



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Karla Šimky a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci žalobce: **Z. Š.**, zastoupen Mgr. Martinem Knobem, advokátem se sídlem Denisova 585, Jičín, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, Praha 4, (dříve proti žalovanému: Celní ředitelství Hradec Králové, se sídlem Bohuslava Martinů 1672/8a, Hradec Králové), v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 28. 6. 2013, č. j. 30 Af 10/2012 - 62,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost žalované **se zamítá.**
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 4.114 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho advokáta Mgr. Martina Knoba.

O d ů v o d n ě n í :

Krajský soud v Hradci Králové zrušil rozsudkem ze dne 28. 6. 2013, č. j. 30 Af 10/2012 - 62, rozhodnutí Celního ředitelství Hradec Králové (dále jen „celní ředitelství“) ze dne 21. 2. 2012, č. j. 1837/2012-060100-21, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce (dále jen „účastník řízení“) a potvrzeno rozhodnutí Celního úřadu Hradec Králové (dále jen „celní úřad“) ze dne 28. 4. 2010, č. j. 8409/2010-066100-022, o doměření spotřební daně z lihu za zdaňovací období září 2009 ve výši 93.280 Kč a sděleno penále ve výši 18.656 Kč. Krajský soud v odůvodnění rozsudku uvedl, že žalovaný (dále jen „stěžovatel“) nerespektoval právní názor, kterým jej krajský soud zavázal v předchozím zrušujícím rozsudku ze dne 22. 9. 2011, č. j. 30 Af 30/2010 – 39, když nedal účastníkovi řízení možnost přiměřeně uplatnit všechna jeho práva, která by mu náležela při doměření daně. V daném případě sice nešlo o daňovou kontrolu či vytýkací řízení, ale i když účastník řízení již v řízení o zajištění a propadnutí vybraných výrobků neprokázal zdanění předmětných vybraných výrobků, neznamená to, že doměření spotřební daně bude automaticky bez dalšího následovat. Povinnost daň přiznat a zaplatit je povinností samostatnou a nezávislou na institutu zajištění nebo

propadnutí vybraných výrobků. Účastník řízení byl během řízení o propadnutí předmětných výrobků vyzván k podání daňového přiznání ke spotřební dani z lihu, a když toto přiznání nepodal, následovalo již její doměření. Podle protokolů o ústních jednáních je zřejmé, že s účastníkem řízení byla vedena ústní jednání ohledně skutečností týkajících se zajištění lihovin a tyto protokoly potom celní úřad citoval jako podklad pro doměření daně v dodatečném platebním výměru na spotřební daň z lihu. Účastník řízení měl být však před vydáním platebního výměru seznámen buď u ústního jednání nebo zasláním písemného sdělení se závěry celního úřadu směřujícími k doměření daně. Byť se většina důvodů pro doměření daně prolíná se závěry, na základě kterých bylo uloženo i propadnutí předmětných výrobků, jsou i další skutečnosti specifické pouze pro vyměření daně (stanovení zdaňovacího období, kdo je plátcem spotřební daně, její výše apod.). Proto nelze podle krajského soudu rezignovat na povinnost seznámení účastníka řízení před vyměření (doměření) daně se všemi závěry celního úřadu a je nutno mu umožnit, aby mohl uplatnit všechna svá práva i ve vztahu k vyměření (doměření) daně. Uvedené platí o to více v dané věci, jelikož platební výměr na spotřební daň z lihu předcházel vydání rozhodnutí o propadnutí předmětných lihovin. Navíc stěžovatel v rozhodnutí o odvolání proti doměření spotřební daně v podrobnostech o nakládání s nezdaněnými vybranými výrobky nedovoleným způsobem pouze odkázal na rozhodnutí o odvolání proti rozhodnutí o propadnutí výrobků. Je sice pravdou, jak argumentoval stěžovatel, že v odvolacím řízení již žádné další dokazování neprováděl a řešil pouze otázku zda, kdy a v jaké výši vznikla účastníkovi řízení daňová povinnost, a proto neměl povinnost seznámení účastníka řízení s průběhem odvolacího řízení, ale v daném případě nešlo o seznámení účastníka řízení s výsledky odvolacího řízení jako takového, ale o to, že během odvolacího řízení měl být napraven procesní nedostatek vzniklý již v řízení vedeném celním úřadem. A právě tento nedostatek mu krajský soud uložil napravit, což stěžovatel neučinil.

Proti tomuto rozsudku podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů ve smyslu ust. § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Stěžovatel v kasační stížnosti namítal, že krajský soud pochybil tím, že od sebe kontrolu zdanění ve smyslu ust. § 42 a násl. zákona č. 353/2003 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o spotřebních daních“), tj. řízení o zajištěných vybraných výrobcích a řízení vyměřovací (doměřovací) oddělil. Pro vztah obou řízení totiž platí, že je-li o skutku v řízení o zajištěných vybraných výrobcích zjištěno, že daňový subjekt skladoval nezdaněné vybrané výrobky, daňová povinnost mu vznikla ze zákona, ať už se daňový subjekt k této povinnosti přizná či nikoliv, a vyměření (doměření) spotřební daně v navazujícím vyměřovacím (doměřovacím) řízení je pak „automatické“. V tomto smyslu má tedy kontrola zdanění, bez ohledu na to, že jejím bezprostředním výstupem (výsledkem) je přijetí opatření k zajištěným vybraným výrobkům, stejný význam jako jiné kontrolní instituty podle obecné úpravy, např. daňová kontrola. O skutku samém, včetně základu daně, již ve vyměřovacím řízení nelze nalézt nic nového. Dokazování v tomto směru bylo skončeno v řízení o zajištěných vybraných výrobcích při kontrole zdanění. Na tyto otázky lze pohlížet ve smyslu ust. § 99 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Rozhodnutí stěžovatele stálo na pravomocně vyřešené otázce, že účastník řízení skladoval nezdaněné výrobky, a příslušelo mu proto pouze osvědčit, za jaké zdaňovací období a v jaké výši účastníkovi řízení daňová povinnost vznikla. Přes jistou „automatickost“ vyměření spotřební daně ze skladovaných nezdaněných vybraných výrobků však není pravdou, že k jejímu vyměření došlo bez dalšího. Jak je zmíněno i v napadeném rozsudku, účastník řízení byl vyzván dne 16. 3. 2010 k podání daňového přiznání. Ve výzvě je relativně podrobně popsáno, jaká daňová povinnost mu vznikla a jak správce daně hodnotí skutkový stav. Dne 9. 4. 2010 požádal účastník řízení o prodloužení dvacetidenní lhůty pro podání daňového přiznání. K seznámení s rozhodnými skutečnostmi došlo opětovně při ústním jednání dne 13. 4. 2010, ke kterému se dostavil zástupce účastníka řízení. Ten sdělil, že účastník řízení daňové přiznání nepodá, jelikož se domnívá, že mu daňová povinnost nevznikla. Dne 28. 4. 2010 vydal správce daně předmětný

