



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Moniky Javorové a soudců JUDr. Miroslavy Honusové a JUDr. Daniela Spratka, Ph.D. v právní věci žalobce **M. S.**, zastoupeného Mgr. Zdeňkem Machem, advokátem se sídlem v Přerově, Dr. Skaláka 10, proti žalovanému **Generálnímu ředitelství cel**, se sídlem v Praze 4 – Michli, Budějovická 7, o přezkoumání rozhodnutí Celního ředitelství Olomouc ze dne 23.2.2012 č.j. 1388/2012-130100-21, ve věci spotřební daně z lihu,

takto:

- I. Rozhodnutí Celního ředitelství Olomouc ze dne 23.2.2012 č.j. 1388/2012-130100-21 se **zrušuje** a věc se **vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 10.200,- Kč ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám Mgr. Zdeňka Macha, advokáta se sídlem v Přerově, Dr. Skaláka 10.

Odůvodnění:

Podanou žalobou se žalobce domáhal přezkoumání rozhodnutí Celního ředitelství Olomouc (jehož působnost přešla s účinností od 1.1.2013 dle ust. § 81 odst. 1 a § 82 odst. 1 zákona č. 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky, v platném znění na Generální ředitelství cel – dále jen „žalovaný“) ze dne 23.2.2012 č.j. 1388/2012-130100-21, kterým bylo změněno rozhodnutí Celního úřadu Přerov ze dne 29.4.2011 č.j. 3835/2011-136300-024, jímž byl žalobci vydán platební výměr na spotřební daň z lihu podle zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZSD).

Žalobce v podané žalobě namítl tyto žalobní body:

- 1) Žalovaný nesprávně změnil platební výměr, jímž byla žalobci vyměřena daň podle pomůcek na rozhodnutí, kterým totožnou daň stanovil na základě dokazování. Svůj postup odůvodnil tím, že z obsahu rozhodnutí vyplývá, že ke stanovení výše daně dospěl správce daně na základě dokazování, ačkoliv je v napadeném rozhodnutí zmiňováno, že bylo rozhodnuto za použití pomůcek. Žalobce namítl, že toto „zmínění“ má zásadní procesně právní důsledky vyplývající např. z § 114 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, v platném znění (dále jen daňový řád).
- 2) Žalovaný měl postupovat v souladu s ust. § 116 odst. 3 daňového řádu a věc vrátit správnímu orgánu I. stupně k rozhodnutí v režimu autoremedury, kde by byla nově daň vyměřena na základě dokazování, případně měl odstranit vadu prvostupňového rozhodnutí, ovšem měl o této změně daňový subjekt vyrozumět, neboť jinak bylo porušeno právo žalobce na součinnost, kterou nemohl uplatnit v plné míře před správním orgánem I. stupně. Nebyla tak respektována procesní práva žalobce. V souvislosti s tímto poukázal žalobce na usnesení Nejvyššího správního soud (dále jen NSS) ze dne 14.4.2009 č.j. 8 Afs 15/2007-75.
- 3) V další části žaloby žalobce uvedl námitky, které mu s ohledem na postup správních orgánů obou stupňů nebylo umožněno uplatnit. Námitky se týkají těchto otázek:
 - zajištění vybraných výrobků k provedení odběru vzorků
 - doklady prokazující zdanění, které v průběhu daňové kontroly žalobce předložil
 - „výroba“ vybraných výrobků z již zdaněných surovin, případně smícháváním, filtrováním.

Žalovaný ve vyjádření uvedl, že v rámci odvolání bylo stěžejní námitkou žalobce tvrzení, že správce daně mohl stanovit daň dokazováním. Námitka byla shledána opodstatněnou a bylo zjištěno, že daň byla fakticky stanovena dokazováním. Daň byla vypočtena za součinnosti žalobce a na základě zákona. K možnosti postupu dle § 116 odst. 3 daňového řádu žalovaný uvedl, že tento nebyl možný s ohledem na ust. § 113 odst. 1 daňového řádu, který takový postup v případě

žalobce vylučuje. Žalobcem odkazovaný rozsudek NSS sp. zn. 8 Afs 15/2007 je podle žalovaného na danou věc nepřípadný, neboť nebylo v rámci odvolacího řízení prováděno žádné doplňování řízení či dokazování, ani nebyly odstraňovány procesní vady důkazního řízení. Dále žalovaný uvedl, že žalobce nebyl omezen na svém právu, co se týče rozsahu odvolání, i když bylo vyměření daně prvostupňovým správním orgánem označeno jako vyměření na základě pomůcek, neboť mu nebylo bráněno v tom, aby v odvolání namítal cokoli a sám také jiné skutečnosti, než jaké jsou nutné pro posouzení z hlediska ust. § 114 odst. 4 daňového řádu, uváděl (např. znalecký posudek). Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby.

Žalobce v replice k vyjádření žalovaného uvedl, že podstata sporu tkví v tom, že celní úřad vydal naprosto vadné, vnitřně rozporné a nepřezkoumatelné rozhodnutí, s nímž správní předpisy vůbec nepočítají. Za takového stavu jsou veškeré legální postupy, jak takový paakt zhojit, nedostatečné a dochází k dalšímu porušování procesních práv účastníka řízení. Pokud správní orgán I. stupně vydal rozhodnutí, kterým byla vyměřena daň podle pomůcek, je nutno i pro odvolací důvody důsledně dodržovat ust. § 114 odst. 4 daňového řádu a nelze tvrdit, jak činí žalovaný, že byt toto zákon stanoví, mohl žalobce uvést cokoli, když mu v tom nebylo nikým bráněno. Žalobce měl mnohem více námitek ve věci samé, což uvedl i v další části žaloby a všechny se vztahují k dokazování, ale tyto neuplatnil právě z důvodu limitů stanovených § 114 odst. 4. Postupem celních orgánů byla porušena zásada dvojinstančnosti daňového řízení, neboť žalobci nebylo umožněno, aby bylo rozhodnutí řádně a s veškerými odvolacími důvody v druhém stupni přezkoumáno.

Žalovaný ve vyjádření k replice žalobce uvedl, že v odvolání žalobce sám konstatoval, že nebyly splněny podmínky pro použití pomůcek a že daň měla být stanovena na základě dokazování, přičemž odkázal na judikaturu NSS. To, že žalovaný vyhověl v napadeném rozhodnutí návrhu žalobce a postupoval v souladu s daňovým řádem, nelze považovat za nezákonné. Sám žalobce odkazuje na rozsudek NSS sp. zn. 8 Afs 15/2007, z něhož vyplývá, že rozhodnutím odvolacího orgánu o odvolání proti platebnímu výměru daňové řízení končí. Vady odvolání napadeného rozhodnutí či postupu správce daně I. stupně v řízení, které vydání rozhodnutí předcházelo, musí být odstraněny v rámci odvolacího řízení. Podle žalovaného tak jiný postup, než ten, který byl zvolen, nebyl možný.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75

odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění – dále jen s.ř.s.) a byl vázán obsahem žalobních bodů uvedených v žalobě (ust. § 75 odst. 2 s.ř.s.).

Z obsahu správních spisů krajský soud zjistil, že na základě provedení daňové kontroly dospěl správce daně k závěru, že u žalobce vznikla povinnost přiznat a zaplatit tuto daň dnem zjištění vybraných výrobků podle ust. § 68 písm. d) ZSD jako plátcí podle ust. § 66 odst. 1 písm. c) téhož zákona, protože skladoval vybrané výrobky. Popis výrobků je uveden ve zprávě o daňové kontrole včetně jejich množství v litrech a lihovitosti v procentech s tím, že lihovitost byla zjištěna laboratorně v Celně technické laboratoři Celního ředitelství Olomouc (dále jen CTL). Dále správce daně vyhodnotil daňové doklady předložené žalobcem tak, že neobsahují všechny taxativně uvedené náležitosti, případně jejich pravdivost byla správcem daně vyvrácena, takže na danou situaci je nutno nahlížet stejně, jako kdyby doklady žalobce vůbec nepředložil. Zpráva o daňové kontrole byla s žalobcem projednána dne 21.9.2009. Žalobce navrhl doplnění dokazování výsledkem dodavatelů. V dalším řízení správce daně vyslechl dodavatele žalobce, a to A. S. a E.H. Dle protokolu správce daně ze dne 27.4.2010 č.j. 1729-23/2009-136300-031 byly s žalobcem projednány protokoly o zkoušce z CTL odebraných vzorků, které jsou součástí správního spisu. Dne 28.3.2011 byla s žalobcem projednána další zpráva o daňové kontrole doplněná o vyhodnocení dalších provedených důkazů. Rozhodnutím ze dne 29.4.2011 č.j. 3835/2011-136300-024 vydal správce daně I. stupně platební výměr, kterým žalobci vyměřil spotřební daň z lihu za zdaňovací období květen 2007 podle pomůcek. Charakter použitých pomůcek vymezil na str. 5 a str. 6 prvostupňového rozhodnutí. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce odvolání, v němž v první řadě namítl, že podle něj nebyly splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek, neboť není splněna zákonná podmínka, že daň nelze stanovit dokazováním. Zdůraznil, že z obsahu prvostupňového rozhodnutí vyplývá, z jakých prostředků správce daně při stanovení daně vycházel a že tyto prostředky nejsou v žádném případě pomůckami, ale důkazními prostředky získanými a provedenými v průběhu daňové kontroly jako důkazy. O podaném odvolání žalovaný rozhodl tak, že změnil výrokovou část prvostupňového rozhodnutí, když z výroku vypustil slova „podle pomůcek“. V odůvodnění pak uvedl, že shledal důvodnou stěžejní námitku žalobce, že správce daně mohl stanovit daň dokazováním a z obsahu správního spisu zjistil, že správce daně vlastně daň dokazováním stanovil. V posuzované věci bylo známo množství vybraných výrobků i sazba daně platná v den zjištění. Pokud správce daně na základě tohoto za součinnosti žalobce daň vypočetl, stalo se tak na základě zákona. Žalovaný vyjádřil souhlas s názorem žalobce, že ke stanovení výše daně dospěl správce daně dokazováním. Závěrem žalovaný uvedl, že sice je v napadeném rozhodnutí zmiňováno, že bylo rozhodováno za použití pomůcek, ale fakticky správce

daně stanovil daň bez jejich použití, proto žalovaný přistoupil ke změně napadeného rozhodnutí.

Podle ust. § 98 odst. 1 daňového řádu nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování, správce daně stanoví daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem. Uplatnění tohoto postupu při stanovení daně se uvede ve výroku rozhodnutí.

Podle ust. § 98 odst. 3 daňového řádu pomůckami jsou zejména

- a) důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny,
- b) podaná vysvětlení,
- c) porovnání srovnatelných daňových subjektů a jejich daňových povinností,
- d) vlastní poznatky správce daně získané při správě daní.

Podle ust. § 114 odst. 4 daňového řádu směřuje-li odvolání proti rozhodnutí o stanovení daně podle pomůcek, zkoumá odvolací orgán pouze dodržení zákonných podmínek použití tohoto způsobu stanovení daně, jakož i přiměřenosti použitých pomůcek.

V posuzované věci není sporu o tom, že v rámci daňové kontroly u správce daně I. stupně proběhlo dokazování, v důsledku něhož byla stanovena daň. Tato nesporná skutečnost vyplývá jednak z obsahu správního spisu, jednak z vyjádření žalobce i žalovaného. Následně se však správce daně dopustil zásadního pochybení, když ve výroku prvostupňového rozhodnutí určil jako způsob stanovení daně způsob „podle pomůcek“. Rozhodnou otázkou v posuzované věci je, zda žalovaný změnou výroku prvostupňového rozhodnutí učiněnou napadeným rozhodnutím postupoval v souladu se zákonem. K právní otázce postupu odvolacího orgánu v případě nutnosti provést nápravu prvostupňového rozhodnutí v daňovém řízení zaujal souhrnné stanovisko NSS v usnesení ze dne 14.4.2009 č.j. 8 Afs 15/2007-75, v němž mj. uvedl, že *rozhodnutím odvolacího orgánu o odvolání proti platebnímu výměru daňové řízení končí. Vady odvoláním napadeného rozhodnutí či postupu správce daně I. stupně v řízení, které vydání rozhodnutí předcházelo, musí být odstraněny v rámci odvolacího řízení. Je vyloučeno, aby po zrušení platebního výměru správce daně I.*

stupně pokračoval v daňovém řízení a o dani znovu rozhodl. Dále NSS vyslovil, že „vady odvoláním napadeného rozhodnutí či postupu v řízení, které jeho vydání předcházelo, odstraní správce daně I. stupně autoremedurou (§ 49 odst. 1 daňového řádu) nebo odvolací orgán postupem podle § 50 odst. 3 daňového řádu. Postup podle § 50 odst. 3 daňového řádu se uplatní jak v řízení o odvolání proti dani stanovené dokazováním (§ 50 odst. 6 daňového řádu), tak v řízení o odvolání proti dani stanovené podle pomůcek (§ 50 odst. 5 daňového řádu). V odvolacím řízení je přípustná i změna způsobu stanovení daně. Podle názoru krajského soudu mají tyto závěry NSS platnost i za současné právní úpravy, tj. daňového řádu – zákona č. 280/2009 Sb., neboť nová právní úprava ve vymezeném rozsahu oproti ZSDP neobsahuje zásadních změn.

Lze souhlasit s žalovaným v tom, že NSS v odůvodnění citovaného judikátu váže postup odvolacího orgánu při odstraňování procesních vad důkazního řízení, jehož se dopustil prvostupňový správce daně, na situaci, kdy je dokazování doplňováno či jsou nově vyhodnocovány důkazy s tím, že za této situace musí být respektována procesní práva daňového subjektu. Obdobným způsobem vyznívá také např. rozsudek NSS ze dne 27.5.2005 č.j. 4 Afs 34/2003-75, podle kterého *dospěje-li odvolací orgán po doplnění dokazování k jinému právnímu posouzení, než ze kterého vyšel správce daně, seznámí s takovým posouzením řádně a včas daňový subjekt. Ten poté v souladu s ust. § 48 odst. 7 ZSDP může ještě v průběhu odvolacího řízení doplňovat a pozměňovat údaje odvolání, formulovat nové námítky, případně doplnit, předložit nebo navrhnout další důkazní prostředky, jež by novou právní kvalifikaci případně vyloučily. Nerespektuje-li odvolací orgán takový postup, porušuje zásadu dvojinstančnosti.* K uvedené judikatuře NSS krajský soud doplňuje, že předpokladem povinnosti odvolacího orgánu seznámit daňový subjekt s jiným právním posouzením, k němuž dospěl odvolací orgán, nemusí být nutně doplnění dokazování. Úplně stejná (ve svých důsledcích) situace pro daňový subjekt nastane, jestliže, aniž by bylo jakkoliv doplňováno daňové řízení, dospěje odvolací orgán na základě obsahu správního spisu k jinému právnímu názoru než prvoinstanční správní orgán. Předpokladem realizace práva daňového subjektu vyplývajícího z ust. § 111 odst. 2 daňového řádu, tj. práva moci až do rozhodnutí doplňovat údaje odvolání a pozměňovat ho, je vědomost o jiném od prvostupňového správce daně odlišném právním hodnocení věci, procesně právní hodnocení nevyjímaje, k němuž dospěl odvolací orgán. V posuzované věci bylo toto procesní právo žalobce vyplývající z § 111 odst. 2 daňového řádu postupem žalovaného zkráceno. Žalobce obsahem svého odvolání reagoval na právní závěry správce daně vyjádřené v prvostupňovém rozhodnutí, tj. že daň byla vyměřena podle pomůcek. Pokud žalovaný dospěl, a zcela správně, k závěru, že k vyměření daně podle pomůcek fakticky nedošlo, ale došlo k jejímu vyměření dokazováním, měl o tomto svém procesně právním závěru žalobce vyrozumět, a to především s ohledem na ust. § 114 odst. 4 daňového řádu, který

modifikuje postup odvolacího orgánu v případě odvolání směřujícího proti vyměření daně na základě pomůcek. Argumentace žalovaného tím, že žalobci nic nebránilo v tom, aby v odvolání uvedl všechny námitky, které uvést chtěl, je čistě hypotetická, neboť za dané situace nelze vyloučit, že se žalobce cítil omezen ust. § 114 odst. 4, a proto neuvedl argumentaci na svou obranu v takovém rozsahu, jak by učinil, kdyby podával odvolání nelimitované ust. § 114 odst. 4 daňového řádu.

Na základě shora uvedené argumentace krajský soud napadené rozhodnutí pro vady řízení zrušil pro podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, mohlo-li mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé (§ 76 odst. 1 písm. c) s.ř.s.). Současně věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s.ř.s.). Při novém projednání věci je žalovaný vázán právním názorem soudu (§ 78 odst. 5 s.ř.s.).

Za této procesní situace shledal krajský soud nepřípadným vyjadřovat se k dalším žalobním bodům, které uvedl žalobce v druhé části žaloby, neboť zde vznesené námitky mohou být předmětem dalšího správního řízení a krajský soud není oprávněn předjímat jakékoliv právní názory předtím, než bude žalovaným znovu ve věci rozhodnuto.

Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn ust. § 60 odst. 1 s.ř.s., když žalobci, který měl ve věci úspěch, vznikly s tímto řízením náklady zaplacením soudního poplatku ve výši 3.000,- Kč a dále za právní zastoupení, a to za 3 úkony právní služby po 2.100,- Kč a 3x režijní paušál po 300,- Kč (ust. § 6 odst. 1, § 7, § 9 odst. 1, § 11 odst. 1 písm. a) a d) a § 13 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu, v platném znění). Celkově činí náhrada právního zastoupení 7.200,- Kč. Celková náhrada nákladů řízení pak je 10.200,- Kč. Vzhledem k odlišné úpravě s.ř.s. a zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, v platném znění (dále jen o.s.ř.), týkající se nabytí právní moci rozhodnutí, stanovil soud žalovanému k plnění lhůtu 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku (ust. § 54 odst. 5 s.ř.s., § 159 a § 168 o.s.ř.). Podle ust. § 149 odst. 1 o.s.ř. za použití ust. § 64 s.ř.s. zavázal soud žalovaného zaplatit náhradu nákladů řízení k rukám advokáta, který žalobce v řízení zastupoval.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **je možno** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů po doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Nesplní-li povinný dobrovolně, co mu ukládá toto vykonatelné rozhodnutí, může oprávněný podat návrh na soudní výkon rozhodnutí.

V Ostravě dne 10. dubna 2014

JUDr. Monika Javorová

předsedkyně senátu