



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK**  
**JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Jakuba Camrdu a soudců JUDr. Viktora Kučery a JUDr. Lenky Matyášové v právní věci žalobce: **GASPED, spol. s r.o.**, se sídlem Domoradice 301, Český Krumlov, zast. Mgr. Janem Aulickým, advokátem se sídlem Za Tiskárnou 327, Český Krumlov, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, Praha 4, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 24. 11. 2016, č. j. 10 Af 8/2015 – 49,

**t a k t o :**

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

**O d ů v o d n ě n í :**

**I. Vymezení věci**

[1] Kasační stížností se žalobce (dále jen „stěžovatel“) domáhal zrušení v záhlaví označeného rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích (dále jen „krajský soud“), kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 1. 2015, č. j. 1850/2015-900000-304.2.

[2] Tímto rozhodnutím žalovaný na základě odvolání stěžovatele změnil rozhodnutí Celního úřadu Český Krumlov (dále jen „správce daně“) – platební výměr ze dne 23. 7. 2012, č. j. 341-12/2012-037800-022, na spotřební daň z minerálních olejů podle zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o spotřebních daních“), za zdaňovací období únor 2011 ve výši 174 881 Kč. Zmíněná změna platebního výměru provedená žalovaným odvolacím orgánem s odkazem na § 116 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) spočívala ve změně výroku, podle něhož se nově vyměřuje stěžovateli z moci úřední a na základě pomůcek v souladu s § 145 daňového řádu ve spojení

s § 98 daňového řádu spotřební daň z minerálních olejů za zdaňovací období únor 2011, a to z minerálních olejů KN 2710 11 90, u nichž vznikla stěžovateli jako plátcí daně podle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních povinnost daň přiznat a zaplatit podle § 9 odst. 3 písm. e) zákona o spotřebních daních ve výši 174 881 Kč.

[3] Uvedenou změnou výroku platebního výměru došlo k jeho bližší precizaci, přičemž výsledná povinnost stěžovatele zaplatit spotřební daň zůstala stejná; této povinnosti přitom předcházela kontrola České obchodní inspekce a následný postup správce daně, který lze stručně shrnout takto. Dne 9. 2. 2011 Česká obchodní inspekce odebrala u stěžovatele dva vzorky pohonných hmot: 020/21/11 a 021/21/11, které byly následně podrobeny analýze. Z výsledků analýzy vyplývá, že zůstatek v nádrži u vzorku SUPER BA 95 byl 13 623,3 litrů. Laboratorní zkouškou bylo zhodnoceno, že odebraný vzorek: 020/21/11 nevyhověl ve zkoušených ukazatelích limitních hodnot ČSN EN 228 (2009) – BS. Správce daně byl o výsledcích analýzy vzorku vyrozuměn sdělením Celního ředitelství České Budějovice ze dne 3. 6. 2011. Sdělením ze dne 17. 6. 2011 byl stěžovatel informován o provedení místního šetření dne 22. 6. 2011 v místě jeho sídla se zaměřením na prokázání zdanění nakoupených minerálních olejů – produktu SUPER BA-95 za období leden a únor 2011. Místní šetření proběhlo dne 12. 7. 2011 (protokol č. j. 3471-5/2011-037800-022). Stěžovatel správci daně předložil daňové doklady na nákup minerálních olejů od společnosti OMV Česká republika, s. r. o. Dále předložil vyjádření Ing. Pavla Fišera za dopravce pohonných hmot Pavel Fišer Šuptrans, s. r. o. ze dne 18. 7. 2011, z něhož vyplývá, že dne 7. 2. 2011 došlo pravděpodobně při stáčení benzínu k poškození jeho kvality, a to technologickou chybou, kdy řidič stočil benzin až po stočení nafty stejnou tratí na vozidle. Dne 2. 9. 2011 vydal správce daně výzvu k podání vysvětlení, kterou adresoval jmenovanému dopravci, který ve svém sdělení ze dne 14. 9. 2011 uvedl, že množství nafty, které zůstalo ve stáčecí komoře a znehodnotilo dodávaný benzin, bylo cca 25 až 35 litrů. Z doplňující laboratorní informace k nevyhovujícímu vzorku ze dne 24. 10. 2011, kterou obdržel správce daně, se ovšem podává, že množství příměsi bylo minimálně 4 % a že s ohledem na obsah nádrže, ze které byl vzorek odebírán (13 623 litrů), bylo množství přidané frakce minimálně 545 litrů, což neodpovídá tvrzení dopravce. Dne 16. 1. 2012 bylo do spisu založeno vyjádření řidiče J. S. ze dne 20. 12. 2011, ve kterém uvedl, že při stáčení benzínu omylem otevřel komoru s naftou. Do benzínu se tímto omylem podle něj dostalo cca 100 litrů nafty. Dne 31. 1. 2012 pod č. j. 341-3/2012-037800-022 vydal správce daně stěžovateli výzvu, aby ve lhůtě třiceti dnů podal řádné daňové tvrzení ke spotřební dani z minerálních olejů – ostatní benzin KN 2710 11 90 v množství 13 623,3 litrů, u kterých bylo zjištěno skladování bez řádného dokladu prokazujícího zdanění minerálního oleje. Stěžovatel byl poučen, že nevyhoví-li výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně vyměřit daň podle pomůcek.

[4] Dne 23. 7. 2012 vydal správce daně shora zmíněný platební výměr. Vycházel z toho, že odebraný motorový benzin pod názvem SUPER BA 95 nevyhověl průběhem a koncem destilace parametrům normy ČSN EN 228; jednalo se o směs minerálních olejů, která patří do položky KN 2710 11 90 celního sazebníku jako ostatní benziny a u které nebylo prokázáno zdanění, neboť stěžovatelem předložené daňové doklady od společnosti OMV Česká republika, s. r. o. prokazují zdanění nákup, resp. zdanění produktu Eurosuper celního zařazení KN 2710 11 45 – tedy produktu s odlišným kódem nomenklatury.

[5] Proti platebnímu výměru podal stěžovatel odvolání. Žalovaný v rámci odvolacího řízení dne 26. 9. 2013 předložil věc správci daně, aby vypořádal návrhy na provedení

pokračování

dokazování a aby se vypořádal se vznikem daňové povinnosti ve vztahu ke stěžovateli, dopravci, příp. ve vztahu k jinému daňovému subjektu. Správce daně výzvou ze dne 7. 10. 2013 vyzval společnost Pavel Fišer Šuptrans, s. r. o. k součinnosti a k doložení listin. Uvedená společnost součinnost poskytla a předložila doklady. Dne 22. 11. 2013 byl proveden výslech svědka J. S. Při jednání dne 10. 1. 2014 bylo provedeno další dokazování za přítomnosti stěžovatele a ten si vyžádal lhůtu třiceti dnů k vyjádření. Dne 24. 4. 2014 bylo provedeno ohledání dopravního prostředku, kterým byly dne 7. 2. 2011 přepravovány pohonné hmoty pro stěžovatele. Dne 30. 4. 2014 byl proveden výslech svědka R. B., přičemž si stěžovatel vyžádal lhůtu třiceti dnů k vyjádření. Správce daně po doplnění dokazování předložil věc zpět žalovanému se sdělením ze dne 23. 6. 2014. Dne 6. 11. 2014 vydal žalovaný výzvu k uplatnění práv stěžovatele po ukončení dokazování, a to ve lhůtě deseti dnů ode dne doručení výzvy. Stěžovatel se vyjádřil podáním ze dne 14. 11. 2014, jehož součástí byla stížnost podle § 261 daňového řádu na správce daně i žalovaného.

[6] Dne 13. 1. 2015 vydal žalovaný výše citované rozhodnutí, kterým změnil výrok napadeného platebního výměru, nicméně výše vyměřené spotřební daně stěžovateli zůstala stejná, tj. ve výši 174 881 Kč; při jejím výpočtu žalovaný stejně jako správce daně vycházel z množství zjištěného skladovaného minerálního oleje o objemu 13 620 litrů.

## II. Rozhodnutí krajského soudu

[7] Proti rozhodnutí žalovaného stěžovatel podal žalobu, v níž uplatnil několik na sebe navazujících žalobních bodů týkajících se prekluze lhůty pro stanovení spotřební daně, jejího stanovení podle pomůcek a vůbec postupu správce daně a žalovaného v dané věci, v níž nebylo vedeno řízení hospodárně a bez zbytečných průtahů, nebyla správně posouzena podaná stížnost a výsledný výrok je nesrozumitelný a nepřesný. Z věcného hlediska pak stěžovatel namítl, že nebyla správně posouzena otázka skladování konkrétního minerálního oleje, k čemuž bylo mj. nutno posuzovat též otázku jeho vzniku; k této otázce ovšem nebylo dokazování provedeno tak, jak navrhoval stěžovatel, dle kterého s ohledem na princip daňové neutrality nedošlo ke zkrácení žádné daně.

[8] Krajský soud žalobu jako nedůvodnou zamítl dle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Nejprve se věnoval námitce prekluze, protože pokud by byla důvodnou, byl by to důvod pro zrušení napadeného rozhodnutí žalovaného i platebního výměru. Krajský soud konstatoval, že v daném případě jde o spotřební daň z minerálních olejů za zdaňovací období únor 2011 a stěžovatel byl tedy povinen podat řádné daňové tvrzení do 25. 3. 2011; tímto dnem počala běžet tříletá lhůta pro stanovení daně. Úkonem správce daně, který přerušil běh této prekluzivní lhůty a způsobil její nový běh od počátku, byla výzva k podání řádného daňového tvrzení ze dne 31. 1. 2012 tak, jak předpokládá § 148 odst. 3 daňového řádu. Tato výzva byla stěžovateli oznámena dne 3. 2. 2012. Od tohoto dne počala běžet nová tříletá prekluzivní lhůta pro stanovení daně, kterou správce daně i žalovaný dodrželi, neboť napadené rozhodnutí o odvolání bylo žalobci oznámeno a stalo se pravomocným dne 13. 1. 2015, tj. před koncem tříleté prekluzivní lhůty, která by uplynula dne 3. 2. 2015.

