



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Barbary Pořízkové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Petra Mikeše, Ph.D., v právní věci žalobkyně: **Rock Oil plus, s.r.o.** se sídlem Říčanská 1984/5, Praha 10, zast. Ing. Alenou Maténovou, daňovou poradkyní, se sídlem Na Pankráci 58, Praha 4, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 1387/7, Praha 4, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 12. 2010, č. j. 19509-32/2010-900000-302, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 19. 11. 2015, č. j. 8 Af 17/2011 – 55,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žádný z účastníků **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Podanou kasační stížností se žalovaný (dále jen „stěžovatel“) domáhá zrušení v záhlaví uvedeného rozsudku Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), kterým soud dle § 78 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), zrušil shora uvedené rozhodnutí stěžovatele, jakož i jemu předcházející rozhodnutí Celního ředitelství v Ústí nad Labem o odnětí povolení ze dne 14. 4. 2010, č. j. 4263-2/2010-200100-23 (dále také „prvostupňové rozhodnutí“).

[2] Předmětem sporu je procesní postup celních orgánů. Z obsahu daňového spisu městský soud ověřil, že prvním úkonem v řízení o odnětí povolení k opakovanému přijímání vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od daně z jiného členského státu (dále jen „povolení“) bylo až vydání prvostupňového rozhodnutí. Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) však takový postup nedovoluje.

[3] Další vadou řízení, která mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí je, postup stěžovatele, který nepřezkoumatelným způsobem změnil výrok prvostupňového rozhodnutí. Stěžovatel ve výroku uvedl, že původní výrok mění, tak, že se žalobci odnímá povolení podle § 22 odst. 19 písm. b) zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění účinném

pro projednávanou věc (dále jen „zákon o spotřebních daních“), nikoli podle § 22 odst. 19 písm. e) uvedeného zákona, a to vzhledem ke skutečnosti, že oprávněný příjemce neplní povinnosti, které jsou podmínkou pro jeho vydání podle ustanovení § 22 odst. 6 zákona o spotřebních daních.

[4] Tím jeho výrok končí a v podstatě obsahuje jenom citaci příslušného § 22 odst. 19 písm. b) zákona o spotřebních daních. Ten však stanoví obecně poměrně široký rozsah povinností, ve spojení s dalšími ustanoveními, které je oprávněný příjemce povinen plnit. Ve výroku není uvedena žádná konkrétní povinnost, kterou měla žalobkyně porušit a v tomto důsledku je výrok druhostupňového rozhodnutí nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů.

[5] Z odůvodnění rozhodnutí je zřejmé, že stěžovatel změnil nejen právní kvalifikaci, k tomu by nepochybně v odvolacím řízení měl i pravomoc, ale především skutkový důvod. Zatímco správní orgán prvního stupně měl za to, že důvodem k odnětí povolení je opakované nedoplnění zajištění daně ve lhůtě, podle stěžovatele je důvodem pro odnětí povolení existence nedoplatku na dani z přidané hodnoty. Tuto skutečnost však prvostupňový orgán ve svém rozhodnutí vůbec nezmínil.

[6] Stěžovatel žalobkyni odňal povolení ze zcela jiného důvodu, než pro které bylo vydáno prvostupňové rozhodnutí, což připustit nelze. Takovýto postup odvolacího orgánu v podstatě znamená, že rozhodnutí o odvolání bylo vydáno v úplně jiné věci, než ve které rozhodoval správní orgán prvního stupně.

II. Obsah kasační stížnosti

[7] Stěžovatel brojí proti rozsudku městského soudu kasační stížností z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Má za to, že postup, kdy je prvním úkonem ve věci vydání rozhodnutí, není správný. Nesouhlasí však s městským soudem, že takový postup není možno napravit v odvolacím řízení vedeném podle zákona o správě daní a poplatků.

[8] Z judikatury Nejvyššího správního soudu (rozsudky ze dne 19. 6. 2009, č. j. 8 Afs 76/2007 – 66, a ze dne 28. 7. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75) mj. vyplývá, že rozhodnutím odvolacího orgánu o odvolání proti platebnímu výměru daňové řízení končí. Vady odvoláním napadeného rozhodnutí či postupu správce daně prvního stupně v řízení, které vydání rozhodnutí předcházelo, proto musí být odstraněny v rámci odvolacího řízení.

[9] Vady odvoláním napadeného rozhodnutí či postupu řízení, které jeho vydání přecházelo, odstraní správce daně prvního stupně autoremedurou nebo odvolací orgán postupem podle § 50 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků. Takový postup se uplatní, jak v řízení o odvolání proti dani stanovené dokazováním, tak v řízení o odvolání proti dani stanovené podle pomůcek.

[10] Jakmile stěžovatel v průběhu odvolacího řízení zjistil, že důvod, který uplatnil pro odnětí povolení prvostupňový orgán, nebyl naplněn, ale ke dni vydání napadeného rozhodnutí byl dán důvod jiný, postupoval, jak v souladu s platnými předpisy, tak s uvedenou judikaturou. Seznámil žalobkyni se všemi podklady a tím ji umožnil se k těmto podkladům a celému řízení vyjádřit.

[11] V souladu s rozhodnutím ze dne 28. 7. 2010, č. j. 5 Afs 104/2009 - 80, „*může odvolací orgán zaujmout jiný právní názor, než zaujal prvostupňový orgán. Nemůže tak učinit bez dalšího. Změna právního názoru nemůže být pro účastníka řízení překvapivá, ale musí mu být umožněno reagovat a bránit svá práva. Žalobce měl reálnou možnost, aby se k věci vyjádřil, případně navrhl další důkazy, čehož prostřednictvím svého zástupce využil v rámci ústního jednání dne 5. 1. 2007. Existence nedoplatku na dani z přidané hodnoty byla*

pokračování

navíc nesporná. Stěžovatel proto rozhodoval na základě skutkového stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu prvního stupně. Oba správní orgány dospěly k závěru, že žalobce se dopustil porušení § 22 odst. 18 písm. b) zákona o spotřebních dani, pro které povolení oprávněnému příjemci vybraných výrobků lze odejmout. Žalobce vykazoval nedoplatek na dani z přidané hodnoty, tento nedoplatek prokazatelně existoval v době vydání rozhodnutí o odejmutí povolení.“

[12] Na dané věci nemůže nic změnit ani skutečnost, že nedoplatek na úroku z prodlení byl před vydáním napadeného rozhodnutí uhrazen, neboť hned následně po jeho uhrazení vznikl další nedoplatek na dani z přidané hodnoty, a to dne 26. 4. 2010 ve výši více jak 100 000 000 Kč a tento se neustále zvyšoval.

[13] Výrok napadeného rozhodnutí je v souladu s § 32 odst. 2 písm. d) zákona o správě daní a poplatků. Podle tohoto ustanovení musí výrok obsahovat uvedení právních předpisů, podle kterých bylo rozhodováno, což stěžovatel splnil. Skutková podstata byla v daném případě naplněna, jako i to, že žalobkyně své povinnosti, které jsou podmínkou pro vydání povolení, neplnila.

[14] Stěžovatel přiznává, že mohl být při koncipování výroku ještě preciznější a mohl uvést, která konkrétní povinnost nebyla splněna, i to, že žalobkyně měla nedoplatek na dani z přidané hodnoty. Tento nedostatek, pokud se vůbec o nedostatek může jednat, není takové intenzity, že by mohl způsobit nezákonnost napadeného rozhodnutí.

[15] Z judikatury Nejvyššího správního soudu jednoznačně vyplývá, že v daňovém řízení je zásada dvojinstančnosti do určité míry omezena právě tím, že odvolací orgán nemůže v odvolacím řízení napadené rozhodnutí zrušit a věc vrátit prvoinstančnímu orgánu. Proto musí všechny zjištěné vady odstranit a v dané věci rozhodnout. Takto postupoval i stěžovatel. Když zjistil, že důvod pro odnětí povolení uvedený správním orgánem prvního stupně v dané věci nebyl naplněn, avšak současně zjistil, že byl naplněn důvod jiný, rozhodnutí v tomto smyslu změnil.

[16] Navrhuje napadený rozsudek zrušit a věc vrátit městskému soudu k dalšímu řízení.

[17] Žalobkyně se ke kasační stížnosti nevyjádřila.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[18] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a za stěžovatele jedná pověřená osoba ve smyslu § 105 odst. 2 s. ř. s. Poté přezkoumal napadený rozsudek městského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil při tom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[19] Ze správního spisu soud ověřil, že rozhodnutí prvostupňového orgánu o odejmutí povolení, vydávané v řízení zahajovaném z úřední povinnosti, bylo vůči žalobkyni prvním úkonem v řízení před správním orgánem prvního stupně. Takové zásadní pochybení v odvolacím řízení zhojit nelze.

[20] Dle § 31 zákona o správě daní a poplatků se jednotlivé skutečnosti rozhodné pro daňové řízení prokazují v rámci důkazního řízení. Provedené důkazní řízení pak osvědčí, které z předložených důkazních prostředků se staly skutečně důkazem. Důkazní břemeno nese

daňový subjekt, správce daně mj. prokazuje existenci skutečností rozhodných pro uplatnění zákonných sankcí. Daňový subjekt má právo vyjádřit v řízení své stanovisko, klást otázky, navrhnout vlastní důkazy. Dle § 23 uvedeného zákona má právo nahlížet do spisu a pořizovat si z něj výpisy.

[21] Jelikož správní orgán prvního stupně žalobkyni neinformoval o zahájení řízení a prvním úkonem v řízení bylo až doručení rozhodnutí o odejmutí povolení, nemohla žádné z těchto práv využít. Tímto způsobem došlo doslova k „vymazání“ řízení před správním orgánem prvního stupně a takovou vadu z povahy věci odvolací orgán odstranit nemohl. Při opačném výkladu by zákonem zakotvené dvojinstanční řízení postrádalo jakýkoliv smysl.

[22] Stěžovatel měl rozhodnutí správního orgánu prvního stupně pro podstatné porušení zákona o správě daní a poplatků zrušit. V odvolacím řízení nelze zhojit vadu, spočívající v úplné rezignaci na prvostupňové řízení a odepření pravidel spravedlivého procesu.

[23] Řízení před správním orgánem prvního stupně bylo zatíženo neodstranitelnou vadou, pro kterou musí být kasační stížnost bez ohledu na další námítky zamítnuta.

[24] Nejvyšší správní soud se navíc zcela ztotožňuje i s hodnocením městského soudu ohledně nepřezkoumatelnosti napadeného výroku a nepřípustné změny skutkového stavu, který vzal stěžovatel za základ svého rozhodnutí o odejmutí povolení.

[25] Výrok rozhodnutí slouží ústavní hodnotě právní jistoty. Je klíčovou normativní částí rozhodnutí, na kterou musí být kladeny vysoké formální požadavky. Výroková část rozhodnutí je schopna zasáhnout práva a povinnosti účastníků řízení a jako taková pouze ona může nabýt právní moci. Jednou ze zákonných podmínek pro odejmutí povolení z úřední povinnosti je nejen opakované nesplnění zajištění daně, ale také nesplnění podmínek stanovených v § 22 odst. 6 zákona o spotřebních daních (např. likvidace, insolvenční řízení, nedoplatek na daních nebo clu nebo nedoplatek na pojistném a na penále na veřejné zdravotní pojištění nebo na pojistném a na penále na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti). Existuje-li v zákoně několik různých podmínek, pro jejichž nesplnění může být povolení ex offio odňato, musí být z výroku zřejmá nejen právní kvalifikace skutku, ale také popis skutku, tedy to, jakým konkrétním jednáním ta která ustanovení právních předpisů daňový subjekt porušil.

[26] K poslední kasační námitce týkající se přípustnosti změny důvodu pro odejmutí povolení v průběhu odvolacího řízení soud pro úplnost uvádí, že postup stěžovatele nebyl v souladu se závěry uvedenými v rozsudku ve věci sp. zn. 5 Afs 104/2009. V tomto rozhodnutí sice Nejvyšší správní soud konstatoval, že odvolací orgán může např. zaujmout i jiný právní názor, než který zaujal správní orgán prvního stupně a na základě této argumentace skutečně aproboval změnu důvodů vedoucích k odnětí povolení v průběhu odvolacího řízení, tedy změnu skutkovou. Zdůraznil však, že žalovaný rozhodoval na základě skutkového stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu prvního stupně. Oba správní orgány v tomto případě dospěly k závěru, že stěžovatel se dopustil porušení § 22 odst. 18 písm. b) zákona o spotřebních daních účinného v době rozhodování pátého senátu, pro které lze odejmout povolení oprávněnému příjemci vybraných výrobků, neboť daňový subjekt vykazoval nedoplatek na daní, tento nedoplatek prokazatelně existoval v době vydání rozhodnutí o odejmutí povolení a trval nadále i v době vydání rozhodnutí žalovaným (zdůrazněno NSS).

[27] Tak tomu však v projednávané věci není. Ze správního spisu se podává, že rozhodnutí prvostupňového orgánu bylo vydáno dne 14. 4. 2010, přičemž o jakýchkoliv nedoplatecích žalobkyně není v tomto rozhodnutí ani zmínky. Nedoplatek na úroku z prodlení, který byl

pokračování

v konečném důsledku dle stěžovatele důvodem pro odnětí povolení, byl žalobkyni jednak sdělen platebním výměrem ze dne 26. 4. 2010, tj. po vydání prvostupňového rozhodnutí. Skutečnost, že úrok z prodlení nabíhal ze zákona je skutečností nerozhodnou, neboť i úrok z prodlení podléhá promlčení, není-li ve formě platebního výměru daňovému subjektu řádně sdělen. Tento úrok byl navíc dle přípisu Finančního úřadu pro Prahu 10 (založeném na č. l. 180 správního spisu) žalobkyní uhrazen dne 19. 4. 2010, tj. ještě před výzvou k součinnosti stěžovatele (ta je datována až 31. 8. 2010), a zejména pak dávno před vydáním rozhodnutí o odvolání (29. 12. 2010). Skutkově tedy šlo o zcela jiné okolnosti, než které považoval za rozhodující pátý senát. Nedoplatek na dani z přidané hodnoty přesahující částku 100 000 000 Kč, který stěžovatel zmiňuje až v kasační stížnosti, je pro posouzení věci zcela irelevantní, neboť tento nebyl rozhodným důvodem pro odnětí povolení. Ani ve výroku (pomine-li soud, že výrok stěžovatele je nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů), ani v odůvodnění rozhodnutí stěžovatele se o tomto nedoplatku nehovoří.

[28] Judikatura osmého senátu, který stěžovatel cituje jak v kasační stížnosti, tak v odůvodnění rozhodnutí, na projednávanou věc nedopadá. Rozhodnutí o odejmutí povolení není rozhodnutím o vyměření daně za určité zdaňovací období. Zatímco rozhodnutím odvolacího orgánu o odvolání proti platebnímu výměru daňové řízení končí, celním orgánům, zjistí-li jiný důvod pro odnětí povolení, zákon nebrání rozhodnutí o odejmutí povolení znovu vydat. Lze proto souhlasit s městským soudem, že stěžovatelův výklad judikatury je poněkud extenzivní.

IV. Závěr a náklady řízení

[29] S ohledem na výše uvedené dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl. O věci při tom rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s., dle kterého o kasační stížnosti rozhoduje soud zpravidla bez jednání.

[30] Stěžovatel, který neměl v řízení úspěch, nemá ze zákona právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s.). Žalobkyni, která by jinak měla právo na náhradu nákladů řízení, nevznikly v řízení o kasační stížnosti žádné náklady.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 26. května 2016

JUDr. Barbara Pořízková
předsedkyně senátu