pokračování

dodatečný platební výměr a sdělil penále. Vzhledem k marnosti této výzvy, tedy pro postupy podle „vytýkacího řízení“ – nyní ust. § 89 a 90 (odst. 2) daňového řádu, kam stěžovatele směřuje krajský soud, vůbec nebylo a není místo. V literatuře i v judikatuře je již ustáleno, že nepodáním daňového přiznání ani na výzvu správce daně se daňový subjekt zkracuje na svých procesních právech navrhopvat důkazy, vyjadřovat se k podkladům pro rozhodnutí atd. Daňový řád nemá obdobu ust. § 36 odst. 3 zákona č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů. K doměření daně došlo z moci úřední, přičemž ke zjištění nových skutečností a důkazů došlo mimo daňovou kontrolu při kontrole zdanění, kde byla plně šetřena práva účastníka řízení v nalézacím řízení a tomuto postupu přisvědčil i dříve krajský soud (č. j. 30 Af 2/2012 - 73). Správce daně pak i v intencích stávající právní úpravy v ust. § 143 odst. 3 daňového řádu postupoval ve smyslu ust. § 142 odst. 2 daňového řádu, když účastníka řízení marně vyzval, jak bylo uvedeno. Pro žádné analogické odstraňování vad daňové kontroly zde vůbec není místo. Jen při podání daňového přiznání může nastat situace ve smyslu ust. § 89 a § 90 daňového řádu, kdy by správci daně mohla vzniknout nějaká informační povinnost. Pro tento postup opět nevznikly podmínky a i v tomto krajský soud nesprávně hodnotí tuto právní otázku. Stěžovatel jako odvolací orgán má odstraňovat ve skutečnosti jen domnělá procesní pochybení správce daně. Jinak pro případy, kdy dojde ke stanovení daně z moci úřední, musí být dle ust. § 147 odst. 3 daňového řádu rozhodnutí o stanovení daně odůvodněno, což je v jednotě prvostupňového i druhostupňového rozhodnutí dodrženo. Nemůže být ani vadou, když v otázce vzniku daňové povinnosti odvolací orgán odkázal na pravomocný výsledek toho, co bylo nalezeno o tom, že účastník řízení skladoval nezdaněný lih. Pokud se týká nedostatku důvodů, stěžovatel uvedl, že k procesním vadám se přihlíží v zásadě jen tehdy, pokud mohly mít vliv na výsledek ve věci samé (např. § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.). Krajský soud však vůbec neozřejmil, jak vytýkané procesní vady mohly ovlivnit výsledek ve věci samé, v čem by hypoteticky i za stávajícího stavu, kdy o skutku již bylo vše pravomocně nalezeno, mohl být výsledek jiný. Z výše uvedených důvodů navrhl stěžovatel, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Účastník řízení se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil s názorem krajského soudu, že mu celní úřad neumožnil uplatnění všech jeho práv, která mu náležela v průběhu daňové kontroly. Při doměření daně nelze pouze odkázat na protokoly, které byly pořízeny v řízení o propadnutí vybraných výrobků. Celé řízení bylo stíženo již od počátku výše popsanou procesní vadou, která měla za následek nesprávné rozhodnutí ve věci samé. Tato vada nebyla v odvolacím řízení napravena. Stěžovatel tedy pochybil v procesu doměření daně, když pouze odkázal na řízení o propadnutí výrobků a žádné konkrétnější závěry nevyvodil, a účastníkovi řízení neumožnil uplatnění jeho práva. S ohledem na uvedené navrhl, aby kasační stížnost byla jako nedůvodná zamítnuta.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s ust. § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, a přitom sám neshledal vady uvedené v odst. 4, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

Podle obsahu správního spisu provedl celní úřad dne 15. 9. 2009 v místě podnikání účastníka řízení místní šetření, jehož předmětem byla kontrola zdanění lihovin v souladu se zákonem o spotřebních daních. Při tomto místním šetření celní úřad zajistil cca 595 l tekutin, které zapáchaly po lihu, u nichž účastník řízení nebyl schopen na místě prokázat zdanění nebo oprávněné nabytí lihovin za ceny bez daně. Účastník řízení uvedl, že lihoviny získal z pěstitelské pálenice Češov, kde za ně také zaplatil a kde byla odvedena i spotřební daň. Lihoviny neprodává, ale má je pro vlastní potřebu, potřebu přátel a rodiny. Dne 16. 9. 2009 vydal celní úřad rozhodnutí o zajištění vybraných výrobků, tedy 21 demižonů neznámé lihoviny o celkovém množství 595 l. Dne 29. 9. 2009 účastník řízení doručil celnímu úřadu příjmové doklady,

