

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Marie Žiškové a JUDr. Filipa Dienstbiera v právní věci žalobkyně: **NELA DRINKS, s. r. o.**, se sídlem Úzká 127, Český Těšín, zastoupena JUDr. Radkem Hudečkem, advokátem se sídlem Poděbradova 1243/7, Ostrava, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 1387/7, Praha 4, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 9. 2016, č. j. 19645-2/2016-900000-304.5, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 12. 4. 2018, č. j. 22 Af 96/2016 - 23,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovaný **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovaný **je povinen** uhradit žalobkyni k rukám jejího zástupce, JUDr. Radka Hudečka, advokáta, náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ve výši 4.114 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I.
Vymezení věci a rekapitulace řízení

[1] Celní úřad pro Moravskoslezský kraj (dále též „správce daně“) dodatečným platebním výměrem ze dne 25. 2. 2016, č. j. 19144-3/2016-570000-32.2, žalobkyni doměřil podle pomůcek spotřební daň z lihu za zdaňovací období srpen 2014.

[2] Žalovaný rozhodnutí celního úřadu částečně změnil tak, že výši doměřené spotřební daně z původních 24.510 Kč snížil na 20.805 Kč a údaj týkající se množství vybraných výrobků (0,86 hl) nahradil novým údajem (0,73 hl) a odpovídajícím způsobem změnil penále. Ve zbytku platební výměr potvrdil.

[3] Žalobkyně proti rozhodnutí žalovaného brojila žalobou u Krajského soudu v Ostravě, který na jejím základu rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Přisvědčil žalobkyni, že celní orgány zdanily stejný líh dvakrát. Správce daně a žalovaný dospěli k závěru, že žalobkyni vznikla v srpnu 2014 povinnost daň přiznat a zaplatit, neboť 287 litrů jí vyrobené Beskydské pepermintky nebylo vyrobeno z deklarovaných surovin (líh a aromata). Z tohoto množství žalovaný po odečtení prokazatelně zlikvidovaného množství 45 litrů vypočetl množství čistého lihu uvedeného do volného oběhu a z něj podle § 70 odst. 1 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních (dále jen „zákon o spotřebních daních"), vypočetl daň. Závěr žalovaného je však nepřezkoumatelný. Mezi účastníky není sporu o tom, že žalobkyně tu část předmětné Beskydské pepermintky, vyrobené v listopadu 2013 a obsahující nepřípustné množství 1,2 propandiolu, která byla uvolněna do volného oběhu, zdanila spotřební daní. Z napadeného rozhodnutí však nevyplývá, co je nyní předmětem daně, z jakého důvodu vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit, proč je žalobkyně plátkyní daně, ani jak žalovaný dospěl k zdaněnému množství. Není totiž zřejmé, zda podle žalovaného žalobkyně vyrobila další stejné množství Beskydské Pepermintky, která 1,2 propandiol neobsahovala, či jiné lihoviny, z jakých surovin se tak stalo, zda podle něj žalobkyni vznikla z lihu obsaženého v této další Beskydské pepermintce či v jiné lihovině povinnost daň přiznat a zaplatit z důvodu skladování či uvedení do volného oběhu, nevyplývá z něj ani, proč se tak mělo stát v srpnu 2014. Nadto není zřejmé, proč žalovaný přihlédl jako k okolnosti, ze které vyplývají výhody pro žalobkyni, k tomu, že 45 litrů Beskydské Pepermintky bylo za účasti správce daně zlikvidováno, a toto množství odečetl, současně však neodečetl 3 litry, které byly odebrány jako vzorky při místním šetření dne 17. 9. 2014.

[4] Pro úplnost krajský soud dodal, že daň byla vyměřena podle pomůcek. Judikatura dovodila, že podmínky pro stanovení daně podle pomůcek nejsou splněny za situace, kdy daňový subjekt není zcela nečinný, brojí proti výzvě správce daně k podání daňového přiznání odvoláním, ve kterém tvrdí, že není ve vztahu k této dani jejím plátcem, a není tedy povinen daňové přiznání podat. Stejná situace nastala i v posuzovaném případě, kdy žalobkyně na výzvu správce daně nejenže tvrdila, že není plátcem daně z lihu, ale současně tvrdila skutečnosti, ze kterých podle ní vyplývá, že zde není vůbec předmět daně, že spotřební daň z jí vyrobených vybraných výrobků a uvolněných do volného oběhu řádně přiznala a zaplatila a že zde není líh, který by spotřební dani podléhal. Nebyly tak splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek podle § 145 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád") a daň měla být stanovena dokazováním.

[5] Krajský soud také doplnil, že ani v daňovém řízení není možno po daňovém subjektu žádat, aby prokázal reálnou neexistenci určité skutečnosti, což by bylo projevem negativní důkazní teorie, kterou je třeba v zásadě odmítnout. Pokud žalobkyně tvrdí, že zde není další líh, pak ji nelze ani výzvou k odstranění pochybností nutit, aby své negativní tvrzení prokázala, naopak je na správci daně, resp. žalovaném, aby tvrdil a prokázal, že žalobkyně vyrobila další výrobky obsahující líh, který je předmětem spotřební daně, a že

k němu vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit podle shora citovaných ustanovení zákona o spotřební dani.

[6] S ohledem na nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí ve vymezení předmětu daně, což je pro další řízení zásadní, se krajský soud pro nadbytečnost již nezabýval dalšími – dílčími – žalobními body (nevypořádání námitky neexistence protivzorků, možnost přítomnosti látky 1,2 propandiolu v použitých aromatech).

II.
Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalobkyně

[7] Proti rozsudku krajského soudu brojí žalovaný (stěžovatel) kasační stížností.

[8] Z rozhodnutí celních orgánů jednoznačně vyplývá, že jako předmět daně celní úřad označil líh obsažený ve zjištěné Beskydské pepermintce, neboť bylo prokázáno, že jde o jiný líh než ten, který žalobkyně dle svých evidencí skladovala v daňovém skladu a který při propuštění do volného oběhu zdanila. Řetězec dokladů a evidencí, sledující nakoupený líh od jeho výroby, dopravy, skladování až po propuštění do volného oběhu spolu s řádným zdaněním se prokazatelně týkal jiného lihu. Líh obsažený v Beskydské pepermintce žalobkyně nikdy do svého skladu nenaskladnila, nemohla jej tudíž ani vyskladnit a zdanit způsobem, který tvrdila. Tyto skutečnosti jsou zřejmé jak z platebního výměru, tak z rozhodnutí žalovaného a ostatně i z odvolání a žaloby, ve kterých žalobkyně polemizuje se závěrem o existenci „mimobilančního lihu“.

[9] Stejně tak je z obou rozhodnutí zřejmé, že povinnost daň zaplatit a přiznat vznikla zjištěním, že předmětný líh se nachází ve volném daňovém oběhu, aniž by bylo prokázáno jeho zdanění. Žalobkyně byla označena jako plátce, neboť s nezdaněným lihem nakládala. Doba vzniku povinnosti daň přiznat a zaplatit se pak odvíjí od nejzazšího zjištěného data, ke kterému žalobkyně s lihem prokazatelně nakládala. Množství nezdaněného lihu bylo odvozeno od tvrzení žalobkyně o množství distribuované Beskydské pepermintky. Závěr krajského soudu o nepřezkoumatelnosti je tedy nesprávný.

[10] Žalobkyně v odvolání nenamítala, že základ daně měl být snížen o množství odebraných vzorků. Žalovaný se proto touto okolností nezabýval. Nadto institut osvobození od daně nemůže dopadat na případy nelegálního nakládání s vybranými výrobky. Přiznání osvobození od daně je v takových případech společenský nežádoucí, obcházející smysl a účel právní úpravy.

[11] Stěžovatel nesouhlasí ani se závěrem, že nebyly naplněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek. Žalobkyně ani po výzvě daňové tvrzení nepodala a k předmětné dani se omezila na konstatování, která vzhledem ke genezi případu byla v době vydání výzvy šetřením celních orgánů jednoznačně vyvrácena. Proto byla splněna podmínka stanovená v § 145 odst. 1 daňového řádu.

[12] Správná dle stěžovatele není ani úvaha krajského soudu, že celní orgány nutily žalobkyni prokázat negativní skutečnost. Ze spisového materiálu jednoznačně vyplývá, že to byly právě celní orgány, kdo prokázal, že líh zjištěný v Beskydské pepermintce (v kvalitě technického lihu) je jiným lihem, než který žalobkyně skladovala (líh v potravinářské kvalitě). Celní orgány vyvrátily též námitky, kterými se žalobkyně snažila vysvětlit změnu v kvalitě lihu. Jestliže žalobkyně i za této důkazní situace tvrdila, že líh naskladněný do jejího daňového skladu a líh obsažený v Beskydské pepermintce jsou totožné, je na ní, aby závěry celních orgánů zpochybnila. To však nelze považovat za prokazování negativního tvrzení.

[13] Stěžovatel požaduje zrušení rozsudku a vrácení věci krajskému soudu k dalšímu řízení.

[14] Žalobkyně trvá na svém stanovisku, že nikdy žádný „mimobilanční líh" neopatřila a tuto negativní skutečnost nemohla v řízení prokázat. Souhlasí s rozsudkem krajského soudu a navrhuje zamítnutí kasační stížnosti.

III.
Posouzení kasační stížnosti

[15] Soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení. Dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti a je projednatelná.

[16] Kasační stížnost není důvodná.

III.a) Skutkové okolnosti případu

[17] Pro posouzení věci jsou podstatné následující skutkové okolnosti.

[18] Správce daně provedl dne 26. 6. 2014 místní šetření u jiného subjektu, v jehož rámci odebral vzorky lihoviny opatřené etiketou Beskydská pepermintka, s obsahem alkoholu 30 %, šarže L013105.13, značené kontrolní páskou č. T02210D3DB, jejímž dodavatelem byla žalobkyně. Zkouškou provedenou Celní technickou laboratoří dne 30. 7. 2014 bylo zjištěno, že v odebraném vzorku jsou nežádoucí příměsi - obsah 1,2 propandiolu v množství větším, než povoluje příloha 2 vyhlášky č. 408/2008 Sb., kterou se stanoví druhy a podmínky použití přídatných a extrakčních rozpouštědel při výrobě potravin. Správce daně o této skutečnosti informoval Státní zemědělskou a potravinářskou inspekci (SZPI), která u žalobkyně dne 26. 8. 2014 provedla kontrolu. Při této kontrole zjistila, že se v daňovém skladu nachází 48 l Beskydské pepermintky; po odebrání vzorku (3 x 1 litr) bylo zjištěno, že nevyhovuje stanoveným normám. Proto SZPI uložila žalobkyni ve vztahu k Beskydské pepermintce opatření – zákaz uvádění na trh. Na základě žádosti žalobkyně byla následně provedena likvidace 45 litrů uvedené lihoviny.

[19] Při místním šetření dne 17. 9. 2014 žalobkyně sdělila, že dne 29. 11. 2013 vyrobila v daňovém skladu 287 kusů litrových lahví Beskydské pepermintky ze surovin uvedených v tzv. skladové výrobce č. VR13212 z téhož dne. Výroba v listopadu 2013 probíhala

převážně z lihu přijatého ve dnech 5. 11. 2013 (celkem 2940 l jemného lihu) a 18. 11. 2013 (celkem 982 l jemného lihu) od dodavatele ERMAR, s. r. o. Líh nakoupený v listopadu 2013 byl ihned po přijetí do daňového skladu přečerpán do nádrže o objemu 6900 l a smíchán se zbytkem lihu z předchozích zásilek.

[20] Dožádaný místně příslušný správce daně provedl dne 29. 10. 2014 odběr vzorku a prověření lihu u dodavatele žalobkyně se závěrem, že kontrolovaný vzorek neobsahuje nežádoucí příměsi, ani 1,2 propandiol. Kontrolou přepravních dokladů bylo zjištěno, že u dokladů z 5. 11. 2013 je přiložen protokol o zkoušce akreditované laboratoře, podle kterého vyrobený líh neobsahoval nežádoucí příměsi. Správce daně proto provedl vyhledávací činnost, aby zjistil, jakým způsobem žalobkyně přimíchala 1,2 propandiol do předmětné lihoviny. Vyžádal veškeré podklady, které souvisely s nákupem surovin použitých k výrobě lihoviny. Zaslal též výzvu dodavateli aromat, společnosti AROCO spol. s r. o., k předložení dokladů k dodávkám pro žalobkyni, způsobu jejich zaúčtování a provedené úhradě. Z výrobní normy pepernomátové tresti, předložené dodavatelem aromat, správce daně dovodil, že výskyt 1,2 propandiolu byl vyloučený také u tohoto dodavatele.

[21] Ze skutečnosti, že vyrobená lihovina obsahovala 1,2 propandiol, ale v surovinách (líh a aroma), ze kterých byla dle záznamů žalobkyně vyrobena, se tato látka nenacházela, dovodil správce daně, že Beskydská pepermintka musela být vyrobena z jiného lihu, než který evidovala žalobkyně. Dle správce daně proto u 287 litrů vybraného výrobku (tj. 0,86hl/laa) vznikla povinnost přiznat a zaplatit spotřební daň z lihu, a to za zdaňovací období srpen 2014. Správce daně proto žalobkyni dne 12. 2. 2016 podle § 145 odst. 2 daňového řádu vyzval k podání dodatečného daňového tvrzení za toto zdaňovací období. Žalobkyně na výzvu zareagovala podáním ze dne 19. 2. 2016. V něm uvedla, že neshledává důvody k podání dodatečného daňového tvrzení. Podle žalobkyně neexistují protivzorky lihu a aromat z dané šarže. Dle žalobkyně 1,2 propandiol pochází z aromat, neboť tato látka se v nich používá jako stabilizátor. Tvrzení správce daně ve výzvě, že líh a suroviny použité k výrobě pochází z jiných zdrojů, je nesprávný. Ze skladové evidence jasně vyplývá, že Beskydská pepermintka byla vyrobena právě ze surovin od uvedených dodavatelů. Závěrem žalobkyně namítla, že povinnost odvést spotřební daň z lihu vzniká dnem vyskladnění z daňového skladu a uvolněním vybraných výrobků do volného oběhu na základě vystavených faktur. Dále uvedla seznam vystavených faktur na Beskydskou pepermintnku (žádná z nich není ze srpna 2014), ze kterých byla v roce 2014 odvedena spotřební daň z lihu. Žalobkyně shrnula, že pokud by dodatečné daňové tvrzení podala, došlo by ke dvojímu zdanění vybraných výrobků.

[22] Správce daně následně žalobkyni dodatečně doměřil daň podle pomůcek spotřební daň z lihu za srpen 2014.

III.b) Nepřezkoumatelnost rozhodnutí celních orgánů

[23] Stěžovatel namítá, že z rozhodnutí celních orgánů je zcela zřejmé, co je předmětem daně (líh obsažený v Beskydské pepermintce).

[24] Stěžovateli je nutno přisvědčit, že ze správních rozhodnutí vyplývá, že celní orgány učinily předmětem daně líh obsažený v Beskydské pepermintce obsahující nepřípustné množství 1,2 propandiolu. Mezi účastníky není sporu o tom, že žalobkyně zdanila příslušné množství Beskydské pepermintky vyrobené dne 29. 11. 2013 a postupně distribuované do maloobchodní sítě, a to vždy v tom zdaňovacím období, kdy byla uvedena do volného oběhu (srov. daňová přiznání ke spotřební dani za jednotlivé měsíce roku 2014 a související faktury). Dle celních orgánů však šlo v případě závadné Beskydské pepermintky o jinou lihovinu, než tu, která byla řádně zdaněna. V tomto rozsahu je tedy nutno korigovat rozsudek krajského soudu, neboť rozhodnutí stěžovatelky není nepřezkoumatelné co do předmětu daně. Tato částečná nesprávnost rozsudku ovšem neodůvodňuje případný kasační zásah, neboť ve zbytku odůvodnění zrušující rozsudek krajského soudu obstojí.

[25] Krajskému soudu je však třeba přisvědčit, že rozhodnutí stěžovatele je nepřezkoumatelné co do úvah, které jej vedly k závěru, že je namístě Beskydskou pepermintku obsahující 1,2 propandiol (resp. líh, ze kterého byla vyrobena) podrobit zdanění spotřební daní.

[26] Stěžovatel k odvolací námitce, že vybrané výrobky byly řádně zdaněny, uvedl, že líh, který byl předmětem řetězce účetních dokladů a skladových evidencí od výrobce, přes dopravce a daňový sklad odvolatele až po faktury související s jeho uvolněním z daňového skladu, není lihem, který byl zjištěn v předmětných vybraných výrobcích a z kterého byla dodatečným platebním výměrem doměřena spotřební daň. Z těchto úvah lze snad dovodit závěr stěžovatele, že žalobkyně sice zaplatila spotřební daň z lihu z Beskydské pepermintky, ale šlo o jinou lihovinu, která neobsahovala 1,2 propandiol.

[27] Přistoupil-li by soud na tuto argumentaci celních orgánů, pak je nutno konstatovat, že v řízení vůbec nebyla prokázána existence jiné nezávadné Beskydské pepermintky vyrobené v daňovém skladu žalobkyně, která byla zdaněna, a která by byla odlišná od Beskydské pepermintky zajištěné při místních šetřeních. Z důkazů předložených žalobkyní (zejména skladová výroba ze dne 29. 11. 2013) vyplývá, že žalobkyně vyrobila ve svém daňovém skladu 287 litrů Beskydské pepermintky s šarží L013105.13, kterou žalobkyně zdanila. Stejnou šarži přitom měla lihovina, v níž byl zjištěn 1,2 propandiol. Žalobkyně v řízení setrvale tvrdí, že jde o totožnou lihovinu. Dle soudu celní orgány toto tvrzení v řízení relevantně nezpochybnily. Existence jiné lihoviny vyrobené žalobkyní dle soudu nemůže vyplývat toliko ze skutkového zjištění, že v kontrolované Beskydské pepermintce byla objevena nežádoucí příměs. Tato skutečnost může svědčit pouze o závadnosti distribuované lihoviny, nikoli o tom, že jde o lihovinu odlišnou od té, kterou již žalobkyně zdanila a jejíž výrobu prokázala předloženými záznamy.

[28] Od absence skutkových zjištění stran existence dříve zdaněné (nezávadné) Beskydské pepermintky se pak odvíjí též další vady rozhodnutí stěžovatele.

[29] Stěžovatel namítá, že z jeho rozhodnutí je zjevné, proč je žalobkyně označena za plátce. Krajský soud však stěžovateli nevytýkal, že není z rozhodnutí zjevné, proč je plátcem právě žalobkyně, ale že není srozumitelně vysvětleno, proč je žalobkyně plátcem

daně ve vztahu k těmto konkrétním vybraným výrobkům. Tato výtka byla dle Nejvyššího správního soudu s ohledem na nedostatečná skutková zjištění důvodná.

[30] Soud se shoduje s krajským soudem též v tom, že postup vedoucí ke stanovení množství lihu, ze kterého byla stanovena daňová povinnost, je nepřezkoumatelný pro nesrozumitelnost. Celní orgány tvrdí, že množství zdaněného lihu vypočetly z tvrzeného množství vyrobené Beskydské pepermintky. Takový postup je dle soudu zcela nelogický, neboť celní orgány na jedné straně zpochybňují, že žalobkyní předložené doklady vztahující se k výrobě Beskydské pepermintky, kterou žalobkyně řádně zdanila, se týkají zjištěné Beskydské pepermintky obsahující 1,2 propandiol, na straně druhé však na základě těchto dokladů „zjistily" množství lihu, který byl předmětem dodatečného platebního výměru.

[31] Se shora uvedeným souvisí též otázka stanovení okamžiku povinnosti daň přiznat a zaplatit. Podle § 8 zákona o spotřebních daních vzniká daňová povinnost výrobou vybraného výrobku na daňovém území Evropské unie nebo jejich dovozem; povinnost daň *přiznat* a zaplatit vzniká okamžikem *uvedení vybraných výrobků do volného oběhu* (§ 9 cit. zákona). V případě, že jde o výrobek v režimu podmíněného osvobození, považuje za jeho uvedení do volného oběhu též jakékoli vyjmutí z tohoto režimu, tedy například vyjmutí zboží z daňového skladu.

[32] Správce daně vznik této povinnosti odvozoval od data 26. 8. 2014, nijak však v odůvodnění dodatečného platebního výměru nezdůvodnil, proč bylo právě toto datum rozhodné pro vznik povinnosti daň přiznat a zaplatit. K této otázce se nevyjádřil ve svém rozhodnutí ani stěžovatel. Ze správního spisu se podává, že dne 26. 8. 2014 proběhla u žalobkyně kontrola SZPI, celní orgány však ve svých rozhodnutích nijak neosvětlují daňově relevantní dopady této kontroly. Přináší-li stěžovatel stručnou argumentaci k této skutečnosti až v kasační stížnosti, nemůže tímto zhojit vadu svého rozhodnutí spočívající v nepřezkoumatelnosti. Správní orgán je povinen již v odůvodnění svého rozhodnutí uvést, o jaké zjištěné okolnosti a jaké úvahy se 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 ze dne 13. 10. 2004, č. j. 3 As 51/2003 – 58).

[33] V této souvislosti soud poznamenává, že celní orgány odůvodnění svých rozhodnutí staví mimo jiné na údajích vyplývajících z předložené „skladové evidence". Žádný takový dokument se však v současnosti ve správním spisu nenachází; soud proto nemohl ověřit správnost úvah, které správní orgány na základě tohoto důkazu činí. I v tomto ohledu je tedy rozhodnutí stěžovatele stiženo vadou. Pokud bude stěžovatel hodlat v dalším řízení z tohoto důkazu vycházet, je třeba, aby o něj správní spis doplnil. Jinak nelze uzavřít, že zjištěný skutkový stav má oporu ve správním spisu.

III.c) Podmínky pro doměření daně podle pomůcek

[34] Nejvyšší správní soud souhlasí s krajským soudem v tom, že v souzené věci nebyly vůbec dány podmínky pro stanovení daně podle pomůcek.

[35] Celní orgány v případě žalobkyně postupovaly podle § 145 odst. 2 daňového řádu. Ten stanoví, že pokud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu. Nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně doměřit daň podle pomůcek.

[36] Primární podmínkou pro možnost stanovit daň podle pomůcek je, že existuje důvodný předpoklad, že bude daň doměřena. Tato podmínka, jak vyplývá ze shora uvedeného, nebyla dle soudu naplněna, neboť dosud zjištěný skutkový stav neodůvodňuje předpoklad, že bude doměřena daň. Neexistují totiž skutková zjištění odůvodňující závěr správce daně, že žalobkyně předmětnou Beskydskou pepermintku nezdanila. Současně lze přisvědčit krajskému soudu, že nebyla naplněna ani druhá podmínka předvídaná zákonem, tedy nevyhovění daňového subjektu výzvě. Jak již soud dříve vyslovil (srov. např. rozsudek ze dne 27. 11. 2014, č. j. 5 Afs 105/2013 – 29), stanovení daně podle pomůcek, tedy v podstatě bez součinnosti daňového subjektu, je možno učinit pouze v případech, kdy daňový subjekt nekomunikuje a neposkytuje potřebnou součinnost. V projednávané věci taková situace nenastala. Žalobkyně na výzvu správce daně reagovala podáním, ve kterém uvedla, že ji má za nedůvodnou a že by došlo ke dvojímu zdanění téhož lihu. Ačkoli tedy žalobkyně neučinila své sdělení stran daňové povinnosti na předepsaném formuláři, lze její reakci materiálně vnímat jako daňové tvrzení na daň ve výši 0.

[37] 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 žalobkyně, při kterém mimo jiné zjistily přesné množství vyrobené Beskydské pepermintky. Toto množství zjistily nikoli pomůckami, ale z důkazů předložených žalobkyní. Zjištěné množství lihu (po korekci o množství zlikvidovaného lihu) pak 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 (srov. rozsudek ze dne 27. 11. 2014, č. j. 5 Afs 105/2013 – 29).

[38] I z tohoto pohledu tedy bylo řízení před celními orgány zatíženo vadou, která mohla ovlivnit jeho zákonnost. Celní orgány trvaly na tom, že daň stanovily podle pomůcek, čímž nebylo žalobkyni účastnit se procesu dokazování a současně byl odvolací přezkum nesprávně omezen pouze na skutečnosti stanovené v § 114 odst. 4 daňového řádu.

[39] S ohledem na tento závěr se proto již soud nezabýval kasační námitkou zpochybňující povinnost stěžovatele zohlednit v odvolacím řízení skutečnost, že tři litry Beskydské pepermintky byly odebrány jako vzorek a byly tedy osvobozeny od daně. Nebyly-li totiž splněny podmínky pro doměření daně podle pomůcek, není třeba se ani zabývat tím, jaké okolnosti bylo v řízení nutno zohlednit jako výhody pro daňový subjekt (§ 98 odst. 2 daňového řádu).

IV. Závěr a náklady řízení

[40] Ze všech shora vyložených důvodů soud uzavírá, že kasační stížnost není důvodná, neboť krajský soud správně dospěl k závěru, že napadené rozhodnutí žalovaného je třeba zrušit, Soud proto kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s.).

[41] Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 ve spojení s § 120 s. ř. s.). Úspěšné žalobkyni soud přiznal náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, které představuje odměna advokáta za jeden úkon právní služby ve výši 3.100 Kč, tj. za vyjádření ke kasační stížnosti, podle § 11 odst. 1 písm. d) ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) a § 7 bodem 5. vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), a paušální náhrada hotových výdajů ve výši 300 Kč za jeden úkon právní služby (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu), celkem tedy 3.400 Kč, zvýšených o částku 714 Kč připadající na DPH ve výši 21 %. Žalobkyni proto náleží náhrada nákladů řízení v celkové výši 4.114 Kč, které je jí povinen v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. uhradit neúspěšný účastník, tedy stěžovatel, a to k rukám jejího zástupce ve lhůtě do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 24. října 2018

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu