

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudců Mgr. Petry Weissové a Mgr. Aleše Roztočila v právní věci žalobkyně: **KRI S.P.A.** (dříve SHELL ITALIA S.p.A), se sídlem Viale dell´Oceano Indiano 13, Roma, Italská republika, fiskální a identifikační číslo 01841620154, zast. JUDr. Ing. Radkem Halíčkem, advokátem se sídlem Pobřežní 648/1a, Praha 8, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, Budějovická 7, Praha 4, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 23. 12. 2013, č. j. 21646-2/2013-900000-302, č. j. 21653-2/2013-900000-302, č. j. 21644-2/2013-900000-302, č. j. 21651-2/2013-900000-302, č. j. 21643-2/2013-900000-302, č. j. 21650-2/2013-900000-302, č. j. 21648-2/2013-900000-302, č. j. 21652-2/2013-900000-302, č. j. 21642-2/2013-900000-302, č. j. 21649-2/2013-900000-302, č. j. 21647-2/2013-900000-302, č. j. 21645-2/2013-900000-302, č. j. 21641-2/2013-900000-302, č. j. 21639-2/2013-900000-302, č. j. 21711-2/2013-900000-302, č. j. 21712-2/2013-900000-302, č. j. 21717-2/2013-900000-302, č. j. 21713-2/2013-900000-302, č. j. 21706-2/2013-900000-302, č. j. 21710-2/2013-900000-302, č. j. 21701-2/2013-900000-302, č. j. 21715-2/2013-900000-302, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 17. 2. 2016, č. j. 10 Af 8/2014 - 440,

takto:

I. Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích č. j. 10 Af 8/2014 – 440, ze dne 17. 2. 2016, **se zrušuje.**

II. Rozhodnutí Generálního ředitelství cel ze dne 23. 12. 2013, č. j. 21646-2/2013-900000-302, č. j. 21653-2/2013-900000-302, č. j. 21644-2/2013-900000-302, č. j. 21651-2/2013-900000-302, č. j. 21643-2/2013-900000-302, č. j. 21650-2/2013-900000-302, č. j. 21648-2/2013-900000-302, č. j. 21652-2/2013-900000-302, č. j. 21642-2/2013-900000-302, č. j. 21649-2/2013-900000-302, č. j. 21647-2/2013-900000-302, č. j. 21645-2/2013-900000-302, č. j. 21641-2/2013-900000-302, č. j. 21639-2/2013-900000-302, č. j. 21711-2/2013-900000-302, č. j. 21712-2/2013-900000-302, č. j. 21717-2/2013-900000-302, č. j. 21713-2/2013-900000-302, č. j. 21706-2/2013-900000-302, č. j. 21710-2/2013-900000-302, č. j. 21701-2/2013-900000-302, č. j. 21715-2/2013-900000-302, **se zrušují** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti ve výši 91.570 Kč, k rukám zástupce žalobkyně ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I.

[1] Platebními výměry ze dne 11. 7. 2012, č. j. 1537-2/2012-036200-022, č. j. 1539-2/2012-036200-022, č. j. 1541-2/2012-036200-022, č. j. 1542-2/2012-036200-022, č. j. 1543-2/2012-036200-022, č. j. 1544-2/2012-036200-022, č. j. 1547-2/2012-036200-022, č. j. 1548-2/2012-036200-022, č. j. 1551-2/2012-036200-022, č. j. 1553-2/2012-036200-022, č. j. 1554-2/2012-036200-022, č. j. 1564-2/2012-036200-022, č. j. 1565-2/2012-036200-022, č. j. 1566-2/2012-036200-022, č. j. 1567-2/2012-036200-022, č. j. 1568-2/2012-036200-022, č. j. 1569-2/2012-036200-022, č. j. 1570-2/2012-036200-022, č. j. 1571-2/2012-036200-022, č. j. 1572-2/2012-036200-022, č. j. 1573-2/2012-036200-022, č. j. 1574-2/2012-036200-022, vyměřil Celní úřad Tábor (dále jen „celní úřad“ nebo „správce daně“) žalobkyni povinnost zaplatit spotřební daň z minerálních olejů celkové výši 19.854.334 Kč.

[2] V záhlaví specifikovanými rozhodnutími ze dne 23. 12. 2013 (dále jen „napadená rozhodnutí“), žalovaný k odvolání žalobkyně změnil výše uvedené platební výměry tak, že v jejich výrocích nahradil údaj, že dlužná částka daně z minerálních olejů byla stanovena s odkazem na § 93 odst. 1 a 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, (dále jen „daňový řád“) na základě údajů uvedených v důkazních prostředcích – přesně specifikovaných průvodních dokladech, tak, že dlužná částka daně z minerálních olejů byla stanovena podle pomůcek ve smyslu § 98 odst. 3 daňového řádu, a to na základě specifikovaných průvodních dokladů. V ostatním ponechal žalovaný platební výměry beze změny.

II.

[3] Žalobkyně se bránila proti napadeným rozhodnutím u Krajského soudu v Českých Budějovicích žalobou, kterou se domáhala jejich zrušení. Krajský soud však neshledal žalobní námitky důvodnými a žalobu zamítl. Nezjistil tvrzená procesní pochybení v postupu celních orgánů. Dospěl také k závěru, že žalobkyně nebyla v dobré víře ohledně přijetí minerálních olejů oprávněným příjemcem, neboť si dostatečně neprověřila faktické dodání dodávek příslušné osobě. Nakonec odmítl i návrh žalobkyně na položení předběžné otázky týkající se výkladu relevantních ustanovení Směrnice Rady 92/12/EHS ze dne 25. 2. 1992 o obecné úpravě, držení, pohybu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani (dále jen „směrnice 92/12/EHS“) k Soudnímu dvoru Evropské unie.

III.

[4] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností, v níž uplatnila kasační důvody podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a c) s. ř. s. Namítala nezákonnost napadeného rozsudku spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení, existenci vad řízení před správními orgány i existenci vad

řízení před krajským soudem. Navrhla proto, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek i napadená rozhodnutí a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

[5] Stěžovatelka nejprve namítala, že celní orgány a krajský soud v řízeních nedostatečně zjistily skutkový stav, z něhož následně při rozhodování vycházely. Konkrétně se jednalo o zjišťování skutečností rozhodných pro posouzení otázky, zda se stěžovatelka jako provozovatel odesílajícího celního skladu mohla oprávněně, tedy v dobré víře, spoléhat na obdržené potvrzení přijetí dodávky vybraných výrobků oprávněným příjemcem. Stěžovatelka měla za to, že při stanovení daňových povinností by měl správce daně zásadně vycházet z předpokladu, že daňový subjekt jednal a na jednání druhých se spoléhal v dobré víře. Pouze pokud by správce daně prokázal, že provozovatel odesílajícího daňového skladu nepřijal toto potvrzení v dobré víře v jeho správnost, mohl by uzavřít, že k potvrzení převzetí výrobků oprávněným příjemcem nedošlo. Celní úřad se otázkou dobré víry stěžovatelky jako provozovatele odesílajícího daňového skladu vůbec nezabýval. Žalovaný následně dospěl k závěru, že stěžovatelka v dobré víře nebyla, neboť si od společnosti EKOL GAS PB s.r.o. (dále již jen „EKOL GAS PB“) jako oprávněného příjemce nevyžádala povolení k opakovanému přijímání vybraných výrobků z jiných členských zemí v režimu podmíněného osvobození od daně. Nemohla tudíž ověřit, že R. N., jenž byl uveden na vyhotovení příslušných průvodních dokladů (dále také jen "AAD"), které stěžovatelka obdržela, nebyl oprávněn přijímat vybrané výrobky za tohoto oprávněného příjemce. Toto skutkové zjištění, na němž založil svá rozhodnutí, měl žalovaný podle stěžovatelky v rámci odvolacího řízení postavit najisto. K prokázání opačných skutečností navrhla stěžovatelka doplnit v řízení před krajským soudem dokazování o předložené listinné důkazy. Krajský soud však možnost provedení stěžovatelkou předložených důkazů odmítl, přičemž tento svůj krok neodůvodnil v protokolu o ústním jednání ani v napadeném rozsudku. Nedostatečné zjištění skutkového stavu žalovaným vedlo k tomu, že rozhodoval pouze na základě nepodloženého předpokladu určité skutkové okolnosti (resp. její absence). Jelikož krajský soud neprovedl stěžovatelkou navrhované důkazy k vyvrácení tohoto předpokladu, zatížil napadený rozsudek vadou způsobující jeho nezákonnost.

[6] Stěžovatelka se také neztotožnila se závěrem žalovaného (s nímž krajský soud naopak vyjádřil souhlas), že předmětné dopravy vybraných výrobků nelze považovat za řádně ukončené, a to vzhledem k nesrovnalostem spočívajících v uvedení osoby R. N. na dílech č. 3 dokladu AAD, v uvedení odlišného místa přijetí, než bylo uvedeno na dokladech AAD, ve zpochybnění pravosti razítek Celního úřadu Cheb potvrzujících průvodní doklady AAD a ve skutečnosti, že na průvodních dokladech bylo použito razítko společnosti EKOL GAS PB, které nebylo v době uskutečnění doprav touto společností používáno.

[7] Stěžovatelka poukázala i na další vady řízení před celními orgány. Celní orgány se vůči ní při stanovování daně dopustily celé řady procesních pochybení, což zapříčinilo nezákonnost rozhodnutí jak celního úřadu, tak i žalovaného. Celní orgány postupovaly v zásadním rozporu se zákonnou úpravou daňového řádu. Stěžovatelka se o pochybnostech ohledně posuzovaných přeprav i o úkonech učiněných celními orgány dozvěděla s tříletým zpožděním. Stěžovatelce byla následně stanovena daň, aniž by se mohla k tvrzeným skutečnostem vyjádřit. Jelikož byla podle názoru žalovaného

stěžovatelka nečinná, vyměřil jí daň dle pomůcek. Stěžovatelka takový postup celních orgánů shledává jako nezákonný a v rozporu se základními zásadami správy daní, zejména se zásadou spolupráce, součinnosti a vstřícnosti a povinnosti postupovat bez zbytečných průtahů. Stěžovatelka také poukázala na skutečnost, že jí byla daň pravomocně stanovena až čtyři a půl roku poté, co došlo k posuzovaným přepravám výrobků, čímž byla prolomena prekluzivní lhůta stanovená ve směrnici 92/12/EHS. Krajský soud měl tuto otázku zkoumat z moci úřední. Stěžovatelka namítala i to, že celní orgány stanovily daň nezákonným způsobem, neboť nebyly splněny podmínky pro stanovení daně dle pomůcek ve smyslu § 98 odst. 3 daňového řádu. Z platebních výměrů také nelze podle stěžovatelky dovodit, že celní úřad stanovil spotřební daň podle pomůcek. V takovém případě by totiž byl povinen řádně odůvodnit splnění podmínek pro použití pomůcek a použité pomůcky v platebních výměrech označit. Tak ale neučinil. Stěžovatelka z toho důvodu nemohla z platebních výměrů zjistit, že jí byla daň stanovena podle pomůcek a nemohla se tudíž v odvolacím řízení proti takovému způsobu stanovení daně účinně bránit. Stěžovatelka dále namítala, že správce daně nemůže stanovit daň podle pomůcek v případě, že je povinen s ohledem na hmotněprávní úpravu řádně prokázat vznik daňové povinnosti zákonem stanoveným způsobem, a tedy provést před stanovením daně řádnou daňovou kontrolu. Pokud stanovil daň z moci úřední pouze na základě zjištění opatřených vyhledávací činností, činil tak v rozporu se základními zásadami daňového řízení. Podklady získané v rámci vyhledávací činnosti totiž nelze užít jako důkazní prostředky v rámci daňového řízení. Stěžovatelka vytýkala celním orgánům i porušení zásady dvojinstančnosti, které spatřovala v „koordinační“ roli Celního ředitelství České Budějovice v rámci úkonů učiněných před vydáním platebních výměrů.

[8] Stěžovatelka krajskému soudu vytkla také nesprávné právní posouzení otázky nemožnosti vymáhání daňové povinnosti celními orgány po vrácení jistoty celním úřadem odesílajícího daňového skladu. Stěžovatelka měla za to, že postup celních orgánů, které jí vyměřily daň poté, co jí v návaznosti na předložení a ověření požadovaných průvodních dokladů prokazujících přijetí výrobků oprávněným příjemcem italské celní úřady vrátily uhrazenou jistotu, a to ve vztahu ke všem uskutečněným dopravám vybraných výrobků, nebyl v souladu s českou právní úpravou, ani se směrnicí 92/12/EHS a principy práva Evropské unie. Odpovědnost za případné porušení režimu podmíněného osvobození od daně totiž podle stěžovatelky přešla na jinou osobu. Stěžovatelka namítala i to, že krajský soud nesprávně posoudil otázku nemožnosti provozovatele daňového skladu domáhat se ochrany dobré víry a právní jistoty. Stěžovatelka se neztotožnila s tvrzením žalovaného (které za své přijal i krajský soud), že provozovatel odesílajícího celního skladu bude za odvedení daně odpovědný bez ohledu na to, zda o případném porušení režimu podmíněného osvobození věděl či nikoli. Uvedený závěr totiž dle stěžovatelky konstruuje odpovědnost provozovatele odesílajícího daňového skladu bez ohledu na jeho zavinění, přičemž takový výklad se nezakládá na judikatuře Soudního dvora Evropské unie (který se uvedenou otázkou doposud nezabýval) a dokonce je v rozporu se základními zásadami práva Evropské unie, zejména se zásadou ochrany dobré víry a právní jistoty. Stěžovatelka nakonec uvedla, že krajský soud v napadeném rozsudku řádně nevyhodnotil stěžovatelkou navrhovanou možnost předložit předběžnou otázku Soudnímu dvoru Evropské unie, zejména co se týče otázek interpretace konkrétních ustanovení směrnice 92/12/EHS, zásady právní jistoty a zásady proporcionality a souladu konkrétních ustanovení zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, s těmito prameny práva Evropské unie.

IV.

[9] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že napadený rozsudek podle jeho názoru netrpí vadami, které namítala stěžovatelka. Navrhl proto kasační stížnost pro nedůvodnost zamítnout.

[10] Namítala-li stěžovatelka, že krajský soud převzal do svého rozsudku argumentaci uvedenou žalovaným v napadených rozhodnutích, nejedná se podle žalovaného o postup, který by zakládal vadu či nezákonnost tohoto rozsudku. Žalovaný se neztotožnil ani s tvrzením stěžovatelky, že celní orgány před vydáním svých rozhodnutí dostatečně nezjistily skutkový stav. Měl za to, že řádně zjišťovaly skutečnosti rozhodné pro posouzení otázky dobré víry stěžovatelky ohledně přijetí vybraných výrobků oprávněným příjemcem a na podkladě zjištěných skutečností uzavřely a řádně zdůvodnily, že stěžovatelka nemohla být v dobré víře. Vyvrácení existence dobré víry stěžovatelky přitom založily zejména na existenci povolení oprávněného příjemce, ze kterého bylo zřejmé, které osoby a celní úřady byly oprávněny ukončovat dopravu minerálních olejů. Celní orgány konstatovaly, že pokud by měla stěžovatelka povolení ve své dispozici, jak uváděla, měla jí vzniknout pochybnost o tom, že doprava minerálních olejů v režimu podmíněného osvobození byla řádně ukončena. Žalovaný také uvedl, že stěžovatelkou navrhované prokazování skutečnosti, že před zahájením dopravy měla k dispozici povolení oprávněného příjemce, by bylo nadbytečné pro posuzování otázky dobré víry stěžovatelky.

[11] Co se týče stěžovatelkou namítaného nesprávného hodnocení důkazních prostředků ve vztahu k otázce dobré víry stěžovatelky ohledně přijetí vybraných výrobků oprávněným příjemcem, odkazuje žalovaný na odůvodnění napadených rozhodnutí a také na odůvodnění napadeného rozsudku. K námitce týkající se seznamu osob, které byly oprávněny za příjemce ukončovat dopravu, navíc uvedl, že po stěžovatelce bylo spravedlivé a rozumné požadovat, aby si zjišťovala aktuální seznamy a údaje o těchto osobách, neboť se jedná o podmínku nutnou k řádnému ukončení dopravy, která vyplývá přímo z povolení oprávněného příjemce. Pokud stěžovatelka spoléhala pouze na existenci vydaného povolení, aniž by se zabývala podmínkami v něm stanovenými (zde konkrétně určením osob oprávněných ukončovat dopravu minerálních olejů), nemohly celní orgány přisvědčit jejímu tvrzení, že jednala v dobré víře.

[12] Pokud jde o námitky stěžovatelky směřující proti vadám řízení před celními orgány, odkazuje žalovaný také na odůvodnění napadených rozhodnutí a odůvodnění napadeného rozsudku. K argumentaci stěžovatelky týkající se doručování na jinou adresu než adresu jejího sídla nadto uvedl, že tato skutečnost byla stěžovatelkou poprvé namítnuta až v rámci řízení o kasační stížnosti, jedná se tedy o námitku nepřípustnou. Namítala-li stěžovatelka, že jí byla daň stanovena až čtyři a půl roku poté, co došlo k předmětným přepravám vybraných výrobků a tím došlo k prolomení prekluzivní lhůty, která vyplývá z čl. 20 odst. 4 směrnice 92/12/EHS, konstatoval žalovaný, že svým výkladem stěžovatelka rozšířila význam a smysl předmětného ustanovení. Ohledně námitky vztahující se k nutnosti stanovení daně podle pomůcek žalovaný uvedl, že vycházel z judikatury Nejvyššího správního soudu, ze které lze dovodit, že při nedostatečné součinnosti spočívající v nepodání daňového přiznání, nelze daň stanovit dokazováním. Jako pomůcky přitom byly použity průvodní doklady AAD, z nichž by celní orgány vycházely i v

případě, že by byla spotřební daň vyměřována dokazováním. Co se týče změny platebního výměru odvolacím celním orgánem, je tato přípustná, což vyplývá z § 116 odst. 1 písm. a) daňového řádu a lze ji dovodit také z apelačního principu, který se v rámci daňového odvolacího řízení uplatňuje. To ostatně potvrzuje i usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu. Nelze tedy stěžovatelce přisvědčit, že žalovaný měl platební výměry zrušit. Žalovaný se také neztotožnil s námitkou stěžovatelky, že se krajský soud nevypořádal s obsahem jejího podání ze dne 2. 8. 2013. Nesouhlasil se stěžovatelkou ani v tom, že v posuzovaném případě celní orgány porušily zákon při opatřování podkladů pro rozhodnutí a že neprokázaly vznik daňové povinnosti. Ke stěžovatelčině námitce porušení dvojinstančnosti řízení s ohledem na „koordinační“ roli Celního ředitelství České Budějovice žalovaný uvedl, že v činnosti tohoto celního orgánu spočívající ve shromažďování a zasílání podkladů celním úřadům, přeposílání žádostí o překlad a doručení písemností celního úřadu a v hodnocení získaných důkazů pro účely určení místní příslušnosti celního úřadu nespatřuje žádné porušení této zásady.

[13] Ohledně námitek stěžovatelky týkajících se nesprávného právního posouzení vybraných otázek krajským soudem v napadeném rozsudku se žalovaný plně ztotožnil se závěry uvedenými v napadených rozhodnutích a napadeném rozsudku. Konkrétně uvedl jen to, že také neshledal nutným položit v dané věci předběžnou otázku Soudnímu dvoru Evropské unie, přičemž zhodnotil, že se krajský soud se stěžovatelčiným návrhem v tomto směru řádně vypořádal.

V.

[14] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[15] Kasační stížnost je důvodná.

[16] Nejvyšší správní soud předesílá, že ač stěžovatelka mimo jiné v kasační stížnosti namítá kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. c) s. ř. s., podle obsahu jednotlivých námitek je zjevné, že výtky směřují nikoliv ke zmatečnosti řízení před krajským soudem [§ 103 odst. 1 písm. c) s. ř. s.], nýbrž k vadám, jež lze podřadit pod kasační důvod vyplývající z § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Ostatně jak již výše uvedeno, ve smyslu § 109 odst. 4 s. ř. s. kasační soud je povinen přihlížet k vadám podle posledně uvedeného zákonného ustanovení z úřední povinnosti.

[17] V tomto směru nutno krajskému soudu vytknout, že v napadeném rozsudku zcela opomněl odůvodnit, proč neprovedl stěžovatelčiny důkazní návrhy obsažené již v žalobě (viz na č. l. 26 žaloby navržené důkazy interní směrnicí právního předchůdce žalobce; dokumenty předloženými stěžovatelce společností EKOL GAS PB – povolení, osvědčení, potvrzení o bezdlužnosti, výpis z obchodního rejstříku a průvodní dopis; dotaz u italských celních orgánů a jejich odpověď týkající se společnosti EKOL GAS PB). Ačkoliv při jednání dne 17. 2. 2016 o uvedených důkazních návrzích rozhodl tak, že je zamítl, ani v protokolu z jednání, ani posléze v napadeném rozsudku nevyložil, proč jejich provedení neshledal potřebným. Nejvyšší správní soud přitom nepřehlédl, že na ně přesto v napadeném rozsudku, stejně jako žalovaný v napadeném rozhodnutí, poukazoval (viz

zejm. odkaz na obsah povolení k opakovanému přijímání vybraných výrobků z jiných členských zemí v režimu podmíněného osvobození od daně ze dne 25. 5. 2009, č. j. 2816/2009-030100-23 udělené společnosti EKOL GAS PB). Tyto listiny nebyly součástí správního spisu.

[18] Uvedený postup je v rozporu s ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004 - 89), jenž je v tomto směru ve shodě též s Ústavním soudem (např. nález ze dne 4. 9. 2002, sp. zn. I. ÚS 113/02, nebo ze dne 10. 10. 2002, sp. zn. III. ÚS 173/2002 a další). V § 77 odst. 2 s. ř. s. zakotvená zásada volného hodnocení důkazů totiž nezbavuje soud povinnosti jím zvolený postup při dokazování (byť spočívající v neprovedení účastníky řízení navržených důkazů) řádně odůvodnit. To krajský soud v napadeném rozsudku neučinil.

[19] Nelze přitom přehlédnout, že zejména povolení k opakovanému přijímání vybraných výrobků z jiných členských zemí v režimu podmíněného osvobození od daně ze dne 25. 5. 2009, č. j. 2816/2009-030100-23, udělené Celním ředitelstvím České Budějovice společnosti EKOL GAS PB, mělo obsahovat údaje o místu přijímání vybraných výrobků a též o osobách oprávněných k jejich přijetí. Právě to však byly skutečnosti právně významné pro další úvahy o tom, zda došlo k porušení režimu podmíněného osvobození od daně v průběhu dopravy tím, že přepravy nebyly řádně ukončeny převzetím vybraných výrobků oprávněným příjemcem (viz 3. strany platebních výměrů) a že je v důsledku toho stěžovatelka osobou povinnou k podání daňového tvrzení a k placení spotřební daně. Krajský soud v této souvislosti poukazoval i na možnost stanovení dalších podmínek pro přijímání vybraných výrobků ve zvoleném režimu podmíněného osvobození od daně, na něž se odvolával. Aby však mohl učinit příslušné zjištění o těchto případných dalších podmínkách dopravy vybraných výrobků, z nichž bylo možno usuzovat na porušení režimu podmíněného osvobození od daně a následně na vznik daňové povinnosti stěžovatelky ke spotřební dani, bylo třeba, aby přinejmenším důkaz touto listinou nejprve provedl a učinil z ní příslušná zjištění. Uvedená pochybení při dokazování tak měla vliv na zákonnost napadeného rozsudku. Stejných vad řízení se však předtím dopustil již žalovaný, který se v řízení o odvolání na shora uvedenou listinu také odvolával, aniž byla součástí správního spisu.

[20] Nejvyšší správní soud v uvedeném postupu krajského soudu, při němž vycházel z důkazů, které nebyly součástí správního spisu a které ani sám neprovedl, spatřuje naplnění kasačního důvodu vyplývajícího z § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

[21] Tento dílčí závěr přesto nebrání v posouzení některých dalších kasačních námitek, jež jsou způsobilé samostatného kasačního přezkumu, jak soud vyloží dále.

[22] Stěžovatelka v kasační stížnosti, ve shodě se žalobou, napadá postup celního úřadu a považuje jej za nezákonný, odporující zásadám správy daní a procesní úpravě obsažené v daňovém řádu. Nejvyšší správní soud zde pro úplnost dodává, že v projednávané věci celní úřad prvotní zjištění a šetření započal provádět za účinnosti zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „ZSDP“), oznámení o porušení režimu podmíněného osvobození od daně, výzvu k podání řádného daňového tvrzení a platební výměry již celní úřad vydal a také odvolací řízení žalovaný vedl za účinnosti daňového řádu, přičemž podle

§ 264 odst. 1 daňového řádu 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.

[23] Stěžovatelce nutno přisvědčit, že celní úřad vskutku postupoval poněkud liknavě (viz také blíže odst. [25]), a to nejen z hlediska značných časových prodlev mezi jednotlivými úkony prováděnými v rámci jeho vyhledávací činnosti (ty však byly dílem ovlivněny i skutečností, že spolupracoval s italskými celními orgány), ale prodlevy se projevily i v postupu celního úřadu vůči stěžovatelce samotné. Nejvyšší správní soud však ve své judikatuře opakovaně shledal, že i když jsou prodlevy v řízení a postupu správních orgánů potvrzeny, nezakládá to samo o sobě nezákonnost jimi vydaných správních rozhodnutí. Uvedená námitka, ač její opodstatnění nachází svůj odraz ve správním spise, sama o sobě nepředstavuje důvod, pro který by bylo možno považovat napadená rozhodnutí, resp. předchozí rozhodnutí celního úřadu, za nezákonné.

[24] Za opodstatněnou je ovšem třeba považovat námitku, že celní úřad pochybil již dříve v souvislosti s oznámením o porušení režimu podmíněného osvobození vybraných výrobků od daně, které vydal dne 24. 6. 2011 pod č. j. 7955-3/2011-036200-022 (dále jen „oznámení“). V něm stěžovatelce oznamoval zjištění, k nimž dospěl na základě vyhledávací činnosti se současným závěrem o porušení režimu podmíněného osvobození od daně. V souladu s § 28 odst. 8 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění účinném do 31. 3. 2010 (dále již jen „zákon o spotřebních daních“) také celní úřad stěžovatelku v oznámení poučil o možnosti prokázat, že o porušení daného režimu nevěděla anebo vědět nemohla; v takovém případě jí poskytne lhůtu 4 měsíců ode dne, kdy toto oznámení obdržela, aby prokázala, že došlo ke splnění podmínek vyplývajících z § 28 odst. 7 zákona o spotřebních daních, jinak se odeslané výrobky považují za vyňaté z daného režimu.

[25] Celní úřad však po vydání uvedeného oznámení až do doby běžícího řízení o odvolání proti platebním výměrům zcela rezignoval na jeho řádné doručení stěžovatelce. Ve správním spise se nachází e-mailová komunikace pracovníků žalovaného a celního úřadu, z níž vyplývá, že dne 17. 10. 2011 žalovaný sděloval, že uvedené oznámení bylo odesláno dne 1. 8. 2011 na celní ředitelství v Římě se žádostí o zajištění jeho doručení. Následně učinil pracovník správce daně další dotaz ve věci doručení této písemnosti dne 22. 8. 2012, doklad o jejím doručení nebyl k dispozici. Dne 12. 9. 2012 celní úřad obdržel informaci o tom, že oznámení doručeno bylo, aniž je však známo přesné datum doručení. Žalovaný v e-mailové korespondenci celnímu úřadu doplnil, že *„vzhledem ke skutečnosti, že příslušné řízení pokračuje, považuji záležitost doručování v tomto případě za uzavřenou.“* Další pokus o zjištění dne doručení oznámení učinil správce daně až dne 11. 3. 2013 v souvislosti s podáním stěžovatelčiných odvolání proti platebním výměrům, v nichž namítala, že prvním úkonem správce daně vůči ní byly teprve výzvy k podání daňového přiznání ze dne 7. 2. 2012. Následně celní úřad obdržel dne 19. 4. 2013 zprávu o tom, že italská celní správa toto oznámení dosud nedoručila. Ze správního spisu konečně plyne, že oznámení o porušení režimu podmíněného osvobození od daně ze dne 24. 6. 2011 bylo stěžovatelce řádně doručeno teprve dne 23. 5. 2013, tj. v průběhu odvolacího řízení před žalovaným; na toto oznámení stěžovatelka reagovala podáním z 28. 6. 2013. V mezidobí (kdy toto oznámení doručeno prokazatelně stěžovatelce nebylo) však správce daně nejprve vyzval

stěžovatelku k podání řádného daňového tvrzení výzvami ze dne 7. 2. 2012 se stanovenou lhůtou 30 dnů ode dne jejich oznámení, a poté dne 11. 7. 2012 vydal jednotlivé platební výměry na spotřební daň, proti nimž se stěžovatelka bránila odvoláními. O nich rozhodl žalovaný napadenými rozhodnutími ze dne 23. 12. 2013.

[26] Žalovaný tvrzení, jež uplatnila stěžovatelka v reakci na oznámení v podání ze dne 28. 6. 2013, vypořádal jako součást odvolacích námitek v napadených rozhodnutích. V uvedeném podání přitom stěžovatelka tvrdila, že nevěděla a nemohla vědět, že došlo k porušení režimu podmíněného osvobození od daně. Rekapitulovala podmínky dopravy včetně poukazu na svoji dobrou víru v řádné přijetí vybraných výrobků oprávněným příjemcem podle průvodních dokladů AAD Považovala proto za osobu odpovědnou za porušení režimu podmíněného osvobození od daně oprávněného příjemce ve smyslu § 26 odst. 2 zákona o spotřebních daních. K této stěžovatelčině argumentaci žalovaný uzavřel, že neprokázala, že o porušení režimu podmíněného osvobození od daně nemohla vědět a upozornil na to, že prokázání toho, že nevěděla o porušení daného režimu má význam *„pouze pro poskytnutí možnosti prokázat, že k porušení režimu nedošlo, a to ve lhůtě 4 měsíců od doručení oznámení. Tato možnost byla odvolateli poskytnuta, byť s určitou pro meritum věci nevýznamnou procesní chybou (prodleva při doručování), jak je uvedeno výše.“*

[27] S uvedeným závěrem žalovaného, který podpořil jako správný v napadeném rozsudku i krajský soud, Nejvyšší správní soud nesouhlasí. Již v popsaném postupu správních orgánů shledává zásadní procesní pochybení, jež vedla k nezákonnosti napadených rozhodnutí, naplňující kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.

[28] Skutečnost, že se stěžovatelka dozvěděla informaci o tom, že neprokázala, že nevěděla a nemohla vědět o porušení režimu podmíněného osvobození od daně, teprve v průběhu odvolacího řízení, je zcela zásadní. Stěžovatelka totiž po celou dobu správního i soudního řízení své námitky směřovala především k tomu, že není osobou povinnou k podání řádného daňového tvrzení, a proto ani osobou povinnou k placení spotřební daně. Tuto otázku však bylo třeba vyřešit před tím, než celní úřad vyzval stěžovatelku jako plátce daně k podání řádného daňového tvrzení a před vydáním platebních výměrů, v nichž jí uložil povinnost vyměřenou spotřební daň uhradit. Stěžovatelka však neměla možnost v souladu s platnou právní úpravou (§ 28 odst. 8 zákona o spotřebních daních) se s názorem správce daně, že shledal porušení režimu podmíněného osvobození od daně a v důsledku toho ji považuje za osobu povinnou k podání daňového tvrzení a z jakého důvodu, seznámit a postupem podle uvedeného zákonného ustanovení tuto jeho předběžnou úvahu vyvrátit. Přitom do doby doručení výzev ze dne 7. 2. 2011 (k okamžiku jejich doručení viz dále) stěžovatelka vůbec neměla povědomost o jakýchkoliv úkonech správce daně.

[29] Z právě uvedeného nelze než dovodit, že správce daně i žalovaný porušili ustanovení o řízení před nimi způsobem majícím vliv na zákonnost jejich rozhodnutí. Krajský soud pochybil, pokud k této vadě nepřihlédl. Žalovaný se přitom mylně domnívá, že tato procení chyba je „nevýznamná“. Naopak byla zcela zásadní pro další průběh řízení. Stěžovatelce měla být dána možnost před tím, než byla vyzvána k podání řádného daňového přiznání, prokázat, že o porušení režimu podmíněného osvobození od daně nevěděla ani nemohla vědět, a popřípadě jí v souladu s § 28 odst. 8 zákona o spotřebních

daních měla být též poskytnuta lhůta 4 měsíců k prokázání splnění podmínek vyplývajících z § 28 odst. 7 písm. a) až c) téhož zákona. K tomu však v souzené věci vůbec nedošlo a v důsledku výše popsaného vadného postupu celního úřadu vůbec dojít nemohlo. V době výzev k podání daňového přiznání nemohlo být postaveno najisto, že došlo k porušení režimu podmíněného osvobození od daně, a že právě stěžovatelce svědčí povinnost k podání daňového tvrzení. Správcem daně zvolený postup přitom nemohlo ospravedlnit ani to, že v důsledku potřeby koordinace vyhledávací činnosti v projednávané věci s italskými celními orgány byl v jisté časové tísni z důvodu hrozící prekluze vyměření daně, jak vyslovil v napadeném rozhodnutí žalovaný (viz třetí odstavec na straně 3 napadeného rozhodnutí). Postup celního úřadu byl v rozporu se základními zásadami správy daní, jež plynou zejména z § 5 odst. 3 a § 6 odst. 2 a 3 daňového řádu.

[30] Jak již shora uvedeno, stěžovatelka namítala i skutečnost, že správce daně vůči ní učinil první úkon teprve prostřednictvím výzvy k podání řádného daňového tvrzení ze dne 7. 2. 2012. Uvedená skutečnost není v řízení sporná, spornou je zde však otázka doručení této výzvy. Krajský soud v napadeném rozsudku jako správný potvrdil závěr žalovaného, že uvedené výzvy byly stěžovatelce doručeny dne 18. 4. 2012 (srov. str. 18 napadených rozhodnutí). Krajský soud shledal, že *„výzva k podání daňového přiznání byla žalobci doručena dle mezinárodní doručenky dne 18. 4. 2012, proto je žalobcem zcela nedůvodně namítáno, že převzetí písemnosti není řádně doloženo, jestliže na mezinárodní doručence je pouze podpis oprávněné osoby, nikoliv razítko žalobce, jak je obvyklé. Z doručenky ohledně doručení výzvy je patrno, že výzva byla žalobci doručena dne 18. 4. 2012.(...) Jestliže existuje doklad o doručení výzev dne 18. 4. 2012, přičemž platební výměry byly vydány dne 11. 7. 2012, je zcela neopodstatněná výhrada žalobce, že mu nebyla poskytnuta možnost podat daňové tvrzení, že platební výměry byly vydány ještě předtím, než uplynula náhradní lhůta stanovená ve výzvách, která činila 30 dnů. Platební výměry byly tedy vydány celním úřadem po uplynutí této lhůty.“*

[31] Z mezinárodní doručenky, jež měla podle krajského soudu svědčit o doručení výzev ze dne 7. 2. 2012 a jež je součástí správního spisu, vyplývá, že blíže neurčená osoba potvrdila převzetí těchto písemností, doručovaných příjemci - stěžovatelce - na adresu V. G. X, X V. (UD), Itálie. Stěžovatelka doručení těchto výzev dne 18. 4. 2012 „oprávněné osobě“ popírala. Poukazovala na chybějící otisk razítka společnosti, který však běžně při přejímání písemností užívá. Krajský soud podle ní tyto námitky vypořádal nedostatečně a s nesprávným závěrem. V kasační stížnosti stěžovatelka dále doplnila, že adresou pro doručování těchto výzev byla adresa jejího daňového skladu, nikoli adresa jejího sídla.

[32] Mezinárodní dodejka, na základě které správní orgány i krajský soud měly doručení výzev k podání řádného daňového tvrzení za prokázané dne 18. 4. 2012, nemá náležitosti vyžadované § 51 odst. 2 daňového řádu. Není tudíž veřejnou listinou, u níž platí presumpce správnosti a pravdivosti skutečností, jež má dokládat; v daném případě doručení výzev ze dne 7. 2. 2012 stěžovatelce.

[33] Uvedená dodejka je podepsána blíže neurčeným příjemcem, aniž je z ní zřejmé, o jakou konkrétní osobu se jedná. Není zde uvedeno jméno a příjmení osoby, která písemnost převzala, ani potvrzeno doručení daných písemností zaškrtnutím příslušného políčka na dodejce. Závěr, že dodejku opatřila podpisem osoba oprávněná jednat jménem

stěžovatelky (viz § 45 odst. 3 věta první daňového řádu), který učinil krajský soud, je tak přinejmenším předčasný, ne-li zcela nesprávný. I když lze přisvědčit krajskému soudu v tom, že obecně není vždy nezbytně nutné závěr o řádném doručení písemnosti spojovat s připojením otisku razítka adresáta (pokud jej užívá), v souzené věci vzhledem k popsaným nedostatkům mezinárodní dodejky nebylo možno přisvědčit žalovanému a krajskému soudu, že prostý nečitelný podpis prokazuje doručení výzev ze dne 7. 2. 2012 stěžovatelce již dne 18. 4. 2012.

[34] Nejvyšší správní soud tak uzavírá, že vzhledem k nedostatečně (neúplně) vyplněné mezinárodní dodejce datované 18. 4. 2012, průkaz doručení výzev ze dne 7. 2. 2012 stěžovatelce právě tohoto dne není k dispozici. Jiným způsobem, než uvedenou dodejkou, jejíž věcnou správnost stěžovatelka úspěšně vyvrátila, žalovaný doručení výzev ze dne 7. 2. 2012 neprokazoval. Skutečnost, že tyto výzvy byly stěžovatelce doručeny již dne 18. 4. 2012, v řízení prokázána nebyla. Opačný závěr žalovaného, potvrzený i krajským soudem, není správný.

[35] Kasační soud v této souvislosti nemohl přehlédnout, že součástí správního spisu jsou vedle zmíněné mezinárodní dodejky (jež neobsahuje veškeré zákonné náležitosti) doklady o doručení výzev prostřednictvím orgánů italské celní správy dne 27. 6. 2012. I to nasvědčuje závěru, že ani správní orgány neměly postaveno najisto doručení výzev k podání řádného daňového tvrzení již dne 18. 4. 2012. V opačném případě by totiž nepřistoupily k jejich opětovnému doručení, neboť by to bylo nadbytečné. Výzvy k podání řádného daňového tvrzení byly prokazatelně doručeny teprve dne 27. 6. 2012.

[36] Námitku, že celní úřad nedoručoval výzvy na adresu jejího sídla, uplatnila stěžovatelka teprve v kasační stížnosti. Tuto námitku mohla uplatnit již v řízení před krajským soudem, aniž tak učinila. Nyní se tudíž podle § 104 odst. 4 s. ř. s. jedná o námitku nepřípustnou. To však nic nemění na závěrech, jež Nejvyšší správní soud vyslovil ohledně doručování uvedených výzev k podání řádných daňových tvrzení ze dne 7. 2. 2012.

[37] S ohledem na závěry vyložené výše je zjevné, že správce daně se dopustil pochybení i při vydání platebních výměrů. Jím stanovená 30-ti denní lhůta k podání řádného daňového tvrzení počala běžet dne 28. 6. 2012 (§ 33 odst. 2 daňového řádu) a uplynula dne 27. 7. 2012. Správce daně však platební výměry na spotřební daň vydal již dne 11. 7. 2012, tedy aniž by vyčkal, zda stěžovatelka na jednotlivé výzvy bude reagovat či nikoliv. Pro právě uvedené nebyly vůbec splněny předpoklady pro vyměření daně platebními výměry (srov. § 145 odst. 1 daňového řádu *„[n]evyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě (...)“* – zvýrazněno Nejvyšším správním soudem.

[38] Dospěl-li krajský soud, a před ním shodě též žalovaný, k opačnému závěru o tom, že byly splněny předpoklady pro vydání platebních výměrů, jelikož stěžovatelka na výzvy správce daně nereagovala v jím stanovené lhůtě, je tento závěr nesprávný.

[39] Nejvyšší správní soud nadto musí zdůraznit, že výzvy k podání řádných daňových tvrzení celní úřad nemohl vydat též proto, že závěr o tom, že stěžovatelka je osobou povinnou ke spotřební dani a podání daňového tvrzení učinila výlučně na základě

skutečností zjištěných vyhledávací činností před zahájením vyměřovacího řízení, aniž však poskytla stěžovatelce možnost v souladu s § 28 odst. 8 zákona o spotřebních daních prokázat opak.

[40] Pochybením správce daně, které nenapravil ani žalovaný, bylo, že o základní sporné otázce, zda došlo k porušení režimu podmíněného osvobození vybraných výrobků od spotřební daně a zda je stěžovatelka osobou povinnou k podání řádného daňového tvrzení, si celní úřad učinil úsudek mimo jiné i na základě výpovědí svědků - jednatele společnosti EKOL GAS PB B. K. a řidičů provádějící přepravu vybraných výrobků z daňového skladu stěžovatelky P. H., P. N., M. H., M. B., V. D. a Ľ. Ž. (provedených podle § 8 ZSDP – srov. protokoly o ústním jednání ze dne 1. 2. 2010, č. j. 2247-2/2010-036100-024, č. j. 2247-3/2010-036100-024,
č. j. 2247-4/2010-036100-024, č. j. 2247-5/2010-036100-024, č. j. 2247-6/2010-036100-024 a č. j. 2247/2010-036100-024 a ze dne 17. 2. 2010 č. j. 1461-2/2010-030100-023). Hodlal-li správce daně vyslýchat svědky, bylo jeho povinností stěžovatelku o jejich provedení včas vyrozumět, nehledě na skutečnost, že výslech svědků mohl celní úřad provést pouze při dokazování; to se uskutečňuje v daňovém řízení, nikoliv při vyhledávací činnosti (srov. § 31 ZSDP). Tímto postupem správní orgány současně porušily nejen zmíněné ustanovení zákona o správě daní a poplatků, ale též základní zásady správy daní, vyplývající z § 5 odst. 3 a § 6 odst. 2 (zejména zásadu přiměřenosti a součinnosti). Uvedená procesní pochybení považuje Nejvyšší správní soud za zcela zásadní, jež mohla mít vliv na zákonnost správních rozhodnutí. I tím došlo k naplnění kasačního důvodu vyplývajícího z § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.

[41] S právě uvedeným souvisí i stěžovatelčina stížnostní námitka, v níž napadá závěry krajského soudu o správnosti postupu žalovaného, který v napadených rozhodnutích změnil platební výměry tak, že spotřební daň stanovil správce daně podle pomůcek ve smyslu § 98 odst. 3 daňového řádu; tento způsob stanovení daně podle žalovaného vyplýval z jednotlivých platebních výměrů. Nejvyšší správní soud však daný závěr žalovaného, potvrzený krajským soudem, nepovažuje za správný. Jak je zjevné z vydaných platebních výměrů, správní orgán prvního stupně daň vyměřil *„(...) podle § 147 odst. 1 a 3 daňového řádu a v souladu s § 101, §139 a § 145 odst. 1 daňového řádu (...).“* Přitom výši daně stanovil *„podle § 93 odst. 1 a § 93 odst. 2 daňového řádu“* vynásobením množství motorové nafty, jež dovodil z důkazních prostředků – průvodních dokladů konkrétně v platebních výměrech označených, a vynásobením sazby daně v okamžiku vzniku daňové povinnosti vyplývající ze zákona o spotřebních daních.

[42] Je pravdou, že správce daně v odůvodnění jednotlivých platebních výměrů poukázal právě i na § 145 odst. 1 daňového řádu. Z něj vyplývá možnost, aby v případě, nereaguje-li daňový subjekt na jeho předchozí výzvu k podání řádného daňového tvrzení, stanovil daň podle pomůcek. Vzhledem k odůvodnění platebních výměrů však nelze vyměření spotřební daně podle pomůcek celním úřadem bez dalšího dovodit. Nejvyšší správní soud již dříve vyslovil, že platební výměr musí být v tomto ohledu bezchybný především proto, aby daňový subjekt mohl zvolit příslušnou obranu (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 7. 2006, č. j. 2 Afs 99/2005 - 53). V platebních výměrech přitom celní úřad uvedl, že stanovil *„základ daně a výši spotřební daně tak, jak je uvedeno ve výroku tohoto rozhodnutí“*, a ve výroku platebních výměrů odkázal na důkazní prostředky – konkrétně

tam vyjmenované průvodní doklady AAD, z nichž zjistil množství dodaných vybraných výrobků – motorové nafty. Tento údaj bez dalšího neodůvodňuje závěr o tom, že daň vyměřil podle pomůcek. Změna platebních výměrů provedená žalovaným v napadených rozhodnutích, podle níž *„dlužná částka daně z minerálních olejů byla stanovena podle pomůcek ve smyslu § 98 odst. 3 daňového řádu“* nebyla bez dalšího postupem podle § 116 odst. 1 písm. a) daňového řádu v souzené věci možná. Skutečnost, že správce daně dlužnou částku daně stanovil podle pomůcek, totiž z platebních výměrů nepochybně neplynula. Spotřební daň celní úřad stěžovatelce určil za použití důkazních prostředků, aniž je výslovně považoval za pomůcky. Tyto důkazní prostředky žalovaný teprve v napadených rozhodnutích označil za pomůcky podle § 98 odst. 3 daňového řádu, aniž to korespondovalo obsahu platebních výměrů a správnímu spisu.

[43] Stanovení daně podle pomůcek přitom nemohl správce daně přistoupit již proto, že v době vydání platební výměrů ještě stěžovatelce běžela lhůta stanovená k podání řádného daňového tvrzení. Nebylo proto vůbec zřejmé, že stěžovatelka neposkytuje celnímu úřadu součinnost, že daňové tvrzení přes jeho výzvu ve stanovené lhůtě nepodala, a že jsou proto splněny podmínky pro vyměření daně podle pomůcek. Jak správně poukázala stěžovatelka v kasační stížnosti, Nejvyšší správní soud se obdobnou problematikou zabýval již například v rozsudku ze dne 27. 11. 2014, č. j. 5 Afs 100/2013 – 29, v němž shledal, že *„[p]řipouští-li ustanovení § 145 odst. 1 daňového řádu (dříve § 44 odst. 1 ZSDP) stanovení daně podle pomůcek, tedy v podstatě bez součinnosti daňového subjektu, bylo tak 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 však v posuzované věci přinejmenším v době před vydáním jednotlivých platebních výměrů nebylo. Opačný závěr žalovaného, potvrzený krajským soudem, je nesprávný.

[44] S ohledem na právě uvedené se Nejvyšší správní soud nemohl zabývat zbylými námitkami směřujícími k nesprávnému právnímu posouzení věci krajským soudem [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.]. Jednalo se o námitky, podle nichž krajský soud nesprávně posoudil: - otázku porušení zásady dvojinstančnosti ze strany správních orgánů; - otázku nemožnosti vymáhat u stěžovatelky spotřební daň, pokud již celní úřad odesílajícího daňového skladu (tj. stěžovatelky) vrátil poskytnutou jistotu na tuto daň; - zda je třeba přihlížet k zásadě dobré víry a právní jistoty ve vztahu k odpovědnosti provozovatele daňového skladu podle zákona o spotřebních daních a k přijetí vybraných výrobků oprávněným příjemcem; - otázku případných nesrovnalostí v průvodních dokladech AAD ohledně jejich podpisu osobami jednajícími za EKOL GAS PB, ohledně odlišného místa přijetí od místa uvedeného na průvodních dokladech AAD a ohledně použití razítek Celního úřadu Cheb, resp. společnosti EKOL GAS PB na těchto dokladech; - otázku případné prekluze vyplývající podle stěžovatelky z čl. 20 bod 4. směrnice 92/12/EHS; - potřebu položení předběžné otázky Soudnímu dvoru Evropské unie k provedení *„interpretace shora citovaných ustanovení Směrnice č. 92/12/EHS, anebo zásad právní jistoty a zásady proporcionality, resp. ohledně souladu shora citovaných ustanovení zákona o spotřebních daních s těmito prameny práva EU (...).“* Vyřešení těchto dalších právních otázek s ohledem na zásadní procesní pochybení správních orgánů v průběhu řízení před nimi bylo bezpředmětné.

VI.

[45] Kasační stížnost je z důvodů shora vyložených opodstatněná, a proto Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil podle § 110 odst. 1 věty první s. ř. s. Jelikož již v řízení před krajským soudem byly dány důvody pro zrušení napadených rozhodnutí, soud je za použití § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. současně zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 3 a 4 s. ř. s.). V něm je žalovaný vázán právním názorem vyjádřeným v tomto rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s.) o tom, že v souzené věci vůbec nebyly splněny předpoklady pro vydání platebních výměrů na spotřební daň.

[46] Vzhledem ke skutečnosti, že Nejvyšší správní soud je posledním soudem, který o věci rozhodoval, je povinen podle § 110 odst. 3 s. ř. s. rozhodnout jak o nákladech řízení o kasační stížnosti, tak i o nákladech předcházejícího řízení před krajským soudem.

[47] O náhradě nákladů řízení o žalobě a kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka měla ve věci úspěch, a proto má vůči žalovanému právo na náhradu nákladů řízení za řízení před krajským soudem i za řízení o kasační stížnosti v celkové výši 91.570 Kč. Tuto částku je žalovaný povinen uhradit stěžovatelce k rukám jejího zástupce do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

[48] V řízení před krajským soudem vznikly stěžovatelce náklady v podobě zaplacení soudního poplatku za podání žaloby v celkové výši 66.000 Kč. Odměna zástupce stěžovatelky za zastupování v řízení o žalobě byla stanovena za čtyři úkony právní služby spočívající v přípravě a převzetí věci, sepisu žaloby, replice k vyjádření žalovaného ze dne 9. 6. 2014 a účasti na jednání dne 14. 2. 2016 vždy ve výši 3.100 Kč podle § 7 bod 5, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. a) a d) a g) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif). Zástupci stěžovatelky dále náleží čtyři paušální náhrady hotových výdajů související s těmito úkony právní služby vždy ve výši 300 Kč, tj. celkem 1.200 Kč (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu). Zástupce stěžovatelky doložil, že je plátcem daně z přidané hodnoty, odměna a náhrada hotových výdajů se tudíž zvyšuje o částku této daně ve výši 2.856 Kč (21 % z částky 13.600 Kč). Za řízení před krajským soudem má tedy stěžovatelka právo na náhradu nákladů řízení ve výši 82.456 Kč.

[49] V řízení před Nejvyšším správním soudem vznikly stěžovatelce náklady v podobě zaplaceného soudního poplatku ve výši 5.000 Kč. Výše odměny zástupce stěžovatelky za zastupování v řízení o kasační stížnosti byla stanovena za jeden úkon právní služby spočívající v sepisu doplnění kasační stížnosti ve výši 3.100 Kč podle § 7 bod 5, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu. Zástupci stěžovatelky dále náleží jedna paušální náhrada hotových výdajů souvisejících s tímto úkonem právní služby ve výši 300 Kč (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu). Částka 3.400 Kč se dále zvyšuje o daň z přidané hodnoty ve výši 714 Kč, za řízení před Nejvyšším správním soudem má tedy stěžovatelka právo na náhradu nákladů řízení ve výši 9.114 Kč.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

pokračování

V Brně dne 21. prosince 2018

JUDr. Jiří Palla
předseda senátu