kteří však neodpovídaly zajištěnému množství lihovin s přípisem, v němž sdělil, že ke zbývajícím lihovinám doklady nevlastní, neboť jsou starší více jak deset let. Dále předložil kopii listiny, v níž bylo potvrzeno, že účastník řízení nakupoval v lihovaru v Češově destiláty, jejichž množství není možno odhadnout ani doložit, neboť v maloobchodním prodeji se nevystavuje doklad na jméno zákazníka. V posledně jmenované listině je dále uvedeno, že nákupy destilátů probíhaly od roku 2004 a jednalo se nejméně o 20 l lihovin každý rok. Při ústním jednání dne 5. 1. 2010 (v souvislosti se zajištěním vybraných výrobků) byl účastník řízení seznámen se stanovisky k sazebnímu zařazení 21 zajištěných vzorků a dále měl možnost vyjádřit se ke každému ze vzorků a k tomu, zda k němu vlastní daňový doklad. Účastník řízení sdělil, že za lihoviny, které shromažďoval posledních 25 let, poctivě zaplatil, ale s ohledem na uvedenou dobu nemá přesný přehled o uskladněných lihovinách a nebyl si vědom, že má doklady o nabytí lihovin uschovat. Dne 22. 1. 2010 proběhlo další ústní jednání (v souvislosti se zajištěním vybraných výrobků), kdy byl účastník řízení seznámen s výsledky zjištění skutečného množství zajištěných lihovin. Účastník řízení uvedl, že všechny doklady, které k lihovinám má, dodal a nemá povinnost tyto doklady uchovávat. Součástí správního spisu je „Podklad pro dodatečné doměření“ ze dne 8. 2. 2010, ve kterém celní úřad uvedl, že při provádění místního šetření bylo zjištěno, že účastník řízení není schopen prokázat zdanění lihovin uvedených v příložené tabulce, a proto bylo přistoupeno k jejich zajištění. Dne 16. 3. 2010 byla účastníku řízení zaslána výzva k podání příznání ke spotřební dani s odůvodněním, že skladoval lihoviny, u kterých nebylo prokázáno řádné zdanění ani oprávněné nabytí za ceny bez daně. Dne 24. 3. 2010 se účastník řízení dostavil na celní úřad, přičemž požadoval objasnění skutečností zakládajících vznik povinnosti přiznat a zaplatit spotřební daň ze zajištěných lihovin. Pracovník celního úřadu účastníkovi řízení tyto skutečnosti objasnil, avšak ten s nimi zásadně nesouhlasil. O tomto jednání byl sepsán pro chování účastníka řízení pouze úřední záznam. Následně se konalo dne 13. 4. 2012 ústní jednání, jehož předmětem byly „skutečnosti ohledně zajištění lihovin“. U tohoto jednání zastupoval účastníka řízení jeho zmocněnec Ing. L. Z., který celnímu úřadu mimo jiné sdělil, že účastník řízení si není vědom skutečnosti, která by zakládala vznik daňové povinnosti a daň byla podle jeho názoru odvedena. Dne 28. 4. 2010 vydal celní úřad dodatečný platební výměr na spotřební daň z lihu za období září 2009 ve výši 93.280 Kč. Proti tomuto rozhodnutí podal účastník řízení odvolání, o kterém rozhodlo celní ředitelství tak, že odvolání zamítlo a částečné rozhodnutí celního úřadu změnilo. Dne 20. 9. 2010 bylo rozhodnuto, s odkazem na uvedené pravomocné rozhodnutí o odvolání, o propadnutí lihovin účastníka řízení. Rozhodnutí o odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru na spotřební daň z lihu bylo zrušeno rozsudkem Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 22. 9. 2011, č. j. 30 Af 30/2010 – 39, s tím, že odvolací orgán nesprávně změnil celním úřadem vydaný dodatečný platební výměr na (řádný) platební výměr, a zároveň v návaznosti na zmatečné řízení před celním úřadem nedal účastníkovi řízení možnost přiměřeně uplatnit všechna svá práva, která by mu náležela při doměření daně tak, jako u daňové kontroly nebo výtýkáčích řízení. Proto celní ředitelství dne 21. 2. 2012 znovu rozhodlo o odvolání účastníka řízení.

Nejvyšší správní soud se nejdříve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů, neboť pouze u přezkoumatelného rozhodnutí lze zpravidla posuzovat důvodnost stížných námitek. „*Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je založena na nedostatku důvodů skutkových, nikoliv na důlčích nedostatcích odůvodnění soudního rozhodnutí. Musí se přitom jednat o vady skutkových zjištění, o něž soud opírá své rozhodovací důvody. Za takové vady lze považovat případy, kdy soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem, anebo případy, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy byly v řízení provedeny*“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75). Stěžovatel konkrétně namítal, že krajský soud neozřejmil, jak výtýkané procesní vady mohly ovlivnit výsledek ve věci samé. Krajský soud v dané věci rozhodoval již podruhé. V předchozím rozsudku ze dne 22. 9. 2011, č. j. 30 Af 30/2010 – 39, zhodnotil, jak také uvedl stěžovatel ve své kasační stížnosti, že postup stěžovatele byl nezákonný.

pokračování

Pokud tedy krajský soud vyhodnotil, že stěžovatel jednal nezákonně, nemohl učinit jinak, než rozhodnutí stěžovatele zrušit. V této souvislosti lze odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 3. 2008, č. j. 9 Afs 137/2007 – 62, v němž bylo vyloveno, že „[j]e-li celní úřad v postavení správce spotřební daně, pak je také oprávněn provádět kontrolu plnění zákonem o spotřebních daních stanovených povinností, to však pouze za předpokladu, že budou dodrženy meze a způsoby, které právní úprava pro takový postup stanoví. Na základě nezákonně provedeného procesu nelze dospět k zákonnému výsledku.“ Krajský soud zároveň v citovaném rozsudku uvedl, jakým způsobem má v dalším řízení stěžovatel postupovat, aby vady v řízení napravil. Podle ust. § 78 odst. 5 s. ř. s. je správní orgán v dalším řízení vázán právním názorem, který vyslovil soud ve zrušujícím rozsudku. Pokud správní orgán s názorem krajského soudu nesouhlasí, „*má možnost podat proti zrušujícímu rozsudku kasační stížnost, ve které je oprávněn namítat, že nebyly splněny podmínky pro zrušení jeho rozhodnutí*“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 8. 2013, č. j. 8 As 76/2012 - 38). Stěžovatel sice podal proti citovanému rozsudku kasační stížnost, ale Nejvyšší správní soud ji usnesením ze dne 22. 12. 2011, č. j. 7 Afs 73/2011 – 63, jako opožděnou odmítl. Stěžovatel byl proto rozsudkem krajského soudu vázán a byl povinen postupovat v souladu s vysloveným právním názorem. Protože tak neučinil, krajský soud z tohoto důvodu rozhodnutí stěžovatele zrušil. Proto není důvodná stížní námitka, že rozsudek krajského soudu trpí nedostatkem důvodů.

