



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Josefa Baxy v právní věci žalobce **Z. B.**, zastoupeného JUDr. Evou Matyášovou, advokátkou se sídlem Lucemburská 3, 130 00 Praha 3 – Vinohrady, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství pro hl. m. Prahu** se sídlem Štěpánská 28, 110 00 Praha 1, proti rozhodnutí ze dne 1. 6. 2003, č. j. FŘ – 3723/13/03, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 1. 7. 2005, č. j. 9 Ca 127/2004 - 82,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 1. 7. 2005, č. j. 9 Ca 127/2004 - 82, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Dodatečným platebním výměrem na spotřební daň z lihu za období listopad 1996 ze dne 17. 12. 2002 vyměřil Finanční úřad pro Prahu – Jižní Město žalobci daň ve výši 4 782 305 Kč. K odvolání žalobce změnilo žalované Finanční ředitelství pro hl. m. Prahu rozhodnutí vydané v I. stupni svým rozhodnutím ze dne 1. 6. 2003 tak, že opravilo nepřesnosti ve výroku a v textu výměru a doplnilo též zprávu o daňové kontrole; jinak se však s rozhodnutím vydaným v I. stupni ztotožnilo.

Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou; tu však Městský soud v Praze zamítl rozsudkem ze dne 1. 7. 2005. Zdůraznil, že od spotřební daně nejsou osvobozeny směsi (ty ani nejsou předmětem daně), nýbrž líh vstupující do výrobků či obsažený ve směsích, to však jen za podmínek stanovených zákonem ČNR č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních. Z lihu nakoupeného na základě povolení Ministerstva zemědělství vyráběl žalobce nemrznoucí kapalinu do ostříkovačů; o té bylo zjištěno, že není ani kosmetickým, ani mydlářským výrobkem ve smyslu § 29 odst. 1 písm. a) zákona [tím je zároveň vyloučena i aplikace písm. f) tohoto ustanovení]. Líh použitý při výrobě takového výrobku

tak není osvobozen od daně (§ 25 odst. 6 zákona), a žalobce se takovým jeho použitím stal plátcem spotřební daně podle § 5 odst. 1 písm. c) zákona. Správce daně pak při výpočtu sazby daně důvodně vycházel z číselného kódu nomenklatury celního sazebníku 2207: tento kód nemá nic společného s celním zařazením konečného výrobku, tedy směsi do ostříkovačů. Městský soud nepřisvědčil ani námitkám směřujícím do postupu správce daně při provádění daňové kontroly. Kontrola zahájená dne 16. 4. 1997 a kontrola zahájená dne 18. 1. 1999 měly jiný předmět, a správce daně byl tedy oprávněn v obou případech doměřit žalobci daň. Konečně pokud žalovaný doplnil zprávu o daňové kontrole o odkaz na § 25 odst. 6 zákona o spotřebních daních, nejedná se o novou skutečnost, ke které se žalobce nemohl vyjádřit, nýbrž jen o doplnění právní kvalifikace.

Proti rozsudku Městského soudu v Praze podal žalobce kasační stížnost. Úvodem připomněl, že Ministerstvo financí – Generální ředitelství cel zařadilo směs do ostříkovačů z kvasného jemného rafinovaného nedenaturovaného lihu, kterou žalobce vyráběl, do podpoložky 3402 20 90 číselného kódu nomenklatury celního sazebníku; líh v této směsi přitom přesahuje 15 % objemu všech látek v této směsi obsažených. Finanční orgány založily svůj závěr, podle něž žalobci vznikla povinnost zaplatit spotřební daň, na stanoviscích Ministerstva financí (navíc pocházejících z doby po vydání platebního výměru), podle nichž není tato podpoložka mydlářským výrobkem ve smyslu § 29 odst. 1 písm. a) a f) zákona o spotřebních daních (ty spadají do položky 3401) a kapitola 34 celního sazebníku neobsahuje ani jednu položku, která by mohla zahrnovat kosmetické výrobky. Pro určení povahy výrobku podle § 29 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních však není rozhodující jeho zařazení do položky celního sazebníku. Při formulaci metodického dotazu k mydlářským výrobkům navíc žalovaný zjevně nesprávně vycházel ze znění § 29 odst. 1 písm. f) po novele provedené zákonem č. 61/1997 Sb., o lihu, a z pozdější definice kosmetických výrobků v nařízení vlády č. 174/1998 Sb.

Krom toho Ministerstvo financí není oprávněno posuzovat, zda je směs do ostříkovačů mydlářským či kosmetickým výrobkem pro účely zákona o spotřebních daních: může pouze v souladu s § 5 odst. 1 písm. f) zákona č. 13/1993 Sb., celního zákona, rozhodovat o zařazení zboží do příslušných položek číselného kódu nomenklatury celního sazebníku. (K tomu žalobce odkázal na názor doktríny, podle něž se pracovníci správce daně často řídí pokyny Ministerstva financí, které jsou zcela mimo oblast práva, místo aby postupovali podle právního předpisu.) Do položky 3402 celního sazebníku se zařazují *„organicky povrchově aktivní prostředky (jiné než mýdlo), povrchově aktivní přípravky, prací prostředky (včetně pomocných pracích přípravků) a čisticí přípravky, též obsahující mýdlo, jiné než patřící do čísla 3401“*. Nelze tedy tvrdit, jak to činí Ministerstvo financí, že mydlářskými výrobky dle § 29 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních jsou výhradně mydlářské výrobky zařazené do položky 3401. Jelikož správce daně nemůže při rozhodování vycházet z jakýchsi stanovisek nadřízeného orgánu, protiprávně vydaných jako *„odpověď na metodický dotaz“*, nebylo v řízení prokázáno, že směs do ostříkovačů není výrobkem podle § 29 odst. 1 písm. a) zákona. Finanční orgány porušily § 31 odst. 8 písm. b) zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“), neboť neprokázaly existenci skutečností rozhodných pro použití právní domněnky nebo právní fikce tak, jak ji uvedly slovy *„...a to z důvodu použití nakoupeného lihu za ceny bez spotřební daně pro jiné než stanovené účely“*. Naopak žalobce s ohledem na zařazení směsi do položky 3402 celního sazebníku prokázal splnění zákonných podmínek pro osvobození lihu od spotřební daně.

Podle názoru žalobce je líh osvobozen také dle § 29 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních. Není totiž rozhodující, zda žalobce použil líh nakoupený bez spotřební daně v souladu s účelem stanoveným v povolení Ministerstva zemědělství (ministerstvo nemohlo v povolení závazně stanovovat účel použití lihu), nýbrž zda jej použil výhradně pro účely stanovené v § 29 zákona o spotřebních daních. Takový výklad zastává i žalovaný, což je patrné z toho, že požádal Ministerstvo financí o vyjádření, zda je směs do ostříkovačů mydlářským výrobkem, ačkoli Ministerstvo zemědělství vydalo povolení k odběru lihu pro výrobu kosmetiky. Žalovaný tak nesprávně tvrdí, že žalobce sice vyrobil směs, ale nemůže se odvolávat na § 29 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních vzhledem k tomu, že nakoupený líh byl použit podle § 29 odst. 1 písm. a) zákona, a proto nelze posuzovat směs do ostříkovačů jako směs, ale musí se posuzovat použití nakoupeného lihu. Nárok na osvobození podle § 29 odst. 1 písm. f) nebylo nutné dle § 9 zákona o spotřebních daních [na rozdíl od nároku podle § 29 odst. 1 písm. a)] uplatňovat u výrobce lihu. Tento líh, obsažený ve směsi do ostříkovačů, která plně koresponduje se složením směsi podle § 29 odst. 1 písm. f) a která zároveň není uvedena pod položkami 2207 nebo 2208 celního sazebníku, je osvobozen od spotřební daně bez dalších podmínek. Poukaz žalovaného na to, že pro výrobu směsi do ostříkovačů bylo možno používat líh syntetický, považuje žalobce za irelevantní.

Jelikož cena směsi do ostříkovačů, kterou žalobce prodával třetím osobám, nezahrnovala částku představující příslušnou spotřební daň, nezkrátil žalobce spotřební daň z lihu. Vyměření daně má vůči žalobci výrazně likvidační charakter, protože žalobce nezískal prodejem směsi bez daně žádné prostředky na její uhrazení; vyměření tak byl porušen i čl. 4 odst. 4 a čl. 11 odst. 1 Listiny základních práv a svobod.

Správce daně pochybil i při provádění daňové kontroly. Ta u žalobce byla zahájena celkem třikrát a předmět všech kontrol byl zcela totožný – spotřební daň za zdaňovací období 1996 bez jakékoli bližší specifikace. Výsledkem první kontroly bylo vydání dodatečného platebního výměru; stejně tak byly dodatečné platební výměry vydány po poslední kontrole. Pravomocné rozhodnutí vydané na základě první daňové kontroly však zakládá překážku věci rozhodnuté ve smyslu § 27 odst. 1 písm. e) daňového řádu (ta by mohla být odstraněna pouze nařízením obnovy řízení či nařízením přezkoumání pravomocného platebního výměru; k tomu však nedošlo). Navíc účel, k jakému žalobce líh nakoupený bez spotřební daně používal, byl správcem daně prokazatelně v průběhu první daňové kontroly znám; přesto údajné použití lihu pro jiné než povolené účely tehdy nezjistil a daň žalobci nevyměřil, tedy uznal nárok žalobce na osvobození od daně. Doměření daně po kontrole v roce 1999 správce daně porušil čl. 2 odst. 3 Ústavy ČR a čl. 2 odst. 2 Listiny, jakož i čl. 36 Listiny (srov. nálezy Ústavního soudu ve věci III. ÚS 86/99 ze dne 4. 11. 1999).

Žalobce proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil jak rozsudek Městského soudu v Praze, tak i rozhodnutí finančních orgánů vydaná v této věci, a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný se ve svém vyjádření ke kasační stížnosti s žádnou z žalobcových námitek neztotožnil. Jak on sám, tak Městský soud v Praze reagovaly na námitku vztahující se k § 29 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních a neshledaly ji důvodnou, protože nakoupený líh nebyl použit ve smyslu písm. a) tohoto ustanovení. Úmysl zákonodárce osvobodit od spotřební daně směsi uvedené v § 29 odst. 1 písm. f) zákona se týká případu skutkově jiného, a sice podání žádosti o vydání písemného souhlasu správce daně při ukončení činnosti. Ministerstvo zemědělství ani dodavatel lihu nejsou podle žalovaného

povinni přezkoumávat, zda byl nakoupený lih použit na určený účel – to je povinností odběratele. Žalobce měl tedy nejpozději před nákupem lihu znát zařazení svého výrobku do položky celního sazebníku a na základě toho pak nakoupit lih se spotřební daní (i vzhledem k tomu, že se čistý nedenaturovaný lih v kvalitě, kterou žalobce nakoupil, používá především k potravinářským účelům). K námitkám týkajícím se odpovědí - stanovisek Ministerstva financí žalovaný uvedl, že finanční ředitelství ani finanční úřady nejsou oprávněny provádět zařazení do položek celního sazebníku; k tomu bylo v dané době oprávněno jen Generální ředitelství cel. Správce daně věděl, že pro výrobu směsi do ostříkovačů nebylo možné použít čistý jemný lih za cenu bez spotřební daně; pouze z důvodu opatrnosti a v reakci na žalobcovy námitky pak žalovaný požádal svůj nadřízený orgán o vyjádření. Ta sloužila jen jako podpůrný argument; jinak byla daň doměřena na základě příslušných ustanovení zákona. Poznámka žalovaného o možnosti použít pro výrobu směsi syntetický lih byla vyslovena jen jako reakce na žalobcem předložený odborný posudek, který se ostatně týkal pouze konečného výrobku, nikoli samotného čistého lihu. Žalobce se nemůže dovolávat toho, že nezískal prostředky na úhradu daně zvýšením ceny směsi o daň: protože pro výrobu směsi do ostříkovačů nemohl použít čistý jemný lih, měl zakalkulovat do ceny směsi cenu lihu s daní. Nesprávnou kalkulaci ceny nelze přičítat k tíži státního rozpočtu. Důvodná konečně není ani námitka týkající se zahájení více daňových kontrol. Prvá kontrola byla zaměřena na fyzickou inventuru zůstatku ve skladu a byl zjištěn inventurní rozdíl lihu v zásobách. Daňová kontrola z roku 1999 pak byla zaměřena na účel použití nakoupeného lihu bez spotřební daně. Nejednalo se tedy o opakovanou kontrolu se shodným zaměřením, což je z obou uvedených zpráv o kontrole zřejmé. Žalovaný proto navrhl, aby byla kasační stížnost zamítnuta.

Kasační stížnost je důvodná.

V nosných námitkách kasační stížnosti, které zpochybňují samotné hmotněprávní důvody doměření daně, nelze žalobci přisvědčit. Žalobce namítá, že pro určení povahy výrobku podle § 29 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních není rozhodující jeho zařazení do položky celního sazebníku. Zdejší soud se naopak domnívá, že zařazení do položky celního sazebníku je významným vodítkem pro určení charakteru výrobku, stejně jako mohou být nápomocné i definice pojmu v právním řádu (byť pozdější – jako definice kosmetických výrobků v nařízení vlády č. 174/1998 Sb.). Správce daně však při posuzování povahy žalobcova výrobku – směsi do ostříkovačů – především vycházel z obvyklého významu pojmů: za kosmetický výrobek lze stěží považovat prostředek k čištění automobilových skel, stejně tak jako mydlářským výrobkem nemůže být ze své povahy směs, která neobsahuje mýdlo. Žalobce ostatně sám ani neuvádí, co by mělo být pro určení povahy výrobku rozhodující – jen tvrdí, že jeho výrobek zkrátka splňuje kritéria § 29 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních (aniž upřesňuje která). To, zda jsou mydlářskými výrobky dle § 29 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních výhradně mydlářské výrobky zařazené do položky 3401 celního sazebníku, jak tvrdí Ministerstvo financí, nebo zda sem patří i „*povrchově aktivní přípravky, prací prostředky (včetně pomocných pracích přípravků) a čisticí přípravky, též obsahující mýdlo*“, jak se o nich zmiňuje položka 3402, není třeba v této věci řešit: je totiž bez jakýchkoli pochyb, že žalobcův výrobek mýdlo neobsahuje. Jeho zařazení do položky 3402 celního sazebníku neplyne z toho, že by snad šlo o „*povrchově aktivní přípravek, prací prostředek nebo čisticí přípravek, též obsahující mýdlo*“, a v položce 3401, jejíž všechny podpoložky se vyznačují přítomností mýdla, žalobcův výrobek pochopitelně zařazen není. Není tedy zřejmé, z čeho žalobce dovozuje příslušnost svého výrobku mezi mydlářské výrobky.

Podle žalobce nebylo v řízení prokázáno, že směs do ostříkovačů není výrobkem podle § 29 odst. 1 písm. a) zákona; sám žalobce však neuvádí, jaké důkazy by měly vést k závěru o tom, že směs do ostříkovačů takovým výrobkem je. Tím, v čem žalobce spatřuje splnění zákonných podmínek pro osvobození lihu od spotřební daně, je podle něj samotné zařazení směsi do položky 3402 celního sazebníku; tento závěr ovšem neobstojí. Z pouhého zařazení žalobcova výrobku do položky 3402 nelze ve vztahu k podmínkám pro osvobození lihu od spotřební daně dovozovat nic v jeho prospěch. Žalobce i zde pouze vyvrací argumenty, které použily finanční orgány, aniž by přinášel vlastní argumenty svědčící pro to, že směs do ostříkovačů, která byla zařazena do položky 3402 celního sazebníku, je zároveň kosmetickým nebo mydlářským výrobkem. Současně si zde žalobce protiřečí: nejprve prosazuje názor, podle něž nemůže být při posuzování podmínek § 29 zákona o spotřebních daních rozhodné to, do jaké položky celního sazebníku byl výrobek zařazen, poté však na samotném tomto zařazení staví svůj nárok na osvobození od daně.

Žalobce se marně domáhá i nároku na osvobození lihu od spotřební daně z titulu § 29 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních. Ustanovení § 29 odst. 1 písm. f) na projednávanou věc vůbec nedopadá, neboť se týká lihu ve směsi s jinými látkami, kdežto v žalobcově věci jde o zdanění suroviny pro výrobu směsi do ostříkovačů, nikoli o zdanění výsledného výrobku.

Žalobce se dále mýlí, domnívá-li se, že závěr správce daně o tom, že použil líh nakoupený za ceny bez spotřební daně pro jiné než stanovené účely, je projevem použití právní domněnky nebo právní fikce. Tyto pojmy mají v právu zcela určitý význam a použití institutů jimi označovaných musí být vždy umožněno zákonem. Právní domněnky a právní fikce usnadňují vytváření závěrů o skutkovém stavu a umožňují považovat skutečnost, která nebyla v řízení zjišťována, za zjištěnou. Nelze však vycházet z jakékoli domněnky či fikce o skutkovém stavu tam, kde to zákon výslovně nestanoví: tím by se totiž orgán, který vede řízení, především zbavoval povinnosti vycházet ze stavu věci řádně zjištěného dokazováním, a řádná skutková zjištění by tak mohla být nahrazena nijak nepodloženými domněnkami rozhodujícího orgánu o stavu věci. Žalobce však nevykládá zmíněné pojmy v souladu s běžným významem, který v právním jazyce mají, nýbrž nazývá právní domněnkou či právní fikcí právní závěr správce daně o tom, že líh, který žalobce nakoupil, není osvobozen od spotřební daně. Tento závěr ovšem není žádnou domněnkou ani fikcí, nýbrž úsudkem vzešlým z provedeného řízení. V myšlenkových postupech finančních orgánů pak zdejší soud žádnou podstatnou vadu nespatřuje, jak již bylo zdůvodněno shora.

Žalobce žalovanému vytýká, že při formulaci metodického dotazu k mydlářským výrobkům zjevně nesprávně vycházel ze znění § 29 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních po novele provedené zákonem č. 61/1997 Sb., o lihu. Žalovaný skutečně v dotazu odkázal na pozdější znění ustanovení § 29 odst. 1 písm. f) než to, které platilo v době nákupu lihu (tedy v roce 1996) – resp. pojem „*mydlářské výrobky*“ vymezil jeho výskytem jak v písm. a), tak v písm. f) citovaného ustanovení, ačkoli do písm. f) byl pojem vnesen až zákonem č. 61/1997 Sb., o lihu, k 1. 7. 1997. Tento omyl však není podstatný: cílem správce daně bylo zjistit, zda směs do ostříkovačů jako výrobek zařazený do položky 3402 celního sazebníku může být mydlářským výrobkem. Předmětem otázky tedy bylo, zda a jaký existuje vztah mezi množinou výrobků zařazených do položky 3402 celního sazebníku a množinou „*mydlářských výrobků*“; na zodpovězení této otázky nemohla mít žádný vliv skutečnost, zda se pojem vyskytuje pod více písmeny citovaného ustanovení, nebo pouze pod jedním.

Krom toho Ministerstvo financí není podle žalobce oprávněno posuzovat, zda je směs do ostříkovačů mydlářským či kosmetickým výrobkem pro účely zákona o spotřebních daních. K tomu je třeba uvést, že správce daně si povahu výrobku posoudil sám předtím, než vydal platební výměr; teprve v odvolacím řízení se obrátil na Ministerstvo financí jako jediný orgán, který byl v té době oprávněn provádět celní zařazení výrobku, a tedy i způsobilý vyjádřit se k tomu, zda určitý výrobek může či nemůže být podřazen pod určitou položku či podpoložku celního sazebníku. V této námitce žalobce poukázal na názor doktríny, podle něž se pracovníci správce daně často řídí pokyny Ministerstva financí, které jsou zcela mimo oblast práva, místo aby postupovali podle právního předpisu; citovaný text je však v této věci zcela nepřiléhavý. V projednávané věci se správce daně řídil zákonem, a nikoli pokyny Ministerstva financí, a na základě toho také vydal platební výměr; jen pro úplnost a v reakci na námitky, které žalobce uplatnil v odvolání, pak vznesl na ministerstvo dotaz, aby vyvrátil žalobcovy pochybnosti o správnosti svých závěrů.

Pokud pak žalobce tvrdí, že mu neměla být doměřena spotřební daň, protože ji nezahrnul do ceny svého výrobku, a nezískal tak prostředky pro její zaplacení, nutno připustit, že taková situace je mimořádně finančně tíživá; na existenci žalobcovy daňové povinnosti však nemá vliv.

Poslední žalobcová kasační námitka se vztahuje k opakované daňové kontrole, a v této námitce je třeba žalobci přisvědčit. Žalobce tvrdí, že všechny tři daňové kontroly, které u něj byly provedeny, se týkaly stejné daně a stejného zdaňovacího období; platební výměr, který byl vydán po první daňové kontrole, tak založil překážku věci rozhodnuté. Znovu rozhodnout o doměření daně by finanční orgány mohly jen tehdy, pokud by byla nařízena obnova řízení, zahájeného započítáním (prvé) daňové kontroly dne 16. 4. 1997 a ukončeného vydáním platebního výměru, nebo pokud by bylo nařízeno přezkoumání tohoto výměru podle § 55b daňového řádu; nic takového se však nestalo.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že kontrola zahájená dne 16. 4. 1997 a kontrola zahájená dne 18. 1. 1999 měly jiný předmět: v roce 1997 šlo o fyzickou inventuru zůstatku lihu ve skladu, v roce 1999 pak byl zkoumán účel použití lihu nakoupeného bez spotřební daně. Z protokolů o zahájení daňové kontroly však žádné takové odlišnosti nejsou patrné. V protokolu o zahájení daňové kontroly ze dne 16. 4. 1997 se jako předmět kontroly uvádí „*daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 2. Q 1994 – 1996 4. Q*“ a „*spotřební daň za zdaňovací období 1996*“; v protokolu o zahájení daňové kontroly ze dne 18. 1. 1999 pak je předmět kontroly vymezen jako „*spotřební daň za zdaňovací období 1996*“. To, že při obou kontrolách byly zkoumány jiné skutečnosti, je patrné až ze zpráv o daňové kontrole. Ve zprávě ze dne 21. 4. 1997 se uvádí, že kromě nákupních faktur na líh a dodacích listů pro odběratele byly přezkoušeny též inventurní soupisy týkající se žalobcových výrobků; zjištěn byl přitom inventurní rozdíl, který poté vedl k doměření daně. Poznává se tu rovněž, že žalobce nakupoval v roce 1996 kvasný líh nenedenurovaný pro účely výroby kosmetických výrobků. Ve zprávě ze dne 25. 3. 1999 (přezkoušena byla nejen záznamní povinnost podle PC sestavy a zjednodušené daňové doklady, ale i doklady již jednou předložené při první daňové kontrole) se pak konstatuje, že žalobce koupil líh za ceny bez spotřební daně pro jiné než stanovené účely, a proto je třeba mu tuto spotřební daň doměřit.

Správce daně tak při každé z obou zmíněných kontrol zjistil nedostatky ve dvou odlišných oblastech – jednak v inventarizaci lihu, jednak ve způsobu jeho použití; otázkou však zůstává, nakolik byl k tomuto zjišťování oprávněn. Zjistí-li správce daně, že daň

byla nesprávně vyměřena v nižší než zákonné výši, dodatečně daň vyměří (§ 46 odst. 7 daňového řádu); součástí řízení, které předchází vydání dodatečného platebního výměru, pak pravidelně bývá daňová kontrola (srov. č. 938/2006 Sb. NSS nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2006, č. j. 1 Afs 96/2005 - 97, www.nssoud.cz). Provést opakovanou daňovou kontrolu téže daně ze stejné zdaňovací období je možné; tato možnost má ovšem svá omezení. Daňová kontrola představuje často podstatný zásah do práv daňového subjektu; správce daně ji tak nemůže zahájit podle vlastního uvážení, ale jen tehdy, objeví-li se nové skutečnosti, které správce daně objektivně nemohl zkoumat při předchozí daňové kontrole, ačkoli by tyto skutečnosti mohly mít vliv na výši daňové povinnosti. V takovém případě lze zahájit s daňovým subjektem řízení a v jeho rámci opakovaně provést daňovou kontrolu. Je-li tu stále pravomocný platební výměr vydaný po předchozí daňové kontrole, zakládá to pro danou daň a dané zdaňovací období překážku věci rozhodnuté ve smyslu § 27 odst. 1 písm. e) daňového řádu; pak je třeba nařídit obnovu řízení podle § 54 odst. 1 písm. a) a § 55 daňového řádu (srov. č. 868/2006 Sb. NSS). Pokud z předchozí daňové kontroly nevzešel platební výměr, případně pokud byl takový platební výměr zrušen, nelze pochopitelně řízení obnovit, protože tu není pravomocné rozhodnutí jako předpoklad obnovy. I tak je ale nutné, aby tu byly skutečnosti obdobné skutečností popsaným v § 54 odst. 1 písm. a) daňového řádu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 3. 2006, č. j. 8 Afs 34/2005 - 55, www.nssoud.cz): jen toto omezení zaručuje spravedlivou rovnováhu mezi zájmem na řádném výběru daní a právní jistotou daňových subjektů.

V projednávané věci správce daně nerespektoval omezení, která jsou kladena na opakovanou daňovou kontrolu. Po první daňové kontrole, zahájené dne 16. 4. 1997, byl vydán dodatečný platební výměr na spotřební daň za zdaňovací období 1996; ten byl v době zahájení opakované daňové kontroly (18. 1. 1999) pravomocný a zakládal překážku věci rozhodnuté. Chtěl-li správce daně zjišťovat touto daňovou kontrolou skutečnosti potřebné pro správné vyměření spotřební daně, mohl tak učinit pouze v obnoveném řízení; správce daně však obnovu řízení nenařídil a bez dalšího zahájil u žalobce daňovou kontrolu. Nutno podotknout, že důvody obnovy řízení by tu ani nebyly dány. Správce daně uvádí, že jej k zahájení opakované daňové kontroly vedly pochybnosti o tom, zda žalobce použil líh nakoupený bez spotřební daně v souladu se stanoveným účelem; nevysvětluje však, proč tyto pochybnosti pojal až po skončení první daňové kontroly, a jaké tedy byly ony nové skutečnosti, které bez jeho zavinění nemohly být v řízení uplatněny již dříve. Takové skutečnosti tu zjevně chyběly; to, jakým způsobem žalobce použil líh, jehož zásoby správce daně zkoumal při první daňové kontrole, bylo také možno zjišťovat už tehdy. Navíc důvodem, který vedl správce daně k opětovnému započítání daňové kontroly a poté k doměření spotřební daně, nebyly ani tak nové okolnosti skutkové, nýbrž spíše důvody právní – tedy právní hodnocení žalobcova výrobku odlišné od toho, jak je provedl sám žalobce. Obnova řízení by tak ani nebyla možná; jelikož je to však jediný prostředek, jakým by u žalobce bylo možno opětovně provést daňovou kontrolu spotřební daně za zdaňovací období 1996, plyne z toho, že opakovanou daňovou kontrolu za těchto okolností nebylo možno v souladu se zákonem provést. Pokud tak správce daně učinil, pochybil; i platební výměry vydané na základě této kontroly jsou tak nezákonné.

Je vhodné ještě dodat, že ačkoli správce daně choval před zahájením každé daňové kontroly jiné pochybnosti, tyto odlišnosti se při zahájení daňových kontrol nijak neprojeví. U první daňové kontroly tolik nezáleželo na přesném vymezení jejího obsahu; je pravidlem, že první daňová kontrola ve věci bývá spíše obecněji a širěji zaměřená. Při opakované daňové kontrole je však nezbytné přesně vymezit, jaké nové skutečnosti vedou správce k opětovnému zkoumání daňové povinnosti kontrolovaného subjektu a co konkrétně bude zkoumáno.

Správce daně v projednávané věci nesdělil žalobci při zahájení opakované daňové kontroly svůj vnitřní úmysl, který vyjádřil v řízení před soudem – totiž zabývat se tím, zda žalobce použil nakoupený líh na stanovený účel. To je mu nutno rovněž vytknout – k provádění opakované daňové kontroly totiž nepostačuje jen objektivní existence nových skutečností: je též třeba, aby s těmito novými skutečnostmi a s cílem opakované kontroly byl při jejím zahájení seznámen i sám daňový subjekt (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 2. 2006, č. j. 1 Afs 32/2005 - 44, www.nssoud.cz).

Žalobce tedy uspěl z jednou se svých námitek; Nejvyšší správní soud proto zrušil napadený rozsudek a vrátil věc Městskému soudu v Praze k dalšímu řízení. V něm bude městský soud vázán právním názorem vysloveným v rozsudku zdejšího soudu (§ 110 odst. 3 s. ř. s.). V novém rozhodnutí o věci rozhodne Městský soud v Praze i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 17. května 2007

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu