

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců JUDr. Miluše Doškové a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **O., a. s.,** zastoupeného JUDr. Jiřím Voršilkou, advokátem se sídlem Opletalova 4, Praha 1, proti žalovanému: **Finančnímu ředitelství v Praze,** se sídlem Žitná 12, Praha 2, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 2. 6. 2005, č. j. 8 Ca 147/2004 - 68,

takto:

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 2. 6. 2005, č. j. 8 Ca 147/2004 - 68 **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I.

Včas podanou kasační stížností brojil žalobce (dále jen „stěžovatel“) proti výše uvedenému rozsudku Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 5. 2005, č. j. 2662/04-130.

Městský soud dle stěžovatele nevzal v úvahu ustanovení § 31 odst. 8 zák. č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků v platném znění (dále jen „d. ř.“). Podle tohoto ustanovení správce daně prokazuje existenci skutečností vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost, či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů vedených daňovým subjektem. V rozporu s tímto ustanovením městský soud přesunul na stěžovatele důkazní břemeno, které v konkrétním případě již neměl. Stěžovatel nepopírá, že je povinen prokázat splnění podmínek pro osvobození od spotřební daně. Trvá však na tom, že tuto svou povinnost splnil tím, že při denaturaci postupoval dle § 9 odst. 1 zákona č. 61/1997 Sb., o lihu, podle něhož musí být denaturace provedena za přítomnosti pověřeného zaměstnance finančního úřadu, pokud finanční úřad nerozhodne jinak, jakož i dle § 9 odst. 4 citovaného zákona, podle něhož záznam o denaturaci potvrdí

finanční úřad. Stěžovatel prokázal splnění těchto podmínek předložením protokolu o místním šetření č. 39533/99/038930/1854, vydaného Finančním úřadem v Kutné hoře (dále jen „finanční úřad“). Z tohoto protokolu jednoznačně vyplývá, že finanční úřad provedl dozor nad výrobou Glykotecku a potvrdil, že denaturace veškerého množství Glykotecku byla provedena v souladu se zákonem. Stěžovatel rovněž předložil protokol o provedení výroby Glykotecku č. 668/26, rovněž potvrzený finančním úřadem a záznam o provedení denaturace potvrzený finančním úřadem. Všechny tyto listiny nezvratně potvrzují, že denaturace byla provedena v souladu s právními předpisy a jsou zcela dostačující k prokázání splnění podmínek pro osvobození od spotřební daně dle zákona o spotřební dani.

S ohledem na skutečnost, že si lze, dle stěžovatele, stěží představit doklad vyšší právní síly ve vztahu k finančnímu úřadu než doklad, který je finančním úřadem potvrzen, muselo by být toto vyvrácení ze strany finančního úřadu prokázáno nade vší pochybnost. Nic takového se ovšem v daňovém řízení ani v řízení před městským soudem nestalo. Městský soud ve svém rozhodnutí chybně vychází z toho, že protokol o místním šetření, jakož i záznam o provedení denaturace a protokol o provedení výroby Glykotecku prokazuje pouze správná souhrnná množství denaturačního prostředku ve vztahu k celkovému množství lihu, nikoli však správná množství denaturačního prostředku v rámci jednotlivých kontejnerů. Finanční úřad potvrdil výše uvedenými dokumenty způsob provedení denaturace jako takové, tj. ve vztahu ke všem jednotlivým nádobám, ve kterých byla denaturace prováděna. Nedodržení stanoveného postupu denaturace (např. nepřesné odvážení denaturačního prostředku) by muselo být důvodem pro nepotvrzení záznamu o provedení denaturace ze strany kontrolního pracovníka finančního úřadu. Výše uvedenými dokumenty tedy finanční úřad potvrdil správnost provedení denaturace ve všech nádobách s lihem, a nikoliv pouze v souhrnu.

Stěžovatel tedy uvádí, že žalovaný a městský soud přes tyto důkazy dospěli k závěru, že stěžovatel předmětné skutečnosti o provedení denaturace a splnění podmínek pro osvobození od spotřební daně neprokázal, a to bez toho, že by důkazy předložené žalovaným důkazní prostředky stěžovatele vyvracely. Tento výklad důkazního břemene v daňovém řízení je podle stěžovatele v rozporu se zákonem a ústavním pořádkem ČR, neboť rozsah důkazního břemene uložený stěžovateli jako daňovému subjektu již vybočuje z toho, co je možné na daňových subjektech požadovat (stěžovatel odkázal na rozhodnutí Ústavního soudu ze dne 1. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05).

Stěžovatel dále konstatuje, že pokud žalovaný tvrdí, že výše uvedené listiny jsou nepravdivé a denaturace nebyla provedena řádně, musí nyní toto své tvrzení prokázat a uvedené listiny vyvrátit. Jediným důkazem, který k tomu žalovaný nabídl, jsou rozbory Celně technické laboratoře, se kterými však stěžovatel nesouhlasí a které podle jeho názoru k vyvrácení skutečností vyplývajících z jím předložených listin nepostačují.

Městský soud tak podle názoru stěžovatele nesprávně posoudil právní otázku nesplnění podmínek pro osvobození od daně.

Stěžovatel dále uvádí, že jak žalovaný, tak i městský soud při svém rozhodování vycházeli z odborných posudků Celně technické laboratoře v Brně a dovodili z nich, že určité množství lihu v předmětných kontejnerech nebylo denaturováno, tudíž byla daň doměřena. Jak žalovaný, tak i městský soud pouze konstatují, že vycházeli z rozborů Celně technické laboratoře v Brně ze dne 23. 5. 2002, aniž by se jakkoliv zabývali původními rozbory Celně technické laboratoře v Praze ze dne 5. 1. 2000, které dospěly ke zcela odlišným závěrům,

a aniž by jakýmkoliv způsobem řešili podstatné rozdíly v těchto odborných posudcích. Stěžovatel je toho názoru, že nemůže obstát odborný posudek, pokud jeho závěr je v rozporu s jiným odborným posudkem a tento rozpor není uspokojivým způsobem vysvětlen. Pokud se městský soud tímto rozporem v odůvodnění svého rozhodnutí nezabýval, je toto nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů.

Městský soud ve svém rozhodnutí dovodil, že stěžovatel ve své žalobě nedostatečně popsal manipulaci s předmětným výrobkem. Stěžovatel namítá, že ve své žalobě na str. 4 velmi přesně popsal, že s výrobkem bylo manipulováno, a dokonce cituje výpověď Karla Tůmy, který v zápise o výpovědi při podání vysvětlení před orgány Policie ČR potvrzuje, že s výrobkem bylo manipulováno. Stěžovatel uvedl, že nemůže znát přesný způsob, jakým se tak stalo, a proto navrhl, aby byl k upřesnění vyslechnut svědek K. T.. Tento jeho návrh byl ze strany městského soudu v Praze bez bližšího odůvodnění odmítnut. Městský soud podle stěžovatele porušil zásadu přímosti, když činil závěry z pouhého zápisu o výpovědi. Stejně tak soud neprovedl výslech svědka R. K. a spokojil se s pouhým zápisem o výpovědi. Avšak i z předmětných zápisů je patrné, že s výrobkem bylo manipulováno s cílem odstranit z něj denaturační prostředek. V předmětných zápisech uvedená manipulace znevěrohodňuje závěry odborných posudků, na kterých žalovaný a městský soud založili své rozhodnutí, neboť velmi pravděpodobně byla již zkoumána látka, která již byla upravována. Tyto posudky tím spíše nemohou vyvrátit důkazní prostředky předložené stěžovatelem k prokázání skutečností, že denaturace byla provedena řádně.

Stěžovatel dále uvádí, že se městský soud nedostatečně zabýval žalobní námitkou stěžovatele, která snižuje důvěryhodnost odborných posudků, a to zjevným rozporem pokud jde o množství výrobku zajištěného Policií ČR. Neobstojí závěr městského soudu, že není doloženo, jaké množství Glykotecku bylo vyrobeno, když tato skutečnost bezpochyby vyplývá právě ze záznamu o provedení denaturace a z protokolu o výrobě. Pokud v těchto listinách se vyrobené množství uvádí v kg, potom přepočet na litry je věcí jednoduché matematické operace. Skutečnost, že bylo vyrobeno 16590 Kg Glykotecku odpovídajících 19.680 litrům, tohoto výrobku není ani mezi účastníky sporná. Podle zprávy Policie ČR bylo zajištěno celkem 22000 litrů výrobku ve 22 nádobách. Podle šetření ke zjištění skutečného zabaveného množství se jednalo o 18290 litrů výrobku, tj. o 1390 litrů méně než vyrobené množství. Městský soud toto odůvodnil ztrátami při přepravě (poukázal na výpověď K. T.) a odkázal na „známou těkavost etanolu“. Stěžovatel konstatuje, že je zcela nevěrohodné, aby se tímto způsobem ztratilo takto velké množství. Úbytek množství předmětného výrobku tak přisvědčuje manipulaci s výrobkem s cílem zbavit jej části denaturačního prostředku.

Stěžovatel konstatuje, že městský soud zamítl veškeré návrhy stěžovatele na provedení důkazů aniž by toto zamítnutí v rozsudku jakkoliv odůvodnil. Jednalo se o:

1) výslech svědka K. T.;
2) výslech pověřených zaměstnanců finančního úřadu, kteří se účastnili provedení denaturace. Tito svědci by museli potvrdit, že každé množství Glykotecku vlévané do jednotlivých nádob bylo velmi přesně váženo a že uvedení pracovníci se denaturace přímo aktivně účastnili;
3) znalecký posudek z oboru chemie k přezkoumání odborných posudků;
4) výslech zaměstnanců stěžovatele, kteří se účastnili provedení denaturace, a jenž by potvrdil správný způsob provádění denaturace;
5) vyžádání si vyšetřovacího spisu od Policie ČR, která prováděla šetření ohledně manipulace s předmětným výrobkem.

Z výše uvedených důvodů stěžovatel navrhl napadené rozhodnutí zrušit a věc vrátit k dalšímu řízení.

II.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že se s námitkami stěžovatele dostatečně vypořádal v odůvodnění rozhodnutí o odvolání. Městský soud se ve svém rozsudku zabýval všemi žalobními námitkami a podrobně zdůvodnil výrok svého rozsudku. Z těchto důvodů žalovaný navrhuje, aby kasační stížnost byla v celém rozsahu zamítnuta.

III.

Kasační stížnost je podle § 102 a násl. s. ř. s. přípustná a podle jejího obsahu jsou v ní namítány důvody odpovídající ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s., neboť stěžovatel namítá, že městský soud nesprávně posoudil otázku prokazování splnění podmínek pro osvobození od spotřební daně [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.], dále namítá, že skutková podstata z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech a při jejím zjišťování byl porušen zákon [§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.], a konečně namítá, že rozsudek městského soudu je nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.].

Rozsahem a důvody kasační stížnosti je Nejvyšší správní soud podle § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. vázán.

IV.

Ze správního spisu Nejvyšší správní soud zjistil následující skutečnosti rozhodné pro posouzení důvodnosti kasační stížnosti: Dne 14. 10. 1999 proběhla u stěžovatele výroba výrobku Glykoteck v množství 16 590 kg, k jehož výrobě bylo použito 14 590 kg lihu (I a. a.) a 2000 litrů glycerinu a 1, 5 l čpavkové vody. Výrobě byli přítomni zástupci správce daně K. M. a T. P.. O této skutečnosti informuje Protokol o místním šetření ze dne 14. 10. 1999, č. j. 39533/99/038930/1854, kde je uvedeno: „*Předmětem šetření byl dozor Glykotecku. K výrobě bylo použito 17 489 l. a. a 2000 kg glycerinu a 1,5 l čpavkové vody. Výroba byla provedena v 20ti 1000 l barelech*.“ Byl rovněž vyhotoven Protokol o provedení výroby Glykotecku č.: 668/26, který obsahuje výše uvedené údaje a je rovněž potvrzen pracovníky správce daně. Stejného dne byl rovněž vyhotoven záznam o provedení denaturace na předmětné množství lihu, který pracovníci správce daně taktéž potvrdili.

Celé vyrobené množství bylo prodáno panu R. K.. Dne 15. 10. 1999 byly barely s předmětným výrobkem zajištěny Policií ČR. V lednu 2000 byly odebrány vzorky a proveden rozbor Celně technickou laboratoří v Praze ze dne 5. 11. 2000. Žalovaný i městský soud však při svém rozboru vycházeli z rozborů Celně technické laboratoře v Brně ze dne 23. 5. 2002. Na základě tohoto rozboru byl líh obsažený v deseti barelech výrobku Glykoteck vyhodnocen jako líh nedenaturovaný. Dne 22. 11. 2001 byl stěžovatel vyzván k podání daňového přiznání ke spotřební dani z lihu a lihovin za zdaňovací období říjen 1999, na což reagoval doručením negativního daňového přiznání. Správce daně mu poté vyměřil platebním výměrem ze dne 12. 12. 2001 daňovou povinnost ve výši nula. Dne 3. 9. 2002 byla u stěžovatele zahájena daňová kontrola. Výsledek daňové kontroly byl shrnut ve zprávě, se kterou byl stěžovatel seznámen dne 28. 4. 2003. Dodatečným platebním výměrem ze dne

8. 9. 2003, č. j. 45055/03/038920/0524, pak finanční úřad stěžovateli doměřil spotřební daň z lihu a lihovin ve výši 1 752 584 Kč.

Proti tomuto rozhodnutí podal stěžovatel dne 9. 10. 2003 odvolání, které žalovaný zamítl svým rozhodnutím ze dne 26. 5. 2004, č. j. 2662/04 - 130.

Toto rozhodnutí napadl stěžovatel dne 8. 7. 2004 žalobou. V této žalobě jsou obsaženy následující skutečnosti rozhodné pro posouzení důvodnosti kasační stížnosti: Žaloba obsahuje námitky tvrdící, že žalovaný zejména nesprávně posoudil význam účasti pověřeného zaměstnance finančního úřadu při denaturaci lihu a chybně vyhodnotil provedení odběru vzorků, které použil jako důkazní prostředek. Stěžovatel uvedl, že od doby vyskladnění předmětného výrobku do doby odběru vzorků s ním bylo manipulováno; žalovaný by musel prokázat, že s výrobkem nebylo manipulováno takovým způsobem, který měnil charakteristiku vyskladněného denaturovaného lihu. Manipulaci s výrobkem potvrdil Karel Tůma, zaměstnanec přepravní firmy. Stěžovatel odkázal na rozdíly v množství vyskladněného a zajištěného výrobku, které dokládají manipulaci s výrobkem po předání přepravci. Stěžovatel dále uvedl, že vzorky předmětného výrobku, ze kterých vzešel rozbor Celně technické laboratoře v Praze ze dne 5. 11. 2000, byly odebírány v lednu 2000 v jeho nepřítomnosti, a tudíž je nebylo možné použít. Teprve v dubnu 2002, tedy s odstupem 2,5 roku od denaturace, byly odebrány vzorky, na základě jejichž rozboru byla stěžovateli dodatečně vyměřena daň. Stěžovatel dále v žalobě poukázal na rozpory mezi těmito rozbory. Stěžovatel také uvedl, že zaměstnanci finančního úřadu ověřili nejen skutečnost, že k provedení denaturace došlo, ale též skutečnosti rozhodné pro denaturaci a ze zaznamenaných skutečností je zřejmá správnost provedené denaturace. K prokázání těchto skutečností stěžovatel v žalobě kromě předložených listinných důkazů mj. navrhl, aby vypovídal K. T., tehdejší zaměstnanec společnosti, která předmětný výrobek přepravovala, a rovněž navrhl provést výpověď pověřených zaměstnanců finančního úřadu K. M. a T. P..

Městský soud předmětnou žalobu zamítl. V odůvodnění svého rozhodnutí uvedl mj., že nesdílí názor žalobce, že by tento prokázal splnění podmínek pro osvobození od daně předložením výše uvedených listinných důkazů. Konstatoval, že ustanovení § 9 zákona č. 61/1997 Sb., o lihu, v platném znění (dále jen „zákon o lihu“), stanoví povinnost přítomnosti pověřeného zaměstnance finančního úřadu u denaturace, aniž by však s tím spojoval jakékoliv další následky. Zejména tedy neplatí, že účast pověřeného zaměstnance je zárukou správnosti provedené denaturace. Protokol ze dne 14. 10. 1999 tedy prokazuje jen to, že denaturace proběhla, není ale důkazem o její kvalitě ani povaze výsledného produktu. Soud neshledal důvodnými námitky týkající se možné manipulace s výrobkem. Podle jeho názoru nelze po žalovaném požadovat, aby prokázal, že nedošlo k manipulaci s výrobkem, resp. že tato nemohla změnit charakter výrobku. Stěžovatel ani nenaznačil, o jakou konkrétní manipulaci by se mělo jednat, kým by měla být provedena a s jakým motivem. Soud dále uvedl, že z výpovědi K. T. lze důvodně vyvozovat, jakým způsobem bylo s výrobkem manipulováno (došlo pouze k přečerpání části výrobku do dvou prázdných barelů). Za relevantní manipulaci s výrobkem by dle soudu bylo lze považovat jen takovou manipulaci, která by směřovala k alespoň částečnému snížení podílu denaturačního prostředku. Důkazem o takové manipulaci s výrobkem nejsou ani zjištěné rozdíly v naplnění jednotlivých kontejnerů a rozdíly v obsahu denaturačního prostředku. Důkazem o manipulaci není ani zjištění, že v kontejnerech byl shledán celkově menší objem výrobku, než kolik ho převzal odběratel. Městský soud poukázal na tvrzení řidiče K. T., obsažené v protokolu o podání vysvětlení na Polici ČR, že část nákladu se během přepravy vozidla rozlévala, a

odkázal na obecně známou těkavost etanolu. Soud dále uvedl, že nepovažoval za důvodnou námitku o rozdílech mezi výsledky prvního a druhého rozboru, a konstatoval, že podkladem pro rozhodnutí byly výsledky druhého rozboru, na jejichž výsledky odkázal. Rovněž za nedůvodnou označil námitku ohledně odmítnutí protokolu o místním šetření o denaturaci lihu jakožto důkazního prostředku, neboť dokazuje pouze to, že denaturace proběhla a že se tak stalo za přítomnosti pověřených pracovníků finančního úřadu.

V.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu důvodů uplatněných v kasační stížnosti a dospěl k závěru, že tato je důvodná.

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti z důvodu nedostatku odůvodnění [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]. Pokud by tato námitka byla důvodná, již tato okolnost samotná by musela vést ke zrušení rozhodnutí krajského soudu.

V. a)

Podle konstantní judikatury Ústavního soudu (srov. např. nález Ústavního soudu ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, zveřejněný pod. č. 34 ve svazku č. 3 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu, nález Ústavního soudu ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, zveřejněný pod č. 85 ve svazku č. 8 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu) je jedním z principů, představujícím součást práva na řádný proces, jakož i pojmu právního státu, povinnost soudů své rozsudky odůvodnit. Ve správním soudnictví nachází tato zásada vyjádření v § 54 odst. 2 zák. č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního v platném znění (dále jen „s. ř. s.“). 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 nepřezkoumatelným, neboť by nedávalo dostatečné záruky pro to, že nebylo vydáno v důsledku libovůle a způsobem porušujícím ústavně zaručené právo na spravedlivý proces. Tyto ústavněprávní principy nalézají odraz též v judikatuře Nejvyššího správního soudu: Není-li z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, 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. (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, zveřejněný pod č. 589/2005 Sb. NSS; srov. např. též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52; oboje též dostupné na www.nssoud.cz).

Nejvyšší správní soud se tedy při hodnocení důvodnosti stěžovatelovy námitky nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu v duchu těchto zásad zaměřil na otázku, zda je z odůvodnění napadeného rozsudku městského soudu zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci žalobce a proč jeho žalobní námitky považuje za liché, mylné nebo vyvrácené.

Stěžovatel ve své kasační stížnosti namítá, že se městský soud v odůvodnění svého rozsudku nezabýval jím v žalobě namítanými rozpory mezi výše uvedenými odbornými posudky. Tato stížní námitka je důvodná. Městský soud v odůvodnění svého rozhodnutí

pouze uvedl, že tuto žalobní námitku nepovažoval za důvodnou a že podkladem pro jeho rozhodnutí byly výsledky druhého rozboru, jehož předmětem byly vzorky odebrané v dubnu 2002. Stěžovatel se ve své žalobě poukazem na rozpory mezi předmětnými rozbory snažil zpochybnit důvěryhodnost odborného posudku, který byl v podstatě jediným důkazním prostředkem, na základě kterého mu byla doměřena daň. Pokud tedy městský soud tuto argumentaci stěžovatele odmítl a předmětnou námitku označil za nedůvodnou bez jakéhokoliv bližšího odůvodnění, je jeho rozhodnutí, v souladu s výše uvedenými principy, nepřezkoumatelné.

V. b)

Městský soud rovněž pochybil v případě provádění stěžovatelem navržených důkazních prostředků. Ústavní soud ve svém nálezu ze dne 16. 2. 1995, sp. zn. III. ÚS 61/94, zveřejněném pod č. 10 ve svazku č. 3 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu uvedl, že zásadám spravedlivého procesu nutno rozumět tak, že v řízení před soudem musí být dána účastníkovi tohoto řízení možnost vyjádřit se nejen k provedeným důkazům a k věci samé, ale také označit (navrhnout) důkazy, jejichž provedení pro zjištění (prokázání) svých tvrzení pokládá za potřebné; tomuto procesnímu právu účastníka odpovídá povinnost soudu nejen o vznesených návrzích (včetně návrhů důkazních) rozhodnout, ale také - pokud jim nevyhoví - ve svém rozhodnutí vyložit proč, z jakých důvodů (zpravidla ve vztahu k hmotněprávním předpisům, které aplikoval a právním závěrům, k nimž na skutkovém základě věci dospěl) navržené důkazy neprovedl, resp. pro základ svých skutkových zjištění je nepřevzal; jestliže tak obecný soud neučiní, zatíží své rozhodnutí nejen vadami, spočívajícími v porušení obecných procesních předpisů, ale současně postupuje v rozporu se zásadami vyjádřenými v hlavě páté (především čl. 36 odst. 1, čl. 38 odst. 2) Listiny základních práv a svobod a v důsledku toho též i v rozporu s čl. 95 odst. 1 Ústavy (srov. k tomu rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 6. 2005, č. j. 6 Ads 29/2003 - 105, dostupný na www.nssoud.cz).

Městský soud neprovedl stěžovatelem v žalobě, ve vyjádření k replice žalovaného a při jednání navržené důkazy a v odůvodnění svého rozhodnutí se s tím, proč navržené důkazy neprovedl, nijak nevypořádal. Městský soud měl právo důkazy navržené stěžovatelem považovat za nadbytečné nebo z jiných důvodů nepotřebné nevhodné (např. pro nadbytečnost či absenci vypovídací hodnoty navrženého důkazu nebo pro to, že je jím prokazována skutečnost, která pro posouzení věci je nerozhodná), avšak pokud k takovému závěru dospěl, měl jej ve vztahu ke každému jednotlivému stěžovatelem navrženému a soudem neakceptovanému důkazu přezkoumatelným způsobem odůvodnit. Konkrétně se jednalo o následující důkazní prostředky, které stěžovatel navrhoval a u nichž v kasační stížnosti jejich neprovedení namítal:

1) navržení výslechu svědka K. T. (navrženo v žalobě ze dne 29. 6. 2004);
2) výslech pověřených zaměstnanců finančního úřadu, kteří se účastnili provedení denaturace (navrženo v žalobě ze dne 29. 6.2004);
3) výslech zaměstnanců stěžovatele, kteří se účastnili provedení denaturace (navrženo ve vyjádření stěžovatele ze dne 6. 12. 2004 k replice žalovaného);
4) znalecký posudek z oboru chemie k přezkoumání odborných posudků (navrženo ve vyjádření stěžovatele ze dne 6. 12. 2004 k replice žalovaného);
5) vyžádání si vyšetřovacího spisu od Policie ČR, která prováděla šetření ohledně manipulace s předmětným výrobkem (navrženo v průběhu soudního jednání dne 2. 6. 2005, viz protokol o jednání na č. l. 65 soudního spisu).

Neučinil-li tak městský soud, trpí jeho rozhodnutí vadou spočívající v nedostatku důvodů; kasační stížnost stěžovatele je proto i v tomto ohledu důvodná.

Nejvyšší správní soud v této souvislosti poznamenává, že v předmětném sporu skutečně leží důkazní břemeno na správci daně. Podle § 31 odst. 8 písm. c) d. ř. správce daně prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem. Podle § 9 odst. 4 zák. č. 61/1997 Sb. o lihu, ve znění pozdějších předpisů, musí provozovatel lihovaru o provedené denaturaci vyhotovit záznam, který potvrdí finanční úřad. Jedná se tedy o povinný záznam ve smyslu ustanovení § 31 odst. 8 d. ř. Správce daně tedy musí nevěrohodnost tohoto záznamu prokázat. To v předmětném případě činil výše zmíněným odborným posudkem. Stěžovatel se snažil svými žalobními námitkami, se kterými se městský soud nevypořádal, a navrženými důkazními prostředky, jejichž neprovedení soud nijak nezdůvodnil, zpochybnit tento odborný posudek jako důkaz, kterým by správce daně splnil svoji důkazní povinnost. Stěžovatel tedy jednal ve vztahu ke hájení svých subjektivních práv zcela logicky a konsekventně a bylo na městském soudu, aby se s jeho právní a skutkovou argumentací, jakož i s důkazními návrhy vypořádal.

VI.

Vzhledem k výše uvedenému tak Nejvyššímu správnímu soudu nezbylo než rozsudek městského soudu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení, neboť kasační stížnost stěžovatele byla důvodná [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.].

Samotnou hmotněprávní podstatou věci, tedy ani dalšími námitkami stěžovatele, opírajícími se o ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s., se Nejvyšší správní soud nezabýval a ani zabývat nemohl, neboť k tomu by bylo lze přistoupit teprve poté, co by výsledkem řízení před městským soudem bylo jeho rozhodnutí přezkoumatelné z hlediska všech mezi účastníky sporných relevantních problémů.

VII.

Zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí městského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je tento vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.). Na městském soudu tedy nyní bude, aby zejména řádně posoudil skutkovou a právní argumentaci stěžovatele v těch bodech, v nichž Nejvyšší správní soud shledal odůvodnění jeho rozsudku nepřezkoumatelným, a vypořádal se odpovídajícím způsobem s jeho důkazními návrhy.

V novém rozhodnutí ve věci krajský soud rozhodne i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 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 10. května 2006

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu