ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Milana Podhrázkého a soudců Olgy Stránské a Mgr. Ing. Petra Šuránka v právní věci **žalobce: A. F. S., spol. s r. o.**, se sídlem x, zastoupeného JUDr. Ivanou Kožíškovou, advokátkou se sídlem Buzulucká 678, Praha 6, proti **žalovanému: Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, Praha 4, o žalobě proti rozhodnutím Celního ředitelství Praha ze dne 20. 3. 2012, čj. 5372/2012-170100-21, čj. 5371/2012-170100-21, čj. 5467/2012-170100-21, čj. 5366/2012-170100-21, čj. 5365/2012-170100-21, čj. 5364/2012-170100-21, čj. 5367/2012-170100-21, čj. 5370/2012-170100-21, čj. 5333/2012-170100-21, čj. 5314/2012-170100-21, čj. 5459/2012-170100-21, čj. 5312/2012-170100-21, čj. 5349/2012-170100-21, čj. 5316/2012-170100-21, čj. 5457/2012-170100-21, čj. 5456/2012-170100-21, čj. 5318/2012-170100-21, čj. 5317/2012-170100-21, čj. 5351/2012-170100-21, čj. 5352/2012-170100-21, čj. 5334/2012-170100-21, čj. 5464/2012-170100-21, čj. 5332/2012-170100-21, čj. 5463/2012-170100-21, čj. 5462/2012-170100-21, čj. 5461/2012-170100-21, čj. 5331/2012-170100-21,

t a k t o :

I. Žaloba **se z a m í t á.**

II. Žádný z účastníků **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení.

III. Žalobci **s e v r a c í** přeplatek na soudním poplatku za podaný návrh na přiznání odkladného účinku žalobě ve výši 1.000 Kč. Přeplatek bude žalobci vrácen z účtu Krajského soudu v Praze do třiceti dnů od právní moci tohoto rozhodnutí.

O d ů v o d n ě n í

Žalobce podanou žalobou brojí proti 27 rozhodnutím Celního ředitelství Praha blíže označeným v záhlaví tohoto rozsudku a navrhuje jejich zrušení. V případě 7 napadených

rozhodnutí celní ředitelství zamítlo odvolání žalobce proti rozhodnutím – dodatečným platebním výměrům – Celního úřadu Kladno (dále též „správní orgán I. stupně“, „celní úřad“ či „správce daně“) ze dne 9. 6. 2010 a napadená rozhodnutí potvrdilo. V případě 12 žalobou napadených rozhodnutí celní ředitelství změnilo odvoláním napadená rozhodnutí správního orgánu I. stupně ze dne 9. 6. 2010 tak, že doplnilo výrok rozhodnutí celního úřadu o vyrozumění o povinnosti zaplatit penále. V případě 8 žalobou napadených rozhodnutí pak celní ředitelství změnilo odvoláním napadená rozhodnutí správního orgánu I. stupně ze dne 16. 9. 2010 tak, že nahradilo část výroku týkajícího se splatnosti dodatečně vyměřené daně. Správní orgán I. stupně (ve znění napadených rozhodnutí celního ředitelství), svými rozhodnutími dodatečně žalobci vyměřil spotřební daň z minerálních olejů ve výši 452.430 Kč (zdaňovací období březen 2006), 616.950 Kč (duben 2006), 90.618 Kč (květen 2006), 538.858 Kč (červen 2006), 418.155 Kč (červenec 2006), 297.614 Kč (srpen 2006), 411.300 Kč (září 2006), 597 Kč (listopad 2006), 3.058 Kč a penále 612 Kč (prosinec 2006), 436.404 Kč a penále 87.281 Kč (únor 2007), 183.020 Kč a penále 36.604 Kč (březen 2007), 132.765 Kč a penále 26.553 Kč (duben 2007), 370.170 Kč a penále 74.034 Kč (květen 2007), 253.169 Kč a penále 50.634 Kč (červen 2007), 366.882 Kč a penále 73.377 Kč (červenec 2007), 84.693 Kč a penále 16.939 Kč (srpen 2007), 3.688 Kč a penále 738 Kč (září 2007), 120.635 Kč a penále 24.127 Kč (listopad 2007), 123.977 Kč a penále 24.796 Kč (prosinec 2007), 219.360 Kč a penále 43.872 Kč (leden 2008), 140.994 Kč a penále 28.199 Kč (únor 2008), 91.271 Kč a penále 18.255 Kč (květen 2008), 88.233 Kč a penále 17.647 Kč (červen 2008), 104.939 Kč a penále 20.988 Kč (červenec 2008), 130.082 Kč a penále 26.017 Kč (srpen 2008), 84.814 Kč a penále 16.963 Kč, 333.151 Kč a penále 66.631 Kč (prosinec 2008).

Jak žalobce ve své rozsáhlé žalobě předesílá, uplatněné žalobní body jsou vesměs stejné, jako ty, které uplatnil v odvolání proti rozhodnutí správního orgánu I. stupně a jsou totožné ve vztahu ke všem napadeným rozhodnutím celního ředitelství. Žalobce předně namítá, že napadená rozhodnutí jsou nepřezkoumatelná, neboť se nezabývají tím, zda se spotřební daň doměřuje ještě v prekluzivní lhůtě a kdy a zda vůbec vznikla žalobci daňová povinnosti podle zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních (dále jen „zákon o spotřebních daních“), od níž se podle žalobce odvíjí běh prekluzivní lhůty podle § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), pro možnost spotřební daň žalobci doměřit. Podle žalobce prekluze podle § 47 zákona o správě daní a poplatků zahrnuje dva možné typy daní: první skupinu „deklarující“ povinnosti výhradně prostřednictvím daňového přiznání, a druhou skupinu daní, u kterých daňová povinnost vzniká bez současné povinnosti podat daňové přiznání. Spotřební daně spadají do této druhé skupiny, neboť podle § 8 zákona o spotřebních daních vzniká „daňová povinnost“ výrobou nebo dovozem na území ES. Podle žalobce se za použití § 8 zákona o spotřebních daních odvíjí prekluzivní lhůta vždy od vzniku daňové povinnosti. Okamžik vzniku povinnosti u vybraných výrobků, které jsou předmětem spotřební daně, je jednoznačně popsán ve speciálním zákoně, kterým je § 8 zákona o spotřebních daních. Vzhledem k této úpravě představuje zákon o spotřebních daních *lex specialis* a *lex posterior* k zákonu o správě daní a poplatků. Podle žalobce celní úřad ani celní ředitelství neprokázali, zda nebyla doměřená daň vyměřena až po prekluzi, tedy nezákonně. Názor celního ředitelství, podle něhož počátek běhu prekluzivní lhůty se u spotřebních daní odvíjí od povinnosti daň přiznat a zaplatit, není podložen zákonem a jakékoliv účelové konstrukce celního ředitelství překračují zákonem stanovené meze správního uvážení, nebo je zneužívají. Žalobce v rámci žaloby dále upozorňuje na to, že správní orgány v napadených rozhodnutích shodně uvádí jako okamžik vzniku povinnosti daň přiznat a zaplatit podle § 9 odst. 3 písm. b) zákona o spotřebních daních pouze den jejich prodeje, zatímco citované ustanovení vyžaduje přímo „okamžik“,

tedy časový úsek kratší než jeden den. Den uskutečnění zdanitelného plnění, který je stanoven pro účely zákona o dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“), nelze použít jako okamžik vzniku povinnosti přiznat a zaplatit spotřební daň. Pokud zákon o spotřebních daních připouští vznik předmětné povinnosti „dnem“, činí tak v jiných ustanoveních a nelze tedy ztotožňovat časové pojmy „okamžik“ a „den“. Správní orgány přes námitku žalobce v odvolacím řízení neurčily konkrétní okamžik vzniku povinnosti předmětnou daň přiznat a zaplatit, přitom nelze vždy s jistotou tvrdit, že ve stejný den, kdy byla faktura vystavena (případně nastal den uskutečnění zdanitelného plnění pro účely DPH) došlo k porušení podmínek podle zákona o spotřebních daních. Žalobce tak nemohl porovnat, zda konkrétní doměřené částky spotřební daně odpovídají skutečnosti, nemohl tedy přezkoumat rozhodnutí správního orgánu I. stupně podle jeho konkrétních zjištění, neboť ta ve zprávě o daňové kontrole zcela chyběla. Z důvodu nezjištění vzniku povinnosti spotřební daň přiznat a zaplatit jsou všechna napadená rozhodnutí nepřezkoumatelná. Žalovaný v tomto ohledu sice odkazuje na zprávu o daňové kontrole, zde učiněný odkaz na § 12 zákona o spotřebních daních je podle žalobce velmi obecný, přičemž žalobce postupoval právě v souladu s tímto ustanovením. Tvrzení správních orgánů, že vybrané výrobky byly použity pro jiný než osvobozený účel, se nezakládá na pravdě. Pokud převezme odpovědnost za použití osvobozených vybraných výrobků příjemce leteckých pohonných hmot - uživatel, který deklaruje jejich využití pro letecké práce, či leteckou dopravu, má potom právě on povinnost podle národních předpisů zdanit tyto minerální oleje spotřební daní, pokud budou použity jinak, než deklaroval při jejich pořízení.

Žalobce dále namítá, že správní orgán I. stupně hrubě pochybil, když vystavil rozhodnutí o námitce ze dne 2. 11. 2009 a jako příjemce tohoto rozhodnutí uvedl zástupce žalobce a nikoliv žalobce. Žalobce proto podal žádost o ověření podmínek neplatnosti tohoto rozhodnutí, správní orgán však podmínky pro ověření neplatnosti tohoto rozhodnutí neshledal s tím, že pokud má žalobce zástupce s plnou mocí, postupoval správní orgán v souladu s touto plnou mocí. Žalobce zdůrazňuje, že příjemcem musí vždy zůstat zastupovaná osoba, byť může být zasílána i jeho zástupci. Pokud je chybně uveden příjemce rozhodnutí, což je podle § 32 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků jedna ze základních zákonných náležitostí rozhodnutí, je v rámci odvolacího řízení nutno znovu ověřit neplatnost rozhodnutí ve smyslu § 32 odst. 7 citovaného zákona. Na rozdíl od celního ředitelství se žalobce nedomnívá, že se jedná jen o formální pochybení. Označení příjemce není jen formální náležitostí, ale označení nositele příslušných povinností či práv, zejména pokud takové rozhodnutí není řádně doručeno. Uvedené rozhodnutí totiž bylo doručeno pouze zástupci žalobce a nikoliv přímo žalobci. Zatímco celní ředitelství vyhodnotilo plnou moc udělenou žalobcem daňovému poradci jako generální, žalobce má s odkazem na nález Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 433/01 za to, že šlo o plnou moc speciální (procesní, a to pro určitý druh právních úkonů), neomezenou (zmocněnec nebyl limitován konkrétními pokyny zmocnitele) včetně řízení o opravných prostředcích. Daná plná moc nebyla udělena pro celé daňové řízení, ale pouze pro jeho vymezenou část, tj. pro daňovou kontrolu, řízení vyměřovací a řízení o opravných prostředcích. Celní ředitelství, které zhodnotilo tuto plnou moc jako generální, schválilo nezákonný postup správního orgánu I. stupně. Pokud dodatečné platební výměry i rozhodnutí celního ředitelství o odvolání žalobce vychází z nezákonných postupů, pak samotná napadená rozhodnutí celního ředitelství jsou nezákonná. V řízení před soudem pak musí být zkoumána nejen zákonnost napadených rozhodnutí celního ředitelství, ale i řízení, které jeho vydání předcházelo. Jen stěží si lze představit, že na nezákonně vybudovaných postupech lze vytvořit zákonné rozhodnutí. Shodné procesní vady se podle žalobce celní ředitelství dopustilo i v případě rozhodnutí o námitce žalobce ze dne 14. 12. 2009, kdy jako příjemce rozhodnutí

uvedlo zástupce daňového subjektu a toto rozhodnutí doručovalo tomuto zástupci, přestože tem měl omezenou plnou moc.

V rámci další žalobní námitky, kterou žalobce označil ta „klíčovou meritorní“, předně uvedl, že v kontrolovaném období byl držitelem zvláštních povolení vydaných podle § 13 zákona o spotřebních daních, na základě nichž byl mimo jiné oprávněn ve smyslu § 53 odst. 1 a 3 téhož zákona přijímat a dále prodávat minerální oleje uvedené v § 45 odst. 1 písm. a) a b) citovaného zákona jako osvobozené od daně, tedy používané jako pohonná hmota pro leteckou dopravu a letecké práce, a to uživatelům, kteří u něj podle § 12 odst. 1 citovaného zákona uplatnili nárok na vydání leteckých pohonných hmot osvobozených od daně pro uvedený účel, aniž by tito jako koneční uživatelé museli být držiteli zvláštního povolení podle § 13 zákona o spotřebních daních. Spor je pak podle žalobce v dané věci veden v tom smyslu, zda byl žalobce oprávněn dodávat uvedené pohonné hmoty tuzemským i zahraničním uživatelům jen na území ČR nebo i do členských států EU. Celní ředitelství dospělo gramatickým výkladem § 50 zákona o spotřebních daních k závěru, že lze dopravovat minerální oleje pouze na daňovém území ČR. Podle žalobce zákon nezakazuje dopravu minerálních olejů osvobozených od daně do jiného členského státu. Ustanovení § 50 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních ukládá, že lze dopravovat minerální oleje osvobozené od spotřební daně na daňovém území ČR pouze od uživatele jinému uživateli, zákon neukládá ukončení dopravy na daňovém území ČR. Žalobce zdůraznil okolnosti dané věci, kdy příjemce předmětných minerálních olejů nemusí být držitelem zvláštního povolení k jejich přijímání. Uživatel (příjemce minerálních olejů) nemusí být ze zákona „česká osoba“ se sídlem či místem podnikání na daňovém území ČR. Žalobce dopravoval osvobozené minerální oleje uživateli, který byl usazen na Slovensku, přičemž dopravované minerální oleje byly osvobozeny od spotřební daně. Žalobce tyto minerální oleje dopravoval i na území ČR od uživatele (žalobce) k jinému uživateli. To, že osvobozené minerální oleje byly dopravovány nejen na daňovém území ČR, ale i po části jiného území členského státu EU, není v rozporu se žádným právním předpisem platným na území ČR či evropskými směrnicemi. Svůj závěr, že žalobce nebyl oprávněn dopravovat od daně osvobozené minerální oleje na Slovensko, aniž by z nich přiznal a zaplatil spotřební daň, celní ředitelství postavilo na nadpisu § 50 zákona o spotřebních daních a na § 50 odst. 4 téhož zákona. K § 50, který je opatřen nadpisem *„Doprava minerálních olejů osvobozených od daně na daňovém území České republiky“*, žalobce uvedl, že vycházel s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu z toho, že systematické zařazení určitého ustanovení ani jeho nadpis nemají samy o sobě normativní povahu a jsou zpravidla významnou výkladovou pomůckou. Minerální oleje žalobce dopravoval na daňovém území ČR. Ani odkaz na § 50 odst. 4 citovaného zákona není na místě, neboť citované ustanovení deklaruje, že pro dopravu minerálních olejů osvobozených od daně na daňovém území ČR platí § 24 odst. 3 až 6 tohoto zákona obdobně, přičemž všechny povinnosti vyžadované citovaným ustanovením žalobce splnil. V letech 2006-2008 dodával žalobce minerální oleje na Slovensko výhradně leteckým firmám, které předložily oprávnění k přijímání pohonných hmot bez spotřební daně. Žalobce vždy informoval Celní úřad Mělník „Hlášením o přepravě“ o zahájení přepravy a ukončení přepravy, takže po celou dobu byl uvedený celní úřad informován o tom, že žalobce dodává pohonné hmoty do jiného členského státu osvobozené od daně, přičemž o těchto aktivitách věděl i správní orgán I. stupně. V předmětném období, před provedením daňové kontroly, proběhlo celkem 7 místních šetření, kdy nebyly žalobci vytknuty jakákoliv pochybení při přepravách na Slovensko. Tyto přepravy kontrolní orgány při prohlížení předmětných faktur nemohly přehlédnout. U minerálních olejů, kdy uživatel (příjemce osvobozených olejů) nemusí být vlastníkem zvláštního povolení, není zákonem limitováno ukončení dopravy,

zejména pak na daňovém území ČR. S odkazem na judikaturu Ústavního soudu žalobce zdůrazňuje, že pokud § 50 odst. 1 zákona o spotřebních daních připouští variantu chovat se, jak učinil žalobce, nelze mu jeho chování přičítat k tíži. Existenci možnosti dopravy (dodání) výrobků osvobozených od spotřební daně do jiného členského státu podle žalobce potvrdilo i jednání mezi zástupci Generálního finančního ředitelství a Komory daňových poradců, jak plyne ze zápisu z tohoto jednání (příklad č. 6) a stanoviska Generálního finančního ředitelství. Žalovaný považuje zmiňovaný příklad a stanovisko jen za obecný příklad, který se týká vybraných výrobků obecně, s čímž však žalobce nemůže souhlasit, neboť v poznámce pod uvedeným příkladem je jasně deklarováno, že tento příklad platí zejména pro dodání zboží do jiného členského státu, které podléhá spotřební dani v „režimu“ osvobození od daně.

Žalobce dále s odkazem na judikaturu Ústavního soudu namítá, že správce daně je oprávněn provést opakovanou daňovou kontrolu (kontrolu téže daně za stejné období), kterou již předtím kontroloval, ovšem jen za předpokladu, že se objeví skutečnosti, jež mu v době předchozí kontroly nebyly známy, a kontrola bude provedena v rozsahu souvisejícím bezprostředně s těmito nově zjištěnými skutečnostmi. Žalobce upozornil na to, že během období let 2006-2008 provedl správní orgán I. stupně celkem 7 místních šetření, která měla stejný předmět a cíl jako daňové kontroly podle zákona o správě daní a poplatků. Ani při jedné z těchto „kontrol“ plnění podmínek skladování, nákupu a prodeje vybraných výrobků, které jsou předmětem spotřební daně, nebyly žalobci vytknuty jakákoliv pochybení, a to ani v případech, kdy byly od daně osvobozené minerální oleje přepravovány na Slovensko. Celní úřad tedy zjevně měl k dispozici důkazy (vydané faktury žalobce) na základě nichž hodnotil chování žalobce a jeho daňové povinnosti jako souladné se zákonem. Podle žalobce tak došlo k opakované kontrole, kdy správce daně hodnotil stejné důkazy o stejné dani za stejné období, kterou již předtím kontroloval prostřednictvím místního šetření, přičemž je nesporné, že se neobjevily žádné nové skutečnosti, jež nebyly správci daně v době předchozího prověřování známy. Vzhledem k tomu, že uvedené „kontroly“ byly prováděny vesměs stejnými pracovníky celního úřadu, kteří prováděli i tuto daňovou kontrolu, navrhl žalobce doplnění dokazování v průběhu daňově kontroly i v průběhu odvolacího řízení o výslechy svědků, několika pracovníků celního úřadu, aby se tak mohla potvrdit nebo vyvrátit tvrzení žalobce o opakované daňové kontrole. To ovšem nebylo žalobci umožněno a důkazy provedeny nebyly. Takový postup celního úřadu i celního ředitelství považuje žalobce za nezákonný, a proto dne 4. 2. 2012 podal stížnost proti postupu správce daně podle § 261 odst. 1 daňového řádu, tato stížnost však zůstala bez odezvy a žalovaný ji v rozporu s § 261 odst. 4 téhož zákona doposud nevyřídil. Závěrem pak žalobce uvedl, že v souladu s § 26 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků oznámil správci daně, že jeho pracovnice prap. D. B. a nprap. L. Z. se u žalobce účastnily daňové kontroly, která byla zaměřena na zjišťování a prověřování daňového základu na daňových přiznáních ke spotřební dani z minerálních olejů za zdaňovací období březen 2006 - prosinec 2008 jako pracovnice Odboru 03 Dohledu a kontroly Celního úřadu Kladno, tedy již jako pracovnice jiného stupně celního úřadu, neboť se již dne 25. 3. 2008 účastnily jako pracovnice jiného odboru Celního úřadu Kladno stejného prověřování téhož období (od 1. 1. 2007 do 31. 1. 2008). Účastnily se tedy následné a opakované kontroly jako pracovnice správce daně jiného stupně, kontrolovaly tak po sobě vlastně svojí práci. Žalobce navrhl, aby tyto konkrétní pracovnice byly z provádění daňové kontroly vyloučeny, celní úřad však tomuto návrhu nevyhověl. Žalobce nesouhlasí se závěry, že žádná z uvedených pracovnic se neúčastnila daňového řízení v téže věci jako pracovnice správce daně jiného stupně. Uvedené pracovnice na místním šetření prováděném dne 25. 3. 2008 zastupovaly správce daně na úrovni, kdy ještě nebyly pracovnicemi Odboru dohledu a kontroly, a pracovaly na středisku Celního úřadu Kladno, kde je i dnes daňové oddělení nepodléhající odboru Dohledu a

kontroly. Následně, v době zahájení daňové kontroly (březen 2009), již byly zařazeny do odboru Dohledu a kontroly. Správní orgány se tedy dopustily procesního pochybení, vady řízení, neboť nesprávně vyhodnotily závažnost účasti stejných osob při prověřování základu daně a připustily tak porušení § 26 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Další procesní pochybení je pak třeba spatřovat v tom, že související rozhodnutí o návrhu žalobce je vystaveno jako na příjemce na zástupce žalobce, kterému též bylo toto rozhodnutí doručováno, ač mělo být doručeno přímo žalobci, přičemž v tomto ohledu žalobce odkázal na argumentaci již výše reprodukovanou.

Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. V této souvislosti je nutno poznamenat, že v důsledku nabytí účinnosti zákona č. 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů, vstoupilo do řízení na místo původního žalovaného (celního ředitelství) Generální ředitelství cel [viz § 4 odst. 1 písm. a) zákona č. 17/2012 Sb.]. K námitce prekluze možnosti doměření daně žalovaný uvedl, že pojem „daňová povinnost“ použitý v jednom předpise (§ 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků) se automaticky nerovná totožnému pojmu v jiném právním předpise (§ 8 zákona o spotřebních daních). Prekluzivní lhůta se podle žalovaného váže nikoliv na obecný vznik daňové povinnosti podle § 8 zákona o spotřebních daních, ale na konkrétní vznik povinnosti daň přiznat a zaplatit podle § 9 téhož zákona. Argumentace žalobce by vedla k tomu, že jakákoliv dispozice s vybranými výrobky vyrobenými nebo dovezenými na území ES před 3 a více lety by byla nepostižitelná. Rozhodující tak je okamžik vzniku povinnosti daň přiznat a zaplatit, naproti tomu vznik daňové povinnosti výrobou výrobků celní ředitelství nebylo povinno zjišťovat, je jen „akademické“, a napadená rozhodnutí tak v tomto ohledu nemohou trpět nepřezkoumatelností. Pokud jde o okamžik vzniku povinnosti daň přiznat a zaplatit, pak podle žalovaného tato povinnost vznikla ve všech případech podle § 9 odst. 3 písm. b) zákona o spotřebních daních, tedy okamžikem prodeje vybraných výrobků osvobozených od daně pro jiný než osvobozený účel, kdy tedy žalobce o dispozici s osvobozenými výrobky přišel (kdy je prodal). Z rozlišování „dne“ a „okamžiku“ v § 9 zákona o spotřebních daních nelze v neprospěch správce daně dovodit vždy povinnost daňovému subjektu prokázat konkrétní „okamžik“ vzniku jeho povinnosti daň přiznat a zaplatit. Rozhodnutí celního ředitelství s uvedením konkrétních dnů vzniku povinnosti daň přiznat a zaplatit jsou zákonná a přezkoumatelná. Zjišťování konkrétního okamžiku nemůže mít význam, stanoví-li zároveň zákonodárce povinnost podat daňové přiznání a zaplatit daň podle § 17 zákona o spotřebních daních v návaznosti na zdaňovací období, tedy kalendářní měsíc. Žalovaný dodal, že jeho argumentace stran vzniku povinnosti daň přiznat a zaplatit je založena na ztrátě dispozice prodejem osvobozených výrobků v rozporu se zákonem na Slovensko, což dokládají příslušné faktury, proto by nehrálo roli, pokud by v některém případě žalobce hypoteticky takto prodané výrobky dodal odběrateli na Slovensko až některý následující den a tento by hypoteticky připadl do následujícího měsíce. Rozhodnutí celního ředitelství nepřezkoumatelností netrpí, neboť odkaz na § 9 odst. 3 písm. b) zákona o spotřebních daních s uvedeným komentářem byl dostatečný, a byl-li v tomto směru nějaký deficit, celní ředitelství jej vyrovnalo svojí výzvou ze dne 16. 1. 2012. Tvrdí-li žalobce, že odpovědnost za daň přebírá nabyvatel, který případně zdaní výrobky podle příslušných národních předpisů, je to v rozporu se zásadními principy správy spotřebních daní a regulace vybraných výrobků jako velmi rizikové komodity zatížené vysokou daňovou povinností. Takový systém s fingovanými vývozy např. do Portugalska by byl snadno zneužitelný s nemožností reálné kontroly. Ve vztahu k námitkám týkajícím se náležitostí rozhodnutí a jejich doručování žalovaný zdůraznil, že z celého sporného rozhodnutí o námitce plyne, jakého daňového subjektu se toto rozhodnutí týká. Uvedení zástupce žalobce na místo žalobce do „hlavičky“

rozhodnutí je proto jen formální vadou, pro kterou není nutno vyslovit neplatnost rozhodnutí podle § 32 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků. Zástupce žalobce, kterému bylo dané rozhodnutí zasíláno v souladu s plnou mocí, nemohl mít pochybnosti o příjemci, ani o tom, čeho se rozhodnutí týká. Žalovaný zdůraznil, že ani nerozhodnutí o námitce neznamená nezákonnou daňovou kontrolu ani nezákonnost posléze vydaného rozhodnutí. Žalobce nemůže uspět s námitkou, že správní orgán I. stupně námitku v rámci daňové kontroly nevyřídil, ale pouze s námitkou, kde zformuluje obsah námitky a napadne jím rozhodnutí celního ředitelství pro nezákonnost. Žalovaný považuje spornou plnou moc za generální, k čemuž odkazuje na odůvodnění napadených rozhodnutí. Je evidentní, že plná moc byla udělena „ve věci daňové kontroly“ a to včetně příslušných „navazujících řízení“, což je doplněno jen demonstrativním výčtem a žalovaný nerozumí tomu, proč jej žalobce považuje za taxativní. Dodává, že ani případné nedoručení rozhodnutí o námitce bez dalšího nemá vliv na zákonnost posléze vydaného rozhodnutí správního orgánu I. stupně, resp. celního ředitelství.

Žalovaný pak k otázce porušení § 50 zákona o spotřebních daních předně odkázal na odůvodnění napadených rozhodnutí. Dodal, že mu není známo, kolik zmiňovaných „hlášení“ žalobce Celnímu úřadu Mělník zaslal, není to však rozhodné a nemůže to mít vliv na zákonnost napadených rozhodnutí. Dodal, že daňová povinnost žalobce je vybudována na principu objektivní odpovědnosti bez ohledu na zavinění, a pro posouzení zákonnosti rozhodnutí žalovaného nemají význam. Interpretace příslušných ustanovení právních předpisů užitá celním ředitelstvím v dané věci je bezrozporná, proto žalobce naznačenou zásadu *in dubio mitius* nelze použít. Odkazuje-li žalobce na „Zápis jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců“, upozornil žalovaný na to, že daný zápis je zasazen celkem v 19 dalších případech, které společně řeší otázku, zda při dodání zboží z jiného členského státu je základem pro výpočet DPH i spotřební daň, navíc uvedený „odsouhlasený“ případ se týká vybraných výrobků obecně, přičemž omezení dopravy podle § 50 zákona o spotřebních daních se týká pouze spotřebních minerálních olejů. Vzhledem k obecnosti „odsouhlasení“ a vztahu tématu primárně k DPH, nemuselo Generální finanční ředitelství předmětný případ posoudit ve vztahu k dopravě osvobozených vybraných výrobků. Pokud jde o namítanou opakovanou kontrolu, nevyslechnutí svědků a nevypořádání stížnosti, zde žalovaný zdůraznil, že předmětná zdaňovací období se stala předmětem daňové kontroly až protokolem o ústním jednání ze dne 17. 3. 2009, a předchozí úkony správce daně byly ve formálním i materiálním smyslu místními šetřeními podle § 15 zákona o správě daní a poplatků. Nejde-li o daňovou kontrolu ve formálním smyslu, nelze o ní vůbec hovořit, jen daňová kontrola ve formálním smyslu s formálně deklarovaným a přiznaným rozsáhlým souborem práv a povinností žalobce na straně jedné a celního úřadu na straně druhé se závažnými zákonnými důsledky s tím spojenými může založit překážku provedení daňové kontroly. Výklad zastávaný žalobcem (materiální hodnocení úkonu správce daně jako daňové kontroly) by vedlo k absurdním důsledkům, který by mohl mít drtivý dopad na postavení daňových subjektů (např. přetržení běhu prekluzivní lhůty). Ve vztahu k namítanému nevyřízení stížnosti žalovaný uvádí, že v podání žalobce ze dne 4. 2. 2012 se skutečně na str. 14 objevuje věta opatřena odkazem na poznámku pod čarou obsahující odkaz na § 261 odst. 1 daňového řádu, v tomto ohledu však žalovaný vyslovuje pochybnost, zda se vůbec jedná o řádně uplatněnou stížnost ve smyslu citovaného ustanovení, a to s ohledem na „ukrytí“ stížnosti v textu a běžnou míru interpretační opatrnosti, kterou lze od správce daně očekávat. Nad to dodává, že jednalo-li se skutečně o stížnost a tato nebyla vyřízena do skončení příslušného řízení, lze toliko posoudit, zda mohlo mít případné pochybení správce daně vliv na zákonnost konečného rozhodnutí, podle žalovaného však v žádném případě. Žalovaný navíc dodává, že podle jeho názoru

stížnost podle § 261 odst. 1 daňového řádu proti předběžnému sdělení právního názoru správce daně podle § 115 daňového řádu, které správce daně teprve projeví ve svém rozhodnutí, není přípustná. Nejen že daňový řád přímo v § 115 poskytuje „jiný“ prostředek ochrany (poskytnutí prostoru pro reakci – protiargumentaci a důkazní návrhy), ale nelze si ani představit, jakým konkrétním způsobem by mohla být žalovaným zjednána „faktická“ náprava vad jeho předběžně sděleného právního názoru. Ve vztahu k namítanému vyloučení pracovníků správce daně pak žalovaný uvedl, že výrazem „jiný stupeň“ uvedeným v § 26 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků zákonodárce míní jen instančně vyšší stupeň správce daně, nikoliv jiné oddělení téhož správce daně a smyslem přitom je chránit zásadu dvojinstančnosti daňového řízení. Pokud žalobce v této souvislosti v daňovém řízení navrhl doplnění dokazování o organizační strukturu Celního úřadu Kladno, považuje tento návrh žalovaný za zcela nadbytečný, neboť i při přechodu pracovníka na jiné oddělení v rámci téhož správce daně vždy přijme závěr tento správce daně a tento závěr je následně na základě opravného prostředku prověřen instančně nadřízeným správcem daně.

Žalobce v replice k vyjádření žalovaného předně zdůraznil, že důvodem namítané nepřezkoumatelnosti je skutečnost, že správní orgán I. stupně se vůbec nezabýval tím, zda spotřební daň doměřuje ještě v prekluzivní lhůtě a kdy a zda vůbec vznikla žalobci daňová povinnost ve smyslu zákona o spotřebních daních, od níž se odvíjí běh prekluzivní lhůty podle § 47 zákona o správě daní a poplatků pro možnost spotřební daň žalobci doměřit. Připomněl dále, že v rámci projednávané věci se jedná o pohyb vybraného výrobku, u nějž EU zajišťuje prostřednictvím příslušné směrnice osvobození od spotřební daně ve všech členských státech. Náš národní předpis nezakazuje dopravu osvobozených vybraných výrobků do jiného členského státu, pokud to nejde (jak tvrdí žalovaný s odkazem na základní principy správy spotřebních daní), pak se žalobce ptá, proč tento základní princip není obsažen v zákoně. Žalovaný svým názorem popírá princip volného pohybu zboží v rámci EU a princip, podle něhož, co není zákonem výslovně zakázáno, je dovoleno. Je logické, že náš národní předpis řeší pohyb výrobků jen na daňovém území ČR, nemůže totiž ovlivňovat zákonné chování jiných osob na území jiného členského státu. Závěr žalovaného, že vznik povinnosti přiznat a zaplatit spotřební daň nastává okamžikem prodeje osvobozených leteckých pohonných hmot je v přímém rozporu se zákonem. Žalovaný tímto názorem znehodnocuje význam § 53 odst. 1 zákona o spotřebních daních. Pokud by tomu bylo, jak tvrdí žalovaný, pak prodejem osvobozených minerálních olejů, byť v souladu s § 53 odst. 1 zákona o spotřebních daních, došlo vlastně k využití pro jiný než osvobozený účel a tak ke vzniku povinnosti přiznat a zaplatit spotřební daň. Samotný prodej osvobozeného výrobku jinému uživateli nemůže být důvodem pro vznik povinnosti přiznat a zaplatit spotřební daň. Konstatoval dále, že omezení dopravy podle § 50 zákona o spotřebních daních připouští dopravu na území ČR od jednoho dopravce k druhému, který nemusí být usídlen na území ČR, ale který nemusí být ani vlastníkem zvláštního povolení vydávaného českým celním orgánem. Použitý postup je v souladu se zákonem a platí jen pro uživatele, příjemce osvobozených minerálních olejů, kteří nejsou a ani nemusí být držiteli zvláštního povolení. Ostatní osoby, které musí být držiteli tohoto povolení, v něm mají určená místa přijetí osvobozených výrobků, která jsou na území ČR, a proto u takto přijímaných výrobků nemůže nastat situace, kterou zákon nezakazuje, a kterou použil žalobce. S odkazem na § 89 odst. 1 daňového řádu žalobce ve vztahu k nevypořádání stížnosti dodal, že měl-li žalovaný pochybnost o tom, co žalobce ve svém podání vyjadřuje, měl v součinnosti se žalobcem (daňovým subjektem) tuto pochybnost probrat. Opětovně pak zdůraznil, že přezkum rozhodnutí v soudním řízení musí být veden nejen cestou zkoumání zákonnosti napadeného rozhodnutí, ale logicky muselo být zkoumáno i řízení, které vydání přezkoumávaného

rozhodnutí předcházelo, jen stěží si lze představit, že na nezákonně vybudovaných postupech lze vytvořit zákonné rozhodnutí.

Při jednání u soudu pak žalobce nad rámec písemného vyhotovení žaloby a repliky především zdůraznil, že v rámci celé EU jsou předmětné výrobky od spotřební daně osvobozeny (včetně Slovenska). Tím, že je žalobce dopravoval na Slovensko, neporušil žádné ustanovení žádného právního předpisu. O dopravě daných výrobků celní orgány věděly, žalobce nečinil nic „nelegálního“. Zdůraznil, že napadená rozhodnutí jsou v řadě ohledů nepřezkoumatelná, neboť neřeší zásadní otázky, které žalobce v průběhu daňového řízení vznesl, ani okamžik vzniku daňové povinnosti, povinnost daň platit, otázky daňové prekluze a další. Upozornil dále na nepřípustnost následné kontroly a zdůraznil nález Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 650/05 týkající se dvojího výkladu právních předpisů. Pozastavil se pak nad výkladem žalovaného týkajícím se smyslu § 8 zákona o spotřebních daních, který má podle žalovaného pouze akademický význam. S tím žalobce zásadně nesouhlasí a odkazuje zde na nález Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1611/2007, z něhož jasně plyne, že lhůta pro podání daňového přiznání není datem vzniku daňové povinnosti. Upozornil dále na to, že jeho závěry byly žalovaným označeny za „úsměvné“, což považuje za nepřípustný projev nadřazenosti správního orgánu. Ve vztahu k namítané opakované kontrole hodlal doplnit dokazování o výslech svědků, kterým by nepřípustnost opakované kontroly prokázal, což mu však nebylo umožněno. Závěrem pak zdůraznil, že daňová kontrola proběhla v rozporu se zákonem, stejně tak byly nezákonné i postupy správce daně při vydání platebních výměrů i dalších úkonech včetně doručování.

Žalovaný při jednání u soudu prostřednictvím pověřeného pracovníka nad rámec odůvodnění napadených rozhodnutí a písemného vyjádření k žalobě zdůraznil, že osvobození minerálních olejů v rámci EU vychází ze směrnice 2003/96/ES, z něhož plyne zmocnění pro jednotlivé členské státy a prostor pro omezení dopravy a osvobození vybraných minerálních olejů. Dodal, že žalobce byl oprávněn osvobozené minerální oleje dopravovat na Slovensko pouze v režimu podmíněného osvobození, nebo v režimu volného oběhu s nárokem na vrácení spotřební daně.

Krajský soud v Praze přezkoumal napadená rozhodnutí celního ředitelství v rozsahu uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán, jakož i řízení předcházející vydání rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu [§ 75 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“)], přičemž dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

Jak v dané věci především plyne ze správního spisu, protokolem ze dne 17. 3. 2009, čj. 2112-11/2009-176900-031, byla u žalobce zahájena daňová kontrola ve věci zjišťování a prověřování daňového základu uvedeného na předložených přiznáních ke spotřební dani z minerálních olejů, přičemž rozsah byl stanoven jako *„minerální oleje prodané zahraničním odběratelům a následně přepravované mimo daňové území ČR v období březen 2006 – prosinec 2008“*. Daňová kontrola byla ukončena protokolem o ústním jednání ze dne 22. 1. 2010, čj. 1557-2/2010-176900-31. V návaznosti na takto provedenou daňovou kontrolu pak byla vydána rozhodnutí správního orgánu I. stupně, resp. celního ředitelství blíže označená v záhlaví tohoto rozsudku, jimž byla žalobci vyměřena spotřební daň z minerálních olejů.

V projednávané věci především není mezi účastníky sporu v tom smyslu, že žalobce byl ve shora uvedeném období, jehož se týká podaná žaloba (napadená rozhodnutí celního ředitelství) držitelem zvláštních povolení podle § 13 zákona o spotřebních daních, na základě něhož byl oprávněn přijímat a dále prodávat minerální oleje [§ 45 odst. 1 písm. a) a b) zákona o spotřebních daních] osvobozené od daně podle § 49 odst. 8 téhož zákona (od 1. 1. 2007 se jedná o odst. 10), používané jako pohonná hmota pro leteckou dopravu. Minerální oleje osvobozené od daně pak prodával a přepravoval též mimo území ČR (na Slovensko), aniž by z takto prodávaných minerálních olejů přiznal a odvedl spotřební daň.

Z hlediska aplikace hmotného práva je spor mezi účastníky veden především ohledně porušení ustanovení § 50 zákona o spotřebních daních ze strany žalobce, k němuž na základě provedené daňové kontroly správní orgány dospěly. Předmětné ustanovení § 50 zákona o spotřebních daních, ve znění rozhodném pro projednávanou věc, které je nadepsáno jako *„Doprava minerálních olejů osvobozených od daně na daňovém území České republiky“*, předpokládá v odst. 1, že *„minerální oleje osvobozené od daně podle § 49 lze dopravovat pouze a) z daňového skladu uživateli, b) od jednoho uživatele jinému uživateli, c) při dovozu uskutečňovaném uživatelem, d) z jedné organizační složky do jiné organizační složky téhož uživatele, e) od výrobce uživateli; to se týká pouze odpadních olejů osvobozených od daně podle § 49 odst. 1, nebo f) od uživatele do daňového skladu, pokud uživatel vrací minerální oleje do daňového skladu, ze kterého byly uvedeny do volného daňového oběhu z důvodu vypořádání nároků z vad těchto minerálních olejů, z důvodu jejich nepřevzetí uživatelem, nebo z důvodu jejich přepracování v daňovém skladu v důsledku jejich znečištění nebo nezáměrného smíšení.“* Zatímco podle závěrů žalovaného lze dopravovat minerální oleje osvobozené daně pouze na daňovém území ČR, žalobce je tohoto názoru, že osvobozené minerální oleje dopravoval mj. i na území ČR od jednoho uživatele k jinému, byť byl usazen v jiném členském státě, přičemž dopravu minerálních olejů osvobozených od daně nezakazuje ani právo EU ani žádný na území ČR platný předpis.

Krajský soud v Praze ke shora nastíněné sporné právní otázce v obecné rovině předesílá, že si je vědom principu volného pohybu zboží, který je nepochybně určující i pro dopravu výrobků (minerálních olejů) osvobozených od spotřební daně. Pro posouzení projednávané věci je nicméně podstatné zohlednit dále úpravu plynoucí ze směrnice Rady 92/12/EHS ze dne 25. 2. 1992 o obecné úpravě, držení, pohybu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani (ta byla posléze nahrazena směrnicí 2008/118/ES). Tato směrnice totiž v čl. 15 předpokládá „pohyb zboží“ podléhajícího spotřebním daním, toliko ovšem v režimu s podmíněným osvobozením (shodnou úpravu pak převzala směrnice 2008/118/ES, jež ji nahradila). Jak potom plyne z čl. 14 směrnice Rady 2003/96/ES, kterou se mění struktura rámcových předpisů Společenství o zdanění energetických produktů a elektřiny, jež je ve vztahu ke zmiňované obecné směrnici úpravou speciální, úpravy speciální: *„1. Kromě obecných ustanovení obsažených ve směrnici 92/12/EHS o osvobození od daně určitých způsobů použití výrobků, které jsou předmětem daně, a aniž jsou dotčeny ostatní předpisy Společenství, osvobodí členské státy za podmínek, které samy stanoví za účelem správného a jednoznačného uplatnění takových osvobození od daně a předcházení daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem nebo zneužití daňového režimu, od zdanění tyto výrobky:* (…) *b) energetické produkty dodávané jako pohonné hmoty nebo paliva pro jiný druh létání než soukromé rekreační létání. Pro účely této směrnice se „soukromým rekreačním létáním“ rozumí používání letadla jeho vlastníkem nebo fyzickou či právnickou osobou, která je používá na základě nájmu nebo jiného právního důvodu, pro jiné než výdělečné účely, a zejména jinak než pro přepravu cestujících nebo zboží anebo pro úplatné*

poskytování služeb anebo pro potřeby orgánů veřejné správy. Členské státy mohou omezit působnost tohoto osvobození na dodávky tryskového paliva (kód KN 2710 19 21); (…) *2. Členské státy mohou omezit působnost osvobození stanovených v odst. 1 písm. b) a c) na mezinárodní přepravu nebo na přepravu uvnitř Společenství. Pokud členský stát dále uzavřel dvoustrannou dohodu s jiným členským státem, může upustit od osvobození stanovených v odst. 1 písm. b) a c). V takovýchto případech mohou členské státy uplatnit úroveň zdanění nižší, než je minimální úroveň stanovená v této směrnici.“*

Z citované právní úpravy lze pak podle názoru zdejšího soudu dovodit, že členské státy mohou omezit působnost osvobození leteckých pohonných hmot (jež je předmětem sporu v projednávané věci) od spotřební daně jak co do druhu paliva, tak co do „mezinárodní přepravy“ či přepravy uvnitř společenství. Je proto třeba posoudit, zda předmětné ustanovení § 50 odst. 1 zákona o spotřebních daních, jehož výklad je sporný, představuje v čl. 14 citované směrnice předpokládané omezení působnosti osvobození na přepravu uvnitř společenství. V tomto ohledu je třeba poznamenat, že z důvodové zprávy k zákonu o spotřebních daních záměr zákonodárce ve vztahu k uvedené sporné otázce není zřejmý. Přestože zdejší soud souhlasí se žalobcem v tom, že samotný nadpis zmiňovaného ustanovení § 50 zákona o spotřebních daních nemůže mít bez dalšího normativní povahu, nelze v projednávané věci především přehlédnout, že zatímco v případě dopravy minerálních olejů v režimu osvobození od daně zákon upravuje pouze jejich dopravu na daňovém území ČR, v případě režimu obdobného, tedy režimu podmíněného osvobození od daně, zákon výslovně stanoví podmínky týkající se dopravy výrobků v tomto režimu mezi jednotlivými členskými státy (srov. § 25 zákona o spotřebních daních). S ohledem na složitost a množství podmínek, jimiž se doprava výrobků osvobozených od spotřební daně vyznačuje a zákonnou konstrukci spotřební daně, je jen stěží představitelné, že by zákonodárce předpokládal dopravu minerálních olejů osvobozených od daně mezi členskými státy a současně takový postup v zákoně neupravil. Z hlediska systematického tedy Krajský soud v Praze nemohl než dospět k závěru, že ustanovení § 50 zákona o spotřebních daních představuje omezení působnosti osvobození zvedených výrobků co do přepravy uvnitř společenství. K obdobnému závěru ostatně dospívá i odborná literatura (viz Kotenová, B. Petrová, P., Tomíček, M. *Zákon o spotřebních daních: komentář.* Wolters Kluwer, a. s., Praha 2010; dostupné v právním informačním systému ASPI), která k výkladu ustanovení § 50 odst. 1 zákona o spotřebních daních uvádí, že *„pokud by měly být dopravovány minerální oleje do jiného členského státu EU, pak lze jejich dopravu uskutečnit buď v režimu podmíněného osvobození od daně, je-li odesílatelem provozovatel daňového skladu a příjemcem daňový sklad nebo oprávněný příjemce, nebo zdaněné ve volném daňovém oběhu, pokud je odesílatelem osoba s jiným statutem, než je provozovatel daňového skladu. V případě dopravy minerálních olejů ve volném daňovém oběhu do jiného členského státu EU za účelem podnikání může odesílatel při splnění všech podmínek stanovených v § 14 odst. 2 uplatnit nárok na vrácení daně z takto dopravovaných zdaněných minerálních olejů. Tím je zachován princip zdanění vybraných výrobků sazbou daně v zemi spotřeby“.* S ohledem na výše uvedené přitom podle názoru zdejšího soudu nelze dospět k tomu, že by citovaná právní úprava připouštěla dvojí výklad, v důsledku čehož by bylo na místě aplikovat výkladovou metodu *in dubio mitius* plynoucí z judikatury Ústavního soudu (srov. např. účastníky zmiňovaný nález ze dne 16. 8. 2007, sp. zn. IV. ÚS 650/05).

Přestože lze do určité míry chápat podiv žalobce nad tím, že ačkoliv o každé jednotlivé přepravě minerálních olejů osvobozených od daně řádně informoval příslušný celní úřad, resp. u něj opakovaně proběhla místní šetření, v rámci nichž byly související faktury

k dispozici, nebylo mu žádné pochybení týkající se přepravy minerálních olejů na Slovensko vytknuto. Tato skutečnost však sama o sobě nemůže na výše uvedených závěrech nic změnit. Zdejší soud v tomto ohledu pouze upozorňuje na odlišný smysl a podstatu informační povinnosti žalobce vůči celnímu úřadu či místních šetření na straně jedné a daňové kontroly, v návaznosti na níž byla vydána napadená rozhodnutí, na straně druhé (viz odůvodnění dále). Pokud pak žalobce odkazuje na zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ze dne 18. 1. 2012, na který odkázal a jenž je i součástí správního spisu, zde soud předně musí upozornit na to, že související závěry plynoucí z uvedeného zápisu (zejm. žalobcem zmiňovaný příklad č. 6, str. 10), se týkají *„stanovení základu daně pro výpočet daně z přidané hodnoty u zboží, které podléhá spotřební dani“*. Pokud tento zápis bez jakékoliv bližší argumentace a podrobností připouští dodání zboží do jiného členského státu, které podléhá spotřební dani, v režimu osvobození, nemůže být takový závěr určující pro výklad ustanovení týkající se dopravy minerálních olejů osvobozených od daně mezi členskými státy dle ustanovení § 50 zákona o spotřebních daních, na který tento zápis včetně zmiňovaného stanoviska Generálního finančního ředitelství dopadá pouze nepřímo.

Žalobce dále namítá nepřezkoumatelnost napadených rozhodnutí, kterou spatřuje v tom, že se celní úřad vůbec nezabýval tím, zda se spotřební daň doměřuje ještě v prekluzivní lhůtě a kdy vůbec daňová povinnost žalobci vznikla. To se žalovaný pokusil překlenout (podle žalobce) účelovou konstrukcí, podle níž se počátek běhu prekluzivní lhůty odvíjí od povinnosti daň přiznat a zaplatit. Ani tuto žalobní námitku soud důvodnou neshledal. Pokud jde o namítanou nepřezkoumatelnost prvostupňových rozhodnutí celního úřadu ohledně prekluze možnosti odměření daně, nelze podle názoru zdejšího soudu po správci daně (celnímu úřadu) žádat, aby bez dalšího automaticky výslovně odůvodňoval, že možnost doměřit daň není prekludována; ostatně celní ředitelství se v žalobou napadených rozhodnutích otázkou prekluze zabývalo. Zdejší soud v tomto ohledu připomíná ustanovení § 50 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, ve znění zákona č. 255/1994 Sb., podle něhož *„odvolací orgán přezkoumá odvoláním napadené rozhodnutí vždy v rozsahu požadovaném v odvolání. Vyjdou-li při přezkoumávání najevo skutečnosti odvolatelem sice neuplatněné, ale mající podstatný vliv na výrok rozhodnutí, lze k nim rovněž při rozhodování přihlédnout. Při tom není odvolací orgán vázán návrhy odvolatele a může proto změnit rozhodnutí odvoláním napadené i v neprospěch odvolatele. V rámci odvolacího řízení může odvolací orgán výsledky daňového řízení doplňovat, odstraňovat vady řízení anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně se stanovením přiměřené lhůty“*. I kdyby tedy soud připustil nepřezkoumatelnost prvostupňových rozhodnutí, je taková vada řízení odvolacím správním orgánem odstranitelná. Pokud pak žalobce upozorňuje na nepřezkoumatelnost napadených rozhodnutí celního ředitelství, zde Krajský soud v Praze podotýká, že nepřezkoumatelnost by bylo možno dovodit pouze za situace, kdy by vyměření spotřební daně ve lhůtě, kdy lze daň ještě vyměřit či doměřit, nebylo seznatelné ani ze správního spisu, ani z odůvodnění rozhodnutí správního orgánu I. stupně či z odůvodnění rozhodnutí odvolacího správního orgánu. To však není případ projednávané věci, kdy se touto otázkou odvolací správní orgán podrobně zabýval a jasně se k problematice prekluze vyjádřil. Přesvědčení žalobce o účelovosti či nezákonnosti žalovaným hájené konstrukce přitom nemůže nepřezkoumatelnost napadených rozhodnutí dostatečná.

Ve vztahu k samotné otázce prekluze možnosti doměření daně v projednávané věci soud předesílá, že relevantní právní úpravu v tomto ohledu představuje předně ustanovení § 47 zákona o správě daní a poplatků, ve znění rozhodném pro projednávanou věc, tedy ve znění účinném do 31. 12. 2009, podle něhož *„pokud tento nebo zvláštní zákon nestanoví*

jinak, nelze daň vyměřit ani doměřit či přiznat nárok na daňový odpočet po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde současně byla povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat" (odst. 1), přičemž *„byl-li před uplynutím této doby učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven. Vyměřit a doměřit daň však lze nejpozději do deseti let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení, nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde byla současně povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat"*. Podle ustanovení § 8 odst. 2 zákona o spotřebních daních pak *„daňová povinnost vzniká výrobou vybraných výrobků na daňovém území Evropského společenství nebo dovozem vybraných výrobků na daňové území Evropského společenství"*. Jak potom plyne z ustanovení § 9 odst. 3 písm. b) téhož zákona, povinnost daň přiznat a zaplatit vzniká také *„u vybraných výrobků osvobozených od daně okamžikem jejich použití pro jiné účely, než na které se osvobození od daně vztahuje"*.

Pokud Krajský soud v Praze v předchozím odůvodnění v rámci tohoto rozsudku dovodil, že žalobce postupoval v rozporu s ustanovením § 50 zákona o spotřebních daních, když přepravoval minerální oleje v režimu osvobození od daně do jiného členského státu, lze z tohoto dovodit, že tím naplnil shora citované ustanovení § 9 odst. 3 písm. b) zákona o spotřebních daních, tedy že mu v důsledku takové přepravy vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit. Je pravdou, že žalobce předmětné minerální oleje prodal uživatelům za účelem jejich dalšího využití v souladu s ustanovením § 49 odst. 8 (resp. odst. 10) zákona o spotřebních daních. Podle § 53 odst. 1 zákona o spotřebních daních, minerální oleje osvobozené od daně lze na základě zvláštního povolení také prodávat uživatelům, kterým bylo také vydáno zvláštní povolení, a uživatelům, kteří pro přijímání a užívání minerálních olejů osvobozených od daně zvláštní povolení mít nemusí, ostatně o tom v projednávané věci není sporu. Rozpor jejich využití s účelem osvobození však v dané věci spočívá právě v přepravě těchto minerálních olejů v režimu osvobození do jiného členského státu, ačkoliv takový postup není v souladu se zákonem o spotřebních daních (viz výše). Pro projednávanou věc je pak stěžejní, zda pro hodnocení naplnění požadavků ustanovení § 47 zákona o správě daní a poplatků bude určující vznik daňové povinnosti podle ustanovení § 8 odst. 2 citovaného zákona, nebo vznik povinnosti daň přiznat a zaplatit ve smyslu ustanovení § 9 téhož zákona. V tomto ohledu je třeba zdůraznit, že v případě spotřebních daní vznik daňové povinnosti ještě automaticky neznamená vznik povinnosti přiznat a zaplatit daň. Při hodnocení takto vymezené otázky proto nemohl soud setrvat toliko u jazykového výkladu vztahu ustanovení § 47 zákona o správě daní a poplatků na straně jedné a ustanovení § 8 (resp. § 9) zákona o spotřebních daních na straně druhé a byl nucen přihlédnout též ke smyslu zakotvení prekluzivní lhůty pro doměření daně a specifické konstrukci spotřební daně. V návaznosti na to je pak nutno dát žalovanému za pravdu v tom, že nelze akceptovat situaci, kdy by např. právě v důsledku užití od spotřební daně osvobozených výrobků v rozporu s účelem, pro nějž byly osvobozeny, až po uplynutí prekluzivní lhůty po jejich výrobě či dovozu (tedy po vzniku daňové povinnosti), bylo fakticky vyloučeno daň doměřit. Proto je třeba s ohledem na okolnosti projednávané věci nutno při stanovení počátku běhu lhůty k doměření daně přihlédnout ke speciální úpravě plynoucí z ustanovení § 9 odst. 3 písm. b) zákona o spotřebních daních týkající se vzniku povinnosti daň přiznat a zaplatit. Byla-li tedy v projednávané věci daňová kontrola zahájena protokolem ze dne 17. 3. 2009 a týkala-li se zdaňovacího období březen 2006 - prosinec 2008, soud zde rozpor s citovaným ustanovením § 47 zákona o správě daní a poplatků neshledal. Takový výklad přitom považuje zdejší soud za jediný možný, přičemž tento výklad ani nepředstavuje nepřípustný extenzivní výklad lhůt

k vyměření daně, jehož se týká nález Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1611/2007, a který žalobce taktéž odkazoval. Důvodnou proto není ani tato námitka žalobce.

Vyhovět pak podle názoru zdejšího soudu nelze ani námitce žalobce, který shledává nezákonnost napadených rozhodnutí též v tom, že správní orgány shodně uvádějí jako okamžik vzniku povinnosti daň přiznat a zaplatit den prodeje minerálních olejů (uskutečnění zdanitelného plnění), ačkoliv výše citované ustanovení § 9 odst. 3 písm. b) zákona o spotřebních daních vyžaduje určení okamžiku, kdy uvedená povinnost vznikla. Okamžik je přitom podle žalobce časový úsek kratší než jeden den, a pokud takový okamžik není přesně určen, jsou podle žalobce napadená rozhodnutí nepřezkoumatelná. Jak v dané věci plyne z jednotlivých dodatečných platebních výměrů správního orgánu I. stupně, jež jsou součástí správního spisu, je zde vždy vedle konkrétního označení faktury uvedeno „ze dne“ s označením konkrétního data; žádný bližší časový údaj či okamžik zde uveden není. Soud připouští, že datum uskutečněného zdanitelného plnění uvedené na jednotlivých fakturách na a „okamžik“ použití pro jiné než osvobozené účely (v dané věci faktický postup žalobce v rozporu s ustanovením § 50 zákona o spotřebních daních), nemusí být vždy shodné. Na druhou stranu ovšem soud považuje závěry žalovaného, podle něhož je nutno v případě určení okamžiku podle ustanovení § 9 odst. 3 písm. b) zákona o spotřebních daních vycházet z data prodeje (uskutečnění zdanitelného plnění) za logické a udržitelné, přičemž použití dne jako konkrétního okamžiku ve smyslu citovaného ustanovení zákona o spotřebních daních je dostatečně určité. Požadavek žalobce na určení bližšího časového údaje než je konkrétní den, považuje soud za nedůvodné, navíc určení takového okamžiku by nebylo prakticky vždy snadno realizovatelné. Pokud jde o v tomto ohledu žalobcem taktéž namítanou nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu I. stupně (nezjištění okamžiku vzniku povinnosti spotřební daň přiznat a zaplatit), odkazuje soud na svoji argumentaci týkající e nepřezkoumatelnosti ve vztahu k předchozím námitkám žalobce s tím, že přesvědčení žalobce o nezákonnosti zjištění okamžiku vzniku povinnosti spotřební daň přiznat a zaplatit nemůže být bez dalšího dostatečným důvodem pro zrušení napadených rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost.

Další okruh žalobcem vznesených námitek se pak v projednávané věci týká náležitostí některých procesních rozhodnutí vydávaných v průběhu řízení před správním orgánem I. stupně (žalobní námitky byly vzneseny jednotlivě pod body žaloby III., VI. a VII.). Konkrétně se jedná o rozhodnutí správního orgánu I. stupně (o námitce žalobce) ze dne 2. 11. 2009, čj. 19611/2009-176900-031, dále o rozhodnutí (o námitce žalobce) ze dne 14. 12. 2009, čj. 22833-2/2009-176900-031, a rozhodnutí správního orgánu I. stupně o návrhu žalobce na vyloučení pracovníků správce daně ze dne 14. 12. 2009, čj. 2283-2/2009-176900-031. Jak plyne z textu a struktury uvedených rozhodnutí, je zde vždy v hlavičce uvedeno jméno I.. I. Š. s jeho adresou adresou a DIČ, přičemž součástí záhlaví každého z uvedených rozhodnutí je označení daňového subjektu (žalobce), a to včetně sídla a DIČ. Součástí správního spisu je dále plná moc ze dne 8. 10. 2009 označená jako *„plná moc k zastupování v souladu s ustanovením § 10 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků“*, jíž jednatel daňového subjektu (žalobce) zplnomocňuje Ing. I. Š., daňového poradce, *„aby naši firmu zastupoval v rozsahu daňového řízení ve věci daňové kontroly spotřební daně z minerálních olejů za zdaňovací období březen 2006 a následující, a to včetně příslušných navazujících řízení či úkonů (zejména vyměřovací řízení či odvolací řízení).“*

Žalobce tedy v tomto ohledu předně namítá, že ve výše označených rozhodnutích správního orgánu I. stupně je chybně uveden příjemce rozhodnutí a dovozuje z toho, že po

účastnících dotčeného právního vztahu nelze spravedlivě požadovat respektování daného správního aktu. Odkazuje přitom na ustanovení § 32 odst. 2 písm. c) zákona o správě daní a poplatků, podle něhož je jednou ze základních náležitostí rozhodnutí v daňovém řízení přesné označení příjemce takového rozhodnutí. Krajský soud ve vztahu k této námitce odkazuje předně na závěry plynoucí z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 6. 2005, čj. 7 Afs 45/2005-59, č. 700/2005 Sb. NSS, podle kterého *„příjemcem rozhodnutí ve smyslu § 32 odst. 2 písm. c) zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, je ten subjekt, kterému jsou daňovým rozhodnutím ukládána práva nebo povinnosti; jemu je také rozhodnutí zpravidla doručováno. Příjemcem rozhodnutí tak není zmocněný zástupce daňového subjektu, a to i když se mu dané rozhodnutí doručuje, nýbrž daňový subjekt, kterému tímto rozhodnutím vznikají práva a povinnosti“*. Ve světle takto vysloveného judikatorního závěru nemá zdejší soud pochybnosti o tom, že subjektem, jehož práv a povinností se uvedená rozhodnutí týkají, a tedy příjemcem uvedených rozhodnutí ve smyslu citovaného ustanovení zákona o správě daní a poplatků, je žalobce. Tento závěr lze jednoznačně dovodit nejen ze záhlaví uvedených rozhodnutí (kde je žalobce jednoznačně označen), ale i z jejich odůvodnění. Jakákoliv pochybnost o tom, kdo má být příjemcem uvedených rozhodnutí zde nevzniká. V době vydání předmětných rozhodnutí, jak plyne ze správního spisu, navíc jménem žalobce činil úkony v řízení právě I.. Š. (např. jednání u správce daně dne 29. 10. 2009, vyjádření ke konceptu zprávy k daňové kontrole z téhož dne), soud tedy nemá pochybnost o tom, že i uvedenému zástupci muselo být nadevše jasné, že se zmiňovaná rozhodnutí netýkají jeho práv a povinností (byť je zde uveden jako adresát), ale práv a povinností daňového subjektu.

Žalobce dále namítá, že uvedená rozhodnutí mu nebyla řádně doručena. Podle žalobce byla tato rozhodnutí doručena pouze jeho zástupci a nikoliv jemu samotnému, ačkoliv plná moc udělená zástupci žalobce byla plnou mocí speciální a neomezenou. Pokud správní orgán I. stupně vyhodnotil plnou moc jako generální a doručoval pouze zástupci, pak podle žalobce postupoval nezákonně. K takto vymezené žalobní námitce považuje zdejší soud za nutné uvést, že i pokud by vyhodnotil citovanou plnou moc shodně se žalobcem (resp. jím zmiňovaným nálezem Ústavního soudu sp. un. I. ÚS 433/01) a dospěl by k závěru, že uvedená rozhodnutí byla doručena toliko zástupci žalobce, tedy v rozporu se zákonem, nemohla by takto zjištěná vada řízení mít vliv na rozhodnutí ve věci samé, resp. na zákonnost napadeného rozhodnutí (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 6. 2003, čj. 6 A 12/2001-51, č. 23/2003 Sb. NSS). V projednávané věci především nelze přehlédnout, že rozhodnutí, jejichž doručování je zpochybňováno, měla na rozdíl od rozhodnutí, jehož se týká žalobcem zmíněný nález Ústavního soudu, pouze procesní charakter, kdy dvěma z těchto rozhodnutí správní orgán I. stupně nevyhověl námitkám žalobce a jedním rozhodnutím pak nevyhověl návrhu žalobce na vyloučení pracovníků správce daně. Proti žádnému z těchto rozhodnutí nebylo odvolání přípustné (tedy v návaznosti na jeho doručení neběžela žádná lhůta, kterou byl žalobce povinen dodržet) a žádným z těchto rozhodnutí nebyly žalobci ukládány žádné povinnosti. Ostatně žalobce se s těmito rozhodnutími zcela evidentně seznámil, neboť na ně v průběhu dalšího řízení reagoval. Ani tuto námitku tedy soud důvodnou neshledal.

Namítá-li žalobce dále s odkazem na judikaturu Ústavního soudu, že v dané věci byla nezákonně provedena tzv. opakovaná daňová kontrola, neboť během období let 2006 až 2008 provedl celní úřad celkem 7 místních šetření, které mají stejný předmět a cíl jako daňová kontrola posléze provedená celním úřadem v téže věci, je nutno předeslat, že součástí správního spisu, resp. příloh předložených žalobcem, jsou mimo jiné protokoly o místním

šetření ze dne 5. 10. 2006, čj. 8229-02/06-1769-31, ze dne 21. 5. 2007, čj. 3064-4/08-176900-031, ze dne 25. 3. 2008, čj. 3064-4/08-176900-031, ze dne 15. 1. 2009, čj. 114-3/2009-176900-031 a ze dne 27. 1. 2009, čj. 1566/2009-176900-031. Zdejší soud dává žalobci za pravdu v tom, že předmět těchto místních šetření („kontrola dodržování povolení podle ustanovení § 13 zákona o spotřebních daních“, „ověření plnění podmínek uvedených ve Zvláštním povolení na přijímání a užívání vybraných výrobků osvobozených od daně“) se do jistě míry obsahově překrývá s předmětem daňové kontroly zahájené u žalobce protokolem ze dne 17. 3. 2009, čj. 2112-11/2009-176900-031, ve věci zjišťování a prověřování daňového základu uvedeného na předložených přiznáních ke spotřební dani z minerálních olejů. Zdejší soud se však již nemůže ztotožnit se závěry žalobce, podle nichž by provedení takových místních šetření mělo připouštět povedení daňové kontroly pouze tehdy, pokud se objeví skutečnosti, jež správci daně dosud nebyly známy.

Ve vztahu k výše uvedenému je nutno jednak zdůraznit, že žalobcem zmiňovaná judikatura Ústavního soudu (zejména nález ze dne 13. 5. 2003, sp. zn. II. ÚS 334/02), resp. Nejvyššího správního soudu (rozsudek ze dne 15. 9. 2005, čj. 5 Afs 223/2004-89, č. 1411/2007 Sb. NSS), dopadá na vztah dříve uskutečněné a později opakované daňové kontroly, tedy výhradně na opakovaný postup podle § 16 zákona o správě daní a poplatků, a nikoliv na vztah místního (místních) šetření a pozdější daňové kontroly s obdobným předmětem (rozsahem), jako tomu je tomu v projednávané. Vedle formálního rozlišení mezi daňovou kontrolou a místním šetření, je pak nutno především upozornit i na odlišný účel uvedených institutů a především právních následků, které lze z jejich provedené dovozovat. Jak v tomto ohledu výslovně plyne z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2005, čj. 1 Afs 70/2004-80, č. 937/2006 Sb. NSS, *„z obsahu § 15 d. ř.* (zákona o správě daní a poplatků) *je tedy zřejmé, že cílem místního šetření je získávání předběžných informací o daňových subjektech (popř. jiných osobách), jež by bylo možno poté využít v daňovém řízení ke stanovení daně ve správné výši. V každém případě se však jedná o pouhé zjišťování podkladových informací či „mapování terénu“. O místním šetření je pořizován, dle jeho povahy, protokol či pouhý úřední záznam. Přesto, že protokol o ústním jednání (§ 12 d. ř.) je veřejnou listinou, vždy však pouze zobrazuje či dokumentuje průběh jednání, popis děje či výpovědi jednotlivých osob. Naproti tomu § 16 d. ř.* (zákona o správě daní a poplatků) *jasně vymezuje cíl daňové kontroly, jestliže uvádí, že daňovou kontrolou pracovník správce daně zjišťuje nebo prověřuje daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně u daňového subjektu nebo na místě, kde je to vzhledem k účelu kontroly nejvhodnější. Jak je z uvedeného zřejmé, je to právě institut daňové kontroly, který slouží k tomu, aby mohl správce daně zjistit a prověřit daňový základ (v daném případě ověřit správnost daňové povinnosti přiznané daňovým subjektem); následující odstavce tohoto ustanovení vybavují jak správce daně, tak i osoby, u nichž je daňová kontrola prováděna, širokým okruhem zvláštních práv a povinností. Podle odstavce 4 tak například může daňový subjekt podávat námitky proti postupu pracovníka správce daně, vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k výsledku uvedenému ve zprávě, ke způsobu jeho zjištění, případně navrhnout jeho doplnění apod. O výsledku zjištění pak sepíše správce daně zprávu o daňové kontrole, kterou je povinen s daňovým subjektem projednat. Znamená to, že zpráva z daňové kontroly tak musí obsahovat výsledek zjištění, tedy správní úvahu správce daně, na základě níž dospěl k důvodům pro případné doměření daně a rovněž ke zvolenému způsobu stanovení základu daně a daně. Tato skutečnost je právně významná obzvláště proto, že dodatečný platební výměr neobsahuje odůvodnění a daňový subjekt musí mít zachovánu reálnou možnost seznat důvody, jež vedly správce daně k jejímu doměření pro případ jeho obrany v odvolacím řízení. Správce daně tedy není oprávněn volně volit mezi těmito právními úkony, nýbrž musí přihlédnout k jejich*

skutečnému obsahu, a to již z důvodu ochrany práv subjektu, s nímž je vedeno daňové řízení. Ze všech těchto důvodů Nejvyšší správní soud uzavírá, že nepostačuje, je-li daňová povinnost doměřena pouze na základě výsledků získaných při místním šetření, aniž by byla zahájena a provedena daňová kontrola při zachování všech práv, která jsou daňovému subjektu garantována právě § 16 d. ř. Takovým postupem by byl totiž daňový subjekt krácen na svých, zákonem garantovaných, právech, zejména na právu kvalifikované obrany, kterou může uskutečnit, vycházeje z úvah a výsledku zjištění, jež jsou nutným obsahem právě zprávy z daňové kontroly. S ohledem na výše citované závěry Nejvyššího správního soudu proto nelze podle názoru zdejšího soudu dovodit, že by místní šetření dříve proběhlé (byť třeba i ve zcela totožném rozsahu) mohlo založit „překážku“ zákazu opakované daňové kontroly. Pokud by soud akceptoval opačný výklad zastávaný žalobcem (nahlížení na místní šetření z hlediska materiálního jako na daňovou kontrolu) fakticky by to ve svém důsledku mohlo paradoxně vést k omezení práv daňových subjektů, přičemž nelze vyloučit ani případné využití takového postupu ze strany správních orgánů k tíži daňových subjektů. Ani této žalobní námitce proto soud nemohl vyhovět.

Pokud žalobce v této souvislosti dále namítal, že žalovaný nedostatečně odůvodnil odmítnutí provedení žalobcem navrhovaných důkazů (výslech svědků – osob provádějících místní šetření), lze odkázat na žalobcem zmiňovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 2. 2012, čj. 9 Afs 78/2011-100, s tím, že podle názoru zdejšího soudu požadavkům kladeným judikaturou Nejvyššího správního soudu na odůvodnění neprovedených důkazů žalovaný v dané věci dostál. Jak plyne z odůvodnění rozhodnutí žalovaného, které sám žalobce v podané žalobě cituje, žalovaný zde sice stručně, ovšem zcela jasně a srozumitelně vysvětlil, proč navrhované důkazy nemají pro rozhodovanou věc relevanci. Ostatně i v žalobcem zmiňovaném rozhodnutí Nejvyššího správního soudu dospěl zmíněný soud k závěru, že v situaci, kdy mezi stranami řízení zůstala sporná otázka nikoli skutková, ale otázka interpretační, by případné provedení výslechů žalobcem navržených svědků nemohlo na výsledku předmětného posouzení nic změnit. Uvedl-li tedy zcela jasně v projednávané věci žalovaný, že navrhované výpovědi svědků nemohou zvrátit jeho právní závěr o nemožnosti nahlížet na místní šetření z hlediska materiálního jako na daňovou kontrolu, považuje to zdejší soud ve vztahu k vypořádání se s důkazními návrhy za dostatečné. Namítal-li pak žalobce ve vztahu k neprovedení jím navrhovaných důkaůz nevyřízení jeho související stížnosti podle § 261 odst. 4 daňového řádu (reakce žalobce ze dne 4. 2. 2012 na výzvu celního ředitelství ze dne 16. 1. 2012, čj. 1192/2012-170100-21, *„seznámení odvolatele s právním názorem odvolacího orgánu“*), nemůže podle názoru zdejšího soudu z povahy věci (bez ohledu na to, zda byla stížnost podána řádně či nepřípustně „ukryta“ v textu jiného úkonu žalobce), případné pochybení žalovaného spočívající v nevyřízení této stížnosti představovat vadu, pro kterou by bylo na místě napadená rozhodnutí zrušit, a to s ohledem na shora uvedenou argumentaci žalovaného týkající se navržených důkazů, se kterou se zdejší soud ztotožnil.

Žalobce pak v návaznosti na výše uvedené taktéž namítal, že správní orgány nesprávně vyhodnotily závažnost účasti stejných osob při prověřování základu daně nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně, a připustily tak porušení ustanovení § 26 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Ze správního spisu ve vztahu k této námitce soud především zjistil, že místního šetření ve věci nákupu, skladování a spotřeby minerálních olejů, na které žalobce odkazuje, se skutečně dle protokolu o ústním jednání (čj. 3064-4/08-176900-031), za Celní úřad Kladno účastnily nprap. Bc. L. Z. a prap. D. B.. Mimo jiné i tyto osoby pak byly pověřeny prováděním daňové kontroly žalobce týkající se přiznání spotřební daně

z minerálních olejů za období březen 2006 - prosinec 2008, kterou prováděl Celní úřad Kladno, Odbor 03 – Dohledu a kontroly (viz například zprávu ze dne 7. 9. 2009, čj. 2112-69/2009-176900-031). Relevantní právní úpravu v tomto ohledu představuje ustanovení § 26 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků (jehož porušení žalobce namítá), podle kterého *„pracovník správce daně je z daňového řízení vyloučen též v případě, že se v téže věci zúčastnil daňového řízení jako pracovník správce daně jiného stupně“*. K takto vymezené námitce je nutno předeslat, že citované ustanovení je ustanovením typickým pro i pro ostatní procesní předpisy (srov. např. § 14 odst. 5 správního řádu), přičemž smyslem a účelem tohoto ustanovení je především zachování zásady dvojinstančnosti. Podstatné přitom je nejen formální dodržení této zásady, tedy projednání opravného prostředku orgánem od správního I. stupně odlišným (instančně nadřízeným), ale i faktické zajištěné toho, že věc bude ve vícestupňovém řízení vždy na každém jednotlivém stupni řešena nezávislými a věcí nedotčenými orgány, tj. orgány neovlivněnými předchozím poznáním o dané věci (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 7. 2011, čj. 9 Afs 86/2010-156). Citované ustanovení přitom předpokládá standardní průběh daňového řízení, které se skládá ze dvou fází, tj. řízení před I. stupněm a následného odvolacího řízení, které provádí správce daně (celní orgány) II. stupně. S ohledem na výše uvedené je zdejší soud toho názoru, že ani tato námitka žalobce nemůže být úspěšná. Není v dané věci sporu o tom, že uvedené pracovnice celního úřadu nepochybně v době, kdy se účastnily daňové kontroly, mohly mít povědomí o předmětu kontroly u žalobce ze své předchozí činnosti v rámci téhož celní úřadu (viz citovaný protokol o místním šetření). Výše uvedené však nemůže změnit nic na tom, že důvod pro vyloučení pracovníků správce daně ve smyslu ustanovení § 26 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků zde dán nebyl. Daňového řízení u správce daně II. stupně se uvedené osoby zjevně neúčastnily, a není proto důvodu pochybovat o tom, že smysl daného ustanovení byl zcela jednoznačně naplněn. Jednotlivé odbory celního úřadu zdejší soud za „jiný stupeň“ správy cel nepovažuje. Podstatné pak především je, že žalobce nebyl jakkoliv zkrácen na svém právu na „nezávislé a věcí nedotčené“ posouzení svého opravného prostředku správním orgánem II. stupně. Pokud tedy neměl žalobce k uvedeným pracovnicím výhrady z jiných důvodů než výše reprodukovaných (např. poměr k věci či k účastníkům), nemohl být s návrhem na jejich vyloučení úspěšný.

Vzhledem k tomu, že Krajský soud v Praze neshledal žádnou z námitek uplatněných žalobcem za důvodnou, žalobu zamítl (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení pak rozhodl soud v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož má právo na náhradu nákladů řízení před soudem ten účastník, který měl ve věci plný úspěch. Žalovaný však náhradu nákladů řízení nepožadoval, takže soud rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Při podání žaloby zaplatil žalobce soudní poplatek ve výši 4.000 Kč, přičemž v usnesení o zamítnutí návrhu na přiznání odkladného účinku podané žalobě mu byla uložena povinnost uhradit soudní poplatek ve výši 1.000 Kč za podání návrhu. Přestože v odůvodnění tohoto usnesení soud osvětlil, že soudní poplatek za návrh na přiznání odkladného účinku byl již uhrazen, výrok o povinnosti jej hradit je učiněn jen z důvodů formálních a žalobce již ničeho hradit nemusí, uhradil žalobce nad rámec své zákonné povinnosti dalších 1.000 Kč. Vzhledem k tomu, že takto vznikl přeplatek na soudním poplatku, soud tímto usnesením rozhodl podle ustanovení § 10 odst. 1 zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, o vrácení tohoto přeplatku na žalobci.

Poučení : Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou 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 16. září 2014

JUDr. Milan Podhrázký, v. r.
předseda senátu

Za správnost:
Božena Kouřimová