[9] V dalším se krajský soud zabýval zejména namítaným porušením procesních práv ze strany žalovaného potažmo správce daně – a to v otázce posouzení stěžovatelem podané stížnosti podle § 261 daňového řádu a dále v otázce stanovení daně dle pomůcek, jakož i hospodárnosti a celkové délky řízení. Z obsahu daňového spisu je patrné, že stěžovatel byl žalovaným vyzván k uplatnění práv účastníka řízení po ukončení dokazování, a to výzvou ze dne 6. 11. 2014. Stěžovatel reagoval vyjádřením ze dne 14. 11. 2014, které označil také jako „*stížnost na postup správce daně*“. V textu se uvádí, že stěžovatel podává stížnost na postup žalovaného i na postup správce daně podle § 261 daňového řádu, a to z důvodů uvedených v daném vyjádření. Z obsahu napadeného rozhodnutí je zřejmé, že žalovaný se tomuto vyjádření věnoval a námitky v něm obsažené projednal v rámci odvolacího řízení. S uvedeným postupem žalovaného se krajský soud ztotožnil a s odkazem na judikaturu (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 11. 2015, č. j. 2 Afs 143/2015 – 71) konstatoval, že institut stížnosti podle § 261 daňového řádu je subsidiárním prostředkem ochrany práv daňového subjektu a nelze ho užívat tím způsobem, který zvolil stěžovatel. V daném případě probíhalo odvolací řízení, v rámci něhož žalovaný přezkoumával uplatněné odvolací důvody, které stěžovatel rozvedl právě ve svém vyjádření ze dne 14. 11. 2014. Ze stejných, tj. odvolacích, důvodů uplatnil stěžovatel i stížnost podle § 261 daňového řádu. Jinými slovy, stěžovatel se domáhal, aby jeho odvolací námitky byly vypořádány v rámci dvou institutů, a to jednak v rámci rozhodnutí o odvolání a v rámci vyřízení stížnosti. Takto však institut stížnosti nelze vykládat a ani aplikovat. Stěžovatel svoji stížnost nespojil s žádnou námitkou, k jejímuž vyřízení má tento institut sloužit; nenamítal nevhodné chování úředních osob nebo postup správce daně či žalovaného. Vznášel v zásadě věcné námitky do procesu dokazování, do hodnocení důkazů, do výkladu pojmu skladování apod., což jsou skutečnosti, které se v daném případě se řešily v rámci podaného odvolání a ke kterým se také žalovaný vyjádřil v rámci konečného hodnocení věci (na str. 30 až 36 svého rozhodnutí).

[10] K namítané nesprávně aplikaci pomůcek pro stanovení daně krajský soud uvedl, že správce daně nebyl oprávněn bez dalšího stanovit daň podle pomůcek, neboť stěžovatel se proti výzvě k podání řádného daňového tvrzení ohradil a ve svém vyjádření snesl argumenty o tom, proč není plátcem daně. Za této situace, tj. při procesní aktivitě stěžovatele, nebyly splněny procesní podmínky pro přechod na pomůcky. Daňové řízení v prvním a druhém stupni však tvoří jeden celek, a proto krajský soud dále zkoumal, jaký byl další procesní postup v odvolacím řízení. Odvolací orgán je totiž oprávněn napravovat vady postupu správce daně. Žalovaný v odvolacím řízení doplnil dokazování a taktéž pověřil správce daně, aby vypořádal návrhy na provedení dokazování a aby se vypořádal se vznikem daňové povinnosti ve vztahu ke stěžovateli, dopravci, příp. ve vztahu k jinému daňovému subjektu. Z tohoto postupu lze dovodit, že žalovaný se postaral o to, aby argumentace stěžovatele o tom, že není plátcem daně, byla prověřena, a aby byly provedeny důkazy, které stěžovatel navrhoval. Žalovaný taktéž požádal o prověření příp. daňové odpovědnosti dalších subjektů. Po zhodnocení provedených důkazů však žalovaný přesto ustal na závěru, že daň byla stěžovateli stanovena podle pomůcek a v tomto směru též změnil výrok platebního výměru tak, aby v něm byla tato skutečnost výslovně uvedena. Správce daně i žalovaný tak zjevně nesprávně vycházeli z toho, že daň byla stanovena podle pomůcek, ačkoliv fakticky byla stanovena dokazováním. Krajský soud však vyhodnotil, že stěžovatel byl u dokazování přítomen, byl se všemi důkazy seznámen, po skončení dokazování měl právo se k důkazům vyjádřit a provedené důkazní prostředky

pokračování

jsou v napadeném rozhodnutí podrobně rozebrány a vyhodnoceny, ačkoliv jsou nesprávně označovány jako pomůcky. Odvolací přezkum byl proveden v úplné apelaci tak, jak tomu je v případě, kdy je daň stanovena dokazováním.

[11] Dokazování, které v projednávaném případě *de facto* celé proběhlo před odvolacím orgánem, sloužilo k prověření tvrzení stěžovatele o tom, že není plátcem daně, a v souvislosti s tím k prověření, zda zde není vedle stěžovatele dán další subjekt, který by byl v dané věci plátcem daně ze zjištěných vybraných výrobků. Bylo doplněno dokazování o důkazní návrhy stěžovatele, které nebyly provedeny v řízení v prvním stupni. Byla prověřována stěžovatelova verze vzniku předmětného minerálního oleje. Daňové orgány postupovaly v součinnosti se stěžovatelem a vždy mu vyhověly, když si vyžádal lhůtu k vyjádření. Námitku stěžovatele ohledně nehospodárného vedení řízení a zbytečných průtahů tedy krajský soud nepovažoval za důvodnou stejně jako to, že se stěžovateli z důvodu neúměrné délky odvolacího řízení navýšily úroky z prodlení (stěžovatel byl povinen vyměřenou daň uhradit ve stanovené lhůtě bez ohledu na právní moc platebního výměru, tj. nebyl oprávněn vyčkávat výsledku odvolacího řízení).

[12] K výkladu pojmu „*skladování*“ krajský soud s odkazem na judikaturu (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 2. 2009, č. j. 7 Afs 69/2007 – 85, publ. pod č. 2533/2012 Sb. NSS, ze dne 29. 9. 2010, č. j. 2 Afs 8/2010 – 119, a ze dne 20. 8. 2009, č. j. 1 Afs 81/2009 – 687) uvedl, že je ho nutno chápat jako detenci; je tudíž lichá stěžovatelova argumentace, dle níž je pojmovým znakem skladování v režimu zákona o spotřebních daních prvek vědomosti o tom, co je skladováno. Z provedených důkazů je jednoznačně zřejmé, že vybrané výrobky pod kódem nomenklatury 2710 11 90 stěžovatel skladoval v nádrži ve své provozovně, neboť tam byly zjištěny, a skutečnost, zda žalobce věděl o tom, že se jedná o vybrané výrobky pod uvedeným kódem nomenklatury 2710 11 90, a nikoliv pod kódem KN 2710 11 45, není rozhodná. Zjištěné vybrané výrobky kódu nomenklatury KN 2710 11 90 jako takové měl stěžovatel ve svém faktickém ovládnutí, tj. v detenci. Z toho důvodu byl určen jako plátce daně dle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních, což našlo rovněž svůj odraz ve změně výroku platebního výměru, v němž se v rámci výpočtu daně hovoří i o zjištěném „*skladovaném*“ minerálním oleji.

[13] Žalovaný poměrně podrobně a přesvědčivě popsal zjištěný skutkový stav a vyvrátil námitky stěžovatele stran způsobu vzniku minerálního oleje. Žalovaný zhodnotil, že svědek S. nikdy vědomé „*dorovnání*“ benzínu naftou nepotvrdil. Ze svědecké výpovědi bylo zřejmé, že si nebyl vědom žádného pochybení a že sám neví, proč a za jakých okolností své prohlášení z konce roku 2011 napsal. Žalovaný pak zhodnocením stáčecích lístků ze dne 7. 2. 2011 a časů na nich uvedených, a dalších důkazů vyvrátil tu možnost, že by ke vzniku zjištěného minerálního oleje došlo stočením nafty do benzínu na základě omylu svědka S. Žalovaný rovněž podrobně zdůvodnil, proč znehodnocení benzínu nebylo možné na základě zůstatku nafty ve stáčecí hadici a ve výsledku jeho hodnocení důkazů podává podle názoru krajského soudu uvěřitelnou verzi skutkového stavu, která ob stojí v konfrontaci s ostatními provedenými důkazy na návrh stěžovatele. Krajský soud se ztotožnil rovněž s důvody žalovaného, pro které již nepovažoval za nezbytné provádění dalšího dokazování – a sice výsledkem svědka Fišera, majitele dopravní společnosti, zprávou společnosti OMV Česká republika, s. r. o. ohledně zdanění vybraných výrobků,

rozbořem vzorků ze zásobníku uvedené společnosti ze dne 7. 2. 2011 a zjištěním reziduálního množství stačených látek, které zůstávají v cisternách a v jejich hadicích.

[14] Krajský soud zdůraznil, že stěžovatel se stal plátcem daně, neboť skladoval nezdaněný minerální olej a z tohoto pohledu není – ve vztahu ke stěžovateli jakožto plátcem daně podle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních – podstatné, jak tento minerální olej vznikl. Podstatné je to, že zjištěný motorový olej není totožný s tím, který byl uveden do volného oběhu společností OMV Česká republika, s. r. o. a který byl zdaněn. Stěžovatelem předložené doklady na zdanění motorového oleje KN 2710 11 45 nebyly v souladu se skutečným stavem, kdy byl zjištěn skladovaný motorový olej KN 2710 11 90. Krajský soud proto ani námitku, že nedošlo ke zkrácení žádné daně, nepovažoval za důvodnou.

### III. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[15] V kasační stížnosti proti rozsudku krajského soudu stěžovatel vesměs pokračoval ve své dosavadní argumentaci, kterou obecně podřadil pod důvody kasační stížnosti podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. a kterou lze s ohledem na obsah kasační stížnosti strukturovat do těchto šesti kasačních námitek.

[16] Za prvé, stěžovatel namítl nesprávné vyhodnocení námítky prekluze ze strany krajského soudu, neboť úkonem, který měl vliv na běh prekluzivní lhůty, byl již úkon žalovaného spočívající ve výzvě, kterou stěžovatel obdržel dne 12. 7. 2011. Obsahem této výzvy bylo prakticky prokázání toho, zda vznikla či nevznikla daňová povinnost a dle stěžovatele ji lze chápat jako výzvu ve smyslu § 148 odst. 3 daňového řádu (kasační námitka 1.).

[17] Stěžovatel dále rozporoval závěry krajského soudu, které učinil ve vztahu k namítaným procesním pochybením správce daně a žalovaného. Konstatoval, že jeho stížnost dle § 261 daňového řádu směřovala vůči postupu správce daně a žalovaného, pod který lze podřadit též jejich úkony, jimiž nevyhověli navrhovaným důkazům. I k odstranění tohoto závažného postupu slouží institut stížnosti, přičemž podle stěžovatele se zde neuplatní princip subsidiarity tohoto institutu jako prostředku k ochraně práv daňových subjektů, neboť v daném případě bylo celé dokazování vedeno až v rámci odvolacího řízení (kasační námitka 2.).

[18] Stěžovatel nesouhlasil rovněž se závěrem krajského soudu, dle kterého nedošlo k zásahu do jeho procesních práv v důsledku pochybení obou správních orgánů, které nesprávně vycházely z toho, že stanovily daň dle pomůcek (a nikoliv dokazováním). Pokud by byl řádně poučen, že se stanovuje daň dokazováním, mohl navrhnout důkazy či se podrobněji vyjadřovat v dané věci, což se nestalo. Daňové řízení tak byla zatíženou podstatnou vadou, pro kterou mělo být zrušeno napadené rozhodnutí žalovaného, u něhož navíc krajský soud nesprávně posoudil výrokovou část odkazující právě na aplikaci pomůcek (kasační námitka 3.).

[19] Za situace, kdy právní posouzení žalovaného spočívalo pouze na tom, zda skladoval daný minerální olej, pak bylo podle stěžovatele zbytečné celé dokazování ohledně toho, jak

pokračování

minerální olej vznikl a ve výsledku tak nebylo celé řízení vedeno hospodárně a bez zbytečných průtahů (kasační námitka 4.).

[20] Dle stěžovatele výklad § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních, jak ho provedl krajský soud, není správný stejně tak, jako závěr o tom, že se stal stěžovatel plátcem spotřební daně. Krajským soudem totiž nebyla správně posouzena klíčová otázka ohledně pojmu „*skladování*“, který s odkazem na judikaturu – zejm. rozsudek Nejvyššího správního soudu, č. j. 7 Afs 69/2007 – 85, ztotožnil s pojmem detence. Závěry citovaného rozsudku nebyly dle stěžovatele správně aplikovány na nyní posuzovaný případ, navíc v tomto rozsudku Nejvyšší správní soud po provedení teleologického výkladu pojmu skladování se přiblížil pojmu detence, aniž by ho s ním zcela ztotožnil. Nicméně i detence dle názoru stěžovatele v sobě nese znak vědomí daného subjektu o tom, že uvedenou věc má u sebe. V posuzovaném případě však stěžovatel nevěděl, že skladuje předmětný minerální olej, který podle jeho názoru vznikl v důsledku přimíchání procentuálně zanedbatelného množství motorové nafty do benzínu ze strany svědka S.; ohledně vzniku minerálního oleje přitom stěžovatel navrhoval provedení řady dalších důkazů, což žalovaný neučinil a krajský soud to nesprávně akceptoval (kasační námitka 5.).

[21] Vzhledem k tomu, že nebyly provedeny stěžovatelem navrhované důkazy, nebylo možné odmítnout námitku týkající se principu daňové neutrality, dle které nedošlo ke zkrácení spotřební daně odvedené již někým jiným – společností OMV Česká republika, s. r. o. (kasační námitka 6).

[22] S ohledem na shora uvedené stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil zpět k dalšímu řízení.

[23] Žalovaný zaslal k předložené kasační stížnosti vyjádření, v němž popřel, že by v daném případě došlo k prekluzi práva vyměřit daň. Rovněž popřel, že by se dopustil takových procesních chyb, v důsledku nichž by bylo nutno jeho rozhodnutí zrušit a věc vrátit k dalšímu řízení. Poukázal přitom na to, že v řízení postupoval podle judikatury Nejvyššího správního soudu, ze které má vyplývat, že nebylo-li ze strany daňového subjektu podáno daňové tvrzení, nelze stanovit daň dokazováním, neboť daňový subjekt nic netvrdí ani neprokazuje. Způsoby stanovení daně (tj. stanovení daně dokazováním, podle pomůcek či sjednání daně) žalovaný vztáhl toliko k určení výše daně, nikoliv však k určení, zda je osoba plátcem daně či nikoliv – tato otázka musí být podle názoru žalovaného zodpovězena vždy na základě dokazování. A právě dokazování ve věci vzniku minerálního oleje tak, jak předestřel stěžovatel, bylo provedeno za účelem případného zjištění a stanovení dalších plátců spotřební daně. Žalovaný současně uvedl, že jeho závěr o povinnosti stěžovatele přiznat a zaplatit spotřební daň z důvodu skladování minerálního oleje, u něhož nebylo prokázáno jeho zdanění, je správný. Pro určení stěžovatele coby plátce daně totiž není podstatné, jakým způsobem a za jakých okolností ke skladování nezdaněného minerálního oleje došlo (viz konstrukce předestřená stěžovatelem o vzniku minerálního oleje bez jeho vědomí), podstatné je pouze to, že stěžovatel nezdaněný minerální olej fakticky skladoval, tj. měl minerální olej ve své moci a mohl s ním jakkoli volně nakládat. K námitce spočívající v principu daňové neutrality pak žalovaný zdůraznil, že stěžovatel předkládal doklad o zdanění jiného minerálního oleje než toho, který byl

stěžovatelem prokazatelně skladován. Na základě toho žalovaný uzavřel, že námitky stěžovatele nejsou důvodné, a proto navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

#### IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[24] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, směřuje proti rozhodnutí, proti němuž je podání kasační stížnosti přípustné, a stěžovatel je řádně zastoupen. Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil při tom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k následujícímu závěru.

[25] Kasační stížnost není důvodná.

[26] Jádrem sporu je posouzení toho, zda stěžovatel měl povinnost přiznat a zaplatit spotřební daň z důvodu skladování minerálního oleje podle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních. Ještě před samotným posouzením této stěžejní otázky se ovšem Nejvyšší správní soud zabýval – v návaznosti na obsah kasační stížnosti – otázkami procesního charakteru, jakož i otázkou uplynutí lhůty pro stanovení daně.

[27] Nejprve k namítanému uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně dle § 148 daňového řádu. Základní délka lhůty pro stavení daně činí 3 roky a počíná běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení (§ 148 odst. 1 daňového řádu). V daném případě je tedy zřejmé, že lhůta počala běžet dnem 25. 3. 2011 a že by uplynula dnem 25. 3. 2014 – tedy dříve než nabylo právní moci rozhodnutí žalovaného (13. 1. 2015). Nicméně ještě před uplynutím této lhůty došlo k jejímu přerušení a tzv. znovu rozběhnutí – a to v důsledku toho, že stěžovateli byla oznámena výzva k podání řádného daňového přiznání; účinky této výzvy výslovně předpokládá § 148 odst. 3 daňového řádu, z něhož správně vyšel i krajský soud s tím, že daná výzva byla stěžovateli oznámena 3. 2. 2012 a uplynutí lhůty tudíž připadlo až na 3. 2. 2015. Do tohoto data žalovaný nejen, že rozhodl, ale jeho rozhodnutí též nabylo právní moci. Proto v daném případě k prekluzi práva vyměřit daň nedošlo a nic na tom nemění ani to, že žalovaný v rámci místního šetření dne 12. 7. 2011 přijal „*ujednání nebo rozhodnutí: doložit do 12. 8. 2011 zdanění produktu KN 27101190, popř. jiné důkazní prostředky týkající se skladovaného produktu*“ – viz protokol č. j. 3471-5/2011-037800-022. Z citovaného obsahu tohoto protokolu je patrné, že se jednalo o výzvu k doložení zdanění daného produktu, nikoli o výzvu k podání daňového tvrzení; k té došlo až později – a to jasně a srozumitelně formulovanou výzvou žalovaného ze dne 31. 1. 2012, č. j. 341-3/2012-037800-022, která byla stěžovateli oznámena dne 3. 2. 2012, jak již bylo uvedeno výše. Kasační námitka (ad 1.) týkající se uplynutí lhůty pro stanovení daně není důvodná.

[28] Jako nedůvodné shledal Nejvyšší správní soud i další kasační námitky (ad 2., 3. a 4.) směřující proti procesnímu postupu správce daně a žalovaného. To, jakým způsobem přistoupil žalovaný k podání stěžovatele ze dne 14. 11. 2014, v němž mj. uvedl, že podává stížnost podle § 261 daňového řádu, je podle názoru zdejšího soudu zcela v pořádku a nijak neodporuje aplikovanému procesnímu předpisu – tedy daňovému řádu upravujícímu institut stížnosti. Podle § 261 odst. 1 daňového řádu platí, že „osoba zúčastněná na správě

pokračování

*daní má právo podat správci daně stížnost proti nevhodnému chování jeho úředních osob nebo proti postupu tohoto správce daně, neposkytuje-li daňový zákon jiný prostředek ochrany.“*

[29] Z citovaného je zjevné, že stížnost je subsidiární prostředek ochrany práv daňového subjektu, neboť podmínkou pro jeho využití je nutnost předchozího vyčerpání všech prostředků ochrany, mezi které lze nepochybně zařadit i využití řádných a mimořádných opravných prostředků. Proto, podal-li stěžovatel v daném případě odvolání jako řádný opravný prostředek, je logické a odpovídající smyslu a systematické daňového řádu, jakož i subsidiární povaze stížnosti podle § 261 daňového řádu, že žalovaný se s obsahem podání ze dne 14. 11. 2014 vypořádal ve svém odvolacím rozhodnutí. Jakékoli další *de facto* paralelní prošetřování a vyřizování stížnosti by bylo zcela nadbytečné a skutečnost, že celé dokazování bylo vedeno až v odvolacím řízení, není podstatná. Podstatné je, že daňové řízení v prvním i druhém stupni tvoří jeden celek a že opačný postup by v podstatě popíral povinnost rozhodovat hospodárně a bez zbytečných průtahů; ostatně sám stěžovatel na tuto povinnost odkazuje (viz dále) a její dodržení bylo v daném případě o to naléhavější, že přerušena a znovu rozběhnutá lhůta pro stanovení daně se již blížila ke svému konci. I z tohoto pohledu byl postup žalovaného racionální a odpovídal zásadě procesní ekonomie, aniž by tím přitom byl stěžovatel jakkoli dotčen na svých právech.

[30] Jak konstatoval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 27. 11. 2014, č. j. 5 Afs 105/2013 – 29, podmínky pro stanovení daně podle pomůcek pro nepodání daňového přiznání (§ 145 odst. 1 daňového řádu) nejsou splněny za situace, kdy daňový subjekt nebyl zcela nečinný a kdy brojil proti výzvě správce daně k podání daňového přiznání podobně jako v nyní souzené věci. Krajský soud tedy správně a v souladu s citovanou judikaturou vyšel z toho, že správce daně potažmo žalovaný nestanovil daň podle pomůcek, nýbrž dokazováním, když na základě zjištění učiněných z důkazních prostředků stanovil daň tak, že příslušné množství vybraného výrobku – tj. minerálního oleje s kódem nomenklatury KN 2710 11 90 vynásobil příslušnou sazbou daně. *De facto i de iure* byla tedy stanovena daň dokazováním bez ohledu na to, že ve výrokové části rozhodnutí žalovaného je odkazováno výslovně na to, že ke stanovení daně došlo „z *moci úřední a podle pomůcek*.“ Není pochyb o tom, že žalovaný v tomto ohledu pochybil, nicméně jedná se o pochybení, která neměla vliv na správnost výše vyměřené daně.

[31] Z pohledu Nejvyššího správního soudu je rovněž důležité, že stěžovatel mohl mj. navrhnout důkazy a také tak činit, přičemž žádné další důkazy, které by snad v důsledku shora uvedeného pochybení žalovaného opomněl navrhnout, neuvedl. V kasační stížnosti pouze zcela obecně uvedl, že by býval mohl navrhnout další důkazy či se podrobněji vyjadřovat; v tom mu ovšem vůbec nic nebránilo, o čemž ostatně svědčí obsah daňového spisu, na který lze v podrobnostech odkázat s tím, že stěžovatel důkazy navrhoval a nebyl v tomto směru jakkoli zkrácen. Tím je dán zásadní rozdíl oproti shora zmíněnému rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 105/2013 – 29, v němž se pátý senát zabýval podobným případem vyměření spotřební daně z minerálních olejů; kasační stížnost žalovaného přitom zamítl s tím, že celní orgány zde trvaly na tom, že daň stanovily formálně podle pomůcek, aniž by dokazování prováděly a daňovému subjektu dokazovat umožnily, čímž ho vyloučily z možnosti svá tvrzení prokázat. Jak již bylo řečeno, v nyní souzené věci stěžovatel možnost prokázat svá tvrzení měl a skutečnost, že se mu to v rámci provedení dokazování nepodařilo, je věcí jinou (viz dále).

[32] Závěr, že stěžovatel v tomto ohledu nebyl během daňového řízení zkrácen na svých právech, tedy ob stojí a lze ho vztáhnout též k celkové délce řízení, která nebyla nikterak krátká. Na druhou stranu odpovídala složitosti věci, vč. toho, jaké procesní návrhy podal stěžovatel a jak rozsáhlé bylo dokazování, které rozhodně nebylo nadbytečné a směřovalo ke zjištění případných jiných plátců spotřební daně.

[33] Nyní k samotnému jádru sporu – tedy zbylým dvěma kasačním námitkám (ad 5. a 6.) týkajícím se toho, zda byl stěžovatel plátcem spotřební daně dle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních, které stanoví následující: *„Plátcem je právnická nebo fyzická 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; za daň společně a nerozdílně odpovídá také právnická nebo fyzická osoba, která se na uvedeném skladování nebo dopravě podílela“* (pozn. potvrzení doplněno Nejvyšším správním soudem).

[34] V daném případě se stal stěžovatel plátcem spotřební daně z důvodu, že skladoval vybrané výrobky – minerální olej s kódem nomenklatury KN 2710 11 90, u něhož neprokázal jeho zdanění. V tomto kontextu stěžovatel rozporoval jak skladování uvedeného minerálního oleje, tak to, že by nebyl zdaněn. Nejdříve k pojmu „*skladování*“, který není pro potřeby zákona o spotřebních daních nijak definován a stěžovatel dovozuje, že pro jeho naplnění je nutné povědomí, že má věc – zde: minerální olej KN 2710 11 90 u sebe, což nebylo naplněno. S tímto náhledem se Nejvyšší správní soud neztotožňuje; naopak v souladu s názorem krajského soudu má za to, že na nyní projednávaný případ lze *mutatis mutandis* vztáhnout závěry vyslovené v již zmíněném rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 69/2007 – 85, z nichž je zřejmé, že pokud má dotčená osoba vybrané výrobky v detenci, není nutné prokázat, že rovněž věděla nebo mohla vědět, že tyto výrobky podléhají spotřební dani.

[35] Zjednodušeně řečeno – klíčová je detence vybraných výrobků, tj. stav jejich faktického ovládnutí, což bylo v případě stěžovatele splněno; minerální olej KN 2710 11 90 měl u sebe a fakticky ho ovládal tím, že ho skladoval ve své nádrži. Skutečnost, zda stěžovatel věděl nebo nevěděl o tom, že se jedná právě o tento minerální olej, není z hlediska § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních rozhodující, což výslovně potvrdil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 30. 9. 2009, č. j. 1 Afs 94/2009 – 56, byť ve vztahu k osobě, která vybrané výrobky dopravuje, nikoli skladuje; nicméně není rozumného důvodu, pro který by nebylo možné vztáhnout nepotřebnost prvku vědomosti na obě typové situace předvídané zákonem – tedy jak skladování, tak na dopravování.

[36] Další kumulativní podmínkou předpokládanou v § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních je to, že dotčená osoba neprokáže, že již došlo ke zdanění minerálního oleje, jakožto vybraného výrobku. Stěžovatel možnost prokázat zdanění daného minerálního oleje KN 2710 11 90, který skladoval, měl, avšak nevyužil ji, resp. neprokázal způsob jeho nabytí od osoby, která již daň odvedla. Nemá smysl na tomto místě podrobně rekapitulovat celý průběh dokazování k dané otázce, postačí pouze uvést, že byla zcela vyvrácena verze stěžovatele, že minerální olej již zdanila společnost OMV Česká republika, s. r. o., která mu ho dodala. Jmenovaná společnost stěžovateli dodala jiný

pokračování

minerální olej s kódem nomenklatury KN 2710 11 45, jak je zřejmé z doložených daňových dokladů. A skutečnost, že by měl snad stěžovatel v nádrži právě tento minerální olej, tj. benzín SUPER BA-95, omylem promíchaný s nepatným množstvím motorové nafty, byla rovněž vyvrácena – a to exaktním měřením uskutečněným v celně technické laboratoři, které považuje Nejvyšší správní soud za stěžejní. Z výsledků měření totiž vyplývá, že nešlo o žádné nepatrné promíchání nafty s daným benzínem, jak tvrdil stěžovatel; tato jeho verze vzniku minerálního oleje KN 2710 11 90 byla vyvrácena právě zmíněným laboratorním měřením. Podle tohoto měření bylo zjištěné množství nafty mnohem vyšší (minimálně 4 %, což činí přes 500 litrů), než tvrdil stěžovatel s odkazem na prohlášení dopravce (25 až 35 litrů), resp. svědka S., z roku 2011 (100 litrů), který navíc následně v rámci své svědecké výpovědi v daňovém řízení vše zpochybnil; uvedl, že si nebyl vědom žádného pochybení a že sám neví, proč a za jakých okolností své prohlášení z konce roku 2011 napsal.

[37] To znamená, že verze stěžovatele ohledně promíchání benzínu SUPER BA-95 s motorovou naftou nemůže obstát, jedná se o verzi nevěrohodnou, resp. ničím neprokázanou a popřenou průkazným měřením provedeným v celně technické laboratoři. S ohledem na tuto skutečnost je Nejvyšší správní soud – i s přihlédnutím k dalším skutkovým a právním okolnostem celé věci – toho názoru, že nebylo nutno dalšího dokazování a že k žádnému porušení principu daňové neutrality nedošlo. Ze strany stěžovatele nebylo prokázáno zdanění jím skladovaného minerálního oleje KN 2710 11 90, a proto bylo na místě vyměření spotřební daně vůči stěžovateli s odkazem na § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních. Ani kasační námitky rozporující aplikaci uvedeného ustanovení tak nejsou důvodné a krajský soud postupoval správně a v souladu se zákonem, pokud podanou žalobu zamítl.

## V. Závěr a náklady řízení

[38] S ohledem na uvedené neshledal Nejvyšší správní soud kasační stížnost důvodnou, a proto ji podle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s. zamítl.

[39] Výrok o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti se opírá o § 60 odst. 1 větu první ve spojení s § 120 s. ř. s. Účastník, který měl ve věci plný úspěch, má právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, od účastníka, který ve věci úspěch neměl. Úspěšnému žalovanému ovšem žádné náklady nad rámec běžné administrativní činnosti v tomto řízení nevznikly, takže mu Nejvyšší správní soud náhradu nákladů nepřiznal.

**P o u č e n í:** Proti tomuto rozsudku **n e n í** opravný prostředek přípustný.

V Brně dne 28. února 2019

JUDr. Jakub Camrda  
předseda senátu