



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Hany Veberové a soudců JUDr. Jitky Hroudové a Mgr. Marka Bedřicha v právní věci žalobce: **Henryk Prochera - PROTRANSPROCHERA**, NIP 8830015058, REGON 890182457, místem podnikání Krosnowice 149, Polská republika, zastoupen JUDr. Alfrédem Šrámkem, advokátem se sídlem v Ostravě, Českobratrská 1403/02, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, Praha 4, Budějovická 7, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 9. 2013, čj. 25311-2/2013-900000-304.3,

t a k t o :

I. Žaloba s e z a m í t á .

II. Žádný z účastníků n e m á právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se žalobou podanou u Městského soudu v Praze domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 13.9.2013, čj. 25311-2/2013-900000-304.3, jímž bylo rozhodnuto o odvolání žalobce proti platebnímu výměru vydanému dne 29. 1. 2013 Celním úřadem pro hlavní město Prahu (dále jen „prvostupňový orgán“), kterým byla žalobci vyměřena spotřební daň z minerálních olejů podle zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, za zdaňovací období duben 2011 ve výši 608.930,- Kč.

Žalobce v žalobě zrekapituloval, že dne 6.4.2011 na základě objednávky společnosti IRON SUPPORT s. r. o. "v likvidaci", jako odběratele přepravovaného zboží, přepravoval z Polské republiky zboží od společnosti BIOGENIS, spolka z organiczona odpowiedzialnoscia Spolka komandytowa, jako dodavatele přepravovaného zboží, s místem vykládky v Dlouhé vsi 90, Holčovice v České republice, a to ve dvou nákladních cisternových vozidlech. Předmětné zboží nebylo určeno k použití, nabízeno k prodeji nebo používáno pro pohon motorů, pro výrobu tepla ani pro výrobu směsí uvedených v odstavci 2 ustanovení § 45 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních. Předmětné zboží bylo v případě obou nákladních cisternových vozidel přepravováno s těmito doklady: „Raport z badan“ (zpráva o výzkumu) č. 178/2011 ze dne 4. 4. 2011, mezinárodní nákladní list (CMR) ze dne 6. 4. 2011, **ve kterém byl uveden jako přepravované zboží olej Rust cleaner**, kód kombinované nomenklatury KN 27101991. Téhož dne byla pracovníky Celního úřadu Náchod provedena kontrola nákladních cisternových vozidel přepravujících výše uvedený olej Rust cleaner a následně byl tento zajištěn na základě rozhodnutí Celního úřadu Náchod čj. 4297-4/2011-126400-032 ze dne 7. 4. 2011 a čj. 4297-3/2011-126400-032 ze dne 7. 4. 2011. Z nákladních cisternových vozidel, ve kterých byl olej Rust cleaner přepravován, byly odebrány vzorky, které byly následně analyzovány Celně technickou laboratoří v Hradci Králové. Prvostupňový orgán v odůvodnění svého rozhodnutí uvedl, že zboží je podle analyzovaných vzorků výrobek kombinované nomenklatury KN 27101991. Žalobce dále zdůraznil, že předmětný minerální olej se v České republice převážně bez průvodního daňového dokladu, neboť minerální olej s kódem kombinované nomenklatury KN 27101991 není předmětem spotřební daně. Může se jím stát jen za podmínek stanovených v ustanovení § 45 odst. 4 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních (dále jen „zákon o spotřebních daních“). Tyto podmínky však v dané věci nenastaly.

Žalobce konstatoval, že olej s kódem kombinované nomenklatury KN 2710191 je sice předmětem spotřební daně, avšak u takového minerálního oleje podle § 45 odst. 4 zákona o spotřebních daních vznikne při jeho uvedení do volného daňového oběhu povinnost daň přiznat a zaplatit pouze tehdy, je-li takovýto minerální olej určen k použití, nabízen k prodeji nebo používán pro pohon motorů, pro výrobu tepla nebo pro výrobu směsí uvedených v § 45 odst. 2 zákona o spotřebních daních. Žalobce má za to, že jsou-li celní orgány přesvědčeny, že jsou předmětné minerální oleje určeny k pohonu motorů, musí to náležitým způsobem dokázat. K tomu však podle jeho názoru nedošlo.

Žalobce dále namítl, že prvostupňové rozhodnutí i rozhodnutí žalovaného jsou nepřezkoumatelná, neboť v nich byl žalobce nedostatečně označen. V napadeném platebním výměru bylo uvedeno pouze „*Henryk Prochera - „PROTRANSPROCHERA”, UL. Krosnowice 149, 57-362 Krosnowice, Polska*“, přestože označením příjemce se rozumí v případě fyzické osoby uvedení jejího jména, příjmení, data a místa narození, rodného čísla, místa pobytu, případně dalších identifikačních znaků, v případě podnikatele pak místo podnikání a identifikační číslo. Žalovaný pak uvedený nedostatek neodstranil, čímž zatížil i svoje rozhodnutí nepřezkoumatelností.

Žalobce také dále brojil proti vnitřní rozpornosti prvostupňového rozhodnutí. Tento nedostatek nebyl zhojen ani rozhodnutím žalovaného. Prvostupňový orgán dále nedostatečně označil výrobky, jež mají být předmětem spotřební daně. Rozhodnutí žalovaného je nezákonné, protože se s tímto nedostatkem nijak nevypořádalo. Prvostupňový orgán věc nesprávně právně posoudil, neboť své rozhodnutí odůvodnil pouze tak, že žalobce neprokázal zdanění předmětných vybraných výrobků nebo jejich nabytí oprávněně bez daně či užití pro vlastní potřebu, a to vzhledem k tomu, že přepravovaný minerální olej nebyl značkován. Tato

skutečnost přitom pro posouzení věci není relevantní. Povinnost přiznat daň vzniká jen v případě, jsou-li oleje určeny k prodeji nebo používány pro pohon motorů, pro výrobu tepla nebo pro výrobu směsí uvedených v ustanovení § 45 odst. 4 zákona o spotřebních daních, což nebylo ze strany prvostupňového orgánu prokázáno. Nedostatek pak neodstranil ve svém rozhodnutí ani žalovaný.

Žalobce dále namítl, že prvostupňové rozhodnutí neobsahuje **zákonné náležitosti výrokové části platebního výměru. Ve výměru není uvedeno přesné označení nomenklatury minerálního oleje, neboť obsahuje pouze část číselné řady nomenklatury, a to 271020. Uvedení nomenklatury je rovněž nesprávné, neboť** daň byla prvostupňovým orgánem vyměřena z minerálního oleje KN 27101991, kdy skutečnost, že se jedná o minerální olej KN 27101991 potvrdila rovněž analýza Celně technické laboratoře v Hradci Králové. Rozhodnutí orgánu prvního stupně je proto vnitřně rozporné. Výrok prvostupňového rozhodnutí neobsahuje dále údaj, na základě kterého právního předpisu vznikla ukládaná povinnost k úhradě spotřební daně a podle kterého právního předpisu se měl stát žalobce plátcem spotřební daně, vzniká-li povinnost spotřební daň přiznat a zaplatit pouze tehdy, jsou-li minerální oleje určeny k použití, nabízeny k prodeji nebo používány pro pohon motorů, výrobu tepla nebo směsí podle ustanovení § 45 odst. 4 zákona o spotřebních daních. Výrok rozhodnutí je v rozporu s ustanovením § 102 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu. Tyto nedostatky nebyly rozhodnutím žalovaného odstraněny. Žalobce jako dopravce převzal k mezinárodní přepravě podle Úmluvy CMR zboží označené kódem kombinované nomenklatury KN 27101991, které v okamžiku jeho převzetí k přepravě v Polské republice nebylo předmětem daně, tudíž žalobce jako dopravce převzal zboží oprávněně bez daně.

Prvostupňový orgán svou domněnku o určení předmětného minerálního oleje pro pohon motorů a další účely podle názoru žalobce nijak neprokázal. Po žalobci jako dopravci přitom nelze spravedlivě požadovat znalost o tom, k jakému účelu je předmětný přepravovaný minerální olej určen. Tvzení žalovaného, že minerální oleje KN 27101971 až 27101999 jsou předmětem spotřební daně bez ohledu na to, k jakému účelu jsou používány a určeny, je v příkrém rozporu s ustanovením § 45 odst. 4 zákona o spotřebních daních. Závěr prvostupňového orgánu, podle něhož měl s přihlédnutím k § 45 odst. 4 zákona o spotřebních daních za průkazné, že byl minerální olej určen k použití pro pohon motorů, protože zajištěný minerální olej byl zařazen do KN 27101991 a neznačkován, je zcela v rozporu se zákonem o spotřebních daních. Žalobce také namítl, že žalovaný označil ve svém odůvodnění prvostupňový orgán namísto Celního úřadu pro hlavní město Prahu jako Celní úřad Praha 1. Dále namítl, že žalovaný opakovaně chybně uváděl, že se v projednávaném případě jedná o minerální olej kombinované nomenklatury 27101999.

Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě zpochybnil důvodnost žalobních námitek. Nejprve zrekapituloval průběh řízení před správními orgány obou stupňů a dále podotkl, že některé žalobní námitky nebyly uplatněny v odvolání. K jednotlivým námitkám uvedl, že pokud žalovaný uvedl v odůvodnění napadeného rozhodnutí v odkazu na výsledek zkoušek celně technické laboratoře číslo kombinované nomenklatury „KN 27101999“, jednalo se o zřejmou nesprávnost, jíž si je žalobce vědom. Stran námitky neurčitého označení adresáta rozhodnutí žalovaný připustil, že měl být žalobce identifikován rovněž jeho evidenčním číslem. K otázce označení výrobku pak uvedl, že v rozhodnutí použitý šestimístný kód je pouze jiný, nikoli však chybný, označení výrobku vycházející z „Pokynů k vyplnění přiznání ke spotřební dani“. Z odůvodnění platebního výměru jednoznačně vyplývá, jaký vybraný výrobek je předmětem daně. Žalovaný dále nesouhlasil se závěry žalobce, podle něhož

prvostupňový orgán neprokázal vznik povinnosti daň priznat. Žalovaný má za prokázané, že přepravovaný minerální olej byl určen pro pohon motorů. K tomu doplnil, že přepravovaný minerální olej byl dopravován bez průvodního dokladu pro dopravu vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od daně. Žalobce dopravoval větší množství minerálního oleje, u něhož bylo zřejmé, že není pro osobní potřebu a neprokázal, že jej nabyl oprávněně, nebo že byl zdaněn. Přepravovaný minerální olej KN 27101991 odpovídal parametrům ustanovení § 134m písm. e) zákona o správě daní a poplatků, z čehož vyplývá, že značkován být měl. Dále uvedl žalovaný, že způsob, jakým byla stanovena a vyměřena spotřební daň, dostatečně vyplývá z výroku platebního výměru. Označení prvostupňového orgánu jako Celní úřad Praha 1 není nesprávné, neboť v průběhu řízení došlo ke změně právní úpravy. Zákonem č. 17/2012 Sb. o Celní správě České republiky byl Celní úřad Praha 1 zrušen a jeho místní a věcnou působnost převzal Celní úřad pro hlavní město Prahu.

Ze správního spisu, který soudu předložil žalovaný, soud zjistil následující pro rozhodnutí ve věci samé podstatné skutečnosti:

Dne 6. 4. 2011 provedli pracovníci Celního úřadu Náchod kontrolu dvou cisternových návěsů žalobce. Byl zjištěn převoz minerálního oleje. Řidiči cisternových vozů předložili pouze nákladní listy CMR. Převážený minerální olej byl zajištěn a celně technická laboratoř v Hradci Králové následně provedla analýzu odebraných vzorků, z níž vyplynulo, že se jedná namísto deklarovaného mazacího oleje o minerální olej kombinované nomenklatury 27101991 (Společný celní sazebník Evropského společenství). Výzvou ze dne 14. 11. 2012 byl prvostupňovým orgánem žalobce vyzván k podání daňového přiznání ke spotřební dani, na kterou ve stanovené lhůtě nereagoval.

Platebním výměrem ze dne 29. 1. 2013 rozhodl prvostupňový orgán, o daňové povinnosti žalobce tak, že vyměřil spotřební daň z minerálních olejů za zdaňovací období duben 2011 ve výši 608.930,- Kč. Jako označení vybraných výrobků bylo uvedeno číslo 271020. V odůvodnění rozhodnutí prvostupňový orgán uvedl, že dne 6. 4. 2011 byla pracovníky Celního úřadu Náchod provedena v Náchodě – Bělovsi kontrola dvou vozidel s cisternovým návěsem žalobce, obsahujících větší množství minerálního oleje. Řidiči vozidel byly předloženy nákladní listy CMR bez číselného označení. V obou případech měl být příjemcem zboží společnost IRON SUPPORT s. r. o. s místem dodání v Holčovicích, Dlouhé vsi 90. V místě stočení se nachází rodinný dům a žádná možnost skladování nebo stáčení minerálních olejů. Prvostupňový orgán uvedl, že na základě analýzy celně technické laboratoře lze zařadit zajištěný minerální olej do kódu kombinované nomenklatury 27101991. Minerální oleje KN 27101971 až 2710 19 99 jsou uvedeny v ustanovení § 45 odst. 3 písm. d) zákona o spotřebních daních. Tyto minerální oleje jsou předmětem daně z minerálních olejů bez ohledu na to, k jakým účelům jsou používány. Podle prvostupňového orgánu proto není pochyb, že jsou zajištěné oleje předmětem daně. S odkazem na ustanovení § 134m odst. 2 písm. c) zákona o spotřebních daních došel prvostupňový orgán k závěru, že shora uvedené mazací minerální oleje mají vlastnosti uvedené v bodech 1 až 3 a tudíž jsou předmětem značkování. Z uvedeného vyplývá, že jsou-li předmětné minerální oleje označeny jako mazací oleje, pak měly být značkovány. Výsledky zkoušek však prokázaly, že značkovány nebyly. Podle ustanovení § 45 odst. 4 zákona o spotřebních daních vzniká u shora uvedených minerálních olejů povinnost daň priznat a zaplatit pouze tehdy, jsou-li určeny k použití, nabízeny k prodeji nebo používány pro pohon motorů, výrobu tepla nebo výrobu směsí uvedených v druhém odstavci téhož ustanovení. Protože nebyly zajištěné minerální oleje značkovány, je podle prvostupňového orgánu průkazné, že byly určeny pro pohon motorů. Žalobce se tak stal plátcem spotřební daně.

Dne 21. 3. 2013 podal žalobce proti prvostupňovému rozhodnutí odvolání. Namítal, že nemůže být plátcem daně, není-li vlastníkem zboží a pouze je v dobré víře převážel. Žalobce byl odesílatelem - polskou společností BIOGENS Sp. z o. o. Sp. k. - při převzetí zboží ujištěn, že doklady k vybraným výrobkům jsou kompletní a v pořádku. Žalobce neměl v okamžiku převzetí zboží žádnou možnost ověřit, zda a o jaké jde ve skutečnosti minerální oleje. Zboží převzal tedy v dobré víře, že všechny formality včetně spotřební daně byly vyřešeny výlučně ve vztahu mezi odesílatelem a příjemcem. Mezi shora uvedenými společnostmi existovaly dlouhodobější obchodní vztahy. Zboží bylo dopravováno v režimu podmíněného osvobození od daně. Žalobce nepovažuje za nestandardní skutečnost, že bylo během přepravy změněno místo určení přepravovaných minerálních olejů.

Žalobou napadeným rozhodnutím ze dne 13. 9. 2013 žalovaný částečně změnil výrok prvostupňového rozhodnutí tak, že ve výroku původně uvedený odkaz na aplikovaná ustanovení daňového řádu (§ 139, § 145 a § 147) nahradil odkazem na ustanovení § 139 za použití ustanovení § 92 a § 147 odst. 3 daňového řádu. Dále vypustil větu o splatnosti rozdílu mezi daní přiznanou a daní vyměřenou. Tuto změnu žalovaný odůvodnil tím, že z výroku prvostupňového rozhodnutí vyplynulo přiznání nulové daně, ačkoli v posuzovaném případě nebylo daňové přiznání žalobcem vůbec podáno. Proto byl výrok upraven tak, aby odpovídal skutečnosti, totiž že daň byla vyměřena prvostupňovým orgánem z úřední povinnosti podle ustanovení § 92 zákona o spotřebních daních. K odvolací námitce žalobce, který se odvolával na skutečnost, že není vlastníkem přepravovaného zboží, uvedl žalovaný, že rozhodující je, zda dopravce výrobku prokázal jeho zdanění či nikoli. V tomto odkázal na shodý závěr Nejvyššího správního soudu. Žalovaný dále přisvědčil žalobci v závěru, že prvostupňový orgán nedostatečně objasnil, v jakém režimu byl předmětný olej přepravován a jaké z toho byly vyvozeny závěry. Doplnil proto, že vybrané výrobky lze mezi členskými státy Evropské unie dopravovat pouze s průvodním dokladem pro dopravu vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od daně, nebo se zjednodušeným průvodním dokladem podle § 29 a § 30 zákona o spotřebních daních. Žalobce byl proto povinen dopravovat minerální olej buď se zjednodušeným průvodním dokladem, nebo v režimu podmíněného osvobození od daně. Žalobce však při kontrole předložil pouze nákladní list CMR, který však nelze považovat za doklad prokazující zdanění. Byly tedy splněny obě podmínky vyžadované § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních, tj. žalobce dopravoval větší množství vybraného výrobku podléhajícího spotřební dani a neprokázal, že by výrobek oprávněně nabyt bez daně. V tomto závěru odkázal žalovaný na názor Nejvyššího správního soudu vyjádřený v rozsudku čj. 1 Afs 94/2009 – 56 ze dne 30. 9. 2009. Dopravce by měl podle názoru žalovaného být schopen úsudku o tom, jaká látka a za jakých podmínek má být dopravována.

Soud projednal věc bez nařízení jednání, neboť žádný z účastníků řízení k výzvě soudu nevyjádřil výslovný nesouhlas s tímto postupem. Má se tedy za to, že s rozhodnutím bez nařízení jednání souhlasí (ust. § 51 odst. 1 soudního řádu správního).

Městský soud v Praze přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí a jemu předcházející řízení před správními orgány obou stupňů z hlediska žalobních námitek uplatněných v podané žalobě a při přezkoumání vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době vydání žalobou napadeného rozhodnutí (ustanovení § 75 soudního řádu správního) a věc posoudil takto:

Soud vyšel z následujících ustanovení relevantních právních předpisů.

Podle ustanovení § 4 odst. 1 písm. f) zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, je plátcem daně fyzická nebo právnická osoba, která skladuje nebo dopravuje vybrané výrobky, aniž prokáže, že se jedná o vybrané výrobky pro osobní spotřebu, nebo uvádí do volného daňového oběhu vybrané výrobky, aniž prokáže, že se jedná o vybrané výrobky zdaněné, nebo pokud neprokáže způsob jejich nabytí oprávněně bez daně; za daň společně a nerozdílně odpovídá také právnická nebo fyzická osoba, která se na uvedeném skladování nebo dopravě podílela.

Podle ustanovení § 45 odst. 3 zákona o spotřebních daních je předmětem spotřební daně rovněž minerální olej s kódem nomenklatury 2710 19 71 až 2710 19 99, tj. zahrnuje i minerální olej s kódem nomenklatury 27101991.

Podle ustanovení § 45 odst. 4 zákona o spotřebních daních platí, že u minerálních olejů podle odstavce 3 vznikne při uvedení do volného daňového oběhu povinnost daň přiznat a zaplatit pouze tehdy, jsou-li určeny k použití, nabízeny k prodeji nebo používány pro pohon motorů, pro výrobu tepla nebo pro výrobu směsí uvedených v odstavci 2.

Ustanovení § 134m odst. 1 písm. e) zákona o spotřebních daních stanoví, že předmětem značkování jsou mazací oleje uvedené pod kódy nomenklatury 2710 19 71, 2710 19 75, 2710 19 81, 2710 19 83, 2710 19 87, 2710 19 91 a 2710 19 99 mající tyto vlastnosti:

1. kinematická viskozita při 40 °C je nižší než 12 mm² . s⁻¹ včetně,
2. bod vzplanutí podle metody Penskyho a Martense nebo metodou v otevřeném kelímku je nižší než 150 °C včetně,
3. při destilační zkoušce podle metody stanovené v ČSN ISO 3405 predestiluje nejméně 20 % objemu včetně ztrát do teploty 350 °C, přičemž postačí, aby takový olej měl vlastnost uvedenou v bodu 1 a alespoň jednu z vlastností uvedených v bodech 2 a 3,

Ustanovení § 92 odst. 2 daňového řádu stanoví, 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.

Ustanovení § 102 odst. 1 písm. c) daňového řádu stanoví, že rozhodnutí obsahuje označení příjemce rozhodnutí.

Ustanovení § 102 odst. 1 písm. d) daňového řádu stanoví, že rozhodnutí obsahuje výrok s uvedením právního předpisu, podle něhož bylo rozhodováno, a jde-li o platební povinnost, také částku a číslo účtu příslušného poskytovatele platebních služeb, na který má být částka uhrazena.

Podle ustanovení § 114 odst. 2 daňového řádu platí, že odvolací orgán přezkoumá odvoláním napadené rozhodnutí vždy v rozsahu požadovaném v odvolání. Odvolací orgán však není návrhy odvolatele vázán, a to ani v případě, že v odvolání neuplatněné skutečnosti ovlivní rozhodnutí v neprospěch odvolatele.

Ustanovení § 145 odst. 1 daňového řádu stanoví, že nebylo-li podáno řádné daňové tvrzení, vyzve správce daně daňový subjekt k jeho podání a stanoví náhradní lhůtu. Nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně vyměřit daň podle pomůcek.

Stran námitky nedostatečného označení žalobce jako účastníka řízení v rozhodnutích

správních orgánů obou stupňů je třeba přisvědčit žalobci v jeho závěru, že žalobce nebyl označen všemi identifikačními znaky, jimiž označen být měl. Požadavky na kvalitu označení účastníka, jemuž se doručuje rozhodnutí, daňový řád výslovně neupravuje. Ustanovení § 102 odst. 1 písm. c) daňového řádu pouze stanoví, že rozhodnutí obsahuje označení příjemce rozhodnutí. Je třeba proto dovodit pouze za použití analogie s právními úpravami obsaženými v jiných procesních rádech. Právní úprava obsahově nejbližší daňovému řádu je obsažena v ustanovení § 18 odst. 2 zákona č. 500/2004 Sb., správní řád. Toto ustanovení, jakkoli je zařazeno do rubriky upravující náležitosti protokolu, lze vztáhnout na způsob označování fyzických osob v písemných úkonech správních orgánů obecně. Údaji umožňujícími identifikaci fyzické osoby se podle tohoto ustanovení rozumějí jméno, příjmení, datum narození a místo trvalého pobytu, popřípadě jiný údaj podle zvláštního zákona. V případě podnikatele - fyzické osoby lze mezi tyto údaje zahrnout namísto trvalého pobytu místo podnikání. Z těchto údajů chybí v rozhodnutích orgánů obou stupňů pouze datum narození. Lze souhlasit, že uvedení identifikačního čísla, a to i namísto data narození, by požadavky a účel právní úpravy rovněž naplnilo. Účelem dostatečné identifikace účastníka řízení je zejména vyloučení možnosti záměny jednoho subjektu za jiný. Žalobce nenamítal, že by vzniklo nebezpečí záměny s konkrétní osobou. Uvedl pouze, že příjmení Prochera je v polském živnostenském rejstříku četné. Podle znaků uvedených orgánem prvního stupně jakož i žalovaným však bylo lze žalobce bez obtíží identifikovat a o jeho totožnosti není pochyb. V této situaci nelze posoudit nedostatek uvedení data narození, popř. identifikačního čísla jako vadu, která by činila rozhodnutí nezákonným (k tomu srov. rozsudek Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 16. 8. 2012). V žádném případě pak nemůže mít tento nedostatek za následek nepřezkoumatelnost rozhodnutí, jak namítl žalobce. Námitka žalobce je proto nedůvodná.

Námítka, v níž žalobce namítal absenci zákonných náležitostí výroku rozhodnutí obou stupňů, soud posoudil jako nedůvodnou. Žalobce namítal, že výrok - namísto označení kombinované nomenklatury látky zajištěné celními orgány - obsahoval jen řadu čísel 271020. Soud se zejména neztotožňuje se závěrem žalobce, že kód nomenklatury předmětného minerálního oleje je zákonnou náležitostí výrokové části rozhodnutí. Žádný právní předpis takto konkrétní požadavek na obsah výroku rozhodnutí neklade. Z ustanovení § 102 odst. 1 písm. d) daňového řádu se podává, že výrok rozhodnutí musí obsahovat uvedení právního předpisu, podle něhož bylo rozhodováno, a jde-li o platební povinnost, také částku a číslo účtu příslušného poskytovatele platebních služeb, na který má být částka uhrazena. Tyto náležitosti výrok splňuje. Výroky prvostupňového rozhodnutí i rozhodnutí žalovaného pak obsahují tabulku, v níž je v kolonce „označení vybraných výrobků“ uvedeno číslo 271020“. Údaje uvedené v tabulce jsou zde tedy zobrazeny nad rámec toho, co zákon výslovně jako náležitost výroku rozhodnutí vyžaduje. Z pojmu „označení vybraných výrobků“ užitého v tabulce je pak zřejmé, že se nemůže jednat o kombinovanou nomenklaturu předmětného minerálního oleje. Jedná se o označení výrobku ve smyslu „Pokynů k vyplnění přiznání ke spotřební dani“, které obsahují souhrnné označení minerálních olejů, jež nesou určitý kód nomenklatury. Nelze však přehlédnout, že v daném případě došlo k pochybení právě v tomto označení výrobku, neboť toto souhrnné označení výrobku 271020 odpovídá ve smyslu Pokynů k vyplnění přiznání ke spotřební dani minerálním olejům podle ustanovení § 45 odst. písm. b) zákona o spotřebních daních, tedy odlišným nomenklaturním číslem, než jakým byl předmětný minerální olej správními orgány identifikován (tj. KN 27101991). Že se jednalo o číslo nomenklatury 27101991, však dostatečně vyplývá z odůvodnění rozhodnutí prvostupňového orgánu, jakož i z rozhodnutí žalovaného. Výrok rozhodnutí o nomenklaturním zařazení nehovoří, přičemž toto zařazení není ani povinnou náležitostí výroku. Nemí zde zároveň pochybnost o tom, který z údajů je správný a ani sám žalobce tuto pochybnost v průběhu řízení neměl. Uvedení označení výrobku - byť chybného -

v kombinaci s číslem nomenklatury, použitým v odůvodnění rozhodnutí proto nemůže působit takovou vnitřní rozpornost rozhodnutí, aby bylo možno takový nedostatek posoudit jako podstatnou vadu řízení způsobující nezákonnost, tím méně pak nepřezkoumatelnost rozhodnutí.

Žalobce dále brojil proti nedostatku spočívajícímu v tom, že výrok prvostupňového rozhodnutí neobsahoval konkrétní ustanovení právního předpisu, na jehož základě se stal plátcem spotřební daně z minerálních olejů. Zde je nutno opět vyjít z požadavků daňového řádu na obsah výroku rozhodnutí. Podle ustanovení § 102 odst. 1 písm. d) je třeba, aby byl ve výroku rozhodnutí uveden právní předpis, podle něhož bylo rozhodováno, a jde-li o platební povinnost, také částku a číslo účtu příslušného poskytovatele platebních služeb, na který má být částka uhrazena. Je třeba přisvědčit žalobci stran závěru, že ačkoli výrok rozhodnutí prvostupňového orgánu, jakož i rozhodnutí žalovaného, odkazuje na procesní normy daňového řádu, neobsahuje uvedení konkrétních ustanovení hmotného práva, podle nichž posoudil vznik daňové povinnosti žalobce. Je však třeba zejména posoudit, zda lze ze zákona požadavek na uvedení i hmotněprávních ustanovení dovodit. Daňový řád ve shora citovaném ustanovení požaduje, aby výrok obsahoval uvedení právního předpisu, na jehož základě bylo rozhodnuto. Jakkoli by pro větší přesnost jistě nebylo ke škodě, aby i ve výroku zazněla označení konkrétních ustanovení příslušného daňového zákona, zákon to výslovně nežadá. Je třeba konstatovat, že přímo v záhlaví výroku prvostupňového rozhodnutí je pod označením čísla platebního výměru uvedeno, že se jedná o rozhodování o spotřební dani z minerálních olejů podle zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních. Zákonem stanovený minimální požadavek na označení relevantní právní úpravy proto rozhodnutí prvostupňového orgánu splňuje.

Ze shora uvedeného vyplývá, že výroková část prvostupňového rozhodnutí obsahuje všechny zákonné náležitosti, a proto je námitka žalobce stran nedostatky výroku rozhodnutí nedůvodná.

Žalobce dále namítal, že minerální olej kombinované nomenklatury 27101991 je předmětem spotřební daně jen, je-li takovýto minerální olej určen k použití, nabízen k prodeji nebo používán pro pohon motorů, pro výrobu tepla nebo pro výrobu směsí uvedených v § 45 odst. 2 zákona o spotřebních daních. Celní orgán přitom tuto skutečnost účastníkovi řízení neprokázal. Žalobce byl dále toho názoru, že jako dopravce předmětného minerálního oleje nemůže být současně plátcem spotřební daně.

Žalobcem tvrzenou skutečnost, že si nebyl a nemohl být vědom, o jaký minerální olej se ve skutečnosti jedná, nelze posoudit jako liberační důvod, který by jej zbavoval postavení plátce daně. Mezi stranami je nesporné, že žalobcem dopravovanou látkou zjištěnou celními orgány při kontrole dne 6. 4. 2011 byl minerální olej kombinované nomenklatury 27101991. Tento minerální olej je vybraným výrobkem podle ustanovení § 1 a předmětem spotřební daně ve smyslu ustanovení § 45 odst. 3 zákona o spotřebních daních. Zákon o spotřebních daních v ustanovení § 4 odst. 1 písm. f) stanoví, že plátcem daně je mimo jiné osoba, která dopravuje vybrané výrobky, aniž prokáže, že se jedná o vybrané výrobky pro osobní spotřebu, nebo uvádí do volného daňového oběhu vybrané výrobky, aniž prokáže, že se jedná o vybrané výrobky zdaněné, nebo neprokáže-li způsob jejich nabytí oprávněně bez daně. Nesporná je také skutečnost, že předmětný minerální olej nebyl určen pro osobní spotřebu. Žalobce v daném případě dopravoval větší množství minerálního oleje, aniž by prokázal, že byl tento výrobek již zdaněn nebo nabyt oprávněně bez daně. Z uvedeného vyplývá, že dopravce se plátcem spotřební daně stane bez ohledu na to, zda si byl vědom, že přepravované výrobky podléhají spotřební dani. Shodný právní názor zaujal v obdobném případě již Nejvyšší správní

soud ve svém rozsudku ze dne 30. 9. 2009 čj. 1 Afs 94/2009 - 56. Lze tedy uzavřít, že žalobcem dopravovaný minerální olej byl předmětem spotřební daně a dopravce byl ve vztahu k tomuto vybranému výrobku plátcem daně.

Stran otázky, zda je daňový orgán povinen prokázat, že je minerální olej určen ve smyslu § 45 odst. 4 zákona o spotřebních daních k použití, nabízen k prodeji nebo používán pro pohon motorů či pro výrobu tepla, je třeba nejprve postavit najisto, kdo je v posuzovaném případě povinen učinit daňové tvrzení a kdo z účastníků nese důkazní břemeno ohledně skutečností významných pro správné zjištění a stanovení daně. Podle ustanovení § 145 odst. 1 daňového řádu je správce daně oprávněn vyzvat daňový subjekt k podání daňového tvrzení, nebylo-li řádně podáno. Má-li správce daně (celní orgán) podezření, že daňová povinnost konkrétní osobě vznikla, je oprávněn ve smyslu ustanovení § 145 odst. 1 daňového řádu vyzvat tuto k podání daňového přiznání. Nedošlo-li ze strany daňového subjektu (plátce daně) k podání daňového přiznání, je správce daně povinen vždy formou výzvy umožnit daňovému subjektu podat daňové přiznání. Teprve nereaguje-li na výzvu, je přistoupeno ve smyslu ustanovení § 139 daňového řádu k vyměření daně z úřední moci. V posuzovaném případě byl žalobce o tomto případném postupu ve výzvě k podání daňového přiznání ze dne 14. 11. 2012 řádně poučen. Protože žalobce ve lhůtě ve výzvě stanovené nepodal daňové přiznání, vydal prvostupňový orgán platební výměr z úřední povinnosti.

Skutečnosti významné pro zjištění a stanovení daně byl v posuzovaném případě povinen tvrdit žalobce, neboť byl správcem daně vyzván k podání daňového přiznání. Jak vyplývá z ustanovení § 92 odst. 3 daňového řádu, důkazní břemeno nese žalobce jako daňový subjekt jen ve vztahu ke skutečnostem, které je povinen uvádět v řádném daňovém přiznání. Za zjištění skutečností významných pro stanovení daně v případě, že daňový subjekt povinnost daňového tvrzení neplní, je však odpovědný správce daně. Tato povinnost se přitom vztahuje nejen ke zjištění základu daně či jiných prvků daně, ale rovněž k otázce, zda daňová povinnost vůbec vznikla, tj. zda byl daňový subjekt povinen daň přiznat a zaplatit. Bylo tedy primárně na prvostupňovém správním orgánu, aby shromáždil a vyhodnotil v dostatečné míře důkazy pro závěr, že k předmětnému minerálnímu oleji vznikla žalobci daňová povinnost.

V posuzovaném případě prvostupňový orgán opřel závěr, že byl převážený minerální olej určen pro pohon motorů, o skutečnost, že předmětný minerální olej nebyl značkován, ačkoli byl vykazován jako mazací olej. Ten přitom podle ustanovení § 134m odst. 1 písm. e) zákona o spotřebních daních značkování podléhá, na rozdíl od minerálních olejů určených pro pohon motorů. Na tomto místě je třeba zdůraznit, že žalobce proti dokazování, k jakému účelu byl předmětný minerální olej určen, v odvolacím řízení nijak nebrojil. Žalovaný, proti jehož rozhodnutí projednávaná žaloba směřuje, byl přitom povinen zásadně přezkoumat v odvolacím řízení prvostupňové rozhodnutí toliko v intencích uplatněných odvolacích námitek. Takový závěr jasně vyplývá z ustanovení § 114 odst. 2 daňového řádu, podle něhož ovládá odvolací řízení dispoziční zásada, tj. povinnost odvolacího správního orgánu přezkoumat rozhodnutí v rozsahu uplatněných námitek a dále přihlídnout vždy k vadám, které vyšly najevo při přezkumu. Relevantnost důkazu hodnoceného prvostupňovým orgánem však žalobce ve svém odvolání nijak nezpochybnil. Žalovaný tak nebyl povinen se s neuplatněnou námitkou jakkoli vypořádat a není jeho úlohou, aby tento úkol plnil namísto odvolatele. Ve vztahu k rozhodnutí žalovaného je proto námitka nedůvodná.

Z hlediska přezkumu rozhodnutí ve správním soudnictví je pak podstatné, že nedostatečné prokázání skutečností významných pro posouzení vzniku daňové povinnosti vytyká žalobce také prvostupňovému rozhodnutí. Zásadně platí, že je ve správním soudnictví přezkoumatelná vada rozhodnutí správního orgánu prvního stupně i tehdy, nebyla-li tato namítnuta v oprávněném prostředku proti takovému rozhodnutí. Toto pravidlo se však uplatní jenom tehdy, jedná-li se o nesprávné právní posouzení věci. Zda prvostupňovým orgánem použitý důkaz k závěru o daňové povinnosti daňového subjektu postačí, či nikoli, však není otázkou právního posouzení, nýbrž otázkou dokazování a volného hodnocení důkazů, tedy otázkou procesní (k tomuto závěru srov. zejména usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu čj. 7 Afs 54/2007 – 62 ze dne 26. 8. 2008). Soud by proto ve vztahu k prvostupňovému rozhodnutí tuto námitku mohl přezkoumat jedině, byla-li by žalobcem uplatněna v odvolání. K tomu však nedošlo. K věcnému přezkumu námitky ve vztahu k prvostupňovému rozhodnutí proto soud nepřistoupil. Nad rámec shora uvedeného je třeba zejména poukázat na závěr Nejvyššího správního soudu uplatněný v rozsudku čj. 5 As 66/2006 - 100 ze dne 27. 9. 2007, že „*vyčerpání právních výtek ve správním řízení před podáním žaloby u soudu je nutno vnímat jako provedení zásady subsidiarity soudního přezkumu a minimalizace zásahů soudu do správního řízení.*“

K námitce chybného označení prvostupňového orgánu je třeba přisvědčit žalobci, že nesprávného označení se žalovaný dopustil v odůvodnění svého rozhodnutí o odvolání. Zjevně jde o nepřesnost způsobenou reformou celní správy provedenou v průběhu předmětného daňového řízení zákonem č. 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky. Jedná se tedy o zřejmou nesprávnost, která však nemohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí žalovaného. Obdobně posoudil soud chybné označení kódu nomenklatury předmětného minerálního oleje, jehož se dopustil žalovaný ve svém rozhodnutí, když uvedl namísto kódu 27101991 kód 21701999. I zde došlo k pochybení v odůvodnění rozhodnutí a jde nadevší pochybnost jen o zřejmou nesprávnost, tedy vadu, kterou nebyla zkrácena žalobcova práva. Námitky týkající se těchto nedostatků písemného vyhotovení rozhodnutí proto nelze posoudit jako důvodné.

Protože soud ze shora rozvedených důvodů neposoudil jako důvodnou žádnou z uplatněných žalobních námitek, byl povinen žalobu zamítnout.

Výrok o nákladech řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s.ř.s., neboť žalobce ve věci samé úspěch neměl a žalovanému správnímu orgánu, který ve věci byl úspěšný, žádné prokazatelné náklady řízení nevznikly.

P o u č e n í :

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

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

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

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

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

V Praze dne 14. října 2015

JUDr. Hana Veberová
předsedkyně senátu