



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Kuchynky a soudců JUDr. Václava Roučky a Mgr. Jaroslava Škopka v právní věci **žalobkyně: Západočeská obalovna s.r.o.**, se sídlem Na Hradčanech 618/91, 326 00 Plzeň, IČ 27985016, zastoupené JUDr. Václavem Vladařem, advokátem se sídlem Borská 13, 301 00 Plzeň, proti **žalovanému: Celní ředitelství Plzeň**, se sídlem ul. Ant. Uxy 11, 303 88 Plzeň, PO BOX 88, v řízení o žalobách proti rozhodnutím Celního ředitelství Plzeň ze dne 29.12.2009 č.j. 11877-2/2009-160100-21, ze dne 29.12.2009 č.j. 11878-2/2009-160100-21 a ze dne 29.12.2009 č.j. 11879-2/2009-160100-21,

t a k t o:

- I. Rozhodnutí Celního ředitelství Plzeň ze dne 29.12.2009 č.j. 11877-2/2009-160100-21, ze dne 29.12.2009 č.j. 11878-2/2009-160100-21 a ze dne 29.12.2009 č.j. 11879-2/2009-160100-21 s e z r u š u j í a věci se vrací k dalšímu řízení žalovanému.
- II. Žalovaný je povinen nahradit žalobkyni náklady řízení ve výši 16.760,- Kč, a to k rukám zástupce žalobkyně JUDr. Václava Vladaře do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í

Žalobami doručenými Krajskému soudu v Plzni dne 2.2.2010 se žalobkyně domáhala zrušení rozhodnutí Celního ředitelství Plzeň ze dne 29.12.2009 č.j. 11878-2/2009-160100-21, ze dne 29.12.2009 č.j. 11877-2/2009-160100-21 a ze dne 29.12.2009 č.j. 11879-2/2009-160100-21 (dále souhrnně též jen „*napadená rozhodnutí*“), kterými byla zamítnuta odvolání žalobkyně proti rozhodnutím Celního úřadu Plzeň (dále též jen „*prvoinstanční správní orgán*“

nebo „*celní úřad*“) ze dne 8.9.2009 č.j. 10658-15/2009-166500-031, ze dne 8.9.2009 č.j. 10658-17/2009-166500-031 a ze dne 8.9.2009 č.j. 10658-14/2009-166500-031 (dále souhrnně též jen „*prvoinstanční rozhodnutí*“ nebo „*dodatečné platební výměry*“), kterými byla žalobkyni dodatečně vyměřena spotřební daň z minerálních olejů ve výši 154.865,- Kč, resp. 102.599,- Kč, resp. 194.700,- Kč.

Žaloby proti napadeným rozhodnutím byly zdejším soudem původně vedeny pod samostatnými sp.zn. 30Af 9/2010, 30Af 10/2010 a 30Af 11/2010. Usneseními ze dne 16.2.2010 č.j. 30Af 9/2010-22 a č.j. 30Af 11/2010-26 byly žaloby vedené pod sp.zn. 30Af 9/2010 a sp.zn. 30Af 11/2010 spojeny ke společnému projednání s žalobou vedenou u téhož soudu pod sp.zn. 30Af 10/2010 a nadále vedeny pod sp.zn. 30Af 10/2010.

Problematika spotřebních daní byla upravena zákonem č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále též jen „*zákon o spotřebních daních*“).

Správa daní a poplatků byla upravena zákonem č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále též jen „*daňový řád*“).

Řízení ve správním soudnictví je upraveno zákonem č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „*soudní řád správní*“ nebo „*s.ř.s.*“).

Žalobkyně připomněla, že dodatečné vyměření spotřební daně se týkalo extralehkého topného oleje TOLEX (dále též jen „*LTO*“), který žalobkyně odebrala od společnosti Vodohospodářské stavby, společnost s ručením omezeným (dále též jen „*Společnost*“). Dodatečné vyměření spotřební daně vydal Celní úřad Plzeň na základě daňové kontroly, kterou prováděl v provozovně žalobkyně v období od 23.6.2009 do 8.9.2009 a o které předal zástupci žalobkyně písemnou zprávu. Celní úřad při provádění zmíněné kontroly vytkl žalobkyni, že na fakturách - dokladech o prodeji - vydaných dodavatelem LTO (Společností) chybí kód nomenklatury, sazba spotřební daně a výše spotřební daně celkem, přičemž faktury pro přiznání nároku na vrácení spotřební daně tyto údaje obsahovat musí. Dle názoru Celního úřadu Plzeň, v případě LTO odebraných na základě těchto faktur nevznikl nárok na vrácení spotřební daně. Zmíněné faktury spolu s evidencí skladových zásob LTO, podrobným rozpisem denní spotřeby LTO a dále dodacími listy k LTO byly podkladem daňových přiznání k uplatnění nároku na vrácení spotřební daně za zdaňovací období březen 2008 podaného dne 14.4.2008, resp. květen 2008 podaného dne 13.6.2008, resp. prosinec 2007 podaného dne 23.1.2008 Celnímu úřadu Plzeň, tedy správnímu orgánu, který prováděl daňovou kontrolu, když na jejich podkladě celní úřad v roce 2008 rozhodl o vrácení spotřební daně.

Celní úřad Plzeň prvoinstančními rozhodnutími dodatečně vyměřil spotřební daň, která byla žalobkyni v roce 2008 týměž celním úřadem vrácena a která se týkala LTO odebraných na základě faktur č. 51007089, č. 51007097, č. 512080820 a č. 51107017.

Žalobkyně odebrala na základě faktury č. 51007089 (datum uskutečnění zdanitelného plnění dne 5.12.2007) od Společnosti celkem 20.044 litrů LTO. Žalobkyně při podání daňového přiznání doložila k faktuře fakturu č. 3176559, která má shodné datum uskutečnění

zdanitelného plnění a zní na stejné množství LTO, přičemž je vystavená dodavatelem PETROL Plzeň spol. s r.o. pro odběratele - Společnost - a je na ní vyznačeno řádné zaplacení spotřební daně, kód nomenklatury, sazba spotřební daně a výše spotřební daně celkem. Z dodacího listu č. 411698 pak vyplývá, že dne 5.12.2007 bylo žalobkyni dodáno 20.044 litrů LTO. Z uvedeného dle žalobkyně vyplývá, že dne 5.12.2007 dodala společnost PETROL Plzeň spol. s r.o. přímo žalobkyni uvedené množství LTO, ze kterého byla rovněž řádně zaplacená spotřební daň, a fakturace přes Společnost tak byla pouze účetní operací, když fakticky celé množství LTO odebrala od dodavatele PETROL Plzeň spol. s r.o. přímo žalobkyně. Ta předložila všechny uvedené dokumenty již k přiznáním ze dne 23.1.2008, resp. ze dne 14.4.2008 a předložila je také při provádění daňové kontroly. Na faktuře č. 51007089 sice chyběly údaje týkající se kódu nomenklatury, sazby spotřební daně a výše spotřební daně celkem, přesto v kontextu dalších předložených dokumentů byly na předložených listinách veškeré údaje dle § 56 odst. 8 zákona o spotřebních daních a Celní úřad Plzeň na základě nich vrátil v roce 2008 žalobkyni spotřební daň.

Žalobkyně odebrala na základě faktury č. 51007097 (datum uskutečnění zdanitelného plnění dne 17.12.2007) od Společnosti celkem 20.031 litrů LTO. Žalobkyně při podání daňového přiznání doložila k faktuře fakturu č. 3176929, která má shodné datum uskutečnění zdanitelného plnění a zní na stejné množství LTO, přičemž je vystavená dodavatelem PETROL Plzeň spol. s r.o. pro odběratele – Společnost - a je na ní vyznačeno řádné zaplacení spotřební daně, kód nomenklatury, sazba spotřební daně a výše spotřební daně celkem. Z dodacího listu č. 413708 pak vyplývá, že dne 17.12.2007 bylo žalobkyni dodáno 20.031 litrů LTO. Z uvedeného dle žalobkyně vyplývá, že dne 17.12.2007 dodala společnost PETROL Plzeň spol. s r.o. přímo žalobkyni uvedené množství LTO, ze kterého byla rovněž řádně zaplacená spotřební daň, a fakturace přes Společnost tak byla pouze účetní operací, když fakticky celé množství LTO odebrala od dodavatele PETROL Plzeň spol. s r.o. přímo žalobkyně. Ta předložila všechny uvedené dokumenty již k přiznáním ze dne 23.1.2008, resp. ze dne 14.4.2008 a předložila je také při provádění daňové kontroly. Na faktuře č. 51007097 sice chyběly údaje týkající se kódu nomenklatury, sazby spotřební daně a výše spotřební daně celkem, přesto v kontextu dalších předložených dokumentů byly na předložených listinách veškeré údaje dle § 56 odst. 8 zákona o spotřebních daních a Celní úřad Plzeň na základě nich vrátil v roce 2008 žalobkyni spotřební daň.

Žalobkyně odebrala na základě faktury č. 512080820 od Společnosti celkem 17.617 litrů LTO. Žalobkyně při podání daňového přiznání doložila k faktuře fakturu č. 3181356, která má shodné datum uskutečnění zdanitelného plnění a zní na stejné množství LTO, přičemž je vystavená dodavatelem PETROL Plzeň spol. s r.o. pro odběratele – Společnost – a je na ní vyznačeno řádné zaplacení spotřební daně, kód nomenklatury, sazba spotřební daně a výše spotřební daně celkem. Z dodacího listu č. 161682 pak vyplývá, že dne 10.4.2008 bylo žalobkyni dodáno 17.617 litrů LTO. Z uvedeného vyplývá, že dne 10.4.2008 dodala společnost PETROL Plzeň spol. s r.o. přímo žalobkyni uvedené množství LTO, ze kterého byla rovněž řádně zaplacená spotřební daň, a fakturace přes Společnost tak byla pouze účetní operací, když fakticky celé množství LTO odebrala od dodavatele PETROL Plzeň spol. s r.o. přímo žalobkyně. Ta předložila všechny uvedené dokumenty rovněž k přiznání ze dne 13.6.2008 a předložila je také při provádění daňové kontroly. Na faktuře č. 512080820 sice chyběly údaje týkající se kódu nomenklatury, sazby spotřební daně a výše spotřební daně

celkem, přesto v kontextu dalších předložených dokumentů byly na předložených listinách veškeré údaje dle § 56 odst. 8 zákona o spotřebních daních a Celní úřad Plzeň na základě nich vrátil v roce 2008 žalobkyni spotřební daň.

Žalobkyně dále odebrala na základě faktury č. 51107017 od Společnosti celkem 8.900 litrů LTO, když ta ho odebrala od dodavatele J.R. Společnost zaplatila spotřební daň, přičemž kód nomenklatury, sazba spotřební daně a výše spotřební daně byly řádně vyznačeny na faktuře. Množství ve výši 8.900 litrů LTO Společnost tím, že jej dodala žalobkyni, nespotřebovala, což lze dle názoru žalobkyně jistě dohledat v evidenci skladových zásob nebo v účetnictví firmy v daném účetním období. Žalobkyně předložila všechny uvedené dokumenty rovněž k přiznání ze dne 23.1.2008 a předložila je také při provádění daňové kontroly. Na faktuře č. 51107017 sice chyběly údaje týkající se kódu nomenklatury, sazby spotřební daně a výše spotřební daně celkem, přesto v kontextu dalších předložených dokumentů byly na předložených listinách veškeré údaje dle § 56 odst. 8 zákona o spotřebních daních a Celní úřad Plzeň na základě nich vrátil v roce 2008 žalobkyni spotřební daň.

Žalobkyně uvedla, že důvodem těchto účetních operací, kdy Společnost odebrala svým jménem od dodavatele LTO, které byly dodány přímo žalobkyni, přičemž kupní cena, včetně částky spotřební daně, byla rovněž Společností žalobkyni ihned přefakturována, je, že Společnost jako poměrně velká společnost má s dodavatelem LTO mnohem větší obchodní styk, díky němuž může dojednat také výhodnější obchodní podmínky, a jako společník žalobkyně s podílem ve výši 50 % na základním kapitálu žalobkyně má na jeho hospodářské činnosti vlastní zájem.

Žalobkyně připomněla, že v odvolání proti prvoinstančním rozhodnutím sdělila žalovanému skutečnost, že faktury vydané Společností byly spolu s fakturami vystavenými přímým dodavatelem (PETROL Plzeň spol. s r.o., příp. J.R.) předloženy k daňovým přiznáním ze dne 23.1.2008, resp. ze dne 14.4.2008, resp. ze dne 13.6.2008 a při provádění daňové kontroly nedopatřením neobsahovaly údaje týkající se kódu nomenklatury, sazby spotřební daně a výše spotřební daně celkem. Žalobkyně dále žalovanému sdělila, že má k dispozici rovněž faktury vystavené Společností, které údaje jako je kód nomenklatury, sazba spotřební daně a výše spotřební daně celkem obsahují. Žalobkyně konstatovala, že tyto „opravené“ faktury měla k dispozici již před zahájením daňové kontroly, neboť jí je Společnost vystavila a předala ihned po vystavení těch původních, které chybou Společnosti neobsahovaly některé zákonem stanovené údaje. Uvedené „opravené“ faktury byly Společností předány žalobkyni krátkou cestou prostřednictvím zaměstnance žalující strany. Tento zaměstnanec předmětné faktury doručil do provozovny žalobkyně, kde mu však bylo odpovědnou osobou sděleno, že již na základě původních „neúplných“ faktur došlo ze strany Celního úřadu Plzeň k vrácení spotřební daně. Opravené faktury tak byly odpovědným zaměstnancem založeny a zaměstnanec žalobkyně zmocněný k jejímu zastupování při daňové kontrole v roce 2009 o existenci těchto faktur nevěděl. Toto nedopatření bylo částečně způsobeno nedbalostí ze strany odpovědného zaměstnance žalobkyně, do značné míry však bylo způsobeno rovněž příslušným správcem daně, tedy Celním úřadem Plzeň, který na základě těchto „neúplných“ faktur vrátil žalobkyni spotřební daň, přičemž ji následně totožný správní orgán opět vyměřil, ačkoliv mohl žalobkyni vyzvat již při podání daňového

přiznání k předložení faktur s úplnými údaji, čímž by se tomuto administrativnímu nedopatření předešlo.

Žalobkyně vyslovila přesvědčení, že nárok na vrácení spotřební daně jí svědčí i na základě faktur, které předložila spolu s fakturami vystavenými přímým dodavatelem (PETROL Plzeň spol. s r.o., příp. J.R.) při podání daňových přiznání dne 23.1.2008, resp. dne 14.4.2008, resp. dne 13.6.2008 i při provádění daňové kontroly v roce 2009, neboť dle § 2 odst. 7 daňového řádu má správce daně při uplatňování daňových zákonů v daňovém řízení brát v úvahu vždy skutečný obsah právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro stanovení či vybrání daně, pokud je zastřený stavem formálně právním a liší se od něho. Z listin předložených k daňovým přiznáním tak jednoznačně vyplývá, že žalobkyně odebrala LTO přímo od dodavatele J.R. a společnosti PETROL Plzeň spol. s r.o., když tito dodavatelé na vystavených fakturách řádně vyznačili všechny údaje uvedené v § 56 odst. 8 zákona o spotřebních daních a fakturace přes Společnost byla pouze účetní operací, tedy pouze úkonem formálně právním. Žalobkyně v té souvislosti zopakovala, že faktury od Společnosti obsahující všechny údaje uvedené v § 56 odst. 8 zákona o spotřebních daních byly žalobkyni vystaveny ještě před zahájením daňové kontroly a vydáním dodatečného platebního výměru. To lze rovněž doložit skutečností, že Celní úřad Plzeň dle výše uvedeného ustanovení musel logicky postupovat v roce 2008, kdy na základě listin předložených žalobkyní rozhodl o vrácení spotřební daně. Při provádění daňové kontroly v létě 2009 pak dal též správní orgán, patrně v zájmu efektivnosti prováděné kontroly, přednost stavu formálně právnímu před stavem skutečným, a to v rozporu s ustanovením zákona.

Celní úřad při provádění daňové kontroly a vydání dodatečného platebního výměru, a rovněž tak žalovaný při přezkoumání odvolání, postupovali, podle názoru žalobkyně, rovněž v rozporu s § 31 odst. 2 věty první daňového řádu, který správci daně v daňovém řízení i odvolacímu orgánu v řízení odvolacím ukládá, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. Celní úřad byl dle zmíněného ustanovení zákona povinen při provádění daňové kontroly jednak vyzvat žalobkyni k předložení faktur obsahujících údaje jím požadované, a jednak se obrátit na formálně právního dodavatele a prostředníka účetní operace - Společnost - a kontrolou účetních záznamů Společnosti prověřit její obchodní transakce s žalobkyní, zejména co se týče jejich fakturace. Žalovaný, ačkoliv mu žalobkyně sdělila, že faktury obsahující údaje celním úřadem požadované (vyznačený kód nomenklatury, sazba spotřební daně a výše spotřební daně celkem) mu byly Společností řádně vystaveny krátce po dodání LTO, se tímto tvrzením žádným způsobem nezabýval, ačkoliv mohl a měl ohledně tohoto tvrzení provést, v součinnosti se Společností, dokazování zaměřené na prokázání tvrzení žalobkyně, tedy že Společnost faktury obsahující veškeré údaje dle § 56 odst. 8 zákona o spotřebních daních skutečně žalobkyni vystavila a krátkou cestou předala, přičemž tyto faktury nebyly pouze nedbalostí ze strany zaměstnance žalobkyně předány Celnímu úřadu Plzeň při provádění daňové kontroly, když o jejich předložení celní úřad nežádal již po podání daňových přiznání.

Žalovaný se k věci vyjádřil v podání ze dne 6.4.2010, když argumentačně vyšel z obsahu napadených rozhodnutí.

Ze **správního spisu** se k věci ve stručnosti uvádí, že Celní úřad Plzeň provedl v období od 23.6.2009 (protokol o ústním jednání č.j. 10658-3/2009-166500-031) do 8.9.2009 u žalobkyně daňovou kontrolu. Její výsledky byly shrnuty ve zprávě o daňové kontrole č.j. 10658-12/2009-166500-031 (dále též jen „Zpráva“), která byla s žalobkyní projednána dne 8.9.2009 (protokol o ústním jednání č.j. 10658-13/2009-166500-031). Ve smyslu závěrů uvedených ve Zprávě byla dne 8.9.2009 vydána pod č.j. 10658-15/2009-166500-031, č.j. 10658-17/2009-166500-031 a č.j. 10658-14/2009-166500-031 prvoinstanční rozhodnutí, kterými byla žalobkyni ve smyslu § 46 odst. 7 daňového řádu dodatečně vyměřena spotřební daň z minerálních olejů ve výši 154.865,- Kč (za zdaňovací období březen 2008, z celkového množství 16.670 litrů minerálních olejů se sazbou 9.950,- Kč/1.000 litrů snížené o 660,- Kč dle § 56 odst. 6 zákona o spotřebních daních), resp. 102.599,- Kč (za zdaňovací období květen 2008, z celkového množství 11.044 litrů minerálních olejů se sazbou 9.950,- Kč/1.000 litrů snížené o 660,- Kč dle § 56 odst. 6 zákona o spotřebních daních), resp. 194.700,- Kč (za zdaňovací období prosinec 2007, z celkového množství 20.958 litrů minerálních olejů se sazbou 9.950,- Kč/1.000 litrů snížené o 660,- Kč dle § 56 odst. 6 zákona o spotřebních daních). Žalobkyně se proti dodatečným platebním výměrům odvolala samostatnými podáními datovanými dne 23.9.2009, přičemž v odvoláních uplatnila argumenty později vyslovené i v žalobě.

Žalovaný napadenými rozhodnutími odvolání zamítl. V odůvodnění svých rozhodnutí žalovaný shodně citoval pasáže odvolání (str. 1 a 2), dále citoval (na str. 2 - 4) ustanovení zákona o spotřebních daních (§ 5 odst. 1 - 8, § 56 odst. 8), daňového řádu (§ 49 odst. 1, § 50 odst. 6) a celního zákona [§ 320 odst. 1 písm. c)]. K věci samé pak uvedl: *„K danému případu lze konstatovat, že při posuzování oprávněnosti nároku na vrácení spotřební daně (i v daňové kontrole) prověřuje správce daně výlučně doklady osvědčující realizaci prodeje minerálních olejů mezi kontrolovaným subjektem, jakožto kupujícím a subjektem prodávajícím, tedy v daném případě společností Vodohospodářské stavby s.r.o. Teplice. Tento názor vychází jak z ustanovení § 5 zákona o spotřebních daních, upravujícího prokázání zdanění vybraných výrobků, tak i z ustanovení § 56 odst. 8 téhož zákona, jenž uvádí nezbytné náležitosti dokladu o prodeji, který je vystavován prodávajícím subjektem.*

Z výše uvedených důvodů není možné doklady předložené daňovým subjektem v rámci daňové kontroly považovat za doklady prokazující oprávněnost nároku na vrácení spotřební daně, neboť nejsou splněny nároky, kladené na tyto doklady právními předpisy tzn. doklady neobsahují předepsané náležitosti.

Dále k tvrzení odvolatele, že v případě vyzvání daňového poplatníka dle daňového řádu k doložení všech rozhodných skutečností mohl zástupce daňového subjektu pan M. předložit daňové doklady, které obsahují potřebné náležitosti, je třeba uvést, že tuto možnost odvolatel dostal. K předložení dokladů byl vyzván již při zahájení daňové kontroly a rovněž tak při jejím ukončení, do protokolu o ústním jednání Čj.:10658-13/2009-166500-031 bylo účastníkem podepsáno, že mu nejsou známy žádné jiné důkazy a důkazní prostředky než ty, které již byly předloženy a navrženy. Rovněž je třeba upozornit na skutečnost, že při jednání dne 17.7.2009 byla mimo zástupce odvolatele pana M. přítomna i účetní odvolatele paní I.L.. Od tohoto jednání, kdy se účastník dozvěděl o neuznání předložených důkazních prostředků,

do uzavření daňové kontroly uplynula ještě dostatečná lhůta pro případné předložení nebo navržení dalších důkazních prostředků.

V daném případě tedy kontrolované doklady neobsahovaly náležitosti stanovené zákonem ve smyslu ust. § 56 odst. 8 zákona o SPD, nelze je tedy považovat za doklad o prodeji, prokazující nárok na vrácení daně.

Na základě spisového materiálu a výše uvedeného konstatuje odvolací orgán, že rozhodnutí celního úřadu bylo vydáno v souladu se zákonem a v odůvodnění tohoto rozhodnutí byl postup celních orgánů dostatečně vysvětlen a odůvodněn. Odvolací orgán se s postupem celního úřadu ztotožňuje a konstatuje, že podanému odvolání nelze vyhovět. Na základě výše uvedeného rozhodl odvolací orgán tak, jak je ve výroku tohoto rozhodnutí uvedeno.“.

Podle § 65 odst. 1 s.ř.s. se ten, kdo tvrdí, že byl na svých právech zkrácen přímo nebo v důsledku porušení svých práv v předcházejícím řízení úkonem správního orgánu, jímž se zakládají, mění, ruší nebo závazně určují jeho práva nebo povinnosti, může žalobou domáhat zrušení takového rozhodnutí, popřípadě vyslovení jeho nicotnosti, nestanoví-li tento nebo zvláštní zákon jinak.

Podle § 75 odst. 1 s.ř.s. vychází soud při přezkoumání rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Podle § 75 odst. 2 s.ř.s. soud přezkoumá napadené výroky rozhodnutí v mezích žalobních bodů.

Podle § 76 odst. 1 písm. a) - c) s.ř.s. soud zruší napadené rozhodnutí pro vady řízení bez jednání rozsudkem a) pro nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, b) proto, že skutkový stav, který vzal správní orgán za základ napadeného rozhodnutí, je v rozporu se spisy nebo v nich nemá oporu anebo vyžaduje rozsáhlé nebo zásadní doplnění, c) pro podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, mohlo-li mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

Podle § 78 odst. 1 s.ř.s. je-li žaloba důvodná, soud zruší napadené rozhodnutí pro nezákonnost nebo pro vady řízení. Pro nezákonnost zruší soud napadené rozhodnutí i tehdy, zjistí-li, že správní orgán překročil zákonem stanovené meze správního uvážení nebo jej zneužil. Podle § 78 odst. 7 s.ř.s. soud zamítne žalobu, není-li důvodná.

Soud dospěl k závěru, že žaloby **jsou** důvodné, protože odůvodnění napadených rozhodnutí je nedostačující. I na odůvodnění rozhodnutí celních orgánů totiž dopadají parametry nastavené v § 68 odst. 3 zákona č. 500/2004 Sb., správního řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále též jen „*správní řád*“), podle něhož se v odůvodnění uvedou důvody výroku nebo výroků rozhodnutí, podklady pro jeho vydání, úvahy, kterými se správní orgán řídil při jejich hodnocení a při výkladu právních předpisů, a informace o tom, jak se správní orgán vypořádal s návrhy a námitkami účastníků a s jejich vyjádřením k podkladům rozhodnutí.

Zatímco stran na věc aplikovaných zákonných ustanovení se adresátovi rozhodnutí (a potažmo soudu) dostalo vyčerpávající informace, ve vztahu k hodnocení námitek uplatněných v odvolání je odůvodnění mírně řečeno strohé. Jistě, žalovaný konstatoval, že při posuzování oprávněnosti nároku na vrácení spotřební daně správce daně prověřuje výlučně doklady osvědčující realizaci prodeje minerálních olejů mezi kontrolovaným subjektem (žalobkyní), jakožto kupujícím, a subjektem prodávajícím (v daném případě Společností), přičemž právě tyto kontrolované doklady neobsahovaly náležitosti stanovené zákonem, konkrétně § 56 odst. 8 zákona o spotřebních daních, a nelze je tak považovat za doklad o prodeji prokazující nárok na vrácení daně. Stejně tak se vyslovil i k otázce dalších důkazních prostředků. S čím se ale vůbec nevyrovnal, byla skutečnost namítaná v odvolání a poukazující na to, že na základě stejných podkladů, které celní úřad považoval při daňové kontrole za nedostačující, též celní úřad původně nárok na vrácení spotřební daně uznal. Takový rozpor v názoru si zasluhuje podrobné vysvětlení, kterého se ale v napadených rozhodnutích žalobkyni nedostalo. Z pohledu soudu je však tento nedostatek odůvodnění napadených rozhodnutí zcela zásadní především z pohledu předvídatelnosti rozhodování správních orgánů, celní orgány nevyjímaje.

Za tohoto stavu věci soud dospěl k závěru, že napadená rozhodnutí jsou nepřezkoumatelná z důvodu nedostatečného odůvodnění, a proto **podle § 78 odst. 1 s.ř.s. [ve spojení s § 76 odst. 1 písm. a) s.ř.s.] zrušil napadená rozhodnutí pro vady řízení. Současně soud podle § 78 odst. 4 s.ř.s. vyslovil, že věci se vracejí k dalšímu řízení žalovanému.**

V dalším řízení je správní orgán vázán právním názorem, který vyslovil soud ve zrušujícím rozsudku (§ 78 odst. 5 s.ř.s.).

Žalobkyně, která měla ve věci plný úspěch, má podle § 60 odst. 1 věty první soudního řádu správního právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení před soudem proti žalovanému, který ve věci úspěch neměl. Žalobkyni tak byla přiznána náhrada nákladů řízení v celkové výši 16.760,- Kč. Vzhledem k tomu, že v dané věci došlo ke spojení žalob ke společnému projednání, musel soud při stanovení výše náhrady nákladů řízení v této věci respektovat § 12 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb, ve znění pozdějších předpisů (dále též jen „advokátní tarif“), podle něhož se při spojení dvou nebo více věcí, pro něž spojení ke společnému projednání není stanoveno zákonem, zvyšuje mimosmluvní odměna náležející ve věci s nejvyšší tarifní hodnotou o polovinu mimosmluvní odměny, jež by jinak náležela v ostatních spojených věcech. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 21.7.2010 č.j. 1Afs 96/2009-87 (k dispozici na www.nssoud.cz) se k této problematice vyslovil následovně: „(...) Podstatou námitky je výklad 12 odst. 3 advokátního tarifu, který zní: při spojení dvou nebo více věcí, pro něž spojení ke společnému projednání není stanoveno zákonem, se zvyšuje mimosmluvní odměna náležející ve věci s nejvyšší tarifní hodnotou o polovinu mimosmluvní odměny, jež by jinak náležela v ostatních spojených věcech. Spornou otázkou je okamžik, odkdy je třeba pro účely výpočtu mimosmluvní odměny brát věci za spojené, zda od počátku řízení nebo až od rozhodnutí soudu o jejich spojení. Nejvyšší správní soud se pro účely rozhodování o nákladech řízení ve správním soudnictví přiklonil k první výkladové alternativě zastávané žalovaným. Soudní řád správní v § 39 odst. 1 umožňuje spojení samostatných žalob

směřujících proti rozhodnutím, která spolu skutkově souvisejí. Smyslem § 12 odst. 3 advokátního tarifu je pak reagovat právě na tyto situace, kdy zdaleka nejvíce času a odborné erudice je třeba věnovat vypracování prvé žaloby proti prvnímu rozhodnutí, zatímco příprava ostatních žalob proti zbývajícím (skutkově souvisejícím) rozhodnutím již tak náročná není. Proto přiznává za první věc (žalobu) odměnu v plné výši, zatímco za další žaloby přiznává jen odměnu v poloviční výši, která reflektuje na jednu stranu daleko menší či žádnou časovou a odbornou náročnost přípravy takových žalob a na druhou stranu nutnost zpracovat ve všech případech žalobu precizním způsobem bez skutkových, právních, ale i pravopisných chyb a chyb v psaní. Vychází přitom z principu, že přiznání náhrady nákladů řízení by mělo odrážet objektivní stav, tj. nahradit náklady za práci, kterou advokát skutečně pro klienta vykonal. Tento objektivní stav skutečně vykonané práce a jemu odpovídající výše přiznané náhrady pak nemůže být ovlivňován tím, kdy – z hlediska časového – soud rozhodne o spojení věci ke společnému projednání. Pro aplikaci § 12 odst. 3 advokátního tarifu tedy není rozhodné, kdy soud spojí věci ke společnému projednání, ale zda tak učiní. Při výpočtu náhrady nákladů řízení ve spojených věcech je pak nutno použít citované ustanovení na všechny úkony právní služby učiněné od zahájení řízení.“.

Náhrada nákladů řízení proto byla stanovena následovně. Za první podanou žalobu (sp.zn. 30Af 9/2010) se skládá z odměny advokáta za dva úkony právní služby v plné výši, tj. po 2.100,- Kč/úkon, z odměny advokáta za jeden úkon právní služby v poloviční výši, tj. 1.050,- Kč/úkon a z náhrady hotových výdajů za tři úkony právní služby po 300,- Kč/úkon podle § 7, § 9 odst. 3 písm. f), § 11 odst. 1 písm. a) a d) a § 13 odst. 1 a 3 advokátního tarifu. Jako úkony právní služby oceněné plnou výší byly uznány převzetí a příprava zastoupení a sepsí žaloby, jako úkon právní služby oceněný poloviční výší bylo uznáno podání ze dne 20.8.2010, jímž žalobkyně toliko vyslovila nesouhlas s rozhodnutím věci bez nařízení jednání s tím, že všechny skutečnosti v žalobě uvedené hodlá řádně prokázat při soudním jednání. Protože žalobkyně byla zastoupena advokátem – plátcem DPH, byly odměna a náhrada navýšeny o částku 1.230,- Kč odpovídající dani, kterou je advokát povinen z odměny a z náhrad odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (§ 57 odst. 2 s.ř.s.). Celková částka tak v případě prvé žaloby činí 7.380,- Kč. Za v pořadí druhou a třetí žalobu (30Af 10/2010 a 30Af 11/2010), které byly v dané věci spojeny s první žalobou ke společnému projednání, činí celková náhrada nákladů řízení (ve světle výše citovaného rozhodnutí Nejvyššího správního soudu) částku 7.380,- Kč $[(7.380/2) \times 2]$.

K takto stanovené částce byla nakonec připočtena hodnota zaplaceného soudního poplatku za žalobu ve výši 2.000,- Kč [s odkazem na nálezy Ústavního soudu ze dne 16.3.2006 sp.zn. I. ÚS 664/03, v němž Ústavní soud uvedl, že „(...) ústavně konformním výsledkem interpretace zákona č. 549/1991 Sb. však nemůže být taková interpretace, podle níž je účastník řízení povinen platit soudní poplatek za každé správní rozhodnutí, pokud jde o rozhodnutí, která jsou skutkově a právně zcela identická, týkají se týchž účastníků a jsou vydána též den stejným správním orgánem (...)“ byla žalobkyně vyzvána k zaplacení jednoho soudního poplatku za všechny spojené žaloby]. Ke splnění povinnosti nahradit náklady řízení bylo žalovanému stanoveno platební místo podle § 149 odst. 1 o.s.ř. ve spojení s § 64 s.ř.s. a určena pariční lhůta podle § 160 odst. 1 část věty za středníkem o.s.ř. ve spojení s § 64 s.ř.s.

Soud neprovedl žalobkyní navržené důkazy fakturami a dodacími listy vydanými PETROL Plzeň spol. s r. o. a J.R., fakturami vydanými Společností předloženými k daňovým přiznáním a při provádění daňové kontroly, fakturami vydanými Společností obsahujícími dle tvrzení žalobkyně veškeré údaje požadované zákonem o spotřebních daních, a výpovědi žalobkyně, neboť jejich provedení, vzhledem k důvodům, které vedly soud ke zrušení napadeného rozhodnutí, by bylo zjevně nadbytečné.

Soud pro úplnost uvádí, že jednání, které bylo ve věci původně nařízeno na 13.12.2011, bylo zrušeno poté, co bylo při přípravě k němu zjištěno, že jsou zde důvody pro zrušení napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 1 písm. a) s.ř.s. V rámci hospodárnosti řízení proto bylo účastníkům řízení oznámeno, že se nařízené jednání nekoná, protože ve věci bylo rozhodnuto ve smyslu § 76 s.ř.s., když zmíněné ustanovení s.ř.s. umožňuje rozhodnout v tam uvedených případech bez nařízení jednání, a to i tehdy, když s tím účastník (účastníci) nesouhlasí.

Soud rovněž považuje za potřebné vyslovit se na tomto místě i k poučení o možnosti podat proti rozsudku kasační stížnost. Rozsudek ve věci byl vyhlášen dne 7.12.2011 a téhož dne bylo na úřední desce soudu vyvěšeno jeho zkrácené vyhotovení (bez odůvodnění). Podle tehdy účinného znění § 106 odst. 4 s.ř.s. se kasační stížnost podávala u soudu, který napadené rozhodnutí vydal, tedy u příslušného krajského soudu. V tomto smyslu také znělo poučení na zkráceném vyhotovení rozsudku. Dne 1.1.2012 nabyl účinnosti zákon č. 303/2011 Sb., který novelizoval mj. i znění § 106 odst. 4 s.ř.s. v tom smyslu, že kasační stížnost se nově (tedy od 1.1.2012) podává u Nejvyššího správního soudu. Proto je v písemném vyhotovení tohoto rozsudku uvedeno poučení o místě podání opravného prostředku již podle znění s.ř.s. ve znění účinném od 1.1.2012.

P o u č e n í : *Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě do dvou týdnů po 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 Plzni dne 7. prosince 2011

JUDr. PhDr. Petr Kuchynka, Ph.D., v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Helena Kovářiková