



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Štěpána Výborného a soudců Karly Cháberové a Jana Kratochvíla ve věci

žalobce: **BSB 1881, s.r.o., IČO 27145310,**
sídlem Kubelíkova 1780/21, Praha 3 – Žižkov
zastoupený advokátem JUDr. Jiřím Vaníčkem,
sídlem Šaldova 466/34, Praha 8 – Karlín

proti
žalovanému: **Celní úřad pro hlavní město Prahu**
sídlem Washingtonova 7, Praha 1

**o žalobě proti oznámení žalovaného ze dne 19. 3. 2018, č. j. 57728/2018-510000-32.1,
a rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 8. 2018, č. j. 57728-12-510000-11,**

takto:

- I. Žaloba se v části, ve které se žalobce domáhá zrušení oznámení žalovaného o použití zajištění daně ze dne 19. 3. 2018, č. j. 57728/2018-510000-32.1, odmítá.
- II. Žaloba se v části, ve které se žalobce domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 8. 2018, č. j. 57728-12-510000-11, zamítá.
- III. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a průběh řízení před správním orgánem

1. Žalobce se podanou žalobou domáhá přezkoumání v záhlaví uvedeného rozhodnutí, kterým Celní úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „žalovaný“ či „celní úřad“) zamítl podle § 101, § 102 a § 159 odst. 3 daňového řádu námitky žalobce proti „rozhodnutí“ celního úřadu o použití zajištění daně na úhradu daně podle § 21 odst. 3 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o spotřebních daních“), ze dne 19. 3. 2018, č. j. 57728/2018-510000-32.1 (dále jen „oznámení o použití zajištění“).
2. Z obsahu správního spisu zjistil soud následující, pro věc podstatné skutečnosti.
3. Dne 31. 10. 2011 podal žalobce návrh na vydání povolení k provozování daňového skladu dle § 20 odst. 1 zákona o spotřebních daních.
4. Dne 19. 1. 2012 tehdejší Celní ředitelství Praha stanovilo rozhodnutím pro nový daňový sklad žalobce zajištění daně ve výši 1 400 000 Kč. Po složení těchto finančních prostředků ze strany žalobce bylo dne 28. 2. 2012 vydáno povolení k provozování daňového skladu na adrese Řídký 22, 570 01 Litomyšl (dále jen „daňový sklad Řídký“).
5. Dne 24. 9. 2013 žalobce oznámil žalovanému, že v daňovém skladu Řídký bude nově balen řezaný tabák v jednotkovém balení 30 gramů pod obchodním názvem „ELDORADO“. Oznámení bylo celním úřadem posouzeno jako žádost o změnu povolení stávajícího daňového skladu.
6. Dne 3. 10. 2013 stanovil žalovaný žalobci nové zajištění daně pro provozovatele daňového skladu ve výši 1 635 000 Kč. K odvolání žalobce bylo toto rozhodnutí o stanovení výše zajištění částečně změněno, a to co určení předmětu spotřební daně.
7. Žalobce rozdíl v zajištění daně neuhradil. Proto žalovaný zahájil v souladu s § 91 odst. 1 daňového řádu řízení ve věci odnětí povolení k provozování daňového skladu.
8. Dne 13. 1. 2014 žalobce požádal o odnětí povolení k provozování daňového skladu, neboť není schopen navýšit zajištění daně na částku 1 635 000 Kč.
9. Dne 15. 1. 2014 žalovaný vydal rozhodnutí o odejmutí povolení k provozování daňového skladu podle § 20 odst. 19 písm. e) zákona o spotřebních daních, v tehdy platném znění, neboť žalobce nedoplnil ve stanovené lhůtě zajištění daně. Žádost žalobce o odnětí povolení k provozování daňového skladu nebral v potaz z důvodu překážky litispendence (řízení o odejmutí povolení již bylo dříve zahájeno).
10. Dne 9. 9. 2015 byl žalovaným vydán platební výměr na spotřební daň z tabákových výrobků podle zákona o spotřebních daních ve výši 28 541 542 Kč za zdaňovací období listopad 2013 (dále jen „platební výměr“). K odvolání žalobce byla vyměřená spotřební daň z tabákových výrobků snížena na částku 24 812 448 Kč. Rozhodnutí nabylo právní moci dne 13. 4. 2017 a splatnost rozhodnutí uplynula dnem 28. 4. 2017. Vyměřená spotřební daň nebyla žalobcem do dne splatnosti uhrazena.
11. Dne 28. 6. 2017 vydal žalovaný na základě žádosti žalobce rozhodnutí o povolení posečkáni s úhradou daňového nedoplatku v celkové výši 36 821 516 Kč (spotřební daň z tabákových výrobků ve výši 24 812 448 Kč, úroky z prodlení ve výši 11 509 068 Kč a exekuční náklady ve výši 500 000 Kč). Další žádosti žalobce o změnu stanovené doby posečkáni byly zamítnuty.
12. Dne 19. 3. 2018 vydal žalovaný shora označené „rozhodnutí“ o použití zajištění, kterým rozhodl o použití zajištění ve výši 1 400 000 Kč na úhradu daně z tabákových výrobků, a to z důvodu, že spotřební daň nebyla zaplacená v zákonem stanovené lhůtě. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce odvolání, které celní úřad postoupil k vyřízení Generálnímu ředitelství cel.

13. Dne 17. 8. 2018 sdělilo Generální ředitelství cel celnímu úřadu, že „rozhodnutí“ o použití zajištění není rozhodnutím ve smyslu § 101 daňového řádu, ale pouze oznámením či informací o provedení faktického úkonu (převedení zajištění) při placení daní, proti kterému zákon odvolání nepřipouští. Na základě uvedeného bylo žalovaným dne 29. 8. 2018 vydáno podle § 110 odst. 2 daňového řádu rozhodnutí, kterým bylo odvolací řízení zastaveno.
14. Žalovaný opětovně posoudil podání žalovaného, které bylo formálně označeno jako odvolání, přičemž dospěl k závěru, že se jedná o podání námitek proti úkonu správce daně při placení daní (použití zajištění na úhradu daně) dle § 159 odst. 1 daňového řádu. Tyto námitky žalovaný zamítl žalobou napadeným rozhodnutím ze dne 30. 8. 2018 (dále jen „rozhodnutí o námitkách“).
15. V odůvodnění k námitce nemožnosti použít zajištění daně na úhradu nedoplatku nepocházejícího z daňového skladu konstatoval, že platební výměr nebyl vydán pouze z titulu plátce daně dle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních. Z prohlídek prostor v areálu Řídký vyplývá, že část tabákových výrobků, u kterých vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit, se nacházela mimo jiné také v daňovém skladu žalobce. Žalobce se stal také plátcem podle § 4 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních, a to ohledně množství 797,5 kg tabáku ke kouření dle § 101 odst. 3 písm. c) bod 1 zákona o spotřebních daních. Ustanovení § 21 odst. 3 zákona o spotřebních daních nadto pouze obecně poukazuje na možnost použít zajištění na úhradu daně, není-li tato uhrazena v zákonem stanovené lhůtě splatnosti, aniž by zde bylo blíže specifikováno, na jaký konkrétní druh daně lze zajištění použít. Z uvedeného vyplývá, že toto ustanovení se striktně neváže pouze k ustanovením vztahujícím se k zajištění daně pro daňový sklad. Vzhledem ke skutečnosti, že správce daně u žalobce evidoval neuhrazenou daň, u níž již zákonná lhůta splatnosti uplynula, rozhodl se předmětné zajištění daně, které měl ve své evidenci, použít na úhradu daňového nedoplatku.
16. K námitce nemožnosti použití zajištění daňového skladu na úhradu nedoplatku daně za zdaňovací období listopad 2013 žalovaný uvedl, že povolení k provozování daňového skladu nemohlo být odejmuto již následující den po marném plynutí lhůty pro doplnění zajištění daňového skladu, neboť správce daně musel dle daňového řádu procesně zahájit řízení ve věci odejmutí povolení. Právní účinky rozhodnutí o odejmutí nastaly až dne 15. 1. 2014, kdy bylo toto rozhodnutí doručeno žalobci. Zajištění daně tak mohlo být použito na úhradu daně až po zdaňovací období leden 2014.
17. A na možnosti použití zajištění nemohlo nic změnit podání žaloby proti platebnímu výměru. Do doby rozhodnutí soudu o podané správní žalobě je nutné na vydané rozhodnutí pohlížet jako na věcně správné a vykonatelné.

II. Obsah žaloby

18. Žalobce namítá, že z § 21 odst. 6 zákona o spotřebních daních vyplývá, že zajištění spotřební daně, které je složeno v souvislosti s povolením daňového skladu, se vždy vztahuje výhradně k tomuto daňovému skladu. Pokud tedy žalovaný hodlá použít zajištění spotřební daně dle § 21 odst. 3 citovaného zákona na úhradu nedoplatku spotřební daně, musí se jednat o nedoplatek z titulu provozování daňového skladu. V jeho případě však má být zajištění použito na daňový nedoplatek, který nemá spojitost s provozováním daňového skladu, neboť platební výměr za listopad 2013 byl vydán z titulu plátce dle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních, a nejedná se tak o nedoplatek z titulu provozování daňového skladu (§ 4 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních). Předmětná daňová povinnost je tedy vyměřena za jiné položky, než které se nacházely v daňovém skladu, a na takovou daňovou povinnost nelze užít zajištění daňového skladu dle § 21 odst. 3 zákona o spotřebních daních (žalobce odkazuje též na § 20 odst. 22 písm. a) a písm. c) téhož zákona ve znění platném k roku 2014). Ohledně tabákových výrobků, které se měly dle napadeného rozhodnutí nacházet v daňovém skladu, žalobce uvádí, že tyto výrobky byly

z daňového skladu následně vyjmuty v průběhu prohlídky policejním orgánem, takže k těmto výrobkům má postavení plátce pouze policejní orgán, který je z daňového skladu odňal, a nikoli žalobce (vybrané výrobky do volného oběhu neuvedl žalobce, takže ho ve vztahu k těmto vybraným výrobkům nelze označit jako plátce dle § 4 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních). A nadto již platební výměr uváděl, že k těmto výrobkům má žalobce postavení plátce dle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních. Výklad předestřený žalovaným je v rozporu se zásadou enumerativnosti veřejnoprávních pretenzí, protože § 21 odst. 3 zákona o spotřebních daních je nutno vykládat restriktivně, tedy že lze zajištění použít pouze a jedině na daň, která je zajištěna, tj. na daňovou povinnost, která vyplývá z titulu provozování daňového skladu.

19. V druhém okruhu námitek žalobce uvádí, že povolení k provozování daňového skladu bylo odejmuto dnem, kdy uplynula lhůta poskytnutá správcem daně pro doplnění zajištění (§ 20 odst. 19 písm. e) zákona o spotřebních daních v tehdy platném znění). Žalobce odmítá, že by správce daně byl povinen o odnětí povolení k provozování daňového skladu zahájit řízení dle § 91 odst. 1 daňového řádu. Takové řízení by bylo zcela v rozporu s procesní logikou, jelikož naplnění příslušné zákonné hypotézy již nastalo. Pokud jsou naplněny zákonné podmínky, má dojít k vydání rozhodnutí ex offio, tj. bez zahajování nesmyslného řízení, v němž stejně neexistuje prostor pro úvahu správce daně. Žalobce toto rozhodování srovnává mimo jiné s rozhodováním o vydání exekučního příkazu, v němž také není žádné další řízení zahajováno. Opačný výklad (zastávaný žalovaným) by ad absurdum vedl k tomu, že pokud by správce daně po nedoplnění zajištění daňového skladu byl rok v prodlení s vydáním rozhodnutí o zrušení povolení k provozování daňového skladu, pak by po celý rok do vydání rozhodnutí o zrušení povolení byl subjekt stále provozovatelem daňového skladu. O zániku povolení k provozování daňového skladu žalobce tak mělo být rozhodnuto během října 2013, jelikož v tomto kalendářním měsíci došlo k naplnění podmínek stanovených v tehdy účinném § 20 odst. 19 písm. e) zákona o spotřebních daních. A zajištění daně by mělo pokrývat pouze relevantní daň za zdaňovací období, za které platí předmětné povolení. Zajištění daně tak mohlo být použito pouze na úhradu daně nejpozději za zdaňovací období říjen 2013.
20. Žalobce konečně navrhuje, aby soud zrušil rovněž oznámení o použití zajištění ze dne 19. 3. 2018, neboť použití zajištění daňového skladu je pouze faktickým úkonem ve fázi placení daní, a rozhodnutí vydané o tomto úkonu je tedy stíženo nezákonností.

III. Vyjádření žalovaného

21. Žalovaný ve vyjádření k žalobě odkazuje na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí a žádá, aby soud žalobu zamítl.
22. Žalovaný uvádí, že byl oprávněn zajištění daně použít na úhradu daňového nedoplatku vyměřeného platebním výměrem, neboť část spotřební daně byla vyměřena za tabákové výrobky, které se prokazatelně nacházely v daňovém skladu žalobce. Jednalo se o část tabákových výrobků (množství 797,5 kg), která byla Policií ČR zajištěna při domovní prohlídce provedené ve dnech 5. 11. 2013 až 15. 11. 2013 v prostorách daňového skladu žalobce. Spotřební daň za uvedené množství tabákových výrobků činí 1 303 912,50 Kč (797,5 kg x sazba spotřební daně 1635 za kg). Zbývající část zajištění ve výši 96 087,50 Kč pak byl žalovaný oprávněn použít jako vratitelný přeplatek v souladu s § 154 odst. 2 daňového řádu. Vzhledem ke skutečnosti, že v době zániku povolení k provozování daňového skladu nebyla daň vyměřena, stala se částka zajištění ve výši 1 400 000 Kč přeplatkem, který byl dne 19. 3. 2018 použit na částečnou úhradu splatného nedoplatku spotřební daně vyměřeného platebním výměrem.
23. Žalovaný konstatuje, že musel se žalobcem procesně zahájit řízení ve věci odejmutí povolení dle § 91 odst. 1 daňového řádu. Správce daně postupoval v souladu se základními zásadami správce daně uvedenými v ustanovení § 5 a 6 daňového řádu, když žalobci umožnil, aby se vyjádřil

k ochraně svých práv před vydáním meritorního rozhodnutí o odejmutí povolení. Aby mohl správce daně vydat rozhodnutí, kterým by pouze deklaroval zánik předmětného povolení bez dalšího, muselo by být v citovaném ustanovení výslovně uvedeno, že dnem nesplnění této zákonné podmínky (doplnění zajištění) povolení zaniká. K faktickému zániku povolení daňového skladu tak došlo až dne 15. 1. 2014.

IV. Posouzení žaloby Městským soudem v Praze

24. Soud o věci rozhodl bez nařízení ústního jednání postupem podle § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), neboť účastníci takový postup soudu akceptovali (žalovaný svůj původní požadavek na nařízení jednání následně výslovně vzal zpět).
25. Soud dle § 75 soudního řádu správního přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které předcházelo jeho vydání, v rozsahu žalobou tvrzených bodů nezákonnosti, kterými je vázán, podle skutkového a právního stavu ke dni vydání žalobou napadeného rozhodnutí, a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
26. Podle § 21 odst. 3 zákona o spotřebních daních správce daně použije zajištění daně na úhradu daně, pokud daň není zaplacená v zákonné lhůtě její splatnosti.
27. Podle § 159 odst. 1 daňového řádu proti úkonu správce daně při placení daní, nejde-li o rozhodnutí, u kterého zákon připouští podání odvolání, může osoba zúčastněná na správě daní uplatnit námitku ve lhůtě 30 dnů ode dne, kdy se o úkonu dozvěděla.
28. Podle § 159 odst. 3 daňového řádu správce daně námitku posoudí a rozhodne o ní. (...) Neuzná-li správce daně oprávněnost v námitce uplatňovaných důvodů, námitku rozhodnutím zamítne.
29. Soud se nejprve zabýval projednatelností žaloby s ohledem na podstatu napadených rozhodnutí. Ve své úvaze vyšel z judikatury týkající se převedení přeplatku na úhradu nedoplatků na jiném daňovém účtu podle § 154 odst. 2 a 5 daňového řádu, neboť se jedná o institut svou podstatou blízký institutu použití zajištění daně na úhradu daně dle § 21 odst. 3 zákona o spotřebních daních.
30. Judikatura dospěla k závěru, že vyrozumění o převedení přeplatku podle § 154 odst. 5 daňového řádu není rozhodnutím dle § 65 soudního řádu správního a je ze soudního přezkumu vyloučeno (srov. rozsudek ze dne 26. 1. 2017, č. j. 1 Afs 235/2014 - 65, č. j. 4 Afs 119/2017 - 106, ze dne 27. 9. 2017, č. j. 6 Afs 120/2017 - 39, ze dne 22. 5. 2018, č. j. 9 Afs 177/2017 - 95, či ze dne 22. 5. 2018, č. j. 9 Afs 81/2017 - 58). Rozhodnutí o námitkách ve věci vyrozumění o převedení přeplatku (§ 159 ve spojení s § 154 odst. 5 daňového řádu) však rozhodnutím ve smyslu § 65 odst. 1 soudního řádu správního již je (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 7. 2019, č. j. 1 Afs 84/2019 - 38).
31. Z uvedeného vyplývá, že se žalobce nemůže domáhat v řízení před správními soudy zrušení oznámení žalovaného o použití zajištění daně na její úhradu, neboť se nejedná o rozhodnutí ve smyslu § 65 soudního řádu správního. Proto soudu nezbylo, než žalobu v části směřující proti oznámení o použití zajištění odmítnout pro nepřipustnost podle § 46 odst. 1 písm. d) soudního řádu správního. Soud by mohl pouze zrušit rozhodnutí o námitkách a následně by žalovaný mohl námitkám vyhovět postupem podle § 159 odst. 3 daňového řádu.
32. Jestliže žalobce poukazuje na fakt, že i Generální ředitelství cel ve svém vyrozumění konstatovalo, že uvedené oznámení o použití zajištění nepředstavuje rozhodnutí ve smyslu daňového řádu, tak tato skutečnost nic nemění na zákonnosti uvedeného právního aktu. Záměna v jeho označení, kdy jej celní úřad chybně nazval rozhodnutím, ačkoli se jednalo o pouhou písemnost či oznámení, nic nemění na tom, že bylo vydáno v souladu s právními předpisy. Nadto

žalobce nebyl nikterak zkrácen na svých právech, neboť jím vznesené námitky byly vypořádány. Sice nikoli v odvolacím řízení, nýbrž v řízení o námitkách, zásadní však je, že žalobcův nesouhlas s podstatou věci byl ze strany daňových orgánů posouzen.

33. Zároveň ze shora uvedeného vyplývá, že rozhodnutí o námitkách je soudem projednatelné. A jelikož žalobce svoji žalobu směřuje také proti rozhodnutí o námitkách, které podléhá soudnímu přezkumu, mohl se tímto rozhodnutím soud věcně zabývat a posoudit námitky žalobce.
34. K podstatě věci soud předně uvádí, že § 21 zákona o spotřebních daních vymezuje základní podmínky pro zajištění daně, výpočet výše zajištění daně a následné sledování, zda je daň zajištěna v odpovídající výši.
35. Ustanovení § 21 odst. 3 zákona o spotřebních daních aplikované v nyní posuzované věci pak obecně uvádí, že pokud daň není zaplacená v zákonné lhůtě její splatnosti, lze použít zajištění daně na úhradu daně. Zákon přitom nikterak neuvádí, jaká forma zajištění by mohla být použita na úhradu té které spotřební daně. V případě zajištění uhrazeného za účelem provozování daňového skladu tedy zákon nikterak nenormuje, že by z tohoto zajištění mohla být uhrazena pouze daň vztahující se k výrobkům nacházejícím se v daňovém skladu. Naopak z podstaty zajištění dle soudu vyplývá, že se vztahuje na úhradu veškeré daně stanovené předmětným zákonem (tj. zákonem o spotřebních daních), která by nebyla daňovým subjektem řádně uhrazena. Žalobcem předestřený výklad, že zajištění uhrazené pro účely vydání povolení k provozování daňového skladu by bylo možno použít výhradně pro účely hrazení daně za výrobky nacházející se v tomto daňovém skladu, dle soudu neodpovídá znění (gramatický výklad) ani smyslu (teleologický výklad) zákona.
36. Soud podotýká, že zákon o spotřebních daních v obecné rovině připouští, že daň může být zajištěna jak způsoby vymezenými v zákoně o spotřebních daních, tak pomocí zajišťovacích instrumentů vymezených v daňovém řádu, kterými jsou zajištění úhrady na nesplatnou nebo dosud nestanovenou daň, zástavní právo, ručení a bankovní záruka (viz § 20a odst. 1 zákona). Zásadní je, aby celková výše zajištění vždy splňovala kritérium přiměřenosti ve vztahu k danému daňovému subjektu a jeho existující či očekávané daňové povinnosti (§ 20a odst. 2 zákona o spotřebních daních). A následně § 21 odst. 1 zákona o spotřebních daních uvádí, jakou formou může být poskytnuto zajištění daně ve smyslu zákona o spotřebních daních. Uvedené způsoby zajištění přitom platí obecně a nelze je vztahovat pouze a jen na zajištění daně za výrobky nacházející se v režimu daňového skladu.
37. Jestliže citovaná ustanovení necílí výlučně na zajištění daně v případě provozování daňového skladu, nýbrž obecně upravují možnosti zajištění úhrady spotřebních daní, tak v tomto smyslu je také nutno vykládat § 21 odst. 3 zákona o spotřebních daních. Ten rovněž v obecném smyslu stanoví, kdy je možno použít zajištění k úhradě daňového nedoplatku, aniž by výslovně uváděl, že zajištění daně uhrazené pro účely provozování daňového skladu lze použít pouze na úhradu daně z výrobků nacházejících se v tomto skladu. Takto se § 21 odst. 3 zákona o spotřebních daních významně odlišuje od žalobcem poukazovaného § 21 odst. 6 citovaného zákona, jenž upravuje stanovení výše zajištění daně pouze a jen v režimu daňového skladu. Uvedené ustanovení však nemá žádný vliv na výklad § 21 odst. 3 zákona o spotřebních daních, neboť se nedotýká použití zajištění, nýbrž normuje způsoby stanovení částky zajištění. Pokud § 21 odst. 3 zákona o spotřebních daních (a ani žádné další ustanovení upravující provoz daňového skladu) výslovně nestanoví, že zajištění uhrazené ve vztahu k provozování daňového skladu lze využít výhradně na úhradu daně z výrobků nacházejících se v tomto daňovém skladu, pak nelze než dospět k závěru, že toto zajištění lze použít na úhradu jakékoli dlužné daně vyměřené dle zákona o spotřebních daních.
38. A takto také § 20 odst. 22 písm. c) zákona o spotřebních daních, ve znění platném ke dni odnětí povolení k provozování daňového skladu žalobci, stanovil, že zanikne-li povolení k provozování

daňového skladu nebo je-li toto povolení odejmuto, správce daně použije zajištění daně na úhradu pohledávek týkajících se daně a případný zůstatek zajištění daně vrátí do 30 kalendářních dní od použití zajištění na úhradu pohledávek týkajících se daně včetně jejího příslušenství. Citované ustanovení přímo upravující provoz daňového skladu nikterak výslovně neuvádělo, že by bylo možno zajištění použít výhradně k úhradě daně vztahující se k výrobkům, jež se nacházely v daňovém skladu, nýbrž obecně hovořilo o pohledávkách týkajících se daně. A takto lze daní rozumět vyměřenou spotřební daň a nikoli pouze spotřební daň za výrobky z daňového skladu.

39. V obdobném smyslu ke dni vydání oznámení o použití zajištění § 43q odst. 1 zákona o spotřebních daních stanovil, že dojde-li k zániku povolení nebo k jeho zrušení bez náhrady, zaniká zajištění daně složením nebo převodem finančních prostředků na depozitním účtu a zajištěná částka se převede na úhradu této daně. „Touto daní“ lze opět rozumět spotřební daň jako celek a nikoli spotřební daň z výrobků, jež se nacházely v daňovém skladu, neboť takto zákon uvedenou daň nespecifikoval.
40. Gramatickým výkladem § 21 odst. 3 zákona o spotřebních daních (jakož i dalších ustanovení téhož zákona) tedy nelze než dospět k závěru, že zajištění uhrazené za účelem provozování daňového skladu lze využít obecně k úhradě daňového nedoplatku a nikoli pouze k úhradě daňového nedoplatku za výrobky nacházející se v daňovém skladu.
41. A předestřený výklad odpovídá rovněž smyslu zákona o spotřebních daních a principům zajištění dosud nestanovené daně. Složení finančních prostředků u správce daně představuje nástroj k zajištění daňové pohledávky, která dosud není splatná nebo dosud neexistuje, tak, aby v případě jejího neuhrazení bylo možno použít na její úhradu přijaté zajištění. V tomto smyslu je nutno na institut zajištění upravený v zákoně o spotřebních daních (či též v daňovém řádu) nahlížet jako na efektivní nástroj zajišťující úhradu daně, přičemž výkladem jednotlivých právních norem nelze popírat tento jeho základní smysl a účel. Proto soud nemůže akceptovat zužující výklad předestřený žalobcem, neboť ten by ve svém důsledku vedl k tomu, že by bylo významně ztíženo použití zajištění na úhradu daňového nedoplatku pouze na úzký okruh předmětu daně. Výklad zastávaný soudem a žalovaným pak nelze považovat za nepřiměřeně rozšiřující a porušující čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod a čl. 2 odst. 3 Ústavy, neboť nestanoví povinnosti nad rámec zákona, nýbrž pouze interpretuje předmětný daňový institut v souladu se zněním zákona a s jeho smyslem. Uvedené povinnosti však jsou stanoveny samotným zákonem.
42. S ohledem na uvedené závěry je pak nerozhodné, zdali se žalobce stal plátcem daně podle § 4 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních či § 4 odst. 1 písm. f) téhož zákona. K tomu soud pouze uvádí, že v odůvodnění platebního výměru (ve shodě s jeho výrokem) celní úřad uvedl, že *„daňovému subjektu dne 5. 11. 2013 až 15. 11. 2013 vznikla povinnost daní přiznat a zaplatit podle § 9 odst. 1 zákona o SPD u tabáku ke kouření dle § 101 odst. 3 písm. c) bod 1 zákona o SPD v množství 797,5 kg, jelikož byl uveden do volného daňového oběhu na daňovém území České republiky, což je každé vyjmutí vybraných výrobků z režimu podmíněného osvobození od daně dle § 3 písm. l) bod 1 zákona o SPD a tím se zároveň stal daňový subjekt plátcem daně podle § 4 odst. 1 písm. a) zákona o SPD.“* K odvolání žalobce však byl výrok platebního výměru pozměněn potud, že plátcem daně se v přezkoumávaném případě stal žalobce pouze na základě § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních jako osoba, která vybrané výrobky skladovala, aniž by prokázala jejich řádné zdanění nebo oprávněné nabytí bez daně. Zároveň však v odůvodnění odvolacího rozhodnutí Generální ředitelství cel uvedlo, že část tabákových výrobků v množství 797,5 kg byla zajištěna Policií České republiky při prohlídce jiných prostor uskutečněné ve dne 5. 11. až 15. 11. 2013. V tomto období se tedy předmětný tabák jednoznačně nacházel v daňovém skladu žalobce, pročež i při výkladu zastávaným žalobcem by bylo na úhradu daně za toto množství tabákových výrobků možno použít zajištění složené pro účely provozování daňového skladu.

43. Pro úplnost pak soud uvádí, že neobstojí argument žalobce, že tabákové výrobky byly z daňového skladu vyjmuty v průběhu prohlídky policejním orgánem, takže k těmto výrobkům měl postavení plátce daně pouze policejní orgán. Otázka, kdo vystupuje v postavení plátce daně, se zjevně dotýká vydaného platebního výměru, a nikoli podstaty nyní napadeného rozhodnutí. Zákonnost platebního výměru je však posuzována v jiném řízení před zdejším soudem. Pro účely nynějšího rozhodování je zásadní, že platební výměr nabyl právní moci, pročez vyvolával právní účinky, a při neuhrazení daňové povinnosti ze strany žalobce mohl celní úřad využít zajištění daně pro její úhradu.
44. Námitky týkající se nemožnosti použití zajištění daně na úhradu nedoplatku nepocházejícího z daňového skladu tedy soud neshledal důvodnými.
45. K druhému okruhu námitek soud uvádí, že podle § 20 odst. 19 písm. e) zákona o spotřebních daních, ve znění platném ke dni rozhodování o odejmutí povolení, správce daně povolení k provozování daňového skladu odejme, jestliže plátce ve stanovené lhůtě nedoplní zajištění daně.
46. Soud se přitom nemůže nikterak ztotožnit se žalobcem, že by v případě odejmutí povolení k provozování daňového skladu nemělo být vedeno řízení, respektive že by odnětí povolení nastávalo přímo ze zákona.
47. Soud odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 6. 2013, č. j. 5 Afs 62/2011 – 120, v němž kasační soud jednoznačně konstatoval, že o zahájení řízení o odnětí povolení k provozování daňového skladu [§ 20 odst. 18 (nyní odst. 19) zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních] vedeného podle zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, měl správce daně povinnost vyrozumět účastníka řízení (§ 21 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků). Ačkoli v nyní vedeném řízení již správce daně nepostupoval dle zákona o správě daní a poplatků, nýbrž dle daňového řádu, tak závěry uvedeného rozsudku jsou aplikovatelné též na nyní posuzovanou věc.
48. K tomu soud dodává, že povolení k provozování daňového skladu je institut, který daňovému subjektu přiznává určitá práva a stanoví mu určité povinnosti. V takové záležitosti vždy musí být rozhodnuto ve smyslu zákona (daňového řádu i zákonů speciálních). Z povahy věci pak nutně vyplývá, že mají-li být tato rozhodnutím přiznaná práva odňata, tak odnětí těchto práv nelze opět jinak, než zase rozhodnutím. Jiný postup by byl zcela v rozporu s principy právní jistoty a s principy právního státu obecně. To tedy znamená, že o odnětí povolení k provozování daňového skladu muselo být zahájeno řízení, jehož výsledkem bylo vydání rozhodnutí o právech žalobce.
49. Soud se přitom nemůže ztotožnit se žalobcem, že v řízení o odnětí povolení k provozování daňového skladu neexistuje prostor pro úvahu správce daně, neboť daňový subjekt by mohl například v průběhu tohoto řízení prokázat, že zajištění doplnil, pročez by nebyl dán důvod k odnětí povolení. Stejně tak neobstojí odkazy žalobce na dle něho absurdní situaci, kdy by po nesplnění zákonných podmínek mohl daňový subjekt dále daňový sklad provozovat: je především povinností daňových orgánů, aby na takovou situaci reagovaly v souladu s principy správy daní a zahájily řízení o odnětí povolení k provozování daňového skladu. Jejich případná pasivita však nemůže vést k výkladu, že oprávnění daňového subjektu, která mu byla dříve poskytnuta rozhodnutím daňových orgánů, bez dalšího zaniká, aniž by správce daně byl povinen vydat o ztrátě těchto oprávnění rozhodnutí. Z nesplnění zákonné podmínky pro provozování daňového skladu nelze automaticky dovodit zánik povolení dnem nesplnění této podmínky. Takto ostatně zákon o spotřebních daních ani zánik povolení nedefinoval, nýbrž výslovně uváděl, že povolení správce daně odejme (viz § 20 odst. 19 písm. e) předmětného zákona).
50. Před odejmutím povolení tedy musel správce daně zahájit řízení a dát žalobci možnost se k věci vyjádřit, čehož ostatně žalobce také využil. Za této situace pak došlo k odejmutí povolení

uděleného žalobci k provozování daňového skladu až vydáním rozhodnutí o tomto odnětí. Právní účinky odejmutí povolení k provozování daňového skladu tedy nastaly až ke dni právní moci tohoto rozhodnutí, tj. k 15. 1. 2014. Z uvedeného pak vyplývá, že žalovanému nic nebránilo, aby zajištění použil na úhradu daně za zdaňovací období listopad 2013.

VI. Závěr

51. Žalobce se svými námitkami tedy neuspěl; jelikož v řízení o žalobě nevyšly najevo žádné vady, k nimž je nutno přihlížet z úřední povinnosti, městský soud zamítl žalobu jako nedůvodnou.
52. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce neměl ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení; žalovanému pak v řízení o žalobě nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 15. dubna 2020

JUDr. PhDr. Štěpán Výborný, Ph.D., v. r.
předseda senátu