



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců Mgr. Ondřeje Mrákoty a JUDr. Jakuba Camrdy v právní věci žalobce: **P. P.**, zastoupený JUDr. Stanislavem Blažkem, advokátem se sídlem Moskevská 24a, Havířov - město, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Praha 4, Budějovická 7, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 12. 9. 2013, č. j. 22 Af 169/2011 - 27,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalobci **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Průběh dosavadního řízení

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalovaný (dále též „stěžovatel“) domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku Krajského soudu v Ostravě (dále jen „krajský soud“). Tímto rozsudkem krajský soud zrušil rozhodnutí Celního ředitelství Ostrava ze dne 13. 9. 2011, č. j. 1574-2/2011-140100-21, a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (působnost Celního ředitelství Ostrava přešla s účinností od 1. 1. 2013 na Generální ředitelství cel).

Rozhodnutím Celního ředitelství Ostrava (dále též „CŘO“) bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí Celního úřadu Karviná (dále též „celní úřad“ nebo „správce daně“) ze dne 28. 12. 2010, č. j. 17737/2010-046100-024, kterým byla žalobci

vyměřena spotřební daň z minerálních olejů za zdaňovací období duben 2010 ve výši 456 834 Kč.

Spotřební daň byla rozhodnutím správce daně stanovena z toho důvodu, že žalobce neprokázal v souladu s ustanovením § 5 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, v relevantním znění (dále jen „zákon o spotřebních daních“), zdanění minerálních olejů v množství 41 723 litrů (dále též „předmětný vybraný výrobek“), které nabyt a přijal dne 21. 4. 2010 na základě faktury č. 010/105 ze dne 21. 4. 2010 od dodavatele BARID AIN s.r.o. Zakoupení a nabytí těchto vybraných výrobků žalobce dokládal předložením uvedené faktury a rovněž skladovou evidencí.

Celní ředitelství Ostrava předpokládá pro vydání platebního výměru na spotřební daň považovalo za splněné z následujících důvodů: Předmětný vybraný výrobek je vybraným výrobkem – minerálním olejem uvedeným pod kódem nomenklatury 27101941, kód vybraného výrobku 271053 [§ 45 odst. 2 písm. f) zákona o spotřebních daních], a jako takový je předmětem spotřební daně. Žalobce má postavení plátce spotřební daně ve vztahu k předmětnému vybranému výrobku, a to primárně podle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních. Podle citovaného ustanovení v relevantním znění je plátcem spotřební daně osoba, která skladuje nebo dopravuje vybrané výrobky, aniž prokáže, že se jedná o vybrané výrobky pro osobní spotřebu, nebo uvádí do volného daňového oběhu vybrané výrobky, aniž prokáže, že se jedná o vybrané výrobky zdaněné, nebo pokud neprokáže způsob jejich nabytí oprávněně bez daně. V daném případě žalobce dne 21. 4. 2010 nabyt a dále po určitou dobu skladoval vybrané výrobky, přičemž neprokázal, že se jedná o vybrané výrobky zdaněné a neprokázal ani případný způsob jejich oprávněného nabytí bez daně. Žalobce skladoval předmětné vybrané výrobky v množství celkem 41 723 litrů v nádržích čerpací stanice, kterou provozuje. Žalobci tak vznikla dnem nabytí předmětného vybraného výrobku povinnost daň přiznat a zaplatit podle § 9 odst. 3 písm. e) zákona o spotřebních daních. Nabytí a skladování předmětného vybraného výrobku zjistil správce daně při místním šetření v provozovně žalobce dne 14. 7. 2010. Žalobce ani na výzvu správce daně (viz výzva ze dne 26. 10. 2010, č. j. 14923/2010-046100-024) daňové přiznání ke spotřební dani z předmětného vybraného výrobku za zdaňovací období duben 2010 nepodal, přičemž lhůta pro podání daňového přiznání marně uplynula dnem 25. 5. 2010. Výzva k podání daňového přiznání byla žalobci doručena dne 1. 11. 2010 a stanovená lhůta k podání daňového přiznání na základě uvedené výzvy marně uplynula dnem 16. 11. 2010. Správce daně tak byl dle § 44 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v relevantním znění (dále jen „ZSDP“), oprávněn zjistit základ daně a stanovit daň podle pomůcek.

Rozhodnutí CŘO napadl žalobce žalobou, kterou krajský soud shledal důvodnou. Krajský soud proto rozhodnutí CŘO dle ustanovení § 76 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

Důvodnou shledal krajský soud žalobní námitku, podle níž „*správce daně znemožnil žalobci prokázat skutečnost, že zboží nabyt tak, jak je uvedeno na dokladu – žalobce poskytl telefonní kontakt na jednatele dodavatele, ale správce daně neučinil žádné další kroky*“. V daném případě se dle krajského soudu „*žalobcovy doklady a závěry zkoumání vzorku nelišily ani kódem nomenklatury zboží (stále KN 27101941), pouze označením (podle správce*

pokračování

daně nevyhovovaly vlastnostmi natolik, aby mohly být označeny za motorovou naftu). Žalobce v průběhu řízení poskytl správci daně kontakt na jednatele dodavatele, ze spisu však nevyplývá, z jakého důvodu správce daně neučinil žádné další kroky k ověření situace u dodavatele žalobce (přičemž jak vyplývá z údajů obchodního rejstříku, BARID AIN s.r.o. je právně existující firmou a jejím jednatelem je Petr Faja, s konkrétní adresou bydliště...). Žalobce v odvolání poukazoval na to, že správce daně nedisponuje rozbořem vzorků konkrétní dodávky od výrobce či dodavatele, avšak žalovaný se s touto odvolací námitkou nijak nevypořádal. Neuvedl ani, zda a z jakého důvodu považuje tento návrh za nadbytečný. V této části je tedy odůvodnění napadeného rozhodnutí nepřezkoumatelné. Jde přitom o rozhodující otázku: to, že na předložených daňových dokladech neodpovídá označení výrobku vlastností toho, z něhož byl odebrán vzorek, ještě nevylučuje, že vybraný výrobek byl zdaněn, ale pouze nesprávně zařazen.“

II. Obsah kasační stížnosti

Stěžovatel rozsudek krajského soudu napadá z důvodu nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a z důvodu nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

V kasační stížnosti stěžovatel namítá, že pokud soud přezkoumává vyměření daně podle pomůcek a odvolací námitka či návrh, který podle soudu nebyl žalovaným vypořádán, nenapadal použití tohoto způsobu stanovení daně ani přiměřenost pomůcek, nebylo v souladu s § 114 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) povinností CŘO se tímto návrhem žalobce v odvolacím řízení vůbec zabývat. Nemuselo-li se tedy CŘO takovými námitkami na základě zákona vůbec zabývat, nelze v jejich nevypořádání spatřovat nepřezkoumatelnost konečného rozhodnutí o dani.

Hodlal-li žalobce prokazovat skutečnosti mající vztah k daňové povinnosti, měl nejprve ve výzvu stanovené lhůtě splnit svou povinnost a řádně podat daňové tvrzení, a pak být schopen předkládat konkrétní, nepochybné, průkazné, úplné a pravdivé důkazy o těchto tvrzeních a dalších skutečnostech, k nimž by byl do vydání meritorního rozhodnutí o dani správcem daně vyzván. Nelze klást k tíži správce daně, že žalobce před vydáním výzvy k podání daňového přiznání neprokázal zdanění jím ve volném daňovém oběhu skladovaných plynových olejů předložením věrohodného dokladu podle § 5 zákona o spotřebních daních. Nelze klást k tíži správců daně, že žalobce nepředložil alternativní důkaz či důkazy o svém tvrzení, že plynový olej a motorová nafta, uvedená na jím předloženém daňovém dokladu, jsou identické a z jakého důvěryhodného a prokazatelného důvodu vznikl tento rozpor mezi skutečností a žalobcem předloženými doklady, když věci podléhající spotřebním daním jsou určeny druhově a zejména slovním vyjádřením a právní úprava těchto daní klade zvláštní a přísné požadavky na vedení přesné dokumentace, a to právě za účelem, aby bylo možné jednoznačně bez sebemenších pochyb posoudit, zda byla spotřební daň za konkrétní množství vybraných výrobků řádně uhrazena či nikoliv.

Nepodal-li pak žalobce daňové tvrzení, pak zcela sám a bez zavinění správce daně, resp. CŘO, rezignoval na stanovení daně dokazováním. Nebyl to tedy správce daně, resp. CŘO, kdo neumožnil, či dokonce znemožnil (jak uvedl krajský soud), žalobci prokázat jeho tvrzení, že plynový olej je vlastně motorová nafta z dokladu č. 010/105 ze dne 21. 4. 2010.

Proti závěrům krajského soudu zdůvodňujícím nepřezkoumatelnost rozhodnutí CŘO stěžovatel také namítá, že pokud žalobce sděloval správci daně údajná kontaktní čísla na jednatele jeho dodavatele pana Faju a krajský soud z toho dovodil, že správce daně (a v odvolacím řízení CŘO) měl činit nějaké další kroky k ověření situace žalobce u dodavatele firmy BARID AIN s.r.o., resp. přímo u jednatele p. Faji, tak v neveřejné části spisu lze pod č. j. 16813/2010-146100-024 ze dne 30. 11. 2010 a č. j. 16785-4/2010-146100-024 ze dne 7. 12. 2010 dohledat, že tyto kontakty byly liché, protože žalobcem sdělované kontakty patřily jiným, mezi sebou navzájem i k osobě žalobce cizím, osobám. Není tedy pravdou, že by správce daně v rámci vyhledávací činnosti nehodlal „vytěžit“ i dodavatele, ač toto nebyl povinen činit vůbec. Ve věci totiž postačilo žalobcem nevyvrácené zjištění správce daně, že skladoval plynový olej, aniž by k němu předložil doklad o zdanění dle § 5 zákona o spotřebních daních, o němž by nebylo v žádné z náležitostí pochyb, že byl vystaven právě k předmětnému plynovému oleji a ne zjevně k jinému výrobku. Důkazní břemeno prokázání zdanění po celou dobu bylo a nadále zůstalo výhradně na straně žalobce, nikoli správce daně. Jestliže žalobce tvrdil a stále tvrdí, že předložil doklad o zdanění plynového oleje, i přesto, že je v něm uvedena motorová nafta, pak je to opět žalobce, na jehož straně je důkazní břemeno, aby toto své tvrzení, zejména identitu druhu zboží na tomto dokladu uvedeného, ve vztahu k předmětnému plynovému oleji prokázal. Krajský soud okolnosti případu vyhodnotil nesprávně a břemeno prokázání tvrzení činěných žalobcem o tom, že dne 14. 7. 2010 skladovaný plynový olej je motorovou naftou z žalobcem předloženého dokladu o prodeji, svým rozsudkem převádí na správce daně.

K závěru krajského soudu, že se CŘO nevypořádalo s odvolací námitkou, že správce daně nedisponoval při svém rozhodování o dani rozbořem vzorků konkrétní dodávky od výrobce či dodavatele, stěžovatel uvádí, že za situace, kdy daň byla stanovena

pokračování

podle pomůcek, pomůcky byly shromážděny tak, jak jsou vyjmenovány v obou rozhodnutích celních orgánů (mezi pomůckami není uveden doklad o rozboru, jak měl na mysli ve svém odvolání žalobce, protože jej nepředložil), a protože použité pomůcky byly vyhodnoceny CŘO za dostatečné, přiměřené a odpovídající, nebylo třeba po žalobci požadovat doplnění odvolání o předložení takového dokladu o rozboru vzorků a už vůbec nebylo povinností za žalobce takovýto doklad mezi pomůcky ke stanovení daně opatřovat.

Krajský soud podle stěžovatele pochybil také tím, že pro odůvodnění svého názoru o nepřezkoumatelnosti rozhodnutí CŘO vadně použil rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 10. 2009, č. j. 5 Afs 93/2008 – 94, který se vztahuje k přezkoumávání daně stanovené dokazováním po podání daňového přiznání. V nyní posuzovaném případě se však jedná o stanovení daně podle pomůcek pro nepodání daňového přiznání. Skutkový stav a okolnosti případu jsou zcela odlišné. Rozsudek tak nelze na případ žalobce aplikovat.

Odůvodnění rozsudku krajského soudu, respektive jeho právní posouzení, je s ohledem na skutkový stav věci vyplývající z příslušného spisového materiálu CŘO zcela nepřiléhavé.

Ze všech výše uvedených důvodů stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalobce ke kasační stížnosti

Žalobce se ke kasační stížnosti stěžovatele nevyjádřil.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

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 za stěžovatele jedná pověřená osoba s vysokoškolským právnickým vzděláním, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.) a zkoumal při tom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Kasační stížnost soud neshledal důvodnou.

Z obsahu správního spisu plyne, že podle protokolu o místním šetření Celního úřadu Karviná ze dne 14. 7. 2010, č. j. 10247/2010-146100-024, bylo v průběhu místního šetření v provozovně žalobce na adrese U nádraží 1202/12 v Havířově - Šumbarku zjištěno, že v nádrži „Bencalor“ v areálu provozovny se nachází zůstatkové množství 20 830 litrů minerálních olejů, o němž žalobce v průběhu místního šetření dne 14. 7. 2010 uvedl, že se

jedná o motorovou naftu, kterou nakoupil v původním množství 41 723 litrů na základě faktury č. 010/105 ze dne 21. 4. 2010 od dodavatele BARID AIN s.r.o. včetně spotřební daně a tento doklad celním orgánům předložil jako doklad o zdanění ve smyslu § 5 zákona o spotřebních daních. Správce daně výzvou ze dne 26. 10. 2010 vyzval žalobce k podání daňového přiznání za duben 2010 a k jeho podání mu stanovil lhůtu. Proti této výzvě podal žalobce odvolání, které bylo jako nepřipustné zamítnuto rozhodnutím správce daně ze dne 30. 12. 2010. V odvolání žalobce namítal, že k podání výzvy nebyl důvod, protože předloženými doklady prokázal uhrazení daně, jde o doklady věrohodné, přičemž setrval na svém tvrzení, že předmětné minerální oleje nakoupil jako motorovou naftu. Dále žalobce správci daně vytkl, že ve výzvě není uvedeno, jaké kroky správce daně učinil ve vztahu k dodavateli, zda tento potvrzuje či vyvrací jeho tvrzení, zejména pak, zda dodavatel doložil původ zboží a zaplacení spotřební daně. Celní ředitelství Ostrava (stejně jako Celní úřad Karviná) pro účely prokázání zdanění předmětného vybraného výrobku žalobcem předkládaný doklad vyloučilo jako důkaz, neboť tento neprokazuje zdanění předmětného vybraného výrobku, který je na základě provedené laboratorní zkoušky (viz protokol o zkoušce Celně technické laboratoře ze dne 2. 9. 2010, č. j. 24814/2010-900000-020) svými vlastnostmi odlišný od na tomto dokladu deklarované motorové nafty a nesplňuje ve sledovaném parametru (teplota, při níž předestiluje 95% obj.) jakostní normu na motorovou naftu ČSN EN 590. Z protokolu o zkoušce vyplývá, že odebraný vzorek je vybraný výrobek – plynový olej KN 27101941, kdy se nejedná o motorovou naftu, ale o plynový olej, který nevyhovuje jakostní normě ČSN EN 590 pro motorovou naftu. Motorová nafta je jako předmět daně uvedena v ustanovení § 45 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních, kdežto předmětný vybraný výrobek svými fyzikálně chemickými vlastnostmi odpovídá předmětu daně ve smyslu § 45 odst. 2 písm. f) zákona o spotřebních daních, kód vybraného výrobku je v daném případě 271053.

Krajský soud zrušil žalobou napadené rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost podle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s., neboť CŘO se v něm nevypořádalo s odvolací námitkou, že správce daně nedisponuje rozbořem vzorků konkrétní dodávky od výrobce či dodavatele a z obsahu spisu není ani zřejmé, z jakého důvodu správce daně neučinil žádné další kroky k ověření situace u dodavatele žalobce, přestože žalobce poskytl správci daně telefonní kontakt na jednatele dodavatele.

Stěžovatel namítá, že vzhledem k tomu, že daň byla stanovena podle pomůcek, se těmito odvolacími námitkami CŘO vůbec zabývat nemuselo.

V projednávané věci řízení před celním úřadem probíhalo podle zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, odvolací řízení pak již bylo vedeno za účinnosti daňového řádu, přičemž podle § 264 odst. 1 daňového řádu platí, že řízení nebo postupy, které byly zahájeny podle dosavadních právních předpisů, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona dokončí a práva a povinnosti z nich plynoucí se posoudí podle ustanovení tohoto zákona, která upravují řízení nebo postupy, které jsou jim svou povahou a účelem nejbližší.

Z hlediska posouzení rozsahu přezkumu rozhodnutí správního orgánu I. stupně odvolacím orgánem je nezbytné hodnocení „předběžné otázky“, *zda daň byla stanovena dokazováním, nebo byla stanovena podle pomůcek*, neboť v případě stanovení daně podle pomůcek zkoumá odvolací orgán pouze dodržení zákonných podmínek použití tohoto

pokračování

způsobu stanovení daně, jakož i přiměřenost použitých pomůcek (§ 114 odst. 4 daňového řádu).

Pro rozhodnutí věci je tedy zejména významné posouzení, z jakých konkrétních důvodů nebylo možné v projednávané věci stanovit daň dokazováním a bylo nutno přistoupit k použití pomůcek. Podstatné je také zhodnocení, zda ve skutečnosti nebyla v projednávané věci daň stanovena dokazováním, přestože ji celní orgány označují jako daň stanovenou podle pomůcek.

Celní ředitelství Ostrava se v tomto směru v napadeném rozhodnutí omezilo na konstatování, že podmínky pro stanovení daně tímto způsobem „*dodrženy byly*“ a nemá „*žádná zjištění o jejich nepřiměřenosti*“. Splnění podmínek pro vyměření daně podle pomůcek přitom ČŘO dovozuje ze skutečnosti, že žalobce nepodal ve smyslu § 44 odst. 1 ZSDP daňové přiznání. Závěry Celního ředitelství Ostrava však správné nejsou.

Připouštělo-li ustanovení § 44 odst. 1 ZSDP (nyní § 145 odst. 1 daňového řádu) stanovení daně podle pomůcek, tedy v podstatě bez součinnosti daňového subjektu (žalobce), nepochybně tak bylo možno učinit pouze v případech, kdy daňový subjekt se správcem daně nekomunikuje a neposkytuje potřebnou součinnost (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. 2005, č. j. 5 Afs 160/2004 – 81). Tak tomu ovšem v projednávané věci nebylo. Žalobce totiž nebyl zcela nečinný, proti výzvě celního úřadu ze dne 26. 10. 2010 k podání daňového přiznání za předmětné zdaňovací období brojil odvoláním, ve kterém tvrdil, že není ve vztahu k této dani jejím plátcem a není tedy povinen daňové přiznání podat. V projednávané věci tedy již z tohoto důvodu nebyly splněny podmínky pro přechod na pomůcky podle § 44 odst. 1 ZSDP pro nepodání daňového přiznání. Jakkoli žalobce neučinil své sdělení stran daňové povinnosti na předepsaném formuláři, učinil tak nepochybně v podaném odvolání. Nelze tak konstatovat, že žalobce se správcem daně nekomunikoval.

Z obsahu napadeného rozhodnutí i rozhodnutí celního úřadu je dále zřejmé, že ačkoli celní orgány dospěly k závěru, že daň byla žalobci stanovena pomocí pomůcek, stalo se tak ve skutečnosti dokazováním. Celní orgány totiž daň stanovily na základě výsledků místního šetření u žalobce ze dne 14. 7. 2010, podle kterého žalobce skladoval v nádržích čerpací stanice předmětný vybraný výrobek, který nabyl v původním množství 41 723 litrů od dodavatele BARIN AIN s.r.o. Tyto skutečnosti celní orgány nedovodily z pomůcek, ale zjistily z důkazních prostředků, které jsou součástí správního spisu a z nichž ve svých rozhodnutích vycházejí [zejména protokoly č. j. 10247/2010-146100-024 (zjištěno skladované množství vybraných výrobků), č. j. 14736/2010-146100-024, č. j. 16785/2010-146100-024, protokol o zkoušce Celně technické laboratoře ze dne 2. 9. 2010, č. j. 24814/2010-900000-020, protokol o odběru vzorku č. 146100-10-07-004]. K tomu, aby poté celní orgány na základě těchto zjištění učiněných z důkazních prostředků stanovily žalobci daň, pak již jen příslušné množství vybraných výrobků vynásobily příslušnou sazbou daně. Daň tedy nebyla stanovena jen na základě určité míry pravděpodobnosti, jak je to typické právě u daně stanovené podle pomůcek, ale přesně na základě dokazování.

Lze proto uzavřít, že v projednávané věci nebyly splněny podmínky uvedené v § 44 odst. 1 ZSDP pro stanovení daně podle pomůcek pro nepodání daňového přiznání a ve skutečnosti tímto způsobem ani daň stanovena nebyla, neboť byla stanovena dokazováním. Jestliže za tohoto stavu celní orgány trvaly na tom, že daň žalobci stanovily

formálně podle pomůcek, aniž by dokazování prováděly a žalobci dokazovat umožnily, vyloučily tím žalobce z možnosti svá tvrzení prokázat, přičemž za této situace ani z hlediska přezkumu rozhodnutí celního úřadu Celním ředitelstvím Ostrava jako odvolacím správním orgánem neplatilo omezení stanovené § 114 odst. 4 daňového řádu.

Krajský soud, který v napadeném rozsudku odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 10. 2009, č. j. 5 Afs 93/2008 – 94, tedy dospěl ke správnému závěru, že žalobce s ohledem na způsob stanovení daně v odvolacích námitkách mohl namítat nedostatečné zjištění skutkového stavu správcem daně spočívající v tom, že u jeho dodavatele BARID AIN s.r.o. nebylo dostatečně (např. rozbořem vzorků) ověřeno, že dodaný výrobek je totožný s výrobkem u žalobce zjištěným správcem daně a že k tomuto výrobku se vztahují příslušné doklady prokazující jeho (částečné nebo úplně) zdanění.

Krajský soud v této souvislosti tedy správně aplikoval rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 10. 2009, č. j. 5 Afs 93/2008 – 94, neboť i v tomto případě byla daň stanovena dokazováním a žalobce již v řízení před správcem daně a v odvolání namítal, že předmětné vybrané výrobky nakoupil od svého dodavatele jako motorovou naftu a teprve při kontrole provedené celním úřadem bylo zjištěno, že jde o vybrané výrobky jiné než deklarované na daňových dokladech. Je třeba také zdůraznit, že žalobce nenamítal, že mu byly skutečně dodány vybrané výrobky deklarované na daňových dokladech, ale že dodané výrobky *byly zdaněny*. K tomu Nejvyšší správní soud ve výše uvedeném rozsudku ze dne 15. 10. 2009 konstatoval následující: „Podle § 5 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, se zdanění vybraných výrobků spotřební daní prokazuje daňovým dokladem, dokladem o prodeji či dokladem o dopravě vybraných výrobků. Pokud však daňovému dokladu (resp. dokladu o prodeji či dopravě) chybějí některé zákonem stanovené náležitosti, nebo jsou některé údaje na tomto dokladu uvedeny chybně, není vyloučeno, aby byly tyto nedostatky nahrazeny jinými důkazy prokazujícími zdanění vybraného výrobku spotřební daní.“

Z odůvodnění správního rozhodnutí musí být seznatelné, proč správní orgán považuje námitky účastníka za liché, mylné nebo vyvrácené, které skutečnosti vzal za podklad svého rozhodnutí, proč považuje skutečnosti předestírané účastníkem za nerozhodné nebo nesprávné nebo jinými provedenými důkazy za vyvrácené, podle které právní normy rozhodl a jakými úvahami se řídil při hodnocení skutkového a právního stavu věci (srov. obdobně rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 26. 2. 1993, č. j. 6 A 48/92 – 23).

Krajskému soudu lze přisvědčit i v tom, že Celní ředitelství Ostrava, které vycházelo z mylného názoru, že daň byla v projednávané věci stanovena podle pomůcek, se v napadeném rozhodnutí s předmětnou odvolací námitkou nevypořádalo, zejména konkrétně neuvedlo, z jakých důvodů nebylo zapotřebí provádět rozbor vzorků konkrétní dodávky od výrobce či dodavatele žalobce nebo z jakých důvodů nebylo možné tento rozbor provést a v této souvislosti také kontaktovat označeného dodavatele žalobce (nejen telefonicky, ale také např. písemně na adresu sídla tohoto dodavatele, popř. také v rámci místního šetření apod.).

Celní ředitelství Ostrava k předmětné odvolací námitce pouze konstatovalo, že nezpochybňuje pravost žalobcem předloženého dokladu a jeho formální náležitosti, avšak jeho neprůkaznost spatřuje v tom, že neprokazuje zdanění předmětného vybraného

pokračování

výrobku (plynového oleje), ze kterého je daň vyměřována. Celní ředitelství Ostrava se však v napadeném rozhodnutí nevypořádalo s verzí předkládanou žalobcem, který v předmětné odvolací námitce poukázal na skutečnost, že k ní nebyl dostatečně zjištěn skutkový stav, neboť nebyly provedeny kroky k zajištění vzorků z rozhodného období u společnosti BARID AIN s.r.o. V této souvislosti je třeba poukázat na skutečnost, že žalobce netvrdil, že mu byl dodán vybraný výrobek deklarovaný na předložených dokladech (tj. motorová nafta), ale namítal, že tento výrobek za motorovou naftu považoval, neboť takto byl chybně označen jeho dodavateli, a zejména, že byl zdaněn. Právě k prokázání zdanění tohoto výrobku pak jeho odvolací námitka směřuje a z argumentace CŘO v napadeném rozhodnutí nijak neplyne, že případné zajištění předmětných vzorků u společnosti BARID AIN s.r.o. a jejich rozbor by z konkrétních důvodů bez dalšího nemohl prokázat alespoň částečné zdanění u žalobce zjištěného výrobku spotřební daní. K této otázce se CŘO v napadeném rozhodnutí nijak nevyjádřilo.

Je přitom zřejmé, že pokud by byla tvrzení žalobce prokázána, nemohly by celní orgány tvrdit, že předmětný vybraný výrobek *nebyl zdaněn spotřební daní vůbec*. Za takových okolností by mohl být tento výrobek pouze případně zdaněn v jiné výši, než která odpovídá zákonné sazbě dle správného nomenklaturního zařazení.

Nereagovalo-li Celní ředitelství Ostrava jako odvolací správní orgán v odůvodnění napadeného rozhodnutí na předmětnou odvolací námitku žalobce, porušilo § 116 odst. 2 daňového řádu, podle kterého v odůvodnění rozhodnutí o odvolání musí být vypořádány všechny důvody, v nichž odvolatel spatřuje nesprávnosti nebo nezákonnosti napadeného rozhodnutí. Uvedené pochybení CŘO má pak za následek nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí pro nedostatek důvodů ve smyslu § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 11. 2009, č. j. 7 Afs 116/2009 – 70), jak správně dovodil krajský soud.

V této souvislosti přitom nelze při rozhodování o kasační stížnosti zohlednit další argumentaci stěžovatele k předmětné odvolací námitce žalobce, která je obsažena až v kasační stížnosti, protože správní orgán je povinen již v odůvodnění svého rozhodnutí uvést, o jaké zjištěné okolnosti a jaké úvahy se při vypořádání odvolacích námitek v tomto rozhodnutí opíral a jak k nim dospěl. Nepostačuje tedy, vysvětlí-li správní orgán svůj postup a skutkové a právní závěry až dodatečně (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 10. 2004, č. j. 3 As 51/2003 – 58, rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 30. 12. 2005, č. j. 11 Ca 207/2005 – 23). Pro úplnost je však možno uvést, že odvolací námitku žalobce považuje zdejší soud za zcela určitou a projednatelnou, jak ostatně plyne již ze shora uvedeného, přičemž stěžovatel v kasační stížnosti (stejně jako CŘO) vychází z nesprávného předpokladu, že daň byla žalobci stanovena podle pomůcek; již z tohoto důvodu nelze důvodům uvedeným stěžovatelem v kasační stížnosti přisvědčit.

Nejvyšší správní soud tak s ohledem vše výše uvedené konstatuje, že napadený rozsudek je přes svou stručnost nejen správný, ale také dostatečně přezkoumatelný. Z rozsudku krajského soudu je zřejmé, z jakých důvodů shledal napadené rozhodnutí CŘO nepřezkoumatelným a jakými úvahami se při tomto hodnocení řídil, jakož i to, z jakých konkrétních skutečností při svých závěrech vycházel.

Ze všech shora vyložených důvodů zdejší soud uzavírá, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s.).

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti a úspěšnému žalobci podle obsahu spisu náklady řízení nevznikly. Proto soud rozhodl, že se žalobci náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává (§ 60 odst. 1, § 120 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 27. listopadu 2014

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu