



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Václava Novotného v právní věci žalobce **Mgr. E. M.**, zast. JUDr. Pavlem Šedivým, advokátem se sídlem Tábor, Údolní 2997, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Českých Budějovicích**, Prokišova 5, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 23. 7. 2004, č. j. 10 Ca 71/2004 – 36,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 23. 7. 2004, č. j. 10 Ca 71/2004 – 36 **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalovaný, nyní stěžovatel, se kasační stížností domáhá zrušení výše označeného rozsudku krajského soudu, kterým bylo zrušeno rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 5. 2004, č. j. 3498/130/2003, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti platebním výměrům Finančního úřadu v Táboře, kterými mu byla vyměřena spotřební daň z tabákových výrobků, a to platebnímu výměru ze dne 14. 2. 2003, č. j. 21620/03/110916/2588, za období červen 2002 ve výši 15 470 400 Kč, platebnímu výměru ze dne 14. 2. 2003, č. j. 21660/03110916/2588, za období červenec 2002 ve výši 10 934 880 Kč, platebnímu výměru ze dne 14. 2. 2003, č. j. 21666/03/110916/2588, za období srpen 2002 ve výši 10 354 080 Kč, platebnímu výměru ze dne 14. 2. 2003, č. j. 21686/03110916/2588, za období září 2002 ve výši 9 308 640 Kč a platebnímu výměru ze dne 14. 2. 2003, č. j. 21691/03/110916/2588, za období říjen 2002 ve výši 10 860 960 Kč.

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje důvody dle § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (s. ř. s.). Krajský soud v napadeném rozsudku konstatuje, že zásadní otázkou je, zda dotčená tabáková směs je zbožím, které podléhá spotřební dani a tedy zda žalobci důvodně vznikla daňová povinnost. Dle názoru soudu se stěžovatel dostatečně nezabýval námitkami žalobce ohledně správnosti zařídění jeho produktu Celním ředitelstvím Plzeň a pouze argumentoval ust. § 10 odst. 2 zákona č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních. Dále soud uvedl, že se stěžovatel neměl spokojit pouze s nezávazným stanoviskem Celního ředitelství Plzeň, které může být považováno pouze za jeden z odborných posudků, stěžovatel byl proto povinen se vypořádat s rozporem v podobě rozdílného zařídění celními orgány, tedy tabáku na vstupu do ČR a se zaříděním stejného zboží po zásahu žalobcem. Soud uzavřel, že nelze mít za jednoznačně prokázané, že žalobcem distribuovaný finální produkt je tabákovým odpadem, neboť byl získán ze suroviny, která dani nepodléhá. Ze shora uvedených důvodů prohlásil soud rozhodnutí stěžovatele za nepřezkoumatelné. Žalobce byl zaregistrován správcem daně ex offio s účinností od 28. 5. 2002. Žalobce vyráběl a distribuoval do tuzemské obchodní sítě tabákový výrobek označený jako směs na vykuřování skleníků C. Stěžejní pro posouzení věci je skutečnost, že finální výrobek vyrobený ve smyslu ust. § 2 písm. e) zákona č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních byl zaříděn celními orgány do podpoložky kombinované nomenklatury jako nezpracovaný tabák, tabákový odpad, sazební zařazení 2401 30 00. Tato položka podléhá spotřební dani z tabákových výrobků. Pro dané řízení je zcela irrelevantní, jak byla zaříděna výchozí surovina dovážená společností U. B. spol. s r. o., ze které byl finální výrobek vyráběn.

Z dikce ust. § 10 odst. 2 cit. zákona jednoznačně vyplývá, že správce daně uzná pro účely správného zařídění vybraných výrobků do číselného označení podle odst. 1 písm. c) tohoto ustanovení zařídění vybraných výrobků celními orgány. V daném případě bylo vycházeno ze zařídění Celního ředitelství v Plzni ze dne 16. 3. 2003 a ze shodného stanoviska Celního ředitelství v Praze ze dne 24. 2. 2004 (poskytnuté v rámci odvolacího řízení); celní orgány shodně zařídily předmětný tabákový výrobek, který byl žalobcem vyráběn a distribuován do obchodní sítě, do podpoložky kombinované nomenklatury 2401 30 00, jako nezpracovaný tabák, tabákový odpad. Tento výrobek podléhá spotřební dani z tabákových výrobků ve smyslu ust. § 40 zákona o spotřebních daních.

Stěžovatel má za to, že podklady, které v daňovém řízení nashromáždil jsou dostačující k tomu, aby byl žalobce zaregistrován jako plátce. Finanční úřad ani žalovaný nemohl oprávněně požadovat od celních orgánů vydání závazného stanoviska dle § 46 celního zákona, jak uvádí soud, neboť územní finanční orgány nejsou dovozci ani celní deklaranti, nejsou tedy aktivně legitimováni pro takové řízení. Nemohl tak učinit ani proto, že předmětný tabákový výrobek nebyl dovezen, ale byl vyroben v České republice. Proto si správce daně opatřil od výše uvedených celních orgánů informace o zařídění vybraného tabákového výrobku, v žádném případě se však nejednalo o volné úvahy celních orgánů, jak soud konstatoval v odůvodnění rozsudku. Zařídění výrobků pro účely spotřební daně je upraveno v ust. § 10 odst. 2 zákona č. 587/1992 Sb., zaříděním provedeným celními orgány je správce daně vázán. Je přitom nerozhodné, zda stanovisko o zařídění bylo vydáno na základě žádosti žalobce, který tak neučinil, nebo na vyžádání správce daně, který pro účely dokazování v daňovém řízení tak učinit musel. Toto stanovisko nelze přitom zaměňovat se závaznou informací o sazebním zařídění zboží, vydanou podle § 46 celního zákona, neboť nešlo o zboží dovezené, ale zboží v tuzemsku vyrobené. Pokud krajský soud v napadeném rozsudku uvádí, že žalobce předložil v daňovém řízení stanovisko celního orgánu (Celního ředitelství Praha), kterým byla ověřována správnost tarifního zařazení odřepikovaného tabáku, typu V.,

pod položku 2401 20 10, v daném případě celní orgán pouze ověřoval tarifní zařazení pro dodavatele tabáku – společnost U. B. s. r. o.; toto stanovisko a zařazení pod uvedenou položku se však týká pouze tohoto dovozce, netýká se zařazení výrobku žalobce, a to směsi na vykuřování skleníku C. Rovněž tak žalobcem předložený znalecký posudek soudního znalce pana Ing. J. J. (znalce z oboru potravinářství a ochrany přírody), nemůže být důkazem pro předmětné řízení, jelikož tento posudek se týkal suroviny použité k výrobě vykuřovací směsi, tedy výchozí suroviny, ze které žalobce tabákový výrobek vyráběl. Tato výchozí surovina byla znalcem posouzena jako surový nefermentovaný tabák, který spotřební dani nepodléhá, čemuž odpovídá i zařazení Celního ředitelství v Praze, vydané v rámci celního řízení o propuštění této suroviny do volného oběhu. Nelze akceptovat názor soudu, že žalobce výchozí surovinu pouze prosíval, třídil a nasáčkoval – tudíž, že ji distribuoval v nezměněném stavu. Výklad soudu aplikovaný v praxi by v podstatě znamenal, že všichni výrobci tabákových výrobků by tyto nemuseli zatěžovat spotřební dani, když výchozí surovinu pro výrobu dovážejí bez spotřební daně. Takový závěr je zcela absurdní. V nesprávné kvalifikaci finálního výrobku tkví zásadní rozpor, neboť ze spisu je seznatelné jak probíhala výroba. Nejprve probíhalo strojní promíchání suroviny – tabáku různých kvalit, tato směs byla poté prosívána na vibračních sítích a surovina, která zůstala na těchto sítích byla ukládána do 30 kg plastových pytlů, z těchto se dále ručně odvažovalo množství 150 g do plastových sáčků s potiskem loga a označením výrobce; tyto sáčky se poté zatavily - což je finální výrobek „směs na vykuřování skleníků C.“. Tvrzení soudu tak nemá oporu ve spise ani ve správce daně zjištěném skutkovém stavu věci. Shora uvedené manipulace byly procesem, při kterém vznikl nový výrobek, a to vybraný výrobek ve smyslu ust. § 2 písm. e) zákona č. 587/1992 Sb. o spotřebních daních. Pro správné posouzení, zda finální výrobek podléhá spotřební dani z tabáku není rovněž podstatné, že byl výrobek údajně (alespoň názvem) určen pro vykuřování skleníků, ani to, že byl zřejmě určen ke kouření. Nelze rovněž souhlasit s argumentací soudu ustanovením § 3 odst. 3 zákona; vzhledem k tomu, že žalobce nakupoval výchozí surovinu a z této vyráběl jiný – finální výrobek ve smyslu ust. § 2 písm. e), nepřipadá aplikace tohoto ustanovení v úvahu. Pro předmětné řízení je rovněž nepodstatné, zda žalobce nakupoval výchozí surovinu s DPH či bez daně. Stěžovatel nesouhlasí s tím, že soud svůj právní názor mimo jiné opřel i o zprávu Veřejného ochránce práv a jeho přípis ze dne 16. 6. 2004; taková zpráva, týkající se podnětu žalobce nemůže obstát jako důkazní prostředek v daňovém řízení ve smyslu ust. § 31 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Veřejný ochránce práv není oprávněn přezkoumávat zákonnost rozhodnutí správních orgánů, k tomu je legitimován pouze soud.

Stěžovatel je přesvědčen, že v průběhu daňového řízení byly shromážděny dostatečné důkazní prostředky pro to, aby žalobce byl zaregistrován jako plátce spotřební daně z tabákových výrobků a aby mu byla vyměřena spotřební daň z tabákových výrobků za zdaňovací období červen – říjen 2002. Krajský soud nesprávně vyložil použitý právní předpis a na daný skutkový stav nesprávně aplikoval. Stěžovatel na základě výše uvedeného navrhuje, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Stěžovatel současně požádal o přiznání odkladného účinku kasační stížnosti.

Žalobce v písemném vyjádření ke kasační stížnosti nesouhlasí s argumentací žalovaného, z níž vyplývá, že pokud celní laboratoř, aniž jsou dána zákonná kritéria pro posouzení kdy tabáková surovina je ještě tabákovou surovinou a kdy je již tabákovým odpadem, aniž jsou zákonem upraveny vlastnosti, jaké musí tabákový odpad mít, stanoví, že zkoumaný produkt je tabákovým odpadem, neexistuje v našem demokratickém státě žádný

způsob, jak zvrátit následné rozhodnutí opřené o § 10 odst. 2 zákona č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, že se má jednat o komoditu podléhající spotřební dani. Na konstatování žalobce, že chybí právně-technická norma, finanční úřady nikdy nereagovaly. Ze zkoumání celní laboratoře totiž vyplynulo, že tato postupuje tak, že popíše vzhled zkoumaného produktu, při přesívání oddělí jemný prach, event. drobné příměsi či nečistoty jako jsou zbytky žil a řapíků a pak konstatuje, že se jedná o tabákový odpad. Je pak zcela na libovůli laboratoře, zda použije síta s oky 2 x 2 mm či 5 x 5 mm a tedy, zda přízná surovině menší procento prachu či příměsi. O libovůli zkoumání svědčí ta skutečnost, že stanovisko Celního ředitelství Praha ze dne 24. 2. 2002 bylo učiněno na podkladě rozborů tří celních laboratoří, z nichž jedno bylo takové, že se jedná o surový tabák a dvě, že se jedná o tabákový odpad. S tímto rozporem se celní orgán nijak nevypořádal a vydal stanovisko, že se jedná o tabákový odpad. Možnost seznámit se s podklady a laboratorními výsledky byla žalobci odepřena. Žalobce proto odmítá argumentaci žalovaného ohledně použití ustanovení § 10 odst. 2 cit. zákona. Žalobce předložil v průběhu řízení znalecký posudek, který jednoznačně potvrdil, že se jedná o surový tabák. Žalobce rovněž doložil ve formě různých zpráv od ministerstva průmyslu a obchodu a ministerstva financí, že neexistuje norma, která by stanovila kritéria pro to, co a kdy se stává tabákovým odpadem. Tyto skutečnosti však byly odmítnuty a za jediné kritérium bylo vzato vyjádření celní laboratoře. Žalovaný rovněž nesouhlasí ani s tím, jak žalovaný bagatelizuje vstupní posouzení komodity celními orgány při dovozu firmou U. B., odmítá i další argumentaci týkající se faktického chování žalobce při sáčkování surového tabáku, což má být podle žalovaného činnost, na základě které je nutno komoditu zařadit pod spotřební daň. Z celého řízení je potvrzeno, že pokud žalobce nějak se surovým tabákem nalézajícím se v žocích o váze 80 kg nakládal, dělal to tak, že jej vysypal na zem, následně mechanicky umístil na síta prosivacího zařízení, kde surovinu zbavil prachu a větších nečistot a poté ji nasáčkoval do pytlíků o váze 150 g. Tento postup nebyl nikým zpochybněn a je z něho zcela zjevné, že činností žalobce se v žádném případě charakter suroviny nezměnil. Jestliže tedy při vstupu na území republiky byl v žocích o váze 80 kg surový tabák, což odsouhlasily i celní orgány, nemůže být v sáčkách C. nic jiného než opět surový tabák. Názor, že původní surovina zbavená prachu a eventuelních příměsí jako jsou řapíky a zbytky žil již není surovým tabákem, nýbrž tabákovým odpadem, je zjevně účelový. V žádné zemi Evropské unie nelze surovinu samu o sobě zdanit, byť by se jednalo o tabák. Znalec, jehož posudek žalobce předložil zkoumal jak dováženou surovinu tak i produkt C. a vždy dospěl k závěru, že se jedná o surový nefermentovaný tabák. Žalobce namítá, že dovážený tabák v surovém stavu není způsobitelný ke kouření. Aby jej bylo možno kouřit v cigaretě nebo lulce musí mít zvláštní vlastnosti. Jestliže žalobce uvádí na trh surový tabák, který prokazatelně kouřit v cigaretách nebo lulce nelze, neboť nebyl pro takové účely dále upraven, nemůže být tento produkt zařazen pod spotřební daň. Žalovaný se snaží dokázat, že žalobce vyrábí něco jiného než co firma U. B. spol. s r. o. dováží; žalobce však nic nevyrábí. Žalobce zjevně prodává tutéž surovinu, kterou jakožto produkt nezatížený spotřební daní dovezla uvedená společnost, neprodává ani tabák určený ke kouření ani neprodává tabákový odpad, který by spotřební dani podléhal. V těchto souvislostech je zcela nepřipadná argumentace usnesením Ústavního soudu I.ÚS 362/98. Žalobce poznamenává, že předmětem spotřební daně z tabákových výrobků je vždy, a tomu odpovídá i stávající právní úprava v zákoně č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, tabákový výrobek určený ke kouření, tj. k humánní spotřebě. I ze stanoviska Celního ředitelství v Praze ze dne 24. 2. 2004 na které žalovaný poukazuje, vyplývá, že zkoumaný produkt se nedá kouřit; není tedy zřejmé, z jakého důvodu žalovaný trvá na tom, že má být zdaněn spotřební daní. Žalobce se ztotožňuje se závěry krajského soudu a navrhuje zamítnutí kasační stížnosti.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích v rozsahu důvodu kasační stížnosti uplatněného dle § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s., a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Dle ustanovení § 109 s. ř. s. byl Nejvyšší správní soud v řízení o kasační stížnosti vázán rozsahem a důvody kasační stížnosti. Skutkovým základem pro rozhodnutí kasačního soudu se tedy mohly stát pouze skutečnosti a důkazy, které byly uplatněny před soudem, který vydal napadené rozhodnutí.

Ze spisu bylo zjištěno, že žalobce podal dne 20. 2. 2003 odvolání proti výše označeným platebním výměrům, kterými mu byla na základě provedené registrace – viz rozhodnutí Finančního úřadu v Táboře ze dne 25. 1. 2003, č. j. 3193/03/110900/4760, vyměřena spotřební daň z tabákových výrobků. V podaném odvolání žalobce především zpochybňoval samotnou registraci ke spotřební dani z tabákových výrobků, z této skutečnosti byla dovozována i nezákonnost vyměření daně, tedy samotných platebních výměrů. V odvolání žalobce rovněž namítá, že v posuzovaném období květen až září 2002 byl nákup tabáku realizován za částku cca 7 000 000 Kč, tržby činily cca 14 000 000 Kč, při nákladech, které taktéž nebyly zanedbatelné. Z uvedeného zisku žalobce řádně zaplatil daň z příjmů a DPH. Namítal rovněž, že správce daně po odebrání vzorku z jediného 150 g sáčku v květnu 2002 vyměřil daň v celkové výši 56 928 960 Kč, a to zpětně, neboť rozhodnutí o tom, že je žalobce plátcem spotřební daně obdržel až v listopadu 2002. Stěžovatel se v odůvodnění podrobně zabýval opětovně skutečnostmi, které žalobce shodně namítal i v odvolání proti rozhodnutí o registraci, o němž stěžovatel rozhodl dne 3. 5. 2004 pod č. j. 3067/130/2003 (proti tomuto rozhodnutí byla podána žaloba a bylo vedeno samostatné soudní řízení). Odvolání proti platební výměrům bylo zamítnuto.

Žalobě podané proti tomuto rozhodnutí Krajský soud v Českých Budějovicích vyhověl a rozhodnutí žalovaného zrušil, když dospěl k závěru, že správcem daně ani žalovaným nebyly shromážděny takové důkazy, které by dokládaly splnění podmínek pro registraci a namítá nesprávnou aplikaci ust. § 3 a § 10 odst. 2 zákona č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních; přitom odkazuje na zprávu Veřejného ochránce práv ze dne 16. 6. 2004, podle které finanční úřad pochybil, když nesprávně aplikoval ustanovení § 10 odst. 2 zákona o spotřebních daních.

Nejvyšší správní soud považuje za nutné předeslat, že věc, o kterou se v předmětném řízení jedná, je správnost vyměření spotřební daně z tabákových výrobků za zdaňovací období červen – říjen 2002, nikoli přezkoumání rozhodnutí o registraci ke spotřební dani. Nepřísluší soudu proto v tomto řízení posuzovat okolnosti, týkající se skutečností rozhodných pro závěry učiněné správcem daně v rozhodnutí o registraci žalobce ke spotřební dani z tabákových výrobků. Tyto skutečnosti jsou předmětem samostatného rozhodnutí, o kterém bylo vedeno samostatné řízení žalovaným a proti němuž bylo vedeno samostatné řízení o žalobě u Krajského soudu v Českých Budějovicích; tato žaloba je předmětem samostatného řízení u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 5 Afs 161/2004. Krajský soud tak pochybil, když v řízení ve věci vyměření daně posuzoval výlučně skutečnosti týkající se jiného řízení, byť tyto mohou být pro rozhodnutí ve věci samé, tzn. vyměření daně významné a výhradně skutečnostmi rozhodnými pro posouzení oprávněnosti registrace, a to aplikací ust. § 10 odst. 2, § 3 zákona č. 587/1992 Sb., odůvodnil své rozhodnutí, aniž se zabýval námitkou žalobce, s níž se nevypořádal ani žalovaný, a to skutečnostmi, ze kterých žalovaný vycházel při stanovení výše daně.

Jakkoli argumentace stěžovatele a poté soudu je obsáhlá, nevypořádala se s otázkou ve věci zásadní, a to, jakým procesním postupem správce daně dospěl ke stanovené částce daně, a to zejména ve vztahu k žalobcem uplatněné výhradě již v odvolání stran provedení odběru z jediného sáčku v květnu 2002, na základě kterého byla vyměřena daň za období červen – srpen v celkové výši 56 928 960 Kč. Ze spisu lze seznat pouze to, že žalobce byl ve smyslu ust. § 40 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků vyzván k podání daňového přiznání, jakož i to, že správce daně k žádosti žalobce lhůtu k podání daňového přiznání prodloužil do 16. 12. 2002. Dále je ve spise založen protokol o ústním jednání ze dne 8. 1. 2003, jehož předmětem bylo „zjištění objemu dodávek tabákových výrobků jednotlivým odběratelům od 28. 5. 2002 do 8. 11. 2002 a zjištění účetního stavu obchodního majetku k 31. 12. 2002. Dále je ve spise založen úřední záznam ze dne 7. 2. 2003 sepsaný pracovníci správce daně, v němž je uvedeno, že: „jako důkazní prostředky byla použita evidence a doklady daňového subjektu – skladová evidence, kniha vystavených faktur a jednotlivé faktury vystavené pro p. P. B., P. Fotokopie těchto dokladů jsou založeny ve spisovém materiálu daňového subjektu. Vyměřena bude pouze pevná sazba daně, vzhledem ke skutečnosti, že není známa cena pro konečného spotřebitele“. Záznam dále obsahuje výčet zdaňovacích období květen – říjen 2002 s uvedením množství vyskladněného výrobku a výši spotřební daně tomuto množství odpovídající. Závěrem konstatuje, že „vzhledem k tomu, že daňový subjekt nepodal daňová přiznání ke spotřební dani z tabákových výrobků, doporučuji v souladu s ust. § 44 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., (na základě důkazů) vyměřit daň za zdaňovací období květen ve výši 0, za zdaňovací období červen – říjen 2002 ve výše uvedených hodnotách. Na základě těchto podkladů byly vydány platební výměry, kterými byla vyměřena daň.

Podle ust. § 44 odst. 1 zák. č. 337/1992 Sb., nebylo-li podáno daňové přiznání nebo hlášení, dodatečné přiznání nebo hlášení včas, a to ani po výzvě správce daně nebo nebyly-li na výzvu ve stanovené lhůtě odstraněny vady, je správce daně oprávněn zjistit základ daně a stanovit daň podle pomůcek, které má k dispozici, anebo které si sám opatří, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem. Pokud daňový subjekt nepodal daňové přiznání nebo hlášení ani na výzvu správce daně, je správce daně oprávněn předpokládat, že daňový subjekt vykázal v daňovém přiznání nebo hlášení daň ve výši nula.

V předmětné věci vycházel správce daně, jak uvedl v úředním záznamu, z předpokladu, že žalobce vykázal v daňovém přiznání daň ve výši 0 za měsíc květen (neboť v tomto měsíci nebylo vyskladňováno). Není však zřejmé, jaký postup uplatnil správce daně v případech ostatních měsíců, když na postup dle § 44 odst. 1 in fine neodkazuje, ale konstatuje, že daň má být vyměřena dokazováním (což však věta první vylučuje). Nepřichází tak v úvahu postup dle § 44 odst. 1 věta první, neboť zde nebyla situace, kdyby správce daně neměl důkazy a byl by dán důvod pro postup dle § 31 odst. 5 cit. zákona, ale ani situace, kdyby nebylo možno s daňovým subjektem jednat, resp. by byly dány indicie o tom, že tento neposkytne v řízení potřebnou součinnost pro to, aby mohla být daň stanovena v rámci dokazování. Žalovaný dostatečně neodůvodnil svoje úvahy stran aplikace ust. § 44 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., a to, zda daň byla vyměřena podle pomůcek, anebo zda byla daň doměřena poté, kdy správce daně vyměřil daň v daňovém přiznání jehož existenci předpokládá zákonná fikce ve smyslu ust. § 44 odst. 1 in fine a měl tedy vydat dodatečné platební výměry. Touto skutečností se však krajský soud nezabýval.

Ust. § 44 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků upravuje postup správce daně v případě nepodání daňového přiznání. Uvedené ustanovení však v odst. 1 odlišuje případy, kdy přiznání není podáno, nebo podáno sice je, ale nejsou ve stanovené lhůtě

odstraněny jeho vady; potom je správce daně oprávněn zjistit základ daně a daň postupem dle § 31 odst. 5 zákona, tj. dle pomůcek, které má k dispozici nebo, které si obstará i bez součinnosti s daňovým subjektem; dále uvedené ustanovení in fine stanoví, jak správce daně postupuje, není-li podáno daňové přiznání. Nesplní-li daňový subjekt povinnost podat daňové přiznání, předpokládá ve smyslu ust. § 44 odst. 1 cit. zákona in fine správce daně toliko skutečnost, že bylo podáno daňové přiznání, v němž nebyla přiznána žádná daňová povinnost, resp. daňový subjekt vykázal v přiznání daň ve výši 0. Vycházejíce z uvedené zákonné fikce je správce daně povinen postupovat v souladu s § 40 odst. 1 a § 46 odst. 5 cit. zákona. Byla-li lhůta k podání daňového přiznání prodloužena správcem daně do 16. 12. 2002, bylo k tomuto datu „podáno“ daňové přiznání na daň ve výši 0 a správce daně v souladu s ust. § 46 odst. 5 cit. zákona tuto daň měl vyměřit. Dodatečně vyměřit odchylnou daňovou povinnost nelze potom učinit jinak, než v intencích části třetí zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, při respektování zásad daňového řízení stanovených v ust. § 2 cit. zákona a pravidel dokazování obsažených v § 31.

Připouští-li zákon v ustanovení § 44 stanovit daň v podstatě bez součinnosti daňového subjektu, nepochybně tak lze učinit pouze v případech, kdy daňový subjekt se správcem daně nekomunikuje a neposkytuje potřebnou součinnost. Tak tomu však v projednávané věci nebylo.

Podle ust. § 46 odst. 1 cit. zákona podle výsledků vyměřovacího řízení stanoví správce daně základ daně a její výši, která má být daňovému subjektu předepsána. Pokud je základ daně nebo daň stanovena odchylně od základu daně a daně, jak je daňový subjekt přiznal nebo za řízení uznal, musí být z vyměřovacího spisu patrné, podle jakých pomůcek nebo na podkladě čeho se správce daně při stanovení základu daně a daně odchýlil, jakož i důvody těchto rozdílů. Obdobně musí být z vyměřovacího spisu patrné, jak byl daňový základ zjištěn a daň stanovena, stalo-li se tak bez přiznání nebo hlášení daňového subjektu (§ 46 odst. 2). Stanoví-li správce daně základ daně a daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si opatřil, přihlédně také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt i když jím nebyly za řízení uplatněny (§ 46 odst. 3). Výše uvedené skutečnosti rozhodné pro vyměření daně však ze spisu zcela a přesvědčivě nevyplývaly.

Stanovil-li žalovaný základ daně a daň ve smyslu ust. § 46 odst. 1 cit. zákona, učinil tak pouze na základě protokolu ze dne 8. 1. 2003, z něhož je zřejmé pouze to, které doklady byly žalobcem předloženy, komu a v jaké výši žalobce prodával a fakturoval a dále stanovisko žalobce k problematice tabákového odpadu a na základě úředního záznamu s konstatováním výše uvedeným, bez součinnosti daňového subjektu. O takto stanoveném základu daně a dani vyrozuměl správce daně daňový subjekt ve smyslu ust. § 46 odst. 4 platebními výměry.

Podle ust. § 32 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb. není povinnou náležitostí platebního výměru odůvodnění. V případech, kdy odůvodnění v zákonem stanovených případech není součástí správního aktu, musí být jeho důvody zcela nezpochybnitelné a zřejmé z úkonů, vydanému aktu předcházejících. Stejně tak musí být seznatelné, zda mohla v jejich průběhu dotčená osoba uplatnit svá zákonná práva (právo navrhnout důkazy, seznámit se s podklady pro rozhodnutí, vyjádřit se k nim,...). Neobsahuje-li odůvodnění platební výměr, kterým je daňovému subjektu vyměřena, popř. doměřena daň, musí důvody proč tak bylo učiněno možno seznat z průběhu daňového řízení, daňové kontroly, popř. jiných úkonů správce daně, při nichž je s daňovým subjektem zákonným způsobem jednáno.

Je-li daň vyměřena bez součinnosti s daňovým subjektem, popř. důvody pro výši daně nelze z provedených úkonů správce daně dovodit, přiznává zákon o správě daní a poplatků v ust. § 32 odst. 9 právo žádat o sdělení rozdílu. Absence odůvodnění rozhodnutí v daném případě nemůže nikterak zkrátit jeho příjemce na jeho právech. Žalobce sice nepostupoval v daném případě dle § 32 odst. 9 a nepožádal správce daně o sdělení rozdílu, nicméně v odvolání uplatnil námitku správnosti vyměřené daně a uvedl konkrétní skutečnosti, které s výší vyměřené daně přímo souvisejí (např. relevantnost výše vyměřené daně k odebranému vzorku z jednoho sáčku v měsíci květnu 2002).

Žalovaný se vypořádal ve svém odůvodnění s otázkou právní a správně dovodil, že žalobce naplnil podmínky pro registraci ke spotřební dani z tabákových výrobků a platební výměry jsou proto zákonné, zcela však pominul otázku skutkovou, a to zda byly v konkrétním případě nashromážděny dostatečné důvody pro to, aby daň mohla být vyměřena, resp. doměřena ve výši tak jak učinil. V této části je postup žalovaného nepřezkoumatelný a protože tato skutečnost zůstala bez povšimnutí i krajského soudu, trpí touto vadou i napadený rozsudek.

Odkazuje-li napadený rozsudek na podporu svého odůvodnění na stanovisko Veřejného ochránce práv, konstatuje Nejvyšší správní soud, že uvedené stanovisko ze dne 16. 6. 2004, resp. v něm obsažená zpráva o průběhu šetření ve věci podnětu pana E. M. ze dne 30. 9. 2003, č. j. 4906/2002/VOP/PJ, je pro souzenou věc irelevantní, neboť uvedenému úřadu nepřísluší činit závazné právní posouzení stran sazebního zařídění zboží. Zcela bezvýznamné je potom pro odůvodnění soudu stran splnění podmínek pro stanovení daně v dané výši.

Na základě výše uvedeného dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že rozhodnutí krajského soudu je nepřezkoumatelné (§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.), a proto postupoval podle ust. § 109 odst. 3 s. ř. s. a podle ust. § 110 odst. 1 s. ř. s. napadený rozsudek zrušil.

Protože soud rozhodl poté, co mu byla věc postoupena krajským soudem a po nezbytném poučení stran ve věci samé, nerozhodoval již samostatně o přiznání odkladného účinku.

V novém rozhodnutí je Krajský soud v Českých Budějovicích vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

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

V Brně dne 24. června 2005

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu