



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Jaroslavy Skoumalové a soudců JUDr. Lukáše Hloucha, Ph.D. a Mgr. Petra Sedláka, Ph.D. v právní věci žalobce: **Ing. J. H.**, zastoupeného JUDr. Lubomírem Málkem, advokátem, se sídlem Havlíčkův Brod, Horní 6, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Praha 4, Budějovická 7, o žalobě proti rozhodnutí Celního ředitelství Brno ze dne 20. 7. 2012, č. j. 1932-9/2012-010100-21,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Celního ředitelství Brno ze dne 20. 7. 2012, č. j. 1932-9/2012-010100-21 **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náklady řízení ve výši 17.922 Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám JUDr. Lubomíra Málka, advokáta, se sídlem Havlíčkův Brod, Horní 6.

O d ů v o d n ě n í :

I. Předmět řízení

[1] Žalobou doručenou zdejšímu soudu dne 6. 9. 2012, se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí Celního ředitelství Brno ze dne 2. 7. 2012, č. j. 1932-9/2012-010100-21 (dále jen „napadené rozhodnutí“), nyní (v nástupnictví) Generální ředitelství cel, kterým bylo podle ustanovení § 116 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění rozhodném pro projednávanou věc, rozhodnutí správního orgánu I. stupně – Celního úřadu Žďár nad Sázavou ze dne 20. 4. 2011, platební výměr č. j. 6208/2011-016400-024, změněno tak, že v druhém řádku druhého odstavce výrokové části se nesprávně uvedený § 92 daňového řádu nahrazuje § 98 daňového řádu. Ostatní text výrokové části zůstával bez změny. Tímto platebním výměrem byla žalobci vyměřena z moci úřední spotřební daň z minerálních olejů za zdaňovací období červenec 2010 ve výši 109.500 Kč. K předmětnému vyměření prvoinstanční orgán přistoupil z důvodu, že žalobce neprokázal zdanění vybraných výrobků (minerální olej položky kombinované nomenklatury 27101999), které dne 27. 7. 2010 dopravoval.

[2] Zdejší soud svým rozsudkem ze dne 26. 3. 2014, č. j. 31Af 136/2012-30, žalobu zamítl. Proti tomuto rozsudku žalobce podal kasační stížnost, o které Nejvyšší správní soud svým rozsudkem ze dne 26. 3. 2015, č. j. 5 Afs 74/2014-24, rozhodl tak, že je důvodná, a citované rozhodnutí zdejšího soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Nyní se tedy jedná o druhé projednání téže věci před zdejším soudem.

II. Průběh správního řízení

[3] Proti platebnímu výměru podal žalobce včas odvolání, kde namítal, že byly nesprávně provedené a posouzené důkazy a také nesprávně aplikována ustanovení právních předpisů, zejména zákona o spotřebních daních. Nesprávně byla označena firma, která vystavila fakturu, správně měla být označena jako Sinad financial services, s. r. o. IČ: 27111334, která byla přejmenována na AK Trade Praha, s. r. o. IČ: 27111334 a dále správné IČ firmy Marion Oil, s. r. o., které činí 26917866.

[4] Dále odvolatel namítal, že daň vyměřená podle ust. § 9 odst. 1 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění rozhodném pro projednávanou věc (dále také „zákon o SPD“ nebo „zákon o spotřebních daních“) v návaznosti na ust. § 3 odst. 1 bod 4 tohoto zákona byla vyměřena z toho důvodu, že odvolatel neprokázal, že se jedná o výrobky zdaněné. V odvolacích námitkách především namítal, že správní orgán I. stupně vycházel ze skutečností, že výrobky nebyly zdaněny, o čemž odvolatel pochybuje. Zákon řeší pouze, zda potřebný doklad žalobce má či nemá. Pokud doklad má, není co zkoumat. Prokazování probíhá čistě formálně, zkoumat obsahovou stránku zákon neukládá. Pokud by bylo něco nesprávné, je na správci daně, ať si vše prověří sám u toho, kdo měl daň původně zaplatit a případně ho sankcionovat. S uvedeným však žalobce nemá nic společného a nemůže mu to jít tedy k tíži. Byl toho názoru, že nebyla dodržena základní pravidla pro řízení. Dle ust. § 93

daňového řádu lze užít všech podkladů, kterým lze zjistit skutečný stav věci a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem. Jako odvolací námitku dále uvedl, že odmítá konstatování celního úřadu ve smyslu, že jeho tvrzení může být účelové a že si záměrně vybral subjekt Sinad financial services jako údajného prodávajícího a nepravým dokladem pouze zastírá skutkový stav, to znamená, že vybrané výrobky nebyly zdaněny. Žalobce jako dopravce nemá žádnou možnost zjistit, zda na uvedeném dopravovaném zboží byla spotřební daň skutečně uhrazena či nikoliv. Odkázal na judikaturu Ústavního soudu, z níž vyplývá, že účel a smysl zákona nelze hledat jen ve větech předpisu. Celní orgán by tedy při svém rozhodování měl brát v úvahu, že prokázat vše jinak, než zákonem stanovenými doklady je pro něj v podstatě nemožné.

[5] Odvolací orgán však neshledal podmínky pro zrušení napadeného výměru a vydal rozhodnutí, které žalobce napadá žalobou, kde odvolání zamítl a potvrdil rozhodnutí správního orgánu I. stupně. Do odvolání žalovaný uvedl, že žádný z dokladů předložených odvolatelem nevypovídá o řádném zdanění předmětných vybraných výrobků a nebylo podáno řádné daňové přiznání. Proto Celní úřad Žďár dne 17. 3. 2011 vydal rozhodnutí – výzvu k podání řádného daňového tvrzení ke spotřební dani z minerálních olejů, podle ust. § 145 odst. 1 daňového řádu. Žalobce ani na základě uvedené výzvy řádné daňové tvrzení nepodal, pouze 24. 3. 2011 zaslal prostřednictvím e-mailové pošty kopii faktury č. 55100256-4, která má prokazovat zdanění předmětných vybraných výrobků (dle obsahu faktury byla tato vystavena 23. 7. 2010 obchodní společností Tech4Sec spol. s r. o. IČ: 228385764, Veverí 486/57, 602 00 Brno a vztahuje se ke 22.933 litrům motorové nafty, kód kombinované nomenklatury 27101941). Jelikož odvolatel nesplnil svou zákonnou povinnost (neunesl své důkazní břemeno a nesplnil zákonnou povinnost podat ve stanovené lhůtě daňové tvrzení) přistoupil poté CÚ Žďár k vydání napadeného rozhodnutí, kterým odvolateli stanovil daňovou povinnost ve výši 109.500 Kč podle pomůcek.

[6] Odvolací orgán po seznámení se s okolnostmi daného případu konstatoval, že v případě, kdy odvolání směřuje do rozhodnutí o stanovení daně podle pomůcek, což je daný případ, zkoumá odvolací orgán pouze dodržení zákonných podmínek použití tohoto způsobu stanovení daně, jakož i přiměřenosti použitých pomůcek (§ 114 odst. 4 daňového řádu).

[7] Dále žalovaný konstatoval, že z podkladových materiálů daného případu i z odůvodnění napadeného rozhodnutí jednoznačně vyplývá, že jako pomůcky pro stanovení daně CÚ Žďár použil důkazy, které byly zjištěny v rámci původního šetření ohledně prokázání zdanění předmětných vybraných výrobků. Zejména použil závěry odborné analýzy provedené Celně technickou laboratoří Ostrava, z které vyplynulo, že žalobce dopravoval jiné zboží, než které bylo deklarováno v dokladech jím předkládaných. Dále poukázal na jednotlivé úkony, které byly učiněny za účelem provedení místního šetření u dodavatele vybraných výrobků a Celní úřad Žďár demonstroval svoji snahu zjistit okolnosti týkající se předmětného zdanění co nejúplněji a dále na neúspěšnosti uvedeného (nekontaktnost odvolatele) a zdůraznil tak logický rámec svých správních úvah o neprůkaznosti dokladu předkládaných odvolatelem. V průběhu předcházejícího šetření žalobce nepředložil žádný důkazní prostředek, kterým by zpochybňoval prokázaný fakt ve smyslu dopravy jiného zboží, než ke kterému se vztahovaly jím předkládané doklady a ani neuvedl žádné relevantní tvrzení,

kterým by se snažil rozpor v deklarovaném a skutečně dopravovaném zboží, resp. neprůkaznost předkládaných dokladů rozptýlit.

[8] S ohledem na výše uvedené poté žalovaný konstatoval, že závěr CÚ Žďár o nutnosti považovat žalobce v daném případě za plátce daně ve smyslu ust. § 4 odst. 1 písm. f) zákona o SPD byl zcela opodstatněný a rovněž k následnému stanovení daňové povinnosti dle pomůcek bylo Celním úřadem Žďár přistoupeno za zákonných podmínek. Tím, že žalobce nepředložil žádný doklad, kterým by prokazoval zdanění vybraných výrobků, jenž skutečně přepravoval a že ani na základě výzvy CÚ Žďár nepodal řádné daňové tvrzení, sám se kontumoval ke stanovení daně podle pomůcek.

[9] V dalším žalovaný argumentoval obsahem správního spisu.

[10] Žalovaný v souvislosti s výše uvedeným uložil postupem podle ust. § 115 odst. 1 daňového řádu CÚ Žďár provést další úkony, jež by mohly vést jednak ke zjištění faktického sídla dodavatele a k provedení u něj místního šetření za účelem ztotožnění faktury č. 101006 s daňovými doklady zavedenými v jeho účetnictví a rovněž k prověření faktury č. 55100256-4, která dle tvrzení žalobce má vypovídat o zdanění předmětných vybraných výrobků.

[11] Celní úřad Žďár prostřednictvím Celního úřadu Praha D8 se pokusil kontaktovat pana J. D., původního jednatele dodavatele a prostřednictvím Celního úřadu Brno provedl úkony směřující k provedení místního šetření u daňového subjektu Tech4Sec spol. s r. o. v likvidaci se sídlem Veverí 486/57, 602 00 Brno, IČ: 228385764 se zaměřením na zjištění informací ohledně faktury č. 55100256-4 a také vyzval příslušný finanční úřad dodavatele (Finanční úřad pro Prahu 5) a příslušný finanční úřad obchodní firmy Tech4sec spol. s r. o. v likvidaci (Finanční úřad Brno 1) k poskytnutí informací, zda uvedené právnické osoby v období od 1. 1. 2010 do 31. 12. 2010 odváděly některou z daní (daň z přidané hodnoty, daň z příjmu, daň z nemovitosti, silniční daň apod.), tedy zda byly v uvedeném období ekonomicky aktivní a rovněž o sdělení i jiných údajů, které by mohly pomoci k vybrání nedoplatků, které celní úřad ze zákona spravuje. Výsledkem šetření bylo pouze konstatování o nekontaktnosti pana J. D. Právnická osoba Tech4Sec spol. s r. o. v likvidaci se v místě svého sídla nezdržuje. Z protokolu o ústním jednání č. j. 368-5/2011-146100-024 ze dne 17. 2. 2012 sepsaného u Celního úřadu Karviná s panem P. K. je zaprotokolováno mimo jiné, že výše uvedená právnická osoba nikdy neobchodovala s minerálními oleji a účetnictví za roky 2010 -2011 neexistuje, neboť v uvedeném období vůbec neobchodovala a fakturu č. 55100256-4 nikdy nevydala.

[12] Vše bylo potvrzeno odpověďmi finančních úřadů s tím, že předmětné právnické osoby jsou ekonomicky neaktivní a že jiné údaje, které by mohly pomoci k vybrání nedoplatků, nejsou součástí spisu.

[13] Jakékoliv další pokusy vyšetřit dodavatelskou organizaci byly vedeny bez úspěchu.

[14] Žalovaný závěrem konstatoval, že tvrzení žalobce o tom, že předložil zákonem požadovaný doklad, jímž se na daňovém území ČR prokazuje zdanění vybraných výrobků uvedený do volného oběhu a na něm vystavěl konstrukci předmětného odvolání, je v daném

případě nepravdivé. Žalobce neunesl důkazní břemeno ohledně prokázání řádného zdanění vybraných výrobků, které přepravoval, a proto bylo důvodně přistoupeno ke stanovení daně podle pomůcek a v řízení nevyplynula žádná pro žalobce uplatnitelná výhoda.

[15] Doklady předkládané odvolatelem se vztahují k jinému zboží, přičemž co se týká faktury č. 55100256-4 jde o nevěrohodný doklad, neboť ten byl jeho údajným vystavovatelem prohlášen za nepravdivý a jako takový tedy nemůže vypovídat o zatížení spotřební daní předmětných vybraných výrobků a ani žádný jiných v ní deklarovaných vybraných výrobků. Proto bylo rozhodnuto tak, jak je v napadeném rozhodnutí uvedeno.

III. Obsah žaloby

[16] Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce včas žalobu, kde navrhl zrušení napadeného rozhodnutí pro nezákonnost a přiznání nákladů řízení. Žalobní body v podstatě odpovídají odvolacím námitkám, žalobce namítá, že nebyly správně provedeny a posouzeny důkazy a také byly nesprávně aplikovány předpisy zejména zákon č. 353/2003 Sb., o spotřební dani v úplném znění.

[17] Nesouhlasí s tím, že byla daň vyměřena podle § 9 odst. 1 zákona o spotřebních daních v návaznosti na ust. § 3 odst. 1 bod 4 tohoto zákona, a to z toho důvodu, že neprokázal, že se jedná o výrobky zdaněné. Odvolal se na ust. § 5, kde je jasně stanoven způsob prokázání zdanění a odmítá tvrzení žalovaného, že daň nejspíš nebyla zaplacená. Dle tohoto ustanovení je jasné, že se prokazuje zdanění vybraných výrobků uvedených do volného oběhu daňovým dokladem nebo dokladem o prodeji či dokladem o dopravě vybraných výrobků do volného daňového oběhu. Jiné podmínky v podstatě nejsou stanoveny. Předložením těchto dokladů se má za prokázané, že se jedná o výrobky zdaněné. Žalobce požadovaný doklad předložil, tímto svým zákonným povinností dostal a není zde důvod k vyměření daně. Nemá žádnou možnost zjistit, zda na uvedeném dopravovaném zboží byla spotřební daň skutečně uhrazena či nikoliv. Neměl by být trestán vyměření daně za to, že jednoznačně prokázání uhrazení daně není v případě, kdy minerální oleje nevyrábí ani nedováží, objektivně v jeho schopnostech.

[18] Naftu odebírá od subjektů v ČR a vždy se jedná o naftu v běžném daňovém režimu. Spotřební daň musela být někým zaplacená. V průběhu dokazování nebyl prokázán opak. Žalobce není subjektem, který by minerální oleje dovážel nebo vyráběl a následně uváděl na domácí trh, nemůže proto být plátcem spotřební daně. Zboží nakupuje od subjektů se sídlem v ČR na základě kupní smlouvy, kde je rovněž ustanoveno, že z nakupovaného zboží byla odvedena spotřební daň. Minerální oleje, na které se spotřební daň nevztahuje, nenakupuje, neskladuje ani neprodává. Namítá i chybný postup správních orgánů v rámci dokazování, neboť tyto se spokojily s tvrzením pana P. K., že společnost Tech4Sec spol. s r. o. v likvidaci s minerálními oleji nikdy neobchodovala. Již se pak dále nezabývali dalšími informacemi, které mohly vést ke zjištění skutečnosti v jeho prospěch. Na dodacích listech vztahujících se k minerálnímu oleji je uvedeno, že byl dovezen dopravní firmou Autodoprava Bouda. Není mu jasné proč by nemělo být v rámci dokazování také zjištění informace od dopravce od koho minerální olej pochází.

IV. Vyjádření žalovaného

[19] Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě ze dne 25. 10. 2012 uvedl, že prvoinstanční orgán přistoupil k vyměření daně z toho důvodu, že žalobce neprokázal zdanění vybraných výrobků, které dne 27. 7. 2010 dopravoval. K vyměření předmětné daně došlo podle pomůcek, a tudíž v odvolacím řízení již nedocházelo k dokazování, které žalobce zpochybňuje. V odvolacím řízení bylo poté toliko prověřováno, zda postup prvoinstančního orgánu byl opodstatněný, resp. zda ke stanovení daně podle pomůcek bylo přistoupeno dle zákonných podmínek. Nepravdivost tvrzení žalobce je zřejmá z konfrontace s faktem, že žádný z dokladů předložených žalobcem neobsahoval takový identifikační údaj vybraných výrobků, který by odpovídal fakticky přepravovaným vybraným výrobkům, resp., který by splňoval zákonné podmínky prokázání zdanění přepravovaných vybraných výrobků (§ 5 odst. 4 ve spojení s ust. § 51 odst. 1 zákona o SPD). Tvrzení žalobce, že se jednalo o deklarovaný typ minerálního oleje, žalovaný odmítá s tím, že se jedná o účelové tvrzení, kterým se žalobce snaží bagatelizovat zásadní fakt, že prokazoval zdanění jiného zboží, než které fakticky přepravoval, tudíž u přepravovaného zboží zdanění neprokázal. Žalovaný konstatuje, že v podstatě žalobce zpochybňuje závěry odborné expertízy ve smyslu rozdílnosti přepravovaného zboží a zboží uvedeného v předloženém dokladu o dopravě, což však v předcházejícím řízení nenamítal. V možnostech dopravce je, aby zjistil případný rozpor mezi deklarovaným a skutečně dopravovaným zbožím. Při kontrole zdanění potom nese dopravce důkazní břemeno a v případě neprokázání zdanění v důsledku zjištěných nesprávností v dokladech, jež dopravce k dané dopravě obdržel, toto musí řešit se svými obchodními partnery sám dopravce a nikoliv přenášet svoji důkazní povinnost na správce daně.

[20] Z ust. § 9 zákona o SPD vyplývá, že povinnost daň přiznat a zaplatit mimo jiné vzniká okamžikem uvedení vybraných výrobků do volného daňového oběhu (odst. 1 výše uvedeného ustanovení, přičemž k této souvislosti je nutno přihlídnout k ust. § 3 písm. l) bod 4 zák. o SPD, dle kterého se uvedením do volného daňového oběhu mimo jiné rozumí každá doprava vybraných výrobků, u nichž se neprokáže, že se jedná o výrobky zdaněné, nebo pokud se neprokáže způsob jejich nabytí oprávněně bez daně. Žalobce v daném případě neprokázal zdanění přepravovaných výrobků způsobem upraveným v ust. § 5 odst. 4 ve spojení s ust. § 51 odst. 1 zákona o SPD.

[21] Ve správním řízení správce daně neprokazoval uhrazení či neuhrazení spotřební daně ale naopak žalobce měl povinnost prokázat zdanění, přičemž své důkazní břemeno neunesl.

[22] Žalobce se stal plátcem daně konkrétně v důsledku neprokázání zdanění vybraných výrobků, které dopravoval (§ 4 odst. 1 písm. f) zákona o SPD).

[23] Závěrem žalovaný ve svém vyjádření uvedl, že prvoinstanční rozhodnutí nebylo výsledkem dokazování a vzhledem k tomu, že žalobce nesplnil své důkazní povinnosti v původním řízení vedené na základě proběhnuvší kontroly a ani následně nereagoval na výzvu k podání řádného daňového tvrzení, prvoinstanční orgán poté přistoupil ke stanovení

daně za použití pomůcek. Závěrem s ohledem na výše uvedené, navrhl žalovaný zamítnutí žaloby.

V. Posouzení věci krajským soudem v původním řízení (před zrušujícím rozsudkem Nejvyššího správního soudu)

[24] Krajský soud v Brně přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí z hledisek námitek v žalobě uvedených, neboť jejich rozsahem je soud vázán. Po posouzení věci dospěl soud k závěru, že žaloba důvodná není. Podle § 51 odst. 1 s.ř.s. rozhodl soud bez nařízení jednání, když účastníci s tímto postupem souhlasili.

[25] Z obsahu spisového materiálu vyplývá, že správní orgán I. stupně platebním výměrem č. 21/2010 ze dne 20. 4. 2011 vyměřil žalobci z moci úřední spotřební daň z minerálních olejů za zdaňovací období červenec 2010 ve výši 109.500 Kč. Vycházel přitom z toho, že dne 27. 7. 2010 provedli pracovníci mobilního dohledu Celního úřadu Jihlava kontrolu dopravy vybraných výrobků podle ust. § 41 odst. 4 zákona o spotřebních daních, při které byla zjištěna doprava vybraných výrobků – motorové nafty v množství 10 000 litrů fyzickou osobou – dopravcem – Ing. J. H., se sídlem T. z L. 69, Ch.. Při kontrole byl odebrán vzorek minerálního oleje č. 216300-10-07-031. Byl předložen dodací a přepravní list č. 27/07/2010/46 ze dne 27. 7. 2010 na množství 10 000 litrů motorové nafty, kód kombinované nomenklatury 27101941.

[26] Na základě provedené analýzy vzorku Celně technickou laboratoří Ostrava bylo zjištěno, že předložený vzorek je deklarován jako motorová nafta, dle výsledků destilace se však o plynový olej nejedná.

[27] S žalobcem byl dne 8. 11. 2010 sepsán protokol o ústním jednání dle § 12 zák. č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků v platném znění. Předmětem jednání bylo prokázání zdanění minerálních olejů, ze kterých dne 27. 7. 2010 Celní úřad Jihlava odebral vzorek minerálního oleje. Daňový subjekt - žalobce – vypověděl, že uvedené minerální oleje 27. 7. 2010 přepravoval, stočeny byly na čerpací stanici NORDIKA v Jihlavě. Minerální oleje byly do autocisterny načerpány v areálu překladiště Baštínov z nádrže na minerální oleje - naftu v množství 10 000 litrů do autocisterny SPZ 1J4 1481. Vlastníkem zboží byla firma MARION Oil s. r. o. Jihlava IČ 26917866. Uvedené minerální oleje byly nakoupeny od firmy Sinad financial services, s. r. o. Staropramenná 221/25, 150 00 Praha 5 a doložena byla faktura č. 101006 ze dne 22. 7. 2010, dodací list č. 01006 ze dne 22. 7. 2010 a stáčecí lístek na množství 22. 933 litrů a uskladněny v nádrži na minerální oleje – naftu v areálu překladiště Baštínov.

[28] Dne 18. 11. 2010 byl dožádán Celní úřad Praha D5 k provedení místního šetření u firmy Sinad financial services ve věci kontroly zdanění minerálních olejů a prověření dalších skutečností týkajících se nákupu minerálních olejů. Tento subjekt však přes několikrát kontaktování nebyl úspěšný. Proto se dne 13. 1. 2011 pracovníci Celního úřadu Praha D5 dostavili k místnímu šetření na sídlo firmy Sinad financial services a bylo zjištěno, že na výše uvedené adrese sídlí několik společností a pracovníkům celního úřadu bylo sděleno, že tato firma se v daném objektu nenachází. Obdrželi však kontakt na správce objektu, kterého se také snažili kontaktovat, ovšem bezúspěšně. Z údajů v obchodním rejstříku bylo zjištěno, že

dne 26. 1. 2011 byl změněn obchodní název společnosti Sinad financial services na AK Trade, s r. o. se sídlem Staropramenná 221/25, 150 00 Praha 5 DIČ CZ 27111334. Šetřením bylo zjištěno, že ani tento subjekt se na dané adrese nenachází.

[29] Zadokumentované zjištění nekontaktnosti subjektů Sinad financial services vyvrací věrohodnost a průkaznost dokladů a odůvodňuje pochybnost o jeho pravosti a pravdivosti údajů v něm uvedených. Jestliže se subjekt správci daně vyhýbá nebo svým jednáním znemožňuje správci daně provést úkon, je sám nevěrohodný a nelze přijmout za věrohodný důkazní prostředek, jehož původcem je nevěrohodný subjekt. Současně je takový důkazní prostředek neprůkazný, neboť nelze jeho pravost a pravdivost údajů v něm uvedených ověřit v průkazném účetnictví subjektů Sinad financial services. Správce daně Celní úřad Praha D5 osobně prověřil sídlo subjektu, pokusil se zjistit informace o subjektu od správce nemovitosti, ve kterém je sídlo nebo místo podnikání umístěno. Z toho důvodu nemohl správní orgán účetnictví této firmy prověřit a nelze považovat tento doklad za věrohodný, jestliže nelze zjistit, zda firma Sinad Financial Services vůbec takový doklad ve svém účetnictví má zanesený.

[30] Skutečnost, že subjekt předloží doklad o zdanění vybraných výrobků podle ust. § 5 zákona o spotřebních daních ještě neznamená, že předmětné vybrané výrobky byly skutečně zdaněny ve smyslu tohoto zákona. Z nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1841/07 vyplynulo, že prokazování nároku na odpočet DPH je prvotní záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad s faktickým stavem. To znamená, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemohou být podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech prezentováno. Důkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněné, jak je plátcem deklarováno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného daňového dokladu. Nález Ústavního soudu se sice vztahuje k problematice DPH, ale podstatu problémů lze vztáhnout i k prokazování zdanění v oblasti spotřebních daní.

[31] Obdobným způsobem judikoval i NSS ve svém rozsudku ze dne 27. 6. 2008, č. j. 5Afs 35/2008 – 53, dle něhož osoba, která dopravuje ve větším množství (§ 4 odst. 5 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních) vybrané výrobky podléhající spotřební dani, aniž prokáže příslušným dokladem dle § 5 citovaného zákona, případně jiným způsobem, že se jedná o vybrané výrobky zdaněné, nebo pokud neprokáže způsob jejich nabytí oprávněně bez daně, stává se dle § 4 odst. 1 písm. f) citovaného zákona plátcem spotřební daně.

[32] Soud souhlasí s postupem správních orgánů obou stupňů, když předložené doklady žalobcem považovaly za neprůkazné tak, jak je v dokladu uvedeno, anebo že doklad vůbec vystavil. Tvzení daňového subjektu může být také účelové, neboť si záměrně vybral subjekt Sinad financial services jako údajného prodávajícího a nepravým dokladem, o němž deklaruje, že jej vystavil tento subjekt pouze zastírá skutkový stav, tzn., že vybrané výrobky nebyly zdaněny.

[33] Správní orgán I. stupně vyzval daňový subjekt k podání řádného daňového tvrzení ke spotřební dani z minerálních olejů za zdaňovací období červenec 2010. Řádné daňové tvrzení je povinen podat každý daňový subjekt, kterému to zákon ukládá nebo daňový subjekt, který je k tomu správcem daně vyzván. Do dne vydání rozhodnutí správní orgán I. stupně žádné podání daňového subjektu ve věci daňového tvrzení ke spotřební dani neobdržel. Žalobce sice zaslal správnímu orgánu I. stupně e-mail s tím, že zasílá doklad/faktura č. 55100256-4 prokazující zdanění minerálních olejů, ze kterých byl dne 27. 7. 2010 odebrán vzorek Celním úřadem v Jihlavě. Vlastníkem zboží byla firma Marin oil, s. r. o. IČ: 27111334, která byla přejmenována na firmu AK Trade Praha, s. r. o. IČ: 27111334. V příloze e-mailu byla faktura 55100256-4 vystavena dodavatelem: Tech4Sec spol. s r. o., Veveří 486/57, 602 00 Brno, IČ: 28385764. Odběratel byl Sinad financial services, s. r. o. Staropramenná 25 Praha na 22.933 litrů motorové nafty, sazební zařazení 27101941, zároveň na dokladu vyčíslena spotřební daň ve výši 251.115,35 Kč, zdanitelné plnění 27. 7. 2010. Toto podání nebylo řádně doručeno v souladu s § 71 daňového řádu, přesto se správní orgán I. stupně s tímto navrženým důkazem zabýval. V předložené faktuře č. 55100256-4 firmou Tech4Sec, spol. s r. o. je uvedena položka motorová nafta, sazební zařazení 27101941. Z výsledků rozboru, který provedla Celně technická laboratoř Ostrava, byť předmětný druh zboží měl být zařazen do kódu nomenklatury 27101999. Správce daně tento důkazní prostředek nepovažoval za důkaz prokazující zdanění minerálního oleje, ze kterého byly dne 27. 7. 2010 odebrány vzorky.

[34] Krajský soud v Brně na základě výše uvedeného souhlasí se závěry správních orgánů, že daňový subjekt – žalobce – neprokázal zdanění vybraných výrobků, které dne 27. 7. 2010 dopravoval. Nejednalo se o motorovou naftu kombinované nomenklatury 27101941, jak je uvedeno na předložených dokladech protokolu o ústním jednání č. 17993/2010-016400-024.1 ze dne 8. 11. 2010, ale o minerální olej položky kombinované nomenklatury 27101999.

[35] Daňový subjekt minerální oleje přepravoval ve větším množství (ust. § 4 odst. 5 zákona o spotřební dani), přičemž dodatečně neprokázal jejich zdanění, ani případný způsob jejich oprávněného nebytí bez spotřební daně a tím se stává plátcem daně na základě § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřební dani, dle kterého je plátcem daně fyzická nebo právnická osoba, která skladuje nebo dopravuje vybrané výrobky ve větším množství, aniž prokáže, že se jedná o vybrané výrobky zdaněné, nebo pokud neprokáže způsob jejich nabytí oprávněně bez daně.

[36] Motorová nafta sazební zařazení 27101941 je předmětem daně podle § 45 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních. Odebraný vzorek minerálního oleje dne 27. 7. 2010 je na základě rozboru Celně technické laboratoře Ostrava zařazen do kódu nomenklatury 2710199, který je předmětem spotřební daně podle § 45 odst. 3 písm. d) zákona o spotřebních daní v návaznosti na ust. § 45 odst. 4 zákona za použití sazby podle § 48 odst. 10 zákona o spotřební dani ve výši 110.950 Kč za 1000 litrů, neboť předmětné vybrané výrobky se vlastnostmi a účelem nejvíce přibližují vybraným výrobkům – středním a těžkým plynovým olejům, podle § 45 odst. 1 písm. b) citovaného zákona.

[37] Jak tedy jednoznačně vyplývá z dikce § 4 odst. 1 písm. f) a § 5 zákona o spotřebních daních a v návaznosti na obecná ustanovení daňového řádu bylo na žalobci, aby v daném

případě prokázal, že vybrané výrobky, které převážel, již byly řádně zdaněny spotřební daní. Žalobce ovšem toto důkazní břemeno neunesl, když přes výzvu celního úřadu doklad s příslušnými náležitostmi podle § 5 zákona o spotřebních daních nepředložil a nenavrhl ani jiné důkazy, které by zdanění předmětných výrobků skutečně prokazovaly. Takový závěr nevyplýval ani z dokazování provedeného celními orgány.

[38] Je třeba ještě zdůraznit, že pro posouzení zákonnosti vyměření spotřební daně žalobci není vůbec rozhodující otázka, kdo byl vlastníkem vybraných výrobků, ale výhradně otázka, zda žalobce, jakožto dopravce těchto výrobků, prokázal jejich zdanění spotřební daní, či nikoliv. Otázka vlastnictví vybraných výrobků tedy mohla být ve věci relevantní pouze do té míry, v jaké by objasnění této otázky mohlo napomoci k prokázání zdanění vybraných výrobků. V každém případě ze správního spisu vyplývá, že se celní úřad snažil zjistit mimo jiné i to, kdo je vlastníkem vybraných výrobků. Svědčí o tom výše provedené důkazy a vlastníka těchto výrobků celní orgány nedohledaly pro jeho nekontaktnost. Správní orgány tak nemohly na základě provedených důkazů s jistotou konstatovat, že daň právě za předmětné vybrané výrobky byla odvedena. Žalobce nese v tomto ohledu důkazní břemeno, ale také zdanění těchto výrobků neprokázal. Námitky žalobce, které se týkaly skutkových a právních závěrů k této otázce nejsou tedy důvodné.

[39] S ohledem na výše uvedené měl soud za to, že podmínky stanovené zákonem o spotřebních daní byly bezezbytku naplněny a žalovaný správní orgán II. stupně (včetně správního orgánu I. stupně) postupovaly v souladu s právními předpisy porušení těchto předpisů nebylo zjištěno.

[40] Z důvodů výše uvedených dospěl soud k závěru, že žaloba důvodná není, proto žalobu podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

[41] Výše uvedené právní závěry zdejšího soudu neobstály v kasačním testu (viz bod [2] tohoto rozsudku) a zdejší soud tedy v navazujícím řízení na zrušující rozsudek Nejvyššího správního soudu pojednal o věci následovně.

VI. Právní závěry Nejvyššího správního soudu a posouzení věci krajským soudem v navazujícím řízení

[42] Nejvyšší správní soud zavázal zdejší soud ve svém rozsudku ze dne 26. 3. 2015, č. j. 5 Afs 74/2014-24, následujícími právními názory [pozn. krajského soud k pojmosloví užívaném v rozsudku Nejvyššího správního soudu: „žalobce = stěžovatel“]:

„Základem argumentace celního úřadu a též žalovaného byla úvaha, že žalobce neprokázal zdanění vybraných výrobků, které přepravoval dne 27. 7. 2010, neboť dle analýzy odebraného vzorku provedené akreditovanou celně technickou laboratoří v Ostravě dne 15. 10. 2010 přepravoval minerální olej uvedený pod kódem nomenklatury 2710 19 99, a nikoli motorovou naftu uvedenou pod kódem nomenklatury 2710 19 41, jak bylo uvedeno v dokladech (fakturách a dodacích a přepravních listech) předložených stěžovatelem dne 8. 11. 2010 při ústním jednání. Toto zjištění, respektive jeho právní vyhodnocení stěžovatel v žalobě

zpochybnil. Uvedl, že jelikož analýzou odebraného vzorku bylo zjištěno nedodržení pouze některých parametrů, zatímco u ostatních parametrů bylo zjištěno, že vzorek normě stanovené pro motorovou naftu uvedenou pod kódem nomenklatury 2710 19 41 vyhovuje, trvá na tom, že šlo o motorovou naftu, přičemž pravděpodobně u ní došlo pouze ke zhoršení její jakosti, a to zřejmě již u jeho dodavatelů. Shodně formulovanou námitku stěžovatel uplatňuje i v kasační stížnosti. Její důvodnost však Nejvyšší správní soud nemůže přezkoumat, neboť krajský soud se k námitce stěžovatele zpochybňující uvedenou základní úvahu žalovaného nevyjádřil, a tím zatížil kasační stížností napadený rozsudek nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů. Byť stěžovatel tuto vadu rozsudku v kasační stížnosti přímo nenamítá, musel k ní Nejvyšší správní soud přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.), neboť tato vada brání přezkoumání rozsudku krajského soudu z hlediska uplatněné stížní námitky a vylučuje jiný postup, než je zrušení rozsudku krajského soudu a vrácení věci k dalšímu řízení. Nutno dodat, že krajský soud nejen že se s uvedenou žalobní námitkou nevypořádal, ale tento svůj postup ani žádným způsobem (například tím, že žalobní námitkou zpochybňované zjištění, respektive na jeho základě učiněný právní závěr, není pro výsledek daňového řízení, tj. vyměření spotřební daně stěžovateli, s ohledem na další okolnosti podstatný). Za tohoto stavu Nejvyššímu správnímu soudu nezbylo, než rozsudek krajského soudu zrušit a věc vrátit k dalšímu řízení. [...]

I přes to, že celní úřad i žalovaný ve svých rozhodnutích vycházely z toho, že daň byla stěžovateli stanovena postupem podle § 145 odst. 1 daňového řádu podle pomůcek, je třeba poukázat na to, že nevypořádaná žalobní námitka týkající se nesprávně právně vyhodnoceného zjištěného skutkového stavu (tj. otázky, zda podle analýzou zjištěných výsledků stěžovatel přepravoval motorovou naftu či nikoli) byla žalobní námitkou přípustnou. Ačkoliv platí, že směřuje-li odvolání proti rozhodnutí o stanovení daně podle pomůcek, zkoumá odvolací orgán pouze dodržení zákonných podmínek použití tohoto způsobu stanovení daně, jakož i přiměřenost použití pomůcek (§ 114 odst. 4 daňového řádu), a ačkoli tedy toto omezení nutně platí i při přezkumu takového rozhodnutí v přezkumném řízení soudním, nelze v dané věci přehlédnout dvě podstatné skutečnosti. V případě stanovení daně podle pomůcek postupem podle § 145 odst. 1 daňového řádu je jedním ze zákonných předpokladů pro užití tohoto způsobu stanovení daně doložení, že daňovému subjektu (alespoň nějaká) daňová povinnost svědčí, což v podmínkách souzené věci znamená nutnost učinit ze strany celního úřadu (alespoň předběžným způsobem odůvodněný) závěr, že stěžovatel v daném zdaňovacím období předloženými daňovými doklady neprokázal zdanění vybraného výrobku ve smyslu § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních, což v sobě nutně zahrnuje i úvahu, kterou žalobce činí spornou. Z tohoto důvodu tedy bylo třeba předmětnou žalobní námitku vypořádat. Druhou podstatnou skutečností je to, že v daném případě, kdy celní úřad daň stanovil tak, že příslušné množství vybraných výrobků (zjištěné z důkazních prostředků) vynásobil příslušnou sazbou daně, nejde o stanovení daně podle pomůcek, ale dokazováním (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 11. 2014,

č. j. 5 Afs 105/2013 – 29, dostupný na www.nssoud.cz) a tedy omezení rozsahu odvolacího řízení a tedy ani přezkumného řízení soudního se neuplatní.

V dalším řízení tedy krajský soud žalobou napadené rozhodnutí znovu přezkoumá a uvede, proč nepovažuje za důvodnou právní argumentaci uvedenou v žalobě a proč žalobní námitky považuje za liché, mylné nebo vyvrácené (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 – 44, publikovaný pod č. 689/2005 Sb. NSS). Zejména se vypořádá s námitkou zpochybňující závěr celního úřadu a žalovaného, že přepravované vybrané zboží dle jeho kódu nomenklatury neodpovídá kódu nomenklatury vybraného zboží uvedeného na daňových dokladech, přičemž vyvrátí-li stěžovateli tuto jeho námitku, bude se zabývat tím, zda uvedenou nesrovnalost v kódu nomenklatury přepravovaného zboží na daňových dokladech stěžovatel nenapravit jinými důkazy, jimiž by prokázal, že předmětné zboží uvedené v daňových dokladech a zboží přepravované dne 27. 7. 2010 je totožné a je na daňových dokladech z hlediska nomenklatury pouze nesprávně označeno, a tudíž že byl tento výrobek zdaněn spotřební daní, která je uvedena na daňových dokladech (u nichž však bude ještě třeba posoudit jejich věrohodnost a průkaznost).

[43] Ustanovení § 110 odst. 4 s.ř.s. stanoví: „Zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je krajský soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí.“

[44] Při přezkoumání rozhodnutí soud vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů (§ 75 odst. 1 s.ř.s.). Dospěl k závěru, že žaloba je důvodná a na základě ustanovení § 76 odst. 1 písm. b) s.ř.s. bez nařízení jednání zrušil napadené rozhodnutí.

[45] Zdejší soud (vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu) musí po opětovném studiu celé spisové dokumentace konstatovat následující. Ve sporné otázce tak, jak ji nastavil Nejvyšší správní soud, tedy, zda žalobcem přepravované zboží dle kódu nomenklatury vymezené správními orgány v napadeném rozhodnutí i platebním výměru odpovídá kódu nomenklatury vybraného zboží uvedeného na daňových dokladech, se jedná o otázku skutkovou, zjednodušeně řečeno vymezenou tak, jestli je žalobcem přepravované zboží „motorovou naftou“ (KN 27101941), jak tvrdí žalobce, nebo se jedná o „ostatní mazací oleje a ostatní oleje“ (KN 27101999), jak tvrdí žalovaný.

[46] Správní orgány i zdejší soud vycházely ve svých rozhodnutích toliko z odborného pokladu, protokolu o zkoušce, zpracovaného Celně technickou laboratoří dne 15. 10. 2010, v.z. 22031/2010-216300-024, n.z. 27728/2010-900000-020, kde laboratoř dospěla k závěru, že „Ve sledovaných parametrech (obsah síry, bod vzplanutí, teplota při níž predestiluje 95% obj. a odpařené množství při 350 °C) vzorek nevyhovuje jakostní normě ČSN EN 590 a Vyhlášce 133/2010 Sb. v platném znění pro motorovou naftu, v ostatních sledovaných parametrech vzorek vyhovuje jakostní normě ČSN EN 590 a Vyhlášce 133/2010 Sb. v platném znění pro motorovou naftu.“ Z tohoto závěru zdejší soud (ve shodě se správními orgány) dospěl k závěru, že se nemohlo jednat o motorovou naftu (KN 27101941), a tak správní

orgány dle názoru zdejšího soudu v předcházejícím řízení správně zařadily předmětné zboží pod kód nomenklatury 27101999 „ostatní mazací oleje a ostatní oleje“. Nicméně tento skutkový závěr Nejvyšší správní soud neakceptoval a zavázal zdejší soud k ověření dalších skutečností pro odůvodněnost uvedeného skutkového závěru.

[47] Zdejší soud tedy při opětovném posouzení dané věci musí konstatovat následující. Je nutné zdůraznit, že clo je svého druhu daní (tzn. veřejnoprávním peněžitým plněním zasahujícím majetkovou sféru poplatníka) ve smyslu čl. 11 odst. 5 Listiny, podle něhož platí, že daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona. Pokud existují pochybnosti o tom, zda v konkrétním případě jde o případ, který spadá či nespadá pod povinnost odvést daň, pak je třeba zachovávat při aplikaci hmotněprávních daňových i celních předpisů principy *in dubio mitius* a *in dubio pro libertate* (viz k tomu zejm. nálezy Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 666/02 a sp. zn. III. ÚS 319/07), z nichž vyplývá, že na daňové a poplatkové právní normy je třeba klást zvýšené nároky a při jejich interpretaci je třeba se přiklonit k výkladu souladnému s ústavními principy a příznivějším vzhledem k daňovému subjektu (poplatníkovi). Z uvedených ústavněprávních východisek také vyplývá, že pokud je uvalení veřejnoprávní daňové povinnosti sporné, musí být sporné otázky jednoznačně správními orgány vyřešeny, a to zejména dostatečným (úplným a přesvědčivým) zjištěním skutkového stavu věci. Důkazní břemeno o skutečnostech svědčících pro zatížení určitého zboží celní povinností leží na celních orgánech.

[48] Podle ustanovení § 320 odst. 1 písm. c) celního zákona v rozhodném znění platí, že nestanoví-li tento nebo zvláštní zákon nebo přímo použitelný předpis Evropských společenství jinak, platí pro řízení před celními orgány v ostatních věcech (nevyjmenovaných v odstavci 1 a 2 tohoto ustanovení) daňový řád. Otázky dokazování v celním doměřovacím řízení nejsou upraveny celním zákonem (srov. § 264 a násl. tohoto zákona), a proto se řídí podpůrně právní úpravou obsaženou v daňovém řádu, konkrétně tedy v ustanoveních § 92 a násl. daňového řádu. Podle ustanovení § 92 odst. 2 daňového řádu platí, že správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu platí, že skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem prokazuje správce daně. Rozložením důkazního břemene v daňovém řízení se již opakovaně zabýval jak Nejvyšší správní soud, tak i Ústavní soud, a to např. v rozsudcích ze dne 28. 4. 2005, čj. 5 Afs 147/2004 - 89, č. 618/2005 Sb. NSS, ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, či ze dne 16. 4. 2007, čj. 8 Afs 165/2005 - 67 (srov. také usnesení Ústavního soudu ze dne 29. 9. 2004, sp. zn. III. ÚS 365/04, nebo náleze ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02). V posuzované věci se jednalo o vyměření daně, v němž je na správci daně, aby prokázal, že bez důvodných pochybností byly dány podmínky pro vyměření daně ve správné výši, které je imanentně spjata se zařazením předmětného zboží pod správný kód nomenklatury, jak ostatně uvedl Nejvyšší správní soud ve svém zrušujícím rozsudku.

[49] Jak vyplývá ze správního spisu, tak jediným podkladem pro zařazení předmětného zboží pod kód nomenklatury 27101999 „ostatní mazací oleje a ostatní oleje“ byl protokol o zkoušce, zpracovaný Celně technickou laboratoří dne 15. 10. 2010, v.z. 22031/2010-

216300-024, n.z. 27728/2010-900000-020, což však Nejvyšší správní soud jako dostatečný podklad pro správné zařazení pod příslušný kód nomenklatury neakceptoval. Jiný důkazní prostředek pro zařazení předmětného zboží pod kód nomenklatury 27101999 „ostatní mazací oleje a ostatní oleje“ se však ve správním spise nenachází.

[50] Důkazním prostředkem k řešení skutkových otázek souvisejících se zjišťováním charakteristiky předmětného zboží může být mj. také znalecký posudek, jehož užití v daňovém řízení (a tedy i v řízení celním) předvídá § 95 daňového řádu, podle něhož platí, že *[s]právce daně může ustanovit znalce k prokázání skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně, a) závisí-li rozhodnutí na posouzení otázek, k nimž je třeba odborných znalostí, které správce daně nemá, nebo b) nepředloží-li daňový subjekt znalecký posudek, pokud mu tuto povinnost ukládá zákon, a to ani na výzvu správce daně*. Krajský soud podotýká, že jakkoliv nepochybně má celní správa k dispozici odborný aparát vzdělaný v těchto otázkách (např. také tzv. celní technické laboratoře), na jejichž závěry se správní orgány v dané věci bezesbýtku spolehly, v posuzované věci prvostupňový orgán ani žalovaný neopatřily pro účely zařazení předmětného zboží do příslušné nomenklatury další důkazy, které by mohly objasnit spornou skutkovou otázku, a to i ty, které jim navrhoval žalobce (např. výsledk zástupců dopravní společnosti Autodoprava Bouda, který by objasnil od koho minerální olej pochází, a jestli se skutečně jednalo o motorovou naftu či nikoliv), či např. opatření znaleckého posudku, jestli závěr Celně technické laboratoře (tedy, že se podle některých parametrů jedná o motorovou naftu, ale podle jiných nikoliv) mohl být způsobený jinými objektivními okolnostmi (např. stářím nafty; zbytky jiného oleje z předchozí předpravy v cisterně a tím způsobená dekontaminace předmětného zboží apod.). Tyto podklady nepochybně mohly přinést více světla do sporné otázky správného zařazení předmětného zboží pod kód nomenklatury, tedy otázky, zda jde o motorovou naftu či nikoliv. Krajský soud podotýká, že při případné přetrvávající spornosti závěru o zařazení předmětného zboží do celního sazebníku by bylo třeba ustanovit znalce z oboru zbožíznalectví. Prvostupňový orgán ani žalovaný však tyto podklady k posouzení věci nezajistily a opřely své skutkové závěry v posuzované věci pouze o zjištění vyplývající z jednoho podkladu, kterým byl zkušební protokol zpracovaný Celně technickou laboratoří dne 15. 10. 2010, v.z. 22031/2010-216300-024, n.z. 27728/2010-900000-020, jímž se však, podle názoru Nejvyššího správního soudu v zrušujícím rozsudku, správním orgánům nepodařilo uvedené rozporu ve skutkovém stavu odstranit.

[51] Pokud tedy v posuzované věci existovala podle Nejvyššího správního soudu zásadní sporná otázka, zda se jedná o motorovou naftu či nikoliv, jedná se podle krajského soudu o otázku skutkovou, která měla být řešena získáním dalších důkazů, případně ustanovením znalce z oboru zbožíznalectví, a to již ve správním řízení. Jelikož tak prvostupňový orgán nepostupoval a ani žalovaný takto zjištěný skutkový stav dále v odvolacím řízení nedoplňl, dopustil se vady řízení při zjišťování skutkového stavu, neboť pro právní závěry o zařazení předmětného zboží pod příslušnou položku celního sazebníku (KN) č. 27101999 není možno nalézt jednoznačnou oporu v provedeném dokazování.

VII. Shrnutí a náklady řízení

[52] Podle ustanovení § 76 odst. 1 písm. b) s.ř.s. platí, že soud zruší napadené rozhodnutí pro vady řízení bez jednání rozsudkem proto, že skutkový stav, který vzal správní orgán za základ napadeného rozhodnutí, je v rozporu se spisy nebo v nich nemá oporu anebo vyžaduje rozsáhlé nebo zásadní doplnění. S ohledem na vše shora uvedené dospěl krajský soud, vázán právním závěrem Nejvyššího správního soudu, k závěru, že napadené rozhodnutí žalovaného bylo postaveno na nedostatečně zjištěném skutkovém stavu věci, a proto jej krajský soud zrušil, aniž by nařídil jednání [§ 76 odst. 1 písm. b) s.ř.s.]. Žalovaný je v následujícím řízení vázán právním názorem krajského soudu vyjádřeným v tomto rozsudku (§ 78 odst. 5 s.ř.s.), a to zejména v bodech [49] až [51] tohoto rozsudku.

[53] Výrok o náhradě nákladů řízení ve vztahu mezi účastníky je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 věta první s.ř.s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníku, který ve věci úspěch neměl. Jelikož byl úspěšný žalobce zastoupen advokátem, tak mu přísluší právo na náhradu nákladů řízení dle Vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., advokátní tarif, ve znění k datu podání jednotlivých podání (§ 15 advokátního tarifu), které představuje odměna za právní zastoupení advokátem (tarifní hodnota dle § 9 odst. 3 písm. f) advokátního tarifu ve znění účinném do 31. 12. 2012), a to za 2 úkony právní služby dle § 11 odst. 1 advokátního tarifu (převzetí zastoupení a žaloba) a 2x režijní paušál dle § 13 advokátního tarifu, celkově ve výši vyčíslené na částku 4.800 Kč, tj. 5.808 Kč vč. DPH; a dále pak náhradu nákladů řízení před Nejvyšším správním soudem, které představuje odměna za právní zastoupení advokátem (tarifní hodnota dle § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu k datu úkonu), a to za 1 úkon právní služby dle § 11 odst. 1 advokátního tarifu (sepsání kasační stížnosti) a 1x režijní paušál dle § 13 advokátního tarifu, celkově ve výši vyčíslené na částku 3.400 Kč, tj. 4.114 Kč vč. DPH, a dále pak zaplacené soudní poplatky ve výši 3.000 Kč a 5.000 Kč. Vše tedy celkem vyčísleno na částku 17.922 Kč.

P o u ě n í : Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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.

Kasační stížnost je nepřipustná proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu.

V Brně dne 17. února 2016

JUDr. Jaroslava Skoumalová
předsedkyně senátu