Stěžejní stížní námitka se týká posouzení právní otázky soudem. Nejvyšší správní soud znovu zdůrazňuje, že v projednávané věci se jedná o druhý rozsudek krajského soudu, kterým bylo zrušeno rozhodnutí celního ředitelství, protože nebyl respektován závazný právní názor vyslovený krajským soudem v předchozím zrušujícím rozsudku. Pro stížní námitky, které uplatňuje stěžovatel v kasační stížnosti, byl prostor v kasační stížnosti proti prvnímu rozsudku krajského soudu. Za nezměněného skutkového a právního stavu se nemůže Nejvyšší správní soud takovými námitkami zabývat. Takový postup by totiž nepochybně směřoval proti ochraně veřejných subjektivních práv (§ 2 s. ř. s.), kterou poskytují soudy ve správním soudnictví, a popíral by účel soudního přezkumu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 8. 2013, č. j. 8 As 76/2012 - 38). I přesto, že se právní stav od vydání rozhodnutí celního ředitelství o odvolání účastníka řízení ze dne 29. 7. 2010 změnil (především pak na základě zákona č. 95/2011 Sb., účinného od 1. 5. 2011), nejednalo se o změny, které by měly zásadní dopad na projednávanou věc, a ani stěžovatel v tomto směru žádnou takovou námitku nevzněl. Stěžovatel pouze namítal, že v projednávané věci, oproti stavu, kdy byl vydán první zrušující rozsudek krajského soudu, existuje nové pravomocné rozhodnutí o propadnutí vybraných výrobků ze dne 26. 1. 2012 vztahující se k věci účastníka řízení, které tímto závazně určilo skutkový stav i pro doměřovací řízení. Nejvyšší správní soud proto považuje i přes výše uvedené za nutné vyjádřit se k meritu věci.

Krajský soud podle stěžovatele pochybil, když od sebe řízení o zajištěných vybraných výrobcích a doměřovací řízení oddělil, neboť má za to, že primárním řízením je řízení o zajištěných výrobcích a až sekundárně na podkladu výsledku tohoto řízení je řešena otázka vzniku daňové povinnosti. Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 3. 3. 2010, č. j. 1 Afs 12/2010 - 109, uvedl, že „*[ú]čelem zajištění výrobků je omezení dispozice s nimi ze strany kontrolované osoby či jejich vlastníka do té doby, než bude vyjasněno, zda s nimi bylo nakládáno v rozporu se zákonem (tj. že výrobky nebyly zdaněny či osvobozeny od spotřební daně). Propadnutí výrobků je pak sankcí za porušení zákona o spotřebních daních: stát zde trestá vlastníka předmětných výrobků podléhajících spotřební dani především za nedodržení evidenčních povinností specifikovaných v § 5, § 6 a dalších zákona o spotřebních daních. Od této sankce je však třeba odlišovat samotný vznik povinnosti daň přiznat a zaplatit: ten je totiž na případné sankci za porušení evidenčních povinností zcela nezávislý. Povinnost daň přiznat a zaplatit vzniká přímo ze zákona při splnění podmínek vymezených v § 9 zákona o spotřebních daních.*“ Nejvyšší správní soud má proto ve shodě s krajským soudem za to, že se jedná o dvě samostatná řízení. Pokud správce daně zahájí řízení o zajištěných vybraných výrobcích, nemůže toto řízení vyústit

ve vyměření (doměření) daně, aniž by byla zachována všechna procesní práva garantovaná zejména zákonem o spotřebních daních a daňovým řádem (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 3. 2008, č. j. 9 Afs 137/2007 – 62). V daném případě bylo podkladem pro doměření spotřební daně zjištění učiněné při místním šetření dne 15. 9. 2009. V rozsudku ze dne 26. 4. 2006, č. j. 1 Afs 60/2005 - 130 (publikovaném pod č. 938/2006 Sb. NSS), však Nejvyšší správní soud vyslovil, že „*dodatečným platebním výměrem nelze doměřit daň pouze na základě výsledků získaných při vyhledávací činnosti (ust. § 36 zákona o správě daní a poplatků, [nyní ust. § 78 daňového řádu]) a při místním šetření (ust. § 15 zákona o správě daní a poplatků, [nyní ust. § 80 a násl. daňového řádu]), aniž by byla zahájena a provedena daňová kontrola při zachování všech práv, která jsou daňovému subjektu garantována ust. § 16 zákona o správě daní a poplatků, [nyní ust. § 85 a násl. daňového řádu].*“ Stěžovatel argumentuje tím, že práva účastníka byla zachována, protože byl seznámen s rozhodnými skutečnostmi výzvou k podání daňového přiznání ke spotřební dani, která následovala po místním šetření, a měl možnost se vyjádřit k podkladům pro vydání dodatečného platebního výměru při ústním jednání dne 13. 4. 2010. Nejvyšší správní soud však poukazuje na skutečnost, že předmětem uvedeného ústního jednání (stejně jako všech předchozích ústních jednáních) byly „*skutečnosti obledně zajištěných lihovin*“. Nejednalo se tedy o projednání skutečností v souvislosti s daňovou povinností účastníka řízení. Proto nelze akceptovat názor, že účastníkovi řízení byla zachována výše zmiňovaná práva.

Nejvyšší soud také poukazuje na to, že celní ředitelství použilo v odvolacím řízení jako podklad „*nově*“ vydané pravomocné rozhodnutí ve věci propadnutí vybraných výrobků účastníka řízení ze dne 26. 1. 2012, čímž mělo prokázat, že skutkový stav byl tímto rozhodnutím již pravomocně vyřešen a nemuselo si tak činit úsudek o této předběžné otázce. Krajský soud uvedl, že „*žalovaný v rozhodnutí o odvolání proti doměření spotřební daně v podrobnostech o nakládání s nezdaněnými vybranými výrobky nedovoleným způsobem pouze odkázal na rozhodnutí o odvolání do rozhodnutí o propadnutí výrobků.*“ A dále, že „*[j]e sice pravdou, jak argumentoval žalovaný, že v odvolacím řízení již žádné další dokazování neprováděl a že již řešil pouze otázku zda, kdy a v jaké výši vznikla žalobci daňová povinnost, a proto, že neměl povinnost seznamovat žalobce s průběhem odvolacího řízení.*“ Podle Nejvyššího správního soudu však celní ředitelství tím, že rozhodnutí o propadnutí vybraných výrobků použilo pro své rozhodnutí k prokázání skutkového stavu, aktivovalo ust. § 115 odst. 2 daňového řádu, které stanoví, že provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Celní ředitelství proto mělo účastníka řízení seznámit s „*doplňnými*“ podklady, neboť se jednalo o nový podklad k rozhodnutí, resp. důkaz, ke kterému má účastník řízení právo vyjádřit se, popř. měl mít možnost navrhnout doplnění dokazování. Na základě výše uvedeného Nejvyšší správní soud konstatuje, že celní ředitelství se závazným právním názorem krajského soudu neřídil.

Závěrem Nejvyšší správní soud odkazuje na usnesení rozšířeného senátu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 – 75, dostupné na www.nssoud.cz, podle něhož je pro stěžovatele závazný právní názor krajského soudu korigovaný právním názorem Nejvyššího správního soudu.

Z výše uvedených důvodů není kasační stížnost opodstatněná, a proto ji Nejvyšší správní soud podle ust. § 110 odst. 1 poslední věta s. ř. s. zamítl. O kasační stížnosti rozhodl bez jednání, protože mu takový postup umožňuje ust. § 109 odst. 2 s. ř. s.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 věta první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi,

pokračování

který ve věci úspěch neměl. Protože účastník řízení měl ve věci úspěch, má právo na náhradu nákladů řízení, které mu vznikly v souvislosti s odměnou za právní zastoupení za jeden úkon právní služby 3.100 Kč (písemné podání ve věci samé - § 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., ve znění pozdějších předpisů) a náhrady hotových výdajů 300 Kč (§ 13 odst. 1 a 3 citované vyhlášky). Protože advokát je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšuje se tento nárok o částku 714 Kč odpovídající dani, kterou je advokát povinen z odměny za zastupování odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. Účastníkovi řízení tedy náleží náhrada nákladů řízení v celkové výši 4.114 Kč.

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

V Brně dne 28. srpna 2014

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu