



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Markéty Lehké, Ph.D., a soudců JUDr. Petra Černého, Ph.D., a Ing. Mgr. Martina Jakuba Bruse v právní věci **žalobce: V. S.**, narozeného dne „X“, bytem „X“, zastoupeného Mgr. Patrikem Bauerem, advokátem, se sídlem náměstí 1. máje 97, 430 01, Chomutov, proti **žalovanému: Generálnímu ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 1387/7, 140 96, Praha 4, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne **22. 4. 2014, č. j. 16580-2/2014-900000-304.8**,

t a k t o :

- I.** Rozhodnutí Generálního ředitelství cel ze dne 22. 4. 2014, č. j. 16580-2/2014-900000-304.8, **se pro nezákonnost zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II.** Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 11.228 Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě prostřednictvím svého právního zástupce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného Generálního ředitelství cel ze dne 22. 4. 2014, č. j. 16580-2/2014-900000-304.8, jímž bylo zamítnuto jeho odvolání a byl potvrzen platební výměr Celního úřadu pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 16. 9. 2013, č. j. 93078/2013-620000-32.2. Tímto platebním výměrem správce daně podle § 139, § 145 a § 147 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), a podle § 47 a § 48 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění

pozdějších předpisů (dále jen „zákon o spotřebních daních“), vyměřil žalobci spotřební daň z minerálních olejů za zdaňovací období listopad 2012 z moci úřední podle pomůcek ve výši 21.900 Kč, a to za vybraný výrobek č. 271030 – lehký topný olej v množství 2.000 litrů při sazbě daně 10.950 Kč za 1.000 litrů. Žalobce v žalobě dále požadoval, aby soud zrušil také zmíněný platební výměr a uložil žalovanému povinnost nahradit žalobci náklady soudního řízení.

V žalobě žalobce namítal, že řízení předcházející napadenému rozhodnutí trpí skutkovou a právní vadou. Připomněl, že od okamžiku zajištění vybraných výrobků namítal, že se legálním nabytím minerálních olejů v Německu a jejich vlastní dopravou na území České republiky nestal osobou povinnou k přiznání a zaplacení spotřební daně. Žalovaný v odvolacím řízení vyhověl námitce týkající se povinnosti přiznat a zaplatit daň podle § 9 odst. 3 písm. g) ve spojení s § 4 odst. 1 písm. e) zákona o spotřebních daních, nicméně vyslovil povinnost žalobce přiznat a zaplatit daň z jiných důvodů uvedených v § 9 odst. 3 písm. e) ve spojení s § 4 odst. 1 písm. f) téhož zákona. S postupem žalovaného žalobce nesouhlasil, a to jak z důvodu právního posouzení, tak z důvodu procesního. Podotkl, že žalovaný svá tvrzení opírá o § 32 zákona o spotřebních daních, aniž by dále zdůvodnil své úvahy, jimiž byl při posouzení vhodnosti kritérií v tomto ustanovení veden. Podle žalobce měl navíc žalovaný v případě změny právního názoru rozhodnutí správce daně zrušit a věc mu vrátit k novému projednání. Tím, že žalovaný ve svém rozhodnutí formuloval jiný právní názor než správce daně, v podstatě žalobci odňal dvojinstančnost řízení, neboť jej zbavil možnosti v obecném řízení brojit proti novému právnímu názoru.

Podle žalobce žádné z ustanovení, které žalovaný aplikoval při právním posouzení věci, dané situaci nepřiléhá. Žalobce měl za to, že pokud má vzniknout daňová povinnost ze žalovaným uvedených důvodů, byl žalovaný stíhán povinností zabývat se otázkou osobní spotřeby a nabytí vybraných výrobků pro účely podnikání. Žalobce poukázal na § 5 zákona o spotřebních daních, podle kterého se zdanění vybraných výrobků prokazuje pouze tehdy, nejedná-li se o osobní spotřebu. Osobní spotřeba nemůže být podle žalobce vyloučena ani při užití § 32 zákona o spotřebních daních, neboť i zde je správce daně povinen přihlížet k ostatním kritériím, kterými jsou inter alia důvody nabytí vybraných výrobků, místo, kde se vybrané výrobky nachází, doklady k vybraným výrobkům a povaha vybraných výrobků. Žalobce dodal, že doklad, jímž prokázal zdanění vybraných výrobků, je v jiném členském státě dokladem o oprávněném nabytí za cenu s daní, neboť sám v sobě nese znaky řádného dokladu vystaveného oprávněnou osobou. V tomto smyslu není podle žalobce pochyb o tom, že nabytí vybrané výrobky již propuštěné ke spotřebě, tudíž jej nestíhá povinnost je zdanit. Ani samotná skutečnost, že žalobce nabytí vybrané výrobky ve větším rozsahu, tedy v množství přesahujícím limity uvedené v § 4 odst. 5 zákona o spotřebních daních, nemůže být jediným kritériem při vyloučení statutu osobní spotřeby a účelu použití.

Žalobce dále namítal, že ačkoli je důkazní břemeno v daňovém řízení neseno k tíži daňového subjektu, nelze opomenout § 98 odst. 2 daňového řádu, která explicitně stanoví, že správce daně přihlédne ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly uplatněny. Žalobce uvedl, že vybrané výrobky byly v členském státě Evropské unie ve smyslu směrnice Rady č. 2008/118/ES, o obecné úpravě spotřebních daní a o zrušení směrnice 92/12/EHS (dále jen „směrnice č. 2008/118/ES“), na niž přímo odkazuje § 1 odst. 1 zákona o spotřebních daních, vyrobeny, zpracovány a nakonec i propuštěny ke spotřebě. Článek 15 uvedené směrnice přímo stanoví, že každý členský stát přijme předpisy pro držení v souladu s touto směrnicí. Pokud bylo zboží v jiném členském

státě propuštěno ke spotřebě, nenachází se již v jiném režimu, který by zakládal přímo daňovou povinnost nebo odklad daňové povinnosti při postupech v přepravách v režimu podmíněného osvobození či v rámci zjednodušených postupů. Žalobce uzavřel, že podle článku 32 odst. 1 směrnice č. 2008/118/ES u zboží podléhajícího spotřební dani nabytého soukromými osobami pro jejich vlastní spotřebu a jimi přepravovaného z jednoho členského státu do druhého vzniká povinnost ke spotřební dani pouze v členském státě, v němž bylo zboží podléhající spotřební dani nabyto.

Žalovaný k výzvě soudu předložil správní spis a písemné vyjádření k žalobě, v němž navrhl její zamítnutí pro nedůvodnost. Odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí a uvedl, že za množství vybraných výrobků pro osobní spotřebu se považuje množství uvedené v § 4 odst. 5 zákona o spotřebních daních, tj. v případě minerálních olejů množství dopravované v běžných nádržích dopravního prostředku zvýšené o 20 litrů a sloužící pro pohon motorů konkrétního dopravního prostředku. V § 63 odst. 2 téhož zákona je přitom jednoznačně vymezeno, co je v daném případě běžnou nádrží. Podle zjištěného skutkového stavu dopravoval žalobce dne 6. 11. 2012 na daňovém území České republiky vybrané výrobky ve smyslu zákona o spotřebních daních, konkrétně minerální oleje – topný olej (kód nomenklatury 27101947) ve dvou plastových nádržích v celkovém množství 2.000 litrů, které pořídil v Německu. S ohledem na tyto skutečnosti zastává žalovaný názor, že minerální olej jiný než ten dopravovaný v běžných nádržích dopravního prostředku (včetně množství zvýšeného o 20 litrů) uvedený do volného daňového oběhu v členském státě Evropské unie (zde Německo) a dopravovaný z tohoto členského území na daňové území České republiky není osvobozen od spotřební daně a nelze jej podle § 32 odst. 2 a 4 zákona o spotřebních daních v kontextu § 4 odst. 5 téhož zákona považovat za vybraný výrobek pro osobní spotřebu bez ohledu na konečný způsob použití. Žalovaný konstatoval, že žalobce nedovážel minerální oleje, jež by s ohledem na výše uvedené bylo možné pokládat za vybrané výrobky pro osobní spotřebu. Žalobce se tak podle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních stal plátcem daně.

Podle žalovaného daňový řád neumožňuje žalobcem namítaný postup zrušení rozhodnutí správce daně a vrácení věci k novému projednání. Odvolací orgán může prvostupňové rozhodnutí změnit, případně je zrušit a zastavit řízení, nebo odvolání zamítnout a potvrdit prvostupňové rozhodnutí. Případná náprava vad rozhodnutí i vad řízení tak musí proběhnout v rámci odvolacího řízení. Žalovaný dodal, že postupoval v souladu se zákonem. Daňový řád podle něj stanoví povinnost odvolacího orgánu seznámit odvolatele a umožnit mu se vyjádřit pro případ, kdy je v odvolacím řízení doplňováno dokazování a vyjdou najevo nové skutečnosti, a pro situaci, kdy se odvolací orgán hodlá odchýlit od právního názoru, na němž bylo založeno rozhodnutí prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele. Změněný právní názor však v daném případě nemá žádné důsledky na výrok rozhodnutí a nemá za následek zhoršení postavení žalobce (jeho majetkové sféry), tudíž žalovaný nebyl podle § 115 odst. 2 daňového řádu povinen o tomto odlišném právním názoru žalobce informovat. Žalovaný se v odvolacím řízení zabýval i přiměřeností pomůcek, přičemž neshledal žádné pochybení při tomto způsobu stanovení daně. Spotřební daň byla stanovena z celkového množství dopravovaného minerálního oleje a žádné výhodné okolnosti, k nimž by mohl správce daně přihlídnout, nebyly zjištěny. Žalovaný uzavřel, že v dané věci postupoval v souladu s platným a účinným zněním zákona o spotřebních daních, který v sobě implementuje příslušné předpisy Evropské unie, včetně žalobcem zmiňovaného článku 32 odst. 1 směrnice č. 2008/118/ES. Zdůraznil, že minerální olej pro výrobu tepla

dopravovaný z jiného členského státu na daňové území České republiky není osvobozen od spotřební daně.

O žalobě soud rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), bez jednání, neboť žalobce ani žalovaný nesdělili soudu do dvou týdnů od doručení výzvy svůj nesouhlas s takovýmto projednáním, ačkoli byli ve výzvě výslovně poučeni, že nevyjádří-li se v dané lhůtě, má se za to, že souhlas s rozhodnutím bez jednání byl udělen.

Napadené rozhodnutí žalovaného soud přezkoumal v řízení podle části třetí hlavy druhé prvního dílu s. ř. s., který vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 větě druhé a třetí a v § 75 odst. 2 větě první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí ve smyslu § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že rozhodnutí správního orgánu nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních bodů musí soud přihlídnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s. ř. s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.

Z obsahu správního spisu soud zjistil následující podstatné skutečnosti. Z protokolu o místním šetření ze dne 6. 11. 2012, č. j. 20674/2012-076300-032, vyplynulo, že pracovníci Celního úřadu Cheb prováděli dne 6. 11. 2012 v době od 17:10 hodin na kontrolním stanovišti na silnici č. 221 v obci Potůčky místní šetření, při kterém zjistili, že žalobce přepravoval ve svém vozidle cca 2.000 litrů lehkého topného oleje ve dvou plastových nádržích. Žalobce předložil k převážným vybraným výrobkům doklad Messkarte/Rechnung Nr. (bez čísla) ze dne 6. 11. 2012, který neprokazuje zdanění vybraných výrobků. Vybrané výrobky byly zajištěny a byly z nich odebrány vzorky za účelem zjištění, o jaké zboží se jedná. Do protokolu o podaném vysvětlení ze dne 6. 11. 2012, č. j. 20674-3/2012-076300-032, žalobce uvedl, že lehký topný olej patří jemu, zakoupil jej v Německu pro osobní spotřebu a vezl do Chomutova, kde jej chtěl použít na vytápění objektu. Jako doklad předložil fakturu s datem 6. 11. 2012, kterou považoval za dostačující. Z tohoto dokladu soud zjistil, že obsahuje údaj o množství lehkého topného oleje 2.000 litrů a ceně 1.900 EUR, aniž ovšem uvádí cenu za litr nebo výši daně. Celní úřad Cheb poté rozhodnutím o zajištění ze dne 7. 11. 2012, č. j. 20689/2012-076300-022, zajistil vybrané výrobky – minerální olej (LTO) v množství 2.000 litrů se sazebním zařazením 27101947 – a uskladnil je ve svých skladových prostorech. Celní ředitelství Plzeň ve stanovisku ze dne 4. 12. 2012, č. j. 8237/2012-160100-22, sdělilo Celnímu úřadu Cheb, že na základě jím poskytnutých údajů a výstupu z Celně technické laboratoře se jedná o lehký topný olej, kód KN: 27101947. Dne 6. 12. 2012 byl spisový materiál Celního úřadu Cheb postoupen správci daně.

Podle protokolu o ústním jednání ze dne 3. 1. 2013, č. j. 63/2013-620000-32.2, žalobce v přítomnosti svého právního zástupce vypověděl, že lehký topný olej zakoupil v dobré víře pro osobní spotřebu. Byl určen k vytápění rodinného domu, který žalobce vlastní se svým bratrem. Podle žalobce bylo množství 2.000 litrů přiměřené spotřebě oleje v topném zařízení asi 7 litrů za hodinu. Z protokolu o místním šetření ze dne 23. 4. 2013, č. j. 42799/2013-620000-32.1, vyplynulo, že správce daně provedl uvedeného dne u žalobce

na adrese Přechápy 1, Chomutov, místní šetření, při kterém byl zjištěn topný agregát nacházející se v objektu autoservisu a vytápějící autodílnu a rodinný domek s ní spojený. Při kontrole nebyly zjištěny žádné zásoby vybraných výrobků.

Platebním výměrem č. j. 93078/2013-620000-32.2, který byl žalobci doručen dne 20. 9. 2013, správce daně vyměřil žalobci spotřební daň z minerálních olejů za zdaňovací období listopad 2012 z moci úřední podle pomůcek ve výši 21.900 Kč, a to za vybraný výrobek č. 271030 – lehký topný olej v množství 2.000 litrů při sazbě daně 10.950 Kč za 1.000 litrů. V odůvodnění správce daně konstatoval, že žalobci jako plátcí daně ve smyslu § 4 odst. 1 písm. e) zákona o spotřebních daních vznikla povinnost podle § 9 odst. 3 písm. g) téhož zákona přiznat a zaplatit daň z minerálních olejů. Proti tomuto platebnímu výměru podal žalobce odvolání, které žalovaný zamítl žalobou napadeným rozhodnutím a současně předmětný platební výměr potvrdil. V odůvodnění žalovaný uvedl, že žalobcem přepravovaný minerální olej nebyl pro jeho osobní spotřebu, a proto žalobci jako plátcí daně podle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních vznikla povinnost přiznat a zaplatit daň podle § 9 odst. 3 písm. e) téhož zákona.

Na tomto místě soud předesílá, že po přezkoumání skutkového a právního stavu a po prostudování obsahu předloženého správního spisu dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.

Mezi účastníky řízení není sporu o tom, že žalobce přepravoval ve svém vozidle dne 6. 11. 2012 dvě plastové nádrže obsahující celkem 2.000 litrů minerálního oleje, konkrétně lehkého topného oleje, kód KN: 27101947. Nikdo nerozporoval ani skutečnost, že tento minerální olej byl uveden do volného daňového oběhu v Německu, kde jej žalobce nabyt a odkud jej dopravoval do České republiky. Jádrem sporu spočívá v tom, zda tak žalobce činil pro osobní spotřebu, či nikoli, neboť na zodpovězení této otázky závisí, zda byl tento minerální olej podle § 32 odst. 1 zákona o spotřebních daních osvobozen od spotřební daně, či naopak, zda byl žalobce plátcem daně podle § 4 odst. 1 písm. f) téhož zákona a zda mu podle § 9 odst. 3 písm. e) téhož zákona vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit.

Podle § 32 odst. 2 zákona o spotřebních daních „[p]ři posouzení, zda vybrané výrobky jsou určeny pro podnikání nebo pro osobní spotřebu, správce daně vezme v úvahu zejména

- a) skutečnost, zda fyzická osoba je podnikatelem a z jakých důvodů vybrané výrobky nabyt,
- b) místo, kde se vybrané výrobky nacházejí, nebo způsob dopravy,
- c) doklady k vybraným výrobkům,
- d) množství a povahu vybraných výrobků.“

Pro konkretizaci množství vybraných výrobků pro osobní spotřebu odkazuje § 32 odst. 4 zákona o spotřebních daních na § 4 odst. 5 téhož zákona. V písmenu a) tohoto ustanovení je konkrétně pro minerální oleje stanoveno, že „se za množství vybraných výrobků pro osobní spotřebu považuje množství, které nepřesahuje u minerálních olejů, s výjimkou zkapalněných ropných plynů dopravovaných v tlakových nádobách o hmotnosti náplně do 40 kg včetně, množství dopravované v běžných nádržích (§ 63 odst. 2) zvýšené o 20 l.“

Podle konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu platí, že „[u]stanovení § 4 odst. 5 zákona o spotřebních daních se přitom s ohledem na svůj obsah týká pouze takových vybraných výrobků, které se používají jako pohonné hmoty motorových dopravních prostředků

nebo jako zdroj energie pro dopravované pracovní stroje či pro, klimatizační, chladírenská a jiná podobná zařízení instalovaná na něm či jím přepravovaná. Jeho účelem je jasně vymezit, jaké nejvyšší množství vybraných výrobků se v těchto specifických případech, tedy při jejich užívání jako pohonných hmot či zdroje energie pro přepravovaná doprovodná zařízení, považuje za množství pro osobní spotřebu. Pravidlo je to ve své podstatě jednoduché a logické – plná standardní nádrž plus dvacet litrů navíc (například v kanystru). U jiných vybraných výrobků, zejména minerálních olejů užívaných k vytápění stacionárních objektů, tedy typicky u topné nafty, však zákonodárce žádné takovéto pomocné pravidlo jako u pohonných hmot pro motorové dopravní prostředky a zdrojů energie doprovodných zařízení nestanovil. Znamená to, že při posouzení, k čemu je např. topná nafta určena (zda pro podnikání, anebo pro osobní spotřebu), bude třeba zvážit všechny rozhodné okolnosti, a to zejména pomocí indikátorů demonstrativně vyjmenovaných v § 32 odst. 2 zákona o spotřebních daních“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2015, č. j. 6 Afs 73/2014 - 86, publ. pod č. 3264/2015 Sb. NSS, dostupný na www.nssoud.cz).

Nejvyšší správní soud dále v citovaném rozsudku poukázal na znění článku 32 odst. 1, 2 a 4 směrnice č. 2008/118/ES a konstatoval, že tato unijní „... úprava vychází ve vztahu k soukromým osobám, které přepravují zboží podléhající spotřební dani pro vlastní potřebu, z obecné zásady stanovující, že spotřební daň má být vyměřena pouze v členském státě, kde bylo dané zboží nabyto ... Z této zásady mohly státy využít ve vztahu k topným produktům výjimku, a to takovým způsobem, že i přes výše uvedenou obecnou zásadu mohl stát stanovit spotřební daň v členském státě spotřeby v případě, že soukromá osoba či na její účet byl přepravován topný olej neobvyklým způsobem. V případě topných olejů je pak neobvyklý způsob dopravy definován jako přeprava „jiná než cisternovými vozidly použitými jménem oborových hospodářských subjektů“. Uvedená výjimka musí být jako každá výjimka vykládána restriktivně a neumožňuje, aby dovozy topné nafty uskutečněné jednotlivcem pro vlastní potřebu podléhaly spotřební dani i v členském státě spotřeby, bez ohledu na použitý způsob přepravy (rozsudek Granberg, C-330/05, EU: C:2007:679, bod 30 a 31). ... Český zákonodárce nevyužil možnosti stanovit uvedenou výjimku vztahující se k topným olejům, na základě níž by bylo možno považovat tyto topné oleje i přesto, že jsou pro osobní spotřebu, ale nejsou „řádne“ přepravovány, za podléhající spotřební dani v členském státě spotřeby. Proto platí, že u zboží podléhajícího spotřební dani nabytého soukromými osobami pro jejich vlastní potřebu a jimi přepravovaného z jednoho členského státu do druhého vzniká povinnost ke spotřební dani vždy pouze v členském státě, v němž bylo zboží podléhající spotřební dani nabyto.“

Vzhledem k tomu, že v projednávané věci žalobce mimo jakoukoli pochybnost nabyl předmětný minerální olej v Německu, tj. v jiném členském státě Evropské unie, odkud jej přepravoval do České republiky, závisel vznik povinnosti žalobce přiznat a zaplatit daň podle zákona o spotřebních daních výhradně na tom, zda se jednalo o minerální olej pro jeho osobní spotřebu, či nikoli. Minerální olej pro osobní spotřebu žalobce by podléhal spotřební dani pouze v Německu, kde jej žalobce nabyl, zatímco pokud by nebylo prokázáno určení tohoto minerálního oleje pro osobní spotřebu žalobce, ani jeho zdanění, byl by žalobce povinen jej zdanit podle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních.

Daňové orgány proto zcela správně zkoumaly, zda byl žalobcem přepravovaný minerální olej určen pro jeho osobní spotřebu. Přitom vyslovily právní názor, že jiný

minerální olej než minerální olej dopravovaný v běžných nádržích dopravního prostředku (včetně množství zvýšeného o 20 litrů), uvedený do volného daňového oběhu v Německu a odtud dopravovaný na daňové území České republiky, není osvobozen od spotřební daně. Tento právní názor ovšem není správný, neboť vychází z aplikace § 32 odst. 4 ve spojení s § 4 odst. 5 a § 63 odst. 2 zákona o spotřebních daních, ačkoli podle výše předestřených závěrů Nejvyššího správního soudu, s nimiž se zdejší soud plně ztotožňuje, se § 4 odst. 5 zákona o spotřebních daních pro minerální oleje užívané k vytápění stacionárních objektů nepoužije. Ze skutečnosti, že žalobce přepravoval minerální olej nikoli v běžné nádrži dopravního prostředku a navíc ve větším množství, než odpovídá objemu takové nádrže zvýšenému o 20 litrů, proto nelze automaticky dovozovat, že předmětný minerální olej nebyl určen pro osobní spotřebu žalobce.

Při hodnocení, zda se jednalo o minerální olej určený pro osobní spotřebu žalobce, či nikoli, byly daňové orgány povinny vycházet z jednotlivých kritérií uvedených v § 32 odst. 2 zákona o spotřebních daních a své úvahy vztahující se ke každému z těchto kritérií řádně odůvodnit. Skutečnost, že tak neučinily, ovšem nezpůsobuje nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí pro nedostatek jeho důvodů, neboť v tomto směru byl postup daňových orgánů ovlivněn jejich nesprávným právním názorem, který byl v napadeném rozhodnutí odůvodněn dostatečně. Na tomto místě soud připomíná, že žalobce v průběhu celého daňového řízení setrval tvrdil, že předmětný minerální olej zakoupil za účelem vytápění objektu, který spoluvlastní, přičemž bylo místním šetřením ověřeno, že uvedený objekt je skutečně vybaven příslušným topným agregátem. Daňové orgány se proto měly zaměřit především na posouzení, zda žalobce uvedený objekt a topný agregát skutečně užívá a zda lze přepravované množství minerálního oleje s přihlédnutím ke spotřebě topného agregátu považovat za množství pro osobní spotřebu žalobce, či nikoli, a dále vyhodnotit též splnění ostatních podmínek § 32 odst. 2 zákona o spotřebních daních. Této povinnosti však daňové orgány v projednávané věci s ohledem na svůj výše popsany nesprávný právní názor nedostály, což činí napadené rozhodnutí nezákonným.

K námitce žalobce, že žalovaný odňal žalobci dvojinstančnost řízení, neboť jej zbavil možnosti brojit proti novému právnímu názoru vyslovenému až v napadeném rozhodnutí, a že měl žalovaný rozhodnutí správce daně zrušit a věc mu vrátit k novému projednání, soud podotýká, že daňový řád neumožňuje odvolacímu orgánu v daňovém řízení zrušit rozhodnutí správce daně vydané v prvním stupni a věc mu vrátit k dalšímu řízení. Podle § 116 odst. 1 daňového řádu má odvolací orgán výhradně a jen tyto tři možnosti, jak o podaném odvolání rozhodnout: napadené rozhodnutí změnit, nebo napadené rozhodnutí zrušit a současně zastavit řízení, nebo odvolání zamítnout a napadené rozhodnutí potvrdit. Veškeré případné vady odvoláním napadeného rozhodnutí či jemu předcházejícího postupu správce daně prvního stupně proto musí být odstraněny v rámci odvolacího řízení (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75, publ. pod č. 1865/2009 Sb. NSS, dostupné na www.nssoud.cz). Na situace vznikající při odstraňování případných vad v odvolacím řízení pamatuje § 115 odst. 2 daňového řádu, podle kterého „[p]rovádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila

rozhodnutí v neprospěch odvolatele.“ Citované ustanovení tedy ukládá odvolacímu orgánu povinnost seznámit odvolatele s odlišným právním názorem, k němuž odvolací orgán dospěl, ovšem výlučně a jen tehdy, pokud by tato změna ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele. Za rozhodnutí v neprospěch odvolatele je přitom třeba považovat takové rozhodnutí, které má tíživěji zasáhnout jeho majetkovou sféru (např. že daňová povinnost daňového subjektu měla být vyšší či daňová ztráta nižší, než jak ji správce daně stanovil). Shodný názor zastává i odborná literatura [srov. Baxa, J. a kol. *Daňový řád: komentář*. Praha: Wolters Kluwer, a. s., 2011 – komentář k § 115]. V projednávané věci nevedl odlišný právní názor žalovaného ke zhoršení postavení žalobce ve smyslu výraznějšího zásahu do jeho majetkové sféry, neboť mu zůstala stejná daňová povinnost. Žalovaný proto nepochybil, pokud žalobce se svým právním názorem – lhostejno, že nesprávným – seznámil až v žalobou napadeném rozhodnutí. Uvedené námitce žalobce proto soud nepřisvědčil.

Nedůvodnost předmětných námitek však nic nemění na skutečnosti, že napadené rozhodnutí je nezákonné, jak bylo popsáno výše. Soud proto napadené rozhodnutí žalovaného podle § 78 odst. 1 s. ř. s. pro nezákonnost zrušil a současně podle § 78 odst. 4 s. ř. s. rozhodl, že se věc vrací žalovanému k dalšímu řízení, v němž bude žalovaný podle § 78 odst. 5 s. ř. s. vázán právním názorem, který soud vyslovil v tomto zrušujícím rozsudku. Žalovaný tak bude povinen při posuzování, zda byl žalobcem přepravovaný minerální olej určen pro jeho osobní spotřebu, či nikoli, vyhodnotit jednotlivá kritéria uvedená v § 32 odst. 2 zákona o spotřebních daních a nepřihlížet přitom k měřítkům vyplývajícím z § 4 odst. 5 a § 63 odst. 2 téhož zákona, která na danou věc nelze aplikovat.

Za dané procesní situace, kdy žalovaný bude muset v dalším řízení zkoumat naplnění všech podmínek uvedených v § 32 odst. 2 zákona o spotřebních daních, pozbylo smyslu zabývat se žalobní námitkou, že žalovaný nepřihlédl ke všem zjištěným okolnostem, z nichž pro žalobce vyplývají výhody.

Vzhledem k tomu, že žalobce měl ve věci plný úspěch, soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. uložil žalovanému zaplatit mu do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení o žalobě v celkové výši 11.228 Kč. Náhrada se skládá ze zaplaceného soudního poplatku 3.000 Kč, z částky 6.200 Kč za dva úkony právní služby právního zástupce žalobce po 3.100 Kč podle § 7, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., advokátní tarif, ve znění účinném od 1. 1. 2013 [převzetí a příprava zastoupení – § 11 odst. 1 písm. a), podání žaloby – § 11 odst. 1 písm. d)], z částky 600 Kč jako náhrady hotových výdajů advokáta [dva režijní paušály po 300 Kč podle § 13 odst. 1 a 3 advokátního tarifu ve znění účinném od 1. 9. 2006], a z částky 1.428 Kč představující 21% DPH, kterou byl právní zástupce žalobce podle zvláštního právního předpisu povinen odvést z vyčíslené odměny za zastupování a náhrady hotových výdajů.

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). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší 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.

V Ústí nad Labem dne 9. května 2017

JUDr. Markéta Lehká, Ph.D. v.r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
Iva Tovarová