



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy, Ph.D. a JUDr. Lenky Matyášové, Ph.D. v právní věci žalobce: **AMT Hrotovice, spol. s r. o.**, se sídlem Na Bojišti 1459/28, Praha 2, zastoupený JUDr. Michaellem Bartončíkem, Ph.D., advokátem se sídlem Koliště 55, Brno, proti žalovanému: **Celní ředitelství Brno**, se sídlem Koliště 21, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 26. 5. 2008, č. j. 31 Ca 201/2006 – 45,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 26. 5. 2008, č. j. 31 Ca 201/2006 – 45, **se ruší a věc se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Celní úřad Jihlava - pobočka Třebíč platebním výměrem ze dne 31. 5. 2006, č. j. 1886-02/06-2162-01, žalobci vyměřil za zdaňovací období května 2005 spotřební daň z minerálních olejů ve výši 334 022 Kč. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce odvolání, které žalovaný rozhodnutím ze dne 28. 8. 2006, č. j. 6822-03/06-0101-21, zamítl.

Žalobce napadl toto rozhodnutí žalovaného žalobou ke Krajskému soudu v Brně, který předmětnou žalobu rozsudkem ze dne 26. 5. 2008, č. j. 31 Ca 201/2006 - 45, zamítl.

Ze správního spisu přitom vyplynulo, že na základě místního šetření, dokumentovaného protokolem o místním šetření č. j. 2121/05-2162-02, které proběhlo dne 11. 5. 2005 na čerpací stanici – skladu minerálních olejů na adrese Milačka 603, Hrotovice, bylo zjištěno, že žalobce na citované čerpací stanici (kterou tou dobou provozovala společnost Sloubau, s. r. o.), skladoval k datu místního šetření minerální oleje v množství 33 572 l. Množství skladovaných minerálních olejů bylo prokázáno zejména skladovou kartou a také fakturami, které byly předloženy při místním šetření dne 11. 5. 2005 a také při místním šetření dne 29. 9. 2005. K prokázání zdanění skladovaného výrobku byly předloženy faktury na zboží označené jako motorová nafta, s kódem nomenklatury 27101941. Správce daně pro osvědčení, zda skladovaný vybraný výrobek odpovídá údajům uvedeným na fakturách, odebral dne 11. 5. 2005 v průběhu již zmíněného místního šetření bezúplatný vzorek skladovaného vybraného výrobku, přičemž výslednou analýzou Celně technické laboratoře Praha ze dne 12. 7. 2005 byl zjištěn jiný minerální olej (kód nomenklatury 27101999), než těžký plynový olej (kód nomenklatury 27101941) uvedený na předložených fakturách. Jelikož skladovaný vybraný výrobek byl dle zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, v relevantním znění (dále jen „zákon o spotřebních daních“) předmětem spotřební daně a předložené faktury neprokázaly zdanění skladovaného vybraného výrobku, dospěl správce daně k závěru, že daňový subjekt se stal plátcem daně skladovaného minerálního oleje podle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních, bez povinnosti se registrovat ke spotřební dani ve smyslu § 4 odst. 2 zákona o spotřebních daních. Na základě výše uvedeného zahájil správce daně dne 15. 5. 2006 daňové řízení doručením výzvy k podání daňového přiznání ze dne 11. 5. 2006, č. j. 1886/06-2162-01, žalobci, který na tuto skutečnost reagoval podáním daňového přiznání (doručeného dne 30. 5. 2006), ve kterém však vykázal daňovou povinnost v nulové výši. V návaznosti na podané daňové přiznání, ve kterém daňový subjekt podle správce daně nereagoval na údaje a skutečnosti uvedené ve výzvě, vydal správce daně dne 31. 5. 2006 shora uvedený platební výměr.

Krajský soud v odůvodnění rozsudku k žalobě uvedl, že v daňovém řízení správce daně nezkoumá a ani nemůže zkoumat zavinění daňového subjektu ohledně skutečností zjištěných v daňovém řízení, ale vychází pouze ze spolehlivě zjištěného objektivně existujícího stavu. Nelze proto vytýkat žalovanému, že odmítl provádět důkaz navržený v rámci odvolacího řízení žalobcem, který měl prokázat, že skladoval zboží, které nakoupil od dodavatelů, byť se ukázalo na základě zjištění správce daně, že šlo o zboží v jiné kvalitě než to, na které měl žalobce od dodavatelů doklady. V daňovém řízení vyšlo najevo, že skutečný stav věci je odlišný od deklarovaného, a je nerozhodné, kdo tento stav způsobil. Podstatnou okolností v daňovém řízení je, že tento stav (rozdílný od žalobcem deklarovaného) objektivně existoval. Krajský soud uvedl, že žalobce skladoval zboží podléhající spotřební dani, kterou přes výzvu správce daně do daňového přiznání neuvedl a daň za toto zboží nezaplatil. Jestliže bylo dodavateli žalobci dodáno jiné zboží, než bylo deklarováno na fakturách o nákupu zboží, jedná se o soukromoprávní záležitost, v jejímž rámci je možné se domáhat náhrady vzniklé škody. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí vysvětlil, proč navrhovaný důkaz neprovedl. Uvedl zejména, že okolnosti dodavatelsko-odběratelských vztahů nejsou předmětem daňového řízení, ale podstatná je skutečnost, že žalobce skladoval jiný výrobek, než je uveden na žalobcem předložených dokladech, že se jedná o výrobek podléhající spotřební dani, která žalobcem, ač měla být,

odvedena nebyla. Odvolací námitku, podle níž mělo být žalobcovo tvrzení, že byly skladovány pouze ty minerální oleje, které byly nakoupeny, předmětem dalšího dokazování, žalovaný neshledal opodstatněnou, neboť tyto důkazy nemohou zvrátit skutečnost, že bylo skladováno jiné zboží než žalobcem formálně deklarované, a i kdyby bylo prokázáno, že dodavatel žalobci dodal jiný výrobek, musel by žalobce opět prokázat jeho zdanění nebo zaplatit spotřební daň, což v souzeném případě žalobce neučinil. Důkaz požadovaný žalobcem považoval krajský soud za nadbytečný a žalovaný dle názoru krajského soudu jeho nadbytečnost v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí dostatečným způsobem vložil.

Krajský soud žalobci nepřisvědčil ani v žalobní námitce, dle níž správce daně porušil § 2 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“), když žalobci zaslal pouze jedinou výzvu dle § 40 odst. 1 daňového řádu, která obsahovala *„pouze apel k podání daňového přiznání, avšak neobsahovala žádné další skutečnosti, konkretizaci pochybností správce daně o správnosti a pravdivosti údajů uváděných žalobcem, apod.“*. Pokud jde o absenci uvedení pochybností správce daně o správnosti a pravdivosti údajů uváděných žalobcem ve výzvě k podání daňového přiznání ze dne 11. 5. 2006, č. j. 1886/06-2162-01, soud konstatoval, že toto tvrzení se nezakládá na pravdě, neboť v této výzvě bylo uvedeno, že žalobcem předložené doklady (specifikované čísla faktur) neprokazují zdanění žalobcem skladovaného minerálního oleje. Tento závěr vyplýval, dle výzvy, z odborného výsledku rozboru vzorků odebraných při místním šetření. Současně správce daně upozornil žalobce v této výzvě, s odkazem na příslušná ustanovení zákona o spotřebních daních, na povinnost podat daňové přiznání a odvést daň ze 33 572 l minerálních olejů se sazbou daně stanovenou pro střední a těžké minerální oleje s poučením, že nebude-li tato daňová povinnost žalobcem přiznána a zaplacená, je správce daně oprávněn stanovit daňovou povinnost sám.

Krajský soud považoval tuto výzvu za dostatečně určitou a zasílání další výzvy považoval za nadbytečné vzhledem k tomu, že všechny podklady, z nichž vycházel správce daně při vyměření daně, byly specifikovány ve výzvě první (množství, sazba, odborný posudek i právně relevantní důvod) a v této výzvě byl žalobce také upozorněn, že neodvede-li daň, má správce daně oprávnění daň vyměřit. Žalobce v rámci tohoto žalobního bodu, při vyslovení požadavku zaslat žalobci další výzvu, a to podle § 43 daňového řádu, neuvedl, jakým způsobem došlo ke zkrácení jeho hmotných subjektivních práv, neučinil-li tak správce daně. Navíc byl dle krajského soudu platební výměr vyčerpávajícím způsobem odůvodněn, takže žalobce nebyl zkrácen na právech ani ve smyslu ztížení obrany proti rozhodnutí prvního stupně.

Žalobce (stěžovatel) napadl rozsudek krajského soudu včasnou kasační stížností, v níž poukazoval na důvody dle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

Stěžovatel uváděl, že daňové přiznání ve výši 0 Kč podal proto, že spotřební daň již byla zaplacená jeho dodavatelem, a to dle nomenklatury 27101941. Dle § 45 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních jsou přitom tyto oleje zdaněny vyšší sazbou než minerální oleje nomenklatury 27101999. Z tohoto důvodu byl stěžovatel v dobré víře, že daň již byla odvedena (navíc ve vyšší sazbě, než jak bylo zjištěno při místním šetření) a vyhověním výzvě správce daně by došlo ke dvojímu zdanění a vzniku přeplatku na dani. Navíc ve věci

není jasné, zda při místním šetření nedošlo k odběru vzorku jiného minerálního oleje. V protokolu o místním šetření č. j. 1172/06-2162-02 i v protokolu o ústním jednání č. j. 1704/06-2163-03 se hovoří rovněž o jiné nádrži minerálních olejů, než je nádrž č. 2, přičemž např. v nádrži č. 3 skladuje stěžovatel strojní olej. Je sice skutečností, že je uvedeno, že vzorek byl odebrán z nádrže č. 2, logiku však postrádá postup, kdy vzorek nebyl odebrán i z nádrže č. 3.

Stěžovatel rovněž poukazuje na to, že ačkoli nelze pouhé úvahy o tom, jaké odebírá od svých dodavatelů minerální oleje, které skladuje tak, že jejich záměna není možná, užít jako důkaz v daňovém řízení, nelze tuto námitku jako zcela bezpředmětnou ani odmítnout. Již v odvolání stěžovatel poukazoval na to, že motorová nafta, kterou nakoupil od svých dodavatelů a uskladnil ji ve skladu minerálních olejů Milačka 603, Hrotovice, vykazovala stejné vlastnosti jako při odběru vzorku již při jejím dodání stěžovateli. K prokázání této skutečnosti navrhoval přezkoumání své účetní evidence a provedení inventarizace. Celní ředitelství však daň vyměřilo, aniž by se zabývalo důkazy navrhovanými stěžovatelem, ač ten měl vůli k úzké součinnosti. Místní šetření přitom tvrzení stěžovatele nevyvrátilo a správce daně v otázce množství uskladněné nafty vycházel mj. z inventurního soupisu ze dne 29. 9. 2005, aniž by tento soupis použil také k prokázání pravdivosti tvrzení stěžovatele.

Dále se stěžovatel domnívá, že správní orgány obou stupňů nedodržely zákonem stanovený postup. Jednak již dříve namítal, že daň byla stanovena s použitím pomůcek, a také správce daně nezačal, ač to učinit měl, vytykáci řízení. Na výzvu správce daně ze dne 11. 5. 2006 učiněnou dle § 40 odst. 1 daňového řádu, kterou byl stěžovatel vyzván k podání daňového přiznání, stěžovatel reagoval a podal výše uvedené daňové přiznání. Vycházel v dobré víře z již uvedených důvodů, tedy z toho, že spotřební daň již byla zaplacená a jeho daňová povinnost je nulová. V této fázi mu zákon neukládal jakoukoli povinnost prokazovat správnost daňového přiznání a dle zmíněné výzvy mu vznikla pouze povinnost daňové přiznání podat. Bez jakékoli další výzvy pak správce daně vydal shora specifikovaný platební výměr a odvolací orgán následně uvedl, že zasílání dalších výzev by bylo nevhodné a bez účinku. Právě ale z důvodu pochybností o správnosti, pravdivosti, průkaznosti nebo úplnosti daňového přiznání mělo být zahájeno vytykáci řízení dle § 43 daňového řádu. Výzva dle § 40 odst. 1 daňového řádu obsahovala pouze apel k podání daňového přiznání a nikoli např. konkretizaci pochybností správce daně. Stěžovatel byl zkrácen na svých právech nedodržením stanoveného zákonného postupu. Navíc tím daňové orgány porušily zásadu dle § 2 odst. 2 daňového řádu, dle níž správci daně postupují v daňovém řízení v úzké součinnosti s daňovými subjekty.

Krajský soud přitom žalobu stěžovatele zamítl s tím, že pokud v daňovém řízení vyšla najevo odlišnost skutečného stavu věci od deklarovaného, je nerozhodné, kdo tento stav způsobil, a z toho krajský soud dovodil, že stěžovatel byl povinen daň odvést. Stěžovatel však poukazuje na to, že kdyby použil pro vyměření daňové sazby zjištěné při místním šetření a uvedené správcem daně a podal dle nich daňové přiznání, spotřební daň by byla nižší než ta, kterou již odvedl dodavatel. Nezaplacením daně tedy nevznikl nedoplatek a stěžovatel tak činil v dobré víře, že nekrátí daňovou povinnost. Stěžovatel přitom nemůže souhlasit ani se závěrem soudu, že správce daně neporušil zásadu obsaženou v § 2 odst. 2 daňového řádu a že výzva dle § 40 odst. 1 daňového řádu byla

dostatečně určitá. Stěžovatel navrhoval důkazy k doplnění dokazování, snažil se úzce spolupracovat se správcem daně a spolehlivě tak zjistit skutečný stav věci, což mu bylo právě bezprostředním zasláním platebního výměru znemožněno.

Konečně stěžovatel poukazuje na to, že krajský soud rozhodl o minerálním oleji nesprávného kódu nomenklatury, když místo minerálního oleje kódu nomenklatury 27101999 označené v napadeném platebním výměru rozhodl o minerálním oleji kódu nomenklatury 27101949. To pokládá za zásadní pochybení při zkoumání skutkového stavu a soud tak rozhodl o jiném předmětu řízení. Rovněž lze poukázat na další formální pochybení. Dle rozsudku skladoval stěžovatel 6 764 l minerálního oleje, přitom dle platebního výměru se mělo rozhodovat o množství jiném a daň by za takové množství také jistě nebyla 334 022 Kč. Krajský soud rovněž špatně označil výzvu k podání daňového přiznání a také nesprávně specifikoval napadený platební výměr, když u těchto dokumentů uvedl nesprávně č. j. i datum vydání. Taktéž stěžovatel poukazuje na to, že krajský soud chybně odkazuje na § 45 odst. 3 písm. e) zákona o spotřebních daních pro určení, zda skladovaný výrobek je předmětem spotřební daně. Z toho vyplývá, že krajský soud nerozhodoval o věci s řádnou péčí a je velmi pravděpodobné, že v nyní posuzované věci převzal odůvodnění ze svého rozsudku (týkajícího se jiné věci) ze dne 26. 5. 2008, č. j. 31 Ca 215/2006 - 41. Tato pochybení způsobují nepřezkoumatelnost rozsudku pro nesrozumitelnost z důvodu nesouladu jeho výroku s odůvodněním.

Žalovaný se k podané kasační stížnosti nevyjádřil.

Nejvyšší správní soud nejprve přezkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána osobou oprávněnou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.), a je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadené rozhodnutí krajského soudu v rozsahu vymezeném v § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. a shledal kasační stížnost důvodnou.

Relevantní ustanovení zákona o spotřebních daních k otázce plátce daně z minerálních olejů a prokázání zdanění minerálních olejů uváděla v rozhodném období následující:

Dle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních je plátcem „*právnícká nebo fyzická osoba, která skladuje nebo dopravuje vybrané výrobky ve větším množství, uvádí do volného daňového oběhu vybrané výrobky, aniž prokáže, že se jedná o vybrané výrobky zdaněné, nebo pokud neprokáže způsob jejich nabytí oprávněně bez daně*“. Oním větším množstvím se pro účely citovaného ustanovení rozumělo dle § 4 odst. 3 písm. a) zákona o spotřebních daních množství přesahující u „*minerálních olejů množství dopravované v běžných nádržích* (§ 63 odst. 2) *zvýšené o 20 l*“. Dle § 5 odst. 1 zákona o spotřebních daních platilo, že „*na daňovém území České republiky se prokazuje zdanění vybraných výrobků při*

uvedení do volného daňového oběhu daňovým dokladem nebo dokladem o prodeji či dokladem o dopravě vybraných výrobků do volného daňového oběhu již uvedených, pokud tento zákon nestanoví jinak“. Náležitosti předmětného dokladu jsou specifikovány v následujících odstavcích § 5, přičemž u minerálních olejů je třeba vzít v úvahu rovněž ustanovení § 51 zákona o spotřebních daních. Dle § 51 odst. 1 zákona o spotřebních daních tak „v daňovém dokladu podle § 5 odst. 2, v dokladu o prodeji podle § 5 odst. 3 nebo v dokladu o dopravě podle § 5 odst. 4 musí být uveden také kód nomenklatury minerálního oleje, kterého se doklad týká“.

Je zřejmé, že § 5 zákona o spotřebních daních představuje speciální ustanovení ve vztahu k § 31 odst. 4 daňového řádu, podle něhož lze jako důkazních prostředků užít všech prostředků, jimiž lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti a které nejsou získány v rozporu s právními předpisy. Zákon o spotřebních daních narozdíl od obecné právní úpravy preferuje jako důkazní prostředek k prokázání zdanění vybraných výrobků, zde tedy minerálních olejů, perfektní daňový doklad (resp. jiný zákonem specifikovaný doklad) obsahující veškeré zákonem požadované náležitosti. To ovšem na druhou stranu nelze vykládat tak, že případně chybějící či nesprávně uvedené náležitosti daňového dokladu (či jiných dokladů dle § 5 zákona o spotřebních daních) by nebylo možné za žádných okolností nahradit jiným důkazem prokazujícím zdanění vybraného výrobku. § 5 odst. 1 zákona o spotřebních daních sice neobsahuje narozdíl např. od § 73 odst. 11 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty výslovný odkaz na možnost nahradit chybějící náležitosti daňového dokladu jinými důkazy, ovšem ani tuto možnost nevylučuje. Takový výklad § 5 zákona o spotřebních daních, který by zcela vylučoval možnost přihlídnout k jiným skutečnostem a důkazům, než je daňový či jiný v tomto ustanovení uvedený doklad, a to i tehdy, pokud by tyto skutečnosti jednoznačně svědčily pro zdanění vybraných výrobků spotřební daní, by nebyl racionální a neodpovídal by smyslu ani účelu daného ustanovení, jímž je vytvořit podmínky pro splnění povinnosti prokázat, že byly vybrané výrobky řádně zdaněny spotřební daní. Tento závěr ostatně vyplývá také z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 6. 2008, č. j. 5 Afs 35/2008 - 53, www.nssoud.cz, dle něhož osoba, která dopravuje ve větším množství (§ 4 odst. 3 zákona o spotřebních daních) vybrané výrobky podléhající spotřební dani, aniž prokáže příslušným dokladem dle § 5 citovaného zákona, případně jiným způsobem, že se jedná o vybrané výrobky zdaněné, nebo pokud neprokáže způsob jejich nabytí oprávněně bez daně, stává se dle § 4 odst. 1 písm. f) citovaného zákona plátcem spotřební daně.

Ve zde posuzovaném případě celní orgány zjistily, že číslo nomenklatury uvedené na daňových dokladech neodpovídá nomenklatuře výrobku, který byl testován. Stěžovatel sice tato zjištění zpochybňoval v kasační stížnosti, aniž by ovšem takovou námitku předtím uplatnil v žalobě, ač tak učinit mohl, tato stížní námitka je tedy dle § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřijatelná. Nejvyšší správní soud se jí proto nemohl zabývat a naopak vycházel ze závěrů celně technické laboratoře, které stěžovatel až do řízení o kasační stížnosti nerozporoval. Je tedy třeba uzavřít, že stěžovatel nepředložil perfektní daňové doklady ve shora uvedeném smyslu k prokázání svého tvrzení, že minerální olej, který skladoval v daném zásobníku, byl řádně zdaněn spotřební daní. Správcům daně tak vznikly oprávněné pochybnosti, zda daný objem minerálního oleje, který stěžovatel skladoval, stěžovatel skutečně nabyl od dodavatelů deklarovaných na fakturách, a zda bylo tedy toto množství řádně zdaněno spotřební daní, jestliže kód nomenklatury minerálního oleje uvedeného na

fakturách se odlišoval od kódu nomenklatury minerálního oleje skladovaného stěžovatelem.

To ovšem na druhou stranu neznamená, že by stěžovateli měla být v takové situaci upřena jakákoli možnost nahradit nesrovnalost na daňových dokladech jinými důkazy, jimiž by prokázal, že předmětný vybraný výrobek uvedený na daňových dokladech i skladovaný stěžovatelem je tentýž, pouze je na daňových dokladech z hlediska nomenklatury nesprávně označen, a tudíž že byl tento výrobek zdaněn spotřební daní, jež je na daňových dokladech uvedena. Je zřejmé, že pokud by toto své tvrzení stěžovatel prokázal, nemohly by celní orgány tvrdit, že tento výrobek nebyl zdaněn spotřební daní vůbec. Za takových okolností by mohl být tento výrobek pouze případně zdaněn v jiné výši, než jak odpovídá zákonné sazbě daně dle správného nomenklaturního zařazení. Pokud by měla být za této situace daň vyšší, než kolik bylo plátcem daně zapláceno, mohla by tato skutečnost vést k doměření daně u jejího plátce, nebylo by však ani v takovém případě možné vycházet z toho, že se stěžovatel sám stává plátcem daně, neboť neprokázal zdanění vybraného výrobku.

Navíc v daném případě byla sazba daně pro minerální oleje kódu nomenklatury 27101941 a kódu nomenklatury 27101999 totožná. Dle zákona o spotřebních daních, ve znění účinném v květnu 2005, byl minerální olej uvedený pod kódem nomenklatury 27101941 předmětem daně dle § 45 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních. Sazba daně byla pro tento minerální olej stanovena v § 48 odst. 1 zákona o spotřebních daních ve výši 9950 Kč/1000 l. Minerální olej kódu nomenklatury 27101999 byl předmětem daně dle § 45 odst. 3 písm. e) zákona o spotřebních daních a sazba byla stanovena dle § 48 odst. 10 zákona o spotřebních daních takto: *„Minerální oleje uvedené v § 45 odst. 3 se zdaňují stejnou sazbou jako minerální olej uvedený v § 45 odst. 1, kterému se vlastnostmi a účelem použití nejvíce přibližují.“* V daném případě, jelikož byl stěžovatelem prodáván minerální olej užíván k pohonu motorových vozidel, byla sazba stanovena dle kódu nomenklatury 27101941. V případě obou zde uvedených kódů nomenklatury tedy byla sazba stejná. (Nelze tedy na druhou stranu přisvědčit ani tvrzení stěžovatele, že daň případně již odvedená v daném případě převyšuje daň, kterou by stěžovatel byl povinen odvést dle kódu nomenklatury určeného daňovými orgány).

Jak již bylo řečeno, na předložených daňových dokladech nesouhlasí kód nomenklatury s kódem nomenklatury minerálního oleje, z něhož byl vzorek odebrán u stěžovatele. To tedy ještě nevylučuje, že výrobek zdaněn byl (předložené faktury dokládají zaplacení spotřební daně), ale byl z hlediska nomenklatury nesprávně zařazen. V posuzovaném případě však celní orgány postupovaly tak, že návrhy stěžovatele na doplnění dokazování (předložení účetnictví a provedení inventarizace) odmítly jako nerelevantní a stěžovateli tak možnost k prokázání jeho tvrzení, že jde o tentýž zdaněný výrobek, zcela odepřely. Správce daně jistě nepochybil, pokud na základě místního šetření dospěl k předběžnému závěru, že stěžovatel předloženými daňovými doklady zdanění vybraného výrobku neprokázal a vyzval ho v souladu s § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních a § 40 odst. 1 daňového řádu k předložení daňového přiznání. Na druhou stranu je třeba plně přisvědčit stěžovateli, že mu na základě uvedené výzvy správce daně nevznikla jiná povinnost, než právě povinnost předložit daňové přiznání. Pokud stěžovatel trval na svém tvrzení, že se jednalo o vybraný výrobek již zdaněný spotřební

daní (která byla promítnuta do ceny, za níž stěžovatel výrobek nabył), nemohl postupovat jinak, než jak postupoval, tedy podat daňové přiznání na nulovou výši daně. Za této situace byl správce daně, jestliže měl i nadále pochybnosti o správnosti takového daňového přiznání, skutečně povinen zahájit ve smyslu § 43 odst. 1 daňového řádu vytýkácí řízení a vyzvat stěžovatele k prokázání jeho tvrzení o zdanění vybraného výrobku spotřební daní. Takový postup by umožnil stěžovateli předložit výše zmíněné důkazy a teprve v případě, že by ani tímto způsobem zdanění vybraného výrobku neprokázal, byl správce daně oprávněn spotřební daň vyměřit. Pokud tímto způsobem správce daně nepostupoval, měl tuto vadu řízení v prvním stupni odstranit v souladu s § 50 odst. 3 daňového řádu v odvolacím řízení žalovaný a zabývat se uvedenými důkazy, které stěžovatel v odvolacím řízení navrhl. Takto ovšem ani žalovaný nepostupoval a zmíněnou vadu řízení tedy neodstranil.

Nejvyšší správní soud tak shledal stížní důvody dle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. ve svém celku důvodnými. Ačkoli nelze souhlasit se stěžovatelem, že byla v daném případě daň vyměřena podle pomůcek, je třeba naopak přisvědčit jeho námitce, že mu byla v daňovém řízení v rozporu s příslušnými ustanoveními daňového řádu upřena možnost unést důkazní břemeno ve vztahu k jeho tvrzení, že se i přes nesrovnalost na daňových dokladech jedná o tentýž vybraný výrobek, který stěžovatel podle těchto dokladů nabył a že byl tedy skladovaný výrobek zdaněn spotřební daní způsobem na těchto dokladech uvedeným. Pro tuto vadu řízení měl krajský soud žalobou napadené rozhodnutí zrušit, namísto toho krajský soud argumentoval otázkou zavinění, což je ovšem v dané věci irelevantní.

Pro další průběh řízení je vhodné připomenout výklad ustanovení § 50 daňového řádu, jak vyplývá z usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75, publikovaného pod č. 1865/2009 Sb. NSS: „*Rozhodnutím odvolacího orgánu o odvolání proti platebnímu výměru daňové řízení končí. Vady odvoláním napadeného rozhodnutí či postupu správce daně prvního stupně v řízení, které vydání rozhodnutí předcházelo, musí být odstraněny v rámci odvolacího řízení. Je vyloučeno, aby po zrušení platebního výměru správce daně prvního stupně pokračoval v daňovém řízení a o dani znovu rozhodl.*“ Ani v této věci již tedy nebude možné navrátit daňové řízení do stádia v I. stupni, tedy před vydání předmětného platebního výměru, přesto však žalovaný bude mít možnost po té, co bude jeho rozhodnutí krajským soudem zrušeno, napravit zmíněnou vadu spočívající v tom, že správce daně nevedl vytýkácí řízení, tím, že se bude v odvolacím řízení zabývat důkazními návrhy, které předložil stěžovatel, a tak poskytne stěžovateli možnost k tomu, aby stěžovatel prokázal svá tvrzení o zdanění skladovaného minerálního oleje spotřební daní.

Závěrem Nejvyšší správní soud k námitce nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu pro nesrozumitelnost konstatuje, že ve stěžovatelem uváděných (a i v některých jiných) údajích, jako jsou mj. data a čísla jednací rozhodnutí či jiných úkonů správních orgánů a kódy nomenklatur, krajský soud pochybil. Úvaha o tom, že převzal část odůvodnění rozsudku ze dne 26. 5. 2008, č. j. 31 Ca 215/2006 - 41, aniž by tyto údaje přizpůsobil nyní posuzované věci, je důvodná. Tato vada však v daném případě nedosáhla intenzity, která by způsobila nepřezkoumatelnost daného rozsudku pro nesrozumitelnost, neboť základní skutková zjištění i právní závěry jsou v obou případech v zásadě totožné,

takže i s uvedenými chybami je odůvodnění rozsudku krajského soudu srozumitelnou oporou jeho výroku, jímž byla žaloba v uvedené věci zamítnuta. Nicméně v novém rozhodnutí bude krajský soud samozřejmě povinen tyto vady odstranit.

Nejvyšší správní soud tedy shledal kasační stížnost z celkového hlediska důvodnou, a proto v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm bude Krajský soud v Brně vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne Krajský soud v Brně v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

P o u ě n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 15. října 2009

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu