



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jakuba Camrdy a soudců Mgr. Ondřeje Mrákoty a JUDr. Lenky Matyášové v právní věci žalobce: **P. P.**, zastoupený JUDr. Stanislavem Blažkem, advokátem se sídlem Moskevská 24a, Havířov - město, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Praha 4, Budějovická 7, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 29. 8. 2013, č. j. 22 Af 140/2011 - 46,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **se zamítá.**
- II.** Žalobci **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Průběh dosavadního řízení

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalovaný (dále též „stěžovatel“) domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku Krajského soudu v Ostravě (dále jen „krajský soud“). Tímto rozsudkem krajský soud zrušil rozhodnutí Celního ředitelství Ostrava ze dne 1. 7. 2011, č. j. 2427-2/2011-140100-21, a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (působnost Celního ředitelství Ostrava přešla s účinností od 1. 1. 2013 na Generální ředitelství cel).

Rozhodnutím Celního ředitelství Ostrava (dále též „CŘO“) bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí Celního úřadu Karviná (dále též jen „celní úřad“ nebo „správce daně“) ze dne 15. 2. 2011, č. j. 1577/2011-146100-024, kterým byla žalobci vyměřena spotřební daň z minerálních olejů za zdaňovací období říjen 2010 ve výši 338 684 Kč.

Spotřební daň byla rozhodnutím správce daně stanovena z toho důvodu, že žalobce neprokázal v souladu s ustanovením § 5 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, v relevantním znění (dále jen „zákon o spotřebních daních“), zdanění minerálních olejů

v množství 10 443 litrů zjištěných správcem daně dne 25. 10. 2010 v nadzemní skladovací nádrži č. 2963 a 20 490 litrů zjištěných téhož dne v nádrži „Bencalor“ v provozovně čerpací stanice na adrese U nádraží 1202/12, Havířov – Šumbark.

Celní ředitelství Ostrava předpoklady pro vydání platebního výměru na spotřební daň považovalo za splněné z následujících důvodů: Předmětné vybrané výrobky jsou vybraným výrobkem – minerálním olejem uvedeným pod kódem nomenklatury 27101941, kód vybraného výrobku 271053 [§ 45 odst. 2 písm. f) zákona o spotřebních daních]. Žalobce má postavení plátce spotřební daně ve vztahu k předmětným vybraným výrobkům, a to primárně podle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních. Podle citovaného ustanovení je plátcem spotřební daně osoba, která skladuje nebo dopravuje vybrané výrobky, aniž prokáže, že se jedná o vybrané výrobky pro osobní spotřebu, nebo uvádí do volného daňového oběhu vybrané výrobky, aniž prokáže, že se jedná o vybrané výrobky zdaněné, nebo pokud neprokáže způsob jejich nabytí oprávněně bez daně. V daném případě žalobce předmětné vybrané výrobky dne 25. 10. 2010 skladoval, přičemž neprokázal, že se jedná o vybrané výrobky zdaněné a neprokázal ani případný způsob jejich oprávněného nabytí bez daně. Žalobci tak s ohledem na výše uvedené dnem zjištění skladování předmětných vybraných výrobků vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit podle § 9 odst. 3 písm. e) zákona o spotřebních daních. Žalobce ani na výzvy Celního úřadu Karviná daňové přiznání ke spotřební dani z předmětných vybraných výrobků nepodal, přičemž lhůta pro podání daňového přiznání marně uplynula dnem 25. 1. 2011. Správce daně tak byl dle § 145 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v relevantním znění (dále jen „daňový řád“), oprávněn vyměřit daň podle pomůcek.

Rozhodnutí ČŘO napadl žalobce žalobou, kterou krajský soud shledal důvodnou. Krajský soud proto rozhodnutí ČŘO dle ustanovení § 76 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

Důvodnou shledal krajský soud žalobní námitku, podle níž „*správce daně dospěl k závěru, že skladované zboží není totožné s dodaným zbožím, avšak jde jen o spekulaci, která není podložena rozložením vzorků konkrétní dodávky od výrobce či dodavatele.*“ V daném případě se dle krajského soudu „*žalobcovy doklady a závěry zkoumání vzorku nelišily ani kódem nomenklatury zboží (stále KN 27101941), pouze označením (podle správce daně nevyhovovaly vlastnostmi natolik, aby mohly být označeny za motorovou naftu). Žalobce v odvolání navrhol odstranit tuto nesrovnalost srovnáním příslušných vzorků od dodavatele, avšak žalovaný se s touto odvolací námitkou nijak nevyřadil. Neuvedl, zda a z jakého důvodu považuje tento návrh za nadbytečný, navíc za situace, kdy již provedl místní šetření u jednoho z přímých dodavatelů žalobce, který potvrdil nezměněný stav zboží od UNIPETROL RPA s.r.o. V této části je tedy odůvodnění napadeného rozhodnutí nepřezkoumatelné. Jde přitom o rozhodující otázku: to, že na předložených daňových dokladech neodpovídá označení výrobku vlastnostem toho, z něhož byl odebrán vzorek, ještě nevylučuje, že vybraný výrobek byl zdaněn, ale pouze nesprávně zařazen.*“

II. Obsah kasační stížnosti

Stěžovatel rozsudek krajského soudu napadá z důvodu nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a z důvodu nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

pokračování

V kasační stížnosti stěžovatel namítá, že pokud se soudně přezkoumává vyměření daně podle pomůcek a odvolací námitka či návrh, který podle soudu nebyl ČŘO vypořádán, nenapadal použití tohoto způsobu stanovení daně ani přiměřenost pomůcek, nebylo v souladu s § 114 odst. 4 daňového řádu povinností ČŘO se tímto návrhem žalobce v odvolacím řízení vůbec zabývat. Nemuselo-li se tedy ČŘO takovými námitkami na základě zákona vůbec zabývat, nelze v jejich nevypořádání spatřovat nepřezkoumatelnost konečného rozhodnutí o dani stanovené podle pomůcek.

Daň byla stanovena podle pomůcek, přičemž pomůcky byly shromážděny