



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudkyň JUDr. Barbary Pořízkové a Mgr. Daniely Zemanové v právní věci žalobce: **HUNSGAS s.r.o.**, se sídlem Franzova 125, Brno, zastoupeného Mgr. Filipem Lederem, advokátem se sídlem Lidická 57, Brno, proti žalovanému: **Celní ředitelství Brno**, se sídlem Koliště 21, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 3. 2006, č. j. 1915-02/06-0101-21, o nároku na vrácení spotřební daně, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 30. 6. 2008, č. j. 29 Ca 147/2006 - 38,

**t a k t o :**

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 30. 6. 2008, č. j. 29 Ca 147/2006 - 38, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

**O d ů v o d n ě n í :**

Včas podanou kasační stížností se žalobce (dále jen „stěžovatel“) domáhá zrušení shora označeného rozsudku Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného (dále také „odvolací orgán“) ze dne 17. 3. 2006, č. j. 1915-02/06-0101-21. Tímto rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání stěžovatele podané proti platebnímu výměru Celního úřadu Brno (dále jen „celní úřad“ nebo „správní orgán prvního stupně“) ze dne 12. 12. 2005, č. j. 10307-05/05-0162-024, jímž stěžovateli nebyl přiznán nárok na vrácení spotřební daně za zdaňovací období srpen 2005, který stěžovatel uplatnil v daňovém přiznání ke spotřební dani z minerálních olejů ze dne 27. 9. 2005 ve výši 609 221 Kč.

Krajský soud dospěl po přezkoumání věci k závěru, že správní orgány postupovaly sice v souladu se zákonem, když na daný případ aplikovaly novelizované znění zákona

o spotřebních daních, účinné od 1. 7. 2005, neboť se jednalo o uplatnění nároku na vrácení spotřební daně za zdaňovací období srpen 2005, a daňové příznání obdržel celní úřad v září 2005, avšak prokázal-li by stěžovatel, že u celního úřadu uplatnil nárok na vrácení daně (před odesláním vybraných výrobků) již v červnu 2005, nebylo by možné po něm chtít, aby splnil požadavky ustanovení § 14 odst. 2 písm. a) zákona o spotřebních daních podle novelizovaného znění. Za situace, kdy stěžovatel není schopen prokázat předání oznámení k poštovní přepravě (nedisponuje dokladem pošty), nedoložil splnění jedné ze zákonných podmínek pro uplatnění nároku. Nesplnil-li stěžovatel všechny zákonné podmínky pro vrácení spotřební daně, resp. neunesl ohledně jejich splnění důkazní břemeno, nelze správním orgánům při aplikaci na věc dopadajících právních předpisů vytýkat přílišný formalismus. Z těchto důvodů krajský soud žalobu zamítl pro nedůvodnost.

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje kasační námitku ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Stěžovatel považuje napadený rozsudek za nezákonný jednak z toho důvodu, že podle jeho názoru spočívá na nesprávném posouzení právní otázky soudem, a také z toho důvodu, že se domnívá, že řízení před správním orgánem trpělo vadami, které mohly způsobit jeho nezákonnost. Správní orgán prvního stupně, resp. odvolací orgán, nepřihlédl ke všem stěžovatelem navrženým důkazním prostředkům, dospěl k nesprávným skutkovým zjištěním a následně i k nesprávným právním závěrům.

Jestliže odvolací orgán v řízení nezpochyboval skutečnost, že oznámení/uplatnění bylo stěžovatelem včas podáno k poštovní přepravě, nemohl se žalovaný jako odvolací orgán až v řízení o správní žalobě dovolávat toho, že stěžovatel toto neprokázal (teprve ve své replice ke správní žalobě ze dne 16. 8. 2006 žalovaný účelově namítal, že si žalobce vytvořil důkazy proti tvrzení žalovaného, resp. celního úřadu jako správního orgánu prvního stupně). Stěžovatel nabídl v řízení před správním orgánem k prokázání skutečnosti, že včas předal uplatnění nároku k poštovní přepravě, klíčový důkazní prostředek (svědeckou výpověď Ing. S.) a jestliže jej správní orgány neprovedly, pochybily. Podle ust. § 31 odst. 2 a odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků *„správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. Vždy však provede navržené důkazní prostředky, které jsou potřebné ke zjištění stavu věci...“* a *„jako důkazních prostředků lze užít všech prostředků, jimiž lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti a které nejsou získány v rozporu s obecně závaznými právními předpisy. Jde zejména o různá podání daňových subjektů (příznání, hlášení, odpovědi na výzvy správce daně apod.), o svědecké výpovědi a znalecké posudky, veřejné listiny, zprávy o daňových kontrolách, protokoly a úřední záznamy o místním šetření a ohledání, povinné záznamy vedené daňovými subjekty a doklady k nim apod. ...“* Bylo proto na místě, aby soud rozhodující o správní žalobě napadené rozhodnutí správního orgánu zrušil pro vady důkazního řízení před správním orgánem, kdy tento neprovedl dokazování v rozsahu, v jakém mu to ukládá zákon, což nejprve v daňovém řízení odůvodnil tak, že tvrzení stěžovatele o podání oznámení k poštovní přepravě nerozporuje a následně, v řízení o správní žalobě, namítal neunesení důkazního břemene ze strany stěžovatele. Stěžovatel přitom vadu dokazování v řízení o správní žalobě namítal. Tvrdí, že uplatnění nároku na vrácení spotřební daně prokazatelně předal

k poštovní přepravě dne 7. 6. 2005, tedy za platnosti a účinnosti zákona o spotřebních daních ve znění platném do 30. 6. 2005.

Počínaje dnem 1. 7. 2005 vstoupil v účinnost zákon č. 217/2005 Sb., který podstatným způsobem a bez intertemporálních ustanovení modifikoval ustanovení § 14 odst. 2 zákona o spotřebních daních, pro daný případ rozhodující. Odvolací orgán tak v žalobou napadeném rozhodnutí vychází z novelizovaného znění zákona, které uplatnil retroaktivně na posuzování procesního úkonu stěžovatele, který byl i dle názoru žalovaného nesporně realizovaný dne 7. 6. 2005, tj. za odlišných podmínek. Stěžovatel se proto domnívá, že žalovaný se dopustil nezákonnosti, když za neexistence relevantních intertemporálních ustanovení k § 14 odst. 2 zákona o spotřebních daních aplikoval toto ustanovení retroaktivně. Závěr krajského soudu, že vzhledem k tomu, že správní orgán obdržel v září 2005 daňové přiznání za období srpen 2005, postupoval správně, jestliže aplikoval zákon (o spotřebních daních) ve znění platném od 1. 7. 2005, neboť rozhodující je datum uplatnění nároku na vrácení spotřební daně, tj. datum 7. 6. 2005, neobstojí.

Smyslem právní úpravy vrácení spotřební daně při vývozu zboží do jiného členského státu Evropské unie je zabránit fiktivním prodejm zboží za účelem následného podvodného nárokování si vrácení spotřební daně. Přitom v daném případě stěžovatel v řízení jednoznačně prokázal, že při nákupu předmětného zboží od obchodní společnosti Shell Gas, s. r. o., toto zboží koupil za cenu včetně spotřební daně, a tato spotřební daň byla řádně odvedená České republice. Současně bylo jednoznačně prokázáno, že stejné zboží bylo opětovně zdaněno spotřební daní ve Slovenské republice. Došlo tedy prokazatelně ke dvojímu zdanění, což je v rozporu s komunitární legislativou spotřebních daní, přičemž byl porušen komunitárním právem chráněný zájem zamezit duplicitnímu zdanění téhož zboží spotřební daní v rámci volného pohybu zboží a služeb v hranicích Evropské unie. Za takové situace se zatvzrelé, úzkostlivé lpění na ust. § 14 odst. 2 písm. a) zákona o spotřebních daních, lhostejno v jakém znění, jeví jako nemístný (přepjatý) formalismus, pro který neexistuje racionální zdůvodnění.

Na základě shora uvedených skutečností stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek Krajského soudu v Brně zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odvolací orgán ve svém vyjádření k obsahu kasační stížnosti zdůraznil, že v dokazování v daňovém řízení, v němž správce daně zjišťuje všechny skutečnosti rozhodné pro správné a úplné stanovení daňové povinnosti, nese důkazní břemeno prvotně daňový subjekt. Svou důkazní povinnost stěžovatel nesplnil, protože nepředložil věrohodné důkazy o tom, že by uváděné podání skutečně bylo podáno k poštovní přepravě. Pokud by byl v řízení před správním orgánem nebo soudem proveden navrhovaný výslech pracovnice, nepřineslo by to do případu nový poznatek. Zaměstnankyně stěžovatele je v postavení osoby závislé, a proto není pravděpodobné, že by vystupovala proti jeho zájmům, bez ohledu na objektivní skutečnosti. Stejně tak interní dokument neprokazuje tvrzení stěžovatele. Správní orgány záměrně nehodnotily možnost, že by stěžovatelem předložené důkazy byly „zfabrikované“ s následnými právními důsledky pro stěžovatele. Dle názoru odvolacího orgánu je velmi

nepravděpodobné, že by reálně došlo k nepříznivé shodě okolností spočívající ve ztrátě zásilky poštou v kombinaci s neexistencí jakýchkoliv dokladů o jejím odeslání. Není na soudu ani na správním orgánu, aby dopodrobna vyvracel tvrzení stěžovatele, podložená jen důkazy, které nejsou vybaveny patřičnou vypovídací schopností. Na daňovém subjektu leží břemeno tvrzení a spočívá na něm také důkazní břemeno, neboť daňové řízení, resp. dokazování v jeho průběhu, není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí. Je tedy zřejmé, že zájmy státní správce daně chrání, ale na zachování práv a zájmů daňových subjektů pouze dbá, což je odrazem zásady „*necht' každý střeží svá práva*“. I když § 31 odst. 2 daňového řádu stanoví, že správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji a není v tom vázán návrhy daňových subjektů, není správce daně s ohledem na prioritu zájmů státu povinen vyhledat důkazní prostředky svědčící ve prospěch daňového subjektu, a není ani nucen respektovat všechny důkazní prostředky předložené nebo navržené daňovým subjektem. Správce daně posuzuje věrohodnost důkazních prostředků a rozhodne o jejich použití jako důkazu.

K otázce aplikace znění § 14 odst. 2 písm. a) zákona o spotřebních daních ve znění účinném před novelou nebo po novele, a tvrzení stěžovatele o nepřipustné retroaktivitě, odvolací orgán uvádí, že tento argument je založen pouze na tvrzení o existenci podání odeslaného dne 7. 6. 2005, které stěžovatel neprokázal ve správním ani soudním řízení.

Odvolací orgán uzavřel své vyjádření tím, že je přesvědčen o tom, že se nedopustil přepjatého právního formalismu lpěním na splnění podmínek § 14 odst. 2 písm. a) zákona o spotřebních daních, neboť tento zákon neumožňuje správní uvážení ve smyslu odpuštění některého předpokladu pro vznik nároku na vrácení uhrazené spotřební daně. Navrhuje proto, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost stěžovatele zamítl.

Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatel je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. řádně zastoupen advokátem. Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.), a zkoumal při tom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.). Poté dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Pro rozhodnutí v dané věci je klíčové posouzení otázky, jaká právní úprava měla být na daný případ aplikována. Jinými slovy zda pro uplatnění nároku na vrácení spotřební daně za zdaňovací období srpen 2005 mělo být posuzováno splnění zákonné podmínky stanovené § 14 odst. 2 písm. a) zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění účinném do 30. 6. 2005 nebo ve znění účinném od 1. 7. 2005.

Ze správního spisu, jakož i ze žalobou napadeného rozhodnutí zdejší soud ověřil, že správní orgány vycházely při posouzení nároku na vrácení spotřební daně ze zákonné úpravy účinné od 1. 7. 2005. Stěžovatel naproti tomu vycházel z podmínek stanovených v zákoně o spotřebních daních účinném do 30. 6. 2005. Jako důkazní prostředek

ke splnění podmínky ve smyslu ustanovení § 14 odst. 2 písm. a) zákona o spotřebních daních účinného do 30. 6. 2005, o plánovaném odeslání vybraných výrobků do jiného členského státu, byla stěžovatelem v daňovém řízení předložena listina obsahující oznámení o plánovaném vývozu Propan-Butanu do Slovenské republiky s datem 1. 6. 2005 (fotokopie založena na č. l. 91 spisu) a výpis z knihy odeslané pošty, v němž je rukou učiněna poznámka o ohlášení vývozu zboží k datu 7. 6. 2005 (taktéž ve fotokopii založeno na č. l. 93 správního spisu). Prokázání předání „oznámení“ k poštovní přepravě, které považoval krajský soud při posouzení zákonnosti žalobou napadeného rozhodnutí za rozhodující, nebylo v předcházejícím daňovém řízení považováno žalovaným ani za spornou skutečnost ani za skutečnost mající vliv na odmítnutí nároku na vrácení spotřební daně.

Při posouzení kasační stížnosti vycházel zdejší soud z následujících úvah.

V souladu s ustanovení § 14 odst. 2 zákona o spotřebních daních ve znění do 30. 6. 2005 vzniká plátcí, který předloží doklad o tom, že daň za vybrané výrobky byla zaplácena na daňovém území České republiky a tyto výrobky byly dopraveny do jiného členského státu pro účely podnikání nebo pro plnění úkolů veřejnoprávního subjektu, nárok na vrácení daně za podmínku, že a) před odesláním vybraných výrobků uplatní nárok na vrácení daně u celního úřadu, b) vybrané výrobky jsou dopravovány se zjednodušeným průvodním dokladem, c) předloží navrácené vyhotovení zjednodušeného průvodního dokladu řádně potvrzené příjemcem, d) předloží doklad o zajištění daně v jiném členském státě nebo poskytne adresu příslušného správce daně v členském státě určení, prokáže den podání daňového přiznání tomuto správci daně a číslo jednací, pod nímž je toto daňové přiznání evidováno, přičemž nárok na vrácení daně vzniká dnem splnění poslední podmínky ze všech shora uvedených.

Jak správně uvedl krajský soud, z citovaného ustanovení nevyplývala povinnost ještě před odesláním zboží předložit správci daně doklad o tom, že daň byla na daňovém území České republiky zaplácena. Tento doklad se zpravidla dokládá až současně s předložením daňového přiznání.

Zákonem č. 217/2005 Sb., kterým byl novelizován zákon o spotřebních daních s účinností k 1. 7. 2005, byla shora uvedená podmínka pod písmenem a) změněna tak, že **před odesláním** vybraných výrobků je plátce povinen celnímu úřadu „**oznámit**“, že uplatní nárok na vrácení daně, a **s tímto oznámením předložit doklad** o tom, že daň za vybrané výrobky, které budou dopraveny do jiného členského státu, byla na daňovém území České republiky zaplácena.

Z porovnání obou verzí tohoto ustanovení vysvítá, že k povinnosti plátce kontaktovat celní úřad jakožto správní orgán prvního stupně s oznámením, resp. uplatněním nároku na vrácení spotřební daně, přibyla plátcí ještě povinnost doložit toto oznámení dokladem o zaplacení spotřební daně na území České republiky. Zároveň je patrné, že tato povinnost musí být splněna dříve, než výrobky budou do jiného členského státu Evropské unie odeslány. Povinnost doložit k uplatnění nároku i doklad o tom, že spotřební daň za dotčené výrobky, které mají být vyvezeny, již byla zaplácena, zákon nepochybně nově konstituoval k datu 1. 7. 2005.

Z důvodové zprávy k zákonu č. 217/2005 Sb. vyplývá, že ke změně formulace tohoto ustanovení přistoupil zákonodárce proto, že původní textace s sebou nesla výkladové problémy, neboť původně formulovanou podmínku „uplatnit nárok na vrácení spotřební daně“ nebylo možno v praxi vůbec naplnit. Důvodová zpráva k tomu doslova uvádí, že *„nárok na vrácení daně se může uplatnit až po jeho vzniku, a není tedy možné nárok na vrácení daně uplatnit ještě před odesláním vybraných výrobků a proto je nutné požadavek uplatnění nároku na vrácení daně nahradit požadavkem na pouhé oznámení o tom, že nárok na uplatnění daně bude plátcem v budoucnu uplatněn.“*

Je tedy zřejmé, že časový aspekt hraje v dané věci podstatnou roli, neboť dikce sporného ustanovení ve znění před novelou byla zcela nejednoznačná, s tím, že v praxi se za splnění předmětné podmínky považovalo oznámení plátce o tom, že má úmysl uplatnit nárok na vrácení spotřební daně, a to před odesláním předmětného zboží, zatímco doklady o zaplacení spotřební daně na našem území mohly být doloženy až po odeslání vybraných výrobků.

Krajský soud v otázce aplikace příslušného znění zákona o spotřebních daních považoval za rozhodné to, zda „oznámení“, respektive „uplatnění nároku“ na vrácení spotřební daně bylo stěžovatelem provedeno za účinnosti staré právní úpravy. V takovém případě by totiž splnění nově definovaných podmínek nebylo možno po stěžovateli spravedlivě požadovat, bylo-li by toto oznámení/uplatnění nároku realizováno předem, tj. před odesláním zboží, a zahrnovalo-li by i specifikaci zboží, které mělo být vyvezeno až následně, tj. již za účinnosti nové právní úpravy. Tuto úvahu krajského soudu plně sdílí i Nejvyšší správní soud, neboť při nejednoznačné právní úpravě (uplatnění versus oznámení), jakož i při absenci přesného určení okamžiku plnění oznamovací povinnosti, kdy přesně, resp. jak dalece „před“ odesláním zboží má být potenciální nárok na vrácení spotřební daně u celního úřadu plátcem oznámen či uplatněn, nelze k tíži stěžovatele při absenci přechodných ustanovení aplikovat na plnění oznamovací povinnosti v měsíci červnu 2005 právní úpravu účinnou až od 1. 7. 2005. Jinými slovy oznámil-li stěžovatel uplatnění nároku v červnu 2005 i za zboží, které mělo být odesláno do jiného členského státu později, tj. v měsíci srpnu 2005, vztahovala se na něj v tomto ohledu úprava účinná v době oznámení.

Pro souzenou věc je rozhodující, že správní orgány nesplnění podmínek stanovených v ustanovení § 14 odst. 2 písm. a) jednoznačně opíraly o novou právní úpravu, tedy úpravu účinnou od 1. 7. 2005 a stěžovatelovo tvrzení o podání oznámení k poštovní přepravě vůbec nerozporovaly, dokonce tuto skutečnost nepovažovaly za skutečnost spornou a pro věc rozhodnou. Ze žalobou napadeného rozhodnutí je zcela nepochybné, že správní orgány odmítly stěžovateli uznat nárok na vrácení spotřební daně zejména z důvodu pozdního předložení dokladu o zdanění vybraných výrobků na území České republiky. K prokázání podmínky „oznámení“ odvolací orgán v žalobou napadeném rozhodnutí uvedl, že stěžovatel tuto povinnost splnil jen částečně, neboť konstatoval, že nepochybně je skutečnost, že stěžovatel podal oznámení k poštovní přepravě, protože mu však dané oznámení nedošlo, nebyla tato podmínka splněna úplně. Dle argumentace v žalobou napadeném rozhodnutí zákonný text „oznámení celnímu úřadu“ nelze vyložit jinak, než že se o daném oznámení musí celní úřad dozvědět,

což pouhým podáním oznámení k poštovní přepravě nemůže být naplněno. V této souvislosti správní orgán pro nadbytečnost odmítl provést navrhovanou svědeckou výpověď zaměstnankyně stěžovatele Ing. K. Slavíkové, která byla v rozhodném období osobou zodpovědnou za odesílání pošty, neboť prokázání předání oznámení k poštovní přepravě nemůže přinést do věci žádná nová zjištění.

Kasační soud se ztotožňuje se závěrem stěžovatele, že pokud odvolací orgán v řízení nezpochyboval skutečnost, že oznámení/uplatnění bylo stěžovatelem včas podáno k poštovní přepravě, nemohl se žalovaný jako odvolací orgán až v řízení o správní žalobě dovolávat toho, že stěžovatel podání k poštovní přepravě neprokázal. Odvolací orgán tak svou původní úvahu, na které postavil rozhodovací důvody, v soudním řízení zcela změnil. Takový postup je dle konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu nepřijatelný. Nedostatek odůvodnění rozhodnutí vydaného v daňovém řízení nemůže být dodatečně zhojen případným podrobnějším rozбором právní problematiky učiněným až v soudním řízení o přezkumu tohoto rozhodnutí (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 12. 2008, sp. zn. 8 Afs 66/2008, veškerá zde citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)).

Krajský soud se pak dopustil nezákonného postupu v tom, že úvahu ze žalobou napadeného rozhodnutí nahradil úvahou vlastní. Své rozhodovací důvody totiž postavil na skutečnostech, které v původním řízení nebyly rozporovány, a tudíž se o nich ani nevedlo dokazování. Soud ale není oprávněn na místě správního orgánu nahrazovat jeho hodnocení důkazů vlastní úvahou a na místo zjištěného skutkového stavu postavit vlastní skutková zjištění. Musí se omezit pouze na zkoumání, zda-li úsudek žalovaného je logicky možným závěrem vycházejícím z premis, které byly nastoleny. Své kognici soud pouze může - a k žalobní námitce musí - podrobit hodnocení důkazů potud, zda bylo úplné a z hlediska aplikované právní normy také logické [srovnej např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2004, č. j. 5 A 106/2001 - 62 (prej. Boh A 4552/25, Boh A 1355/45)].

Pokud jde o dokazování, je nutno respektovat převážně uplatňovaný kasační princip soudního řízení vedeného dle části třetí hlavy druhé dílu prvního s. ř. s. (od principu revizního, vneseného do tohoto řízení § 78 odst. 2 s. ř. s., lze odhlédnout), který lze vyjádřit tak, že „správní tribunál nemá býti *judex facti*, a stížnost k tomuto tribunálu jest opravný prostředek zkrácený o „*revisio in facto*“ (viz Hácha, E., Slovník veřejného práva československého, sv. II., Polygrafia – Rudolf M. Rohrer – Brno, Brno 1929, s. 851). Soudní přezkum se v tomto řízení tedy omezuje pouze na „*revisio in jure*“ a soudu (s výjimkou případů, kdy závěry správního orgánu nemají oporu v obsahu správního spisu, nebo se opírají o podklady zjištěné vadným procesním postupem, či výsledek, jehož se správní orgán dobral, není logicky možný) zásadně nepřísluší přehodnocovat skutková zjištění správního orgánu bez toho, že by dokazování sám doplnil.

Soud tedy může vytknout správnímu orgánu vadný postup při provádění a hodnocení důkazů, nemůže však nahradit kritizovaná nedostatečná skutková zjištění vlastními závěry, tedy skutkové závěry správního orgánu měnit. V případech, kdy soud

přistoupí k vlastnímu dokazování, tedy opakuje důkazy provedené již předtím správním orgánem nebo provede důkazy jím dosud neprovedené, stanoví zákon v ustanovení § 77 odst. 2 věty druhé s. ř. s. pravidlo pro hodnocení důkazů jednotlivě i v souhrnu tak, aby došlo ke vzájemnému skloubení a provázání a soud nadále vycházel ze skutkového a právního stavu takto zjištěného, ovšem ve vztahu ke správnímu orgánu s důsledky předvídanými v ustanovení § 78 odst. 5, 6 s. ř. s.

V projednávané věci však soud poté, co dospěl k závěru o nesprávnosti posouzení věci žalovaným, vykročil právně i skutkově zcela jiným směrem a předejmul stanovisko, jež by v prvním sledu měl zaujmout správní orgán. V tomto důsledku žalobci zcela uzavřel cestu k tomu, aby předkládal důkazy a právní argumenty, které se v dosavadním řízení jevily jako nepodstatné. Změna právního názoru soudu v řízení o žalobě proti rozhodnutím správních orgánů je důvodem pro zrušení správního rozhodnutí, jestliže soud dospěje k závěru, že správní rozhodnutí posoudilo věc nesprávně a nejde přitom o případ, kdyby se porušení zákona nedotýkalo práv účastníka.

Nad rámec výše uvedeného považuje kasační soud za podstatné zdůraznit, že za situace, kdy formulace oznamovací povinnosti, respektive uplatnění nároku na vrácení daně, byla natolik nejednoznačná, by důsledné trvání na předložení podacího lístku s otiskem razítka pošty jako na jediném relevantním a možném důkazu o odeslání oznámení bylo zjevně nepřiměřené. V souladu s ustanovením § 17 odst. 12 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném pro souzenou věc (podle něhož se v souladu s § 138 zákona o spotřebních daních v řízení postupuje), „*je dokladem o doručení písemnosti příjemci řádně vyplněná doručenka. Jsou-li o doručení pochybnosti a nebo není-li doručenka, lze doručení prokázat jiným vhodným způsobem*“. Výše uvedené ustanovení lze nepochybně aplikovat i obráceně, tj. na dokazování doručení určité písemnosti správnímu orgánu ze strany příjemce. Úvaha odvolacího orgánu uvedená v žalobou napadeném rozhodnutí, stojící na tom, že k prokázání „*oznámení*“ ze strany daňového subjektu je nutné, aby se celní úřad o obsahu oznámení dozvěděl, a nepostačí proto prokázat předání oznámení k poštovní přepravě, je obecně nesprávná. K tíži daňového subjektu nemohou být přičítány okolnosti, které nemůže sám ovlivnit. Za situace, kdy by např. ke ztrátě zásilky došlo vinou pošty, by za splnění oznamovací povinnosti bylo nutno považovat předání podání k poštovní přepravě, bez ohledu na to, zda příslušný orgán podání fakticky obdržel.

Výklad, který popře právo na vrácení prokazatelně duplicitně uhrazené spotřební daně pro nesplnění formální podmínky, která je navíc v zákoně stanovena nejednoznačným způsobem, a to nikoli podmínky hmotněprávní povahy (jež by nárok na vrácení daně vylučovala), ve svém důsledku skutečně znamená interpretaci, jež je v extrémním rozporu s principy spravedlnosti a která zakládá dotčení na základním právu a svobodě. To platí tím spíše, že došlo ke dvojímu zdanění téhož zboží touž daní ve dvou členských státech Evropské unie, přičemž výše uhrazené daně rozhodně není bagatelní (609 221 Kč).

V úplném závěru kasační soud - vzhledem k vyjádření odvolacího orgánu ke kasační stížnosti - zdůrazňuje, že svědeckou výpověď v žádném případě nelze *apriori* odmítnout jako bezcennou s tím, že jde o osobu na stěžovateli závislou, a proto není



pravděpodobné, že by vystupovala proti jeho zájmům bez ohledu na objektivní skutečnosti – srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2006, č. j. 6 Afs 17/2003 – 79, v němž zdejší soud konstatoval, že „*správní orgán nemůže provedení důkazu odmítnout s tím, že od něho nelze očekávat potvrzení pravdivosti tvržené skutečnosti (např. nevyslechnutí navržených svědků s poukazem na ekonomickou či personální propojenost s daňovým subjektem), neboť správní orgán nemůže předem hodnotit pravdivost a věrohodnost důkazů, aniž by je vůbec provedl*“.

Z důvodů výše uvedených Nejvyšší správní soud napadený rozsudek Krajského soudu v Brně podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc vrátil soudu k dalšímu řízení, v němž je tento soud podle odst. 3 citovaného ustanovení vázán právním názorem vysloveným v tomto rozhodnutí.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne podle § 110 odst. 2 s. ř. s. krajský soud v novém rozhodnutí.

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

V Brně dne 16. června 2009

JUDr. Radan Malík  
předseda senátu