, konkretizovat předmětný žalobní bod. Stěžovatelka má za to, že i tento rozsudek městského soudu proto trpí vadou nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů.

Stěžovatelka dále namítla, že prověřování skutkového stavu územně nepříslušným správcem daně zasáhlo do jejích subjektivních práv. V této souvislosti předně brojila proti ústní výzvě, kterou správce daně vyzval Ing. P. K. k prokázání zdanění výrobků skladovaných ve skladech při místních šetřeních, konaných ve dnech 18. 11. 2008 a 19. 11. 2008. Uvedená výzva podle ní nebyla v souladu se zákonem, neboť ústní výzva nebyla v zákoně o správě daní a poplatků, upravena a názor soudu, že šlo pouze o formální akt, nemůže obstát v tak závažném případě, jako je zajištění vybraných výrobků, za předpokladu, že správce daně věděl, že u subjektu nedošlo k odejmutí povolení k provozování daňového skladu a nebyla dosud provedena, za účasti správce daně, inventarizace, která zakládá běh lhůty pro podání daňového přiznání. Stěžovatelka má za to, že odůvodnění napadeného rozsudku k tomuto žalobnímu bodu je vnitřně rozporné, neboť na jedné straně soud s žalobní námitkou, že ústní výzva není upravena daňovým zákonem, souhlasí, ale na druhé straně tomu soud nepřikládá žádný význam.

Následně stěžovatelka brojila proti tomu, že ji doposud nebylo fyzicky odňato povolení k provozování daňových skladů a že právě ono odejmutí tohoto povolení má vliv na skutečný stav, ve kterém se předmětné vybrané výrobky nacházejí. Odejmutí povolení má vliv na počátek běhu zákonné lhůty a vzniku povinnosti přiznat a zaplatit spotřební daň a vazbě na povinnost provedení inventarizace. Stěžovatelka nesouhlasí s tím, že postačuje pouze rozhodnutí o odejmutí povolení, aby počala běžet lhůta pro provedení inventarizace, a tvrdí, že do dnešního dne jsou tyto předmětné vybrané výrobky, které byly předmětem zajištění, neustále v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně a není nutné u nich prokazovat jejich zdanění tak, jak bylo výše uváděno. V souvislosti s odejmutí povolení namítla stěžovatelka porušení zásady *„in dubio pro mitius“*.

Žalovaný ve svém vyjádření uvedl, že stěžovatelka přednesla obdobnou argumentaci jako v řízení před správními orgány a následně před městským i Nejvyšším správním soudem. Následně žalovaný zrekapituloval obsah předcházejícího rozhodnutí zdejšího soudu a napadeného rozhodnutí městského soudu a konstatoval, že jestliže ani meritorní rozhodnutí místně nepříslušného správce daně bez dalšího nepůsobí nezákonnost tohoto rozhodnutí, tím více to platí v případě, že se jedná pouze o tvrzenou nepříslušnost k místnímu šetření, které nebylo součástí zajištění vybraných výrobků a nedeterminuje jeho zákonnost. Místní šetření pouze mapovalo umístění vybraných výrobků a k samotnému zajištění byl Celní úřad Praha 1 bez dalšího místně příslušný na základě speciální místní příslušnosti podle § 41 odst. 3 a § 42 odst. 3 zákona o spotřebních daních.

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

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval přípustností kasační stížnosti, přičemž konstatoval, že byla podána včas, stěžovatelka je zastoupena advokátem a je jí napadáno rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná [§ 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s.].

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

Kasační stížnost je důvodná.

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

Ve svém předcházejícím rozhodnutí ze dne 6. 8. 2013, č. j. 2 Afs 1/2013 - 40, zdejší soud jasně konstatoval, že *„[z]dejší soud nejprve posoudil námitku nepřezkoumatelnosti ve vztahu k otázce územní působnosti správce daně, jíž se městský soud dle stěžovatelky ve svém rozsudku vůbec nezabýval. Stěžovatelka svou žalobní námitku neformulovala zcela srozumitelně, když na více místech zaměnila pojmy územní působnost a místní či územní příslušnost. Městský soud se ve svém rozsudku k této námitce vyjádřil, nicméně neposuzoval otázku územní působnosti správce daně, nýbrž jeho místní příslušnost. Z obsahu žalobních tvrzení stěžovatelky je ale zřejmé, že nenamítala místní nepříslušnost správce daně, nýbrž to, že správce daně, Celní úřad Praha 1, překročil územní působnost danou mu zákonem (zákon č. 185/2004 Sb., o celní správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů), když prováděl místní šetření ve skladech stěžovatelky v okresu Hodonín (Mutěnice, Velká nad Veličkou, Prušánky). Městský soud nicméně celou námitku stěžovatelky vyhodnotil nikoliv podle jejího skutečného obsahu, ale pouze podle stěžovatelkou nesprávně použitého pojmu místní příslušnosti a vypořádal ji tak toliko odkazem na ustanovení § 4 odst. 1 daňového řádu, který upravuje obecnou místní příslušnost správce daně. Na základě tohoto ustanovení pak dovodil, že Celní úřad Praha 1 byl, s ohledem na tehdejší sídlo stěžovatelky v Praze 1, ke správě daně místně příslušný. Územní působnost správce daně však není totožná s jeho místní příslušností, a tuto otázku měl proto městský soud posoudit samostatně.*

Obiter dictum zdejší soud uvádí, že s městským soudem souhlasí, pokud jde o závěr, že byl celní úřad Praha 1 místně příslušným správcem daně stěžovatelky. S ohledem na ust. § 138 zákona o spotřebních daních byl procesněprávním předpisem v posuzovaném případě daňový řád, a tudíž obecná příslušnost správce daně se u právnické osoby řídila místem jejího sídla (§ 4 odst. 1 daňového řádu). Tato skutečnost však nebyla stěžovatelkou namítána. Pokud jde o oprávnění provádět místní šetření mimo obvod územní působnosti správce daně, ustanovení, které by takové oprávnění správci daně umožňovalo, daňový řád v době provádění místních

šetření neobsahoval. Podle tehdy účinného znění daňového řádu byl každý správce daně příslušný k provedení místního šetření podle § 15 stejného zákona i bez delegace, nicméně pouze v obvodu své územní působnosti (§ 4 odst. 13 daňového řádu). To znamená, že správce daně mohl i bez delegace provést místní šetření u subjektu, u kterého nebyl místně příslušným, nemohl však bez delegace provést místní šetření v jiném územním obvodu, ani jednalo-li by se o „jeho" daňový subjekt. Rozšíření oprávnění správce daně k provedení místního šetření i mimo obvod územní působnosti u daňového subjektu, ke správě jehož daní je místně příslušný, nastalo až účinností nového daňového řádu, tj. zákona č. 280/2009 Sb., tedy ke dni 1. 1. 2011. Na druhou stranu zákon o spotřebních daních rozšířil některá oprávnění celních úřadů i mimo obvod jejich územní působnosti, zejm. ustanovením § 41 odst. 3, v němž se stanoví, že kterýkoliv celní úřad nebo celní ředitelství jsou oprávněny vstupovat (nikoliv provádět místní šetření, pozn. NSS) do každé provozní budovy, místnosti nebo místa, kde jsou vyráběny, zpracovávány nebo skladovány vybrané výrobky. Celní úřad nebo celní ředitelství jsou také oprávněny vstupovat do prostor, o kterých je známo nebo se dá důvodně předpokládat, že se v nich vybrané výrobky vyrábějí, zpracovávají nebo skladují. Toto právo mají také, jde-li o byt, který je užíván pro účely podnikání.

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

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

Městský soud v napadeném rozsudku dospěl k závěru, že se v případě místního šetření správce daně jednalo o procesní vadu, nicméně k jejímu vlivu na zákonnost konstatoval, že stěžovatelka neunesla povinnost tvrzení ani důkazní povinnost, neboť v samotné žalobě stěžovatelka vlastně takovou skutečnost **otevřeně netvrdila**, a soud nemohl přihlížet k argumentaci, která byla případně ze strany stěžovatelky uplatněna později.

Ze shora citovaného **závazného** právního názoru zdejšího soudu vyplývá, že městský soud byl výslovně zavázán **posoudit vliv případného procesního pochybení správce daně na zákonnost rozhodnutí o zajištění vybraných výrobků**. Jelikož zdejší soud přistoupil v předcházejícím rozhodnutí k meritornímu projednání kasační stížnosti, byl městský soud **povinen** učinit to, k čemu byl rozhodnutím zdejšího soudu zavázán (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2009, č. j. 4 Ads 19/2008 - 188). A to bez ohledu na to, zda byla podle názoru městského soudu žaloba dostatečně podrobná ve specifikaci dotčení práv stěžovatelky, případně bez ohledu na to, jaké další úkony v této souvislosti činila v řízení stěžovatelka.

Nejvyšší správní soud považoval za nutné, aby v případě, že bude zjištěno městským soudem procesní pochybení ze strany správce daně, byl zkoumán dopad tohoto pochybení na zákonnost rozhodnutí ve věci samé, a proto uložil v závazném právním názoru městskému

soudu, aby takto postupoval. Postup městského soudu po vrácení věci k dalšímu řízení byl v rozporu se zákonem a městský soud se neřídil závazným právním názorem zdejšího soudu.

Nadto hodnocení městského soudu je samo o sobě nezákonné.

Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu již v rozsudku ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008 - 78, jasně uvedl, že *„je nutno 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. Jinými slovy, náležitost žaloby dle § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. je splněna, pokud jsou z tvrzení žalobce seznatelné skutkové děje a okolnosti individuálně odlišitelné od jiných ve vztahu ke konkrétnímu případu žalobce, jež žalobce považoval za relevantní k jím domnělé nezákonnosti správního rozhodnutí; právní důvody nezákonnosti (či nicotnosti) napadeného správního rozhodnutí pak musí být tvrzeny alespoň tak, aby soud při aplikaci obecného pravidla, že soud zná právo, mohl dostatečně vymezit, kterým směrem, tj. ve vztahu k jakým právním předpisům bude směřovat jeho přezkum.“*

Stěžovatelka v žalobě jasně brojila proti postupu Celního úřadu Praha 1, který provedl místní šetření v jejích provozovnách v okrese Hodonín, tedy mimo svoji územní působnost, a uplatnil tak svoji moc v rozporu se zákonem. Tímto způsobem je zcela jasně a zřetelně vymezen žalobní bod, který definuje směr, tj. vztah k právním předpisům, kterým se má ubírat soudní přezkum. Plně odpovídá i např. požadavkům vymezeným v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2007, č. j. 2 Azs 54/2007 - 42.

Jestliže tedy stěžovatelka následně uvedla další skutečnosti, které dokládaly dopad jednání správce daně do jejích hmotných práv, jednalo se bezpochyby o rozšíření stávajícího žalobního bodu, které není omezeno lhůtou stanovenou v § 71 odst. 2 věta třetí s. ř. s. Skutečnost, že se jednalo o pouhé rozšíření již existujícího žalobního bodu, je jasně srozumitelná z toho, že porušení procesních práv provedením místního šetření mimo územní působnost správce daně jako žalobní bod připustil městský soud v obou svých rozhodnutích a samozřejmě i zdejší soud v rozhodnutí o předcházející kasační stížnosti.

Městský soud nijak neosvětlil, čím překročilo doplnění námitek stěžovatelky rozsah již dříve uplatněného žalobního bodu a proč tedy k nim neměl městský soud přihlížet. I z rozhodnutí městského soudu je patrné, že se jednalo o rozšíření v intencích uplatněného žalobního bodu, kdy bylo stěžovatelkou doplněno, resp. upřesněno pouze tvrzení o dopadu do hmotných práv stěžovatelky. Pokud nebyl předmětný žalobní bod neprojednatelný od samého počátku pro absenci tvrzeného dopadu do hmotných práv, tím méně lze omezit přístup stěžovatelky k soudu tím, že se soud odmítne zabývat pozdějším doplněním žalobního bodu o dopad do hmotných práv, nota bene jestliže takové doplnění žalobního bodu je přímou reakcí na zrušující rozsudek Nejvyššího správního soudu.

V tomto případě nese postup městského soudu znaky *denegatio iustitiae.*

Rozsudek městského soudu je tak opětovně nepřezkoumatelný pro nevypořádání téže žalobní námitky, k jejímuž vypořádání byl městský soud předchozím zrušujícím rozsudkem zdejšího soudu zavázán.

Dále stěžovatelka v kasační stížnosti opakovaně uplatnila námitky, které byly již věcně posouzeny zdejším soudem v předchozím rozhodnutí ze dne 6. 8. 2013, č. j. 2 Afs 1/2013 - 40. Městský soud s výjimkou námitky porušení místní působnosti žalovaného v podstatě doslova převzal část svého původního rozhodnutí začínající slovy *„Další námitka směřovala proti ústní výzvě …“* a argumentaci městského soudu k dalším námitkám, které jsou nyní i předmětem řízení

o kasační stížnosti, již zdejší soud přezkoumal. Nejvyšší správní soud proto na vypořádání těchto námitek pro stručnost v podrobnostech odkazuje a pouze z obsahu předchozího rozhodnutí k uvedeným námitkám rekapituluje následující.

Konkrétně k námitce nezákonnosti ústní výzvy dospěl zdejší soud k závěru, že vypořádání shodné žalobní námitky městským soudem nebylo, jakkoliv stručné, nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost. Nejvyšší správní soud se ztotožnil se závěrem, že se nejednalo o formalizovanou výzvu podle daňového řádu, a již vůbec ne o rozhodnutí správce daně, nýbrž o bezprostřední faktický úkon, resp. „*dotaz*“ správce daně, směřující k zachování možnosti daňového subjektu prokázat zdanění výrobků před tím, než dojde k jejich zajištění a to rovněž na základě ústního oznámení podle § 42 odst. 4 zákona o spotřebních daních. Zároveň doplnil, že pro posouzení toho, zda se materiálně jedná o rozhodnutí, je podstatný charakter povinnosti stanovené správcem daně v předmětné výzvě a to, zda jí došlo či nedošlo k zásahu do veřejných subjektivních práv stěžovatelky. Výzva správce daně není v daňovém řízení ojedinělým institutem, a proto je na místě použít ustálenou judikaturu zdejšího soudu v obdobných věcech, tj. u výzev vydávaných správcem daně dle daňového řádu (např. § 43 nebo § 31 odst. 9 daňového řádu). Nejvyšší správní soud dále dospěl k závěru, že výzva nebyla způsobilá zasáhnout do veřejných subjektivních práv stěžovatele a námitku ohledně nesprávného vyhodnocení výzvy správce daně neshledal jako důvodnou.

K námitce nesprávné interpretace pojmu „odejmutí“ povolení k provozování daňového skladu uvedeného v ust. § 20 odst. 19 zákona o spotřebních daních, od něhož se odvíjí počátek lhůty pro provedení inventarizace a pro podání daňového přiznání [§ 22 písm. a) zákona o spotřebních daních] Nejvyšší správní soud uvedl, že se ztotožnil s předchozími závěry městského soudu a doplnil, že izolovaný gramatický výklad pojmu „odejme“ v ustanovení § 20 odst. 19 zákona o spotřebních daních, jak byl proveden stěžovatelem, je neudržitelný, neboť zcela opomíjí další výkladové metody a vede ke zcela nelogickému řešení. V této souvislosti zdejší soud konstatoval, že i když zákon stanoví, že „*[c]elní ředitelství povolení k provozování daňového skladu odejme*,“ jedinou možností výkladu předmětného ustanovení je, že celní ředitelství tak učiní konstitutivním rozhodnutím o odnětí povolení k provozování daňového skladu a povolení jakožto listina je pouze dokumentem osvědčujícím nabyté právo; to jako takové v něm není inkorporováno a zaniká na základě uvedeného rozhodnutí; proto i vyznačení zániku na povolení má pouze informativní charakter. V konkrétní situaci stěžovatelky zdejší soud dospěl k závěru, že rozhodnutí o odejmutí povolení k provozování daňových skladů byla Celním ředitelstvím Praha vydána dne 8. 10. 2008, stěžovatelce doručena dne 21. 10. 2008 a přes podané odvolání nastala doručením těchto rozhodnutí jejich vykonatelnost, neboť odvolání neměla odkladný účinek. Právě doručení předmětných rozhodnutí bylo tudíž rozhodné pro počátek lhůty v délce pěti dnů pro provedení inventarizace a následné podání daňového přiznání [§ 20 odst. 22 písm. a) zákona o spotřebních daních]. Ačkoli tedy stěžovatelka argumentovala faktickým držením povolení, oprávnění z nich plynoucí již právně zanikla, jak správně dovodil i městský soud. Vybrané výrobky se tak dostaly jako nezdaněné do režimu volného daňového oběhu. Postup správce daně, který je následně zajistil, neboť měl prokázáno, že stěžovatelka nesplnila povinnost jí stanovenou ust. § 20 odst. 22 písm. a) zákona o spotřebních daních a neuhradila spotřební daň, žádným způsobem nevybočil ze zákonných mezí. Ani tato námitka proto není důvodná

V případě námitky porušení zásady *in dubio pro mitius* dospěl v předcházejícím řízení zdejší soud k názoru, že městský soud svou argumentací vůbec nepřipustil možnost dvojí interpretace uvedených institutů, a proto se touto možností ani nezabýval. Ohledně ústní výzvy městský soud akceptoval závěr žalovaného, že se jednalo o neformální úkon, který nemusel být ani proveden, přičemž pouze pro srovnání uvedl výzvu dle § 43 daňového řádu, a poukázal na to, že se o takovou výzvu nejednalo a jednat ani nemohlo (str. 4 rozsudku). Stěžovatelka navíc

v žalobě ani neuvedla, o jaký střet výkladových metod se mělo v této otázce jednat a ani zdejšímu soudu není zřejmé, jakého, pro ni příznivějšího výkladu, se stěžovatelka dovolávala. Ani pokud jde o odejmutí povolení k provozování daňového skladu, soud nepřipustil interpretaci provedenou stěžovatelkou, tedy, že by se mělo jednat o jeho fyzické odnětí. Městský soud provedl vlastní výklad tohoto institutu, jímž vyvrátil stěžovatelčiny námitky stran dvojí interpretace; poukázal zejména na to, že ani faktické držení těchto povolení po právní moci rozhodnutí o jejich odnětí nic nemění na skutečnosti, že tato povolení právně zanikla a přestala tudíž právně existovat. Zdůraznil též, že z povahy věci plyne, že mají-li být práva, která byla přiznána rozhodnutím odejmuta, musí se tak stát zase rozhodnutím; jiný postup by byl v rozporu s principy právní jistoty. Městský soud tedy zcela jednoznačně objasnil, proč neakceptoval závěry stěžovatelky a tudíž ani možnost dvojího výkladu a v tomto jeho postupu nelze spatřovat nepřezkoumatelnost rozsudku pro nedostatek důvodů.

Nejvyšší správní soud na základě shora uvedeného uzavírá, že rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 9. 12. 2014, č. j. 8 Af 48/2013 – 101, opětovně trpí vadou nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů a navíc tato vada nebyla odstraněna v rozporu se závazným právním názorem zdejšího soudu, proto nelze než přistoupit k jeho zrušení podle ustanovení § 110 odst. 1 věta prvá před středníkem s. ř. s., a k vrácení věci městskému soudu k dalšímu řízení.

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

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

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne městský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

V Brně dne 30. června 2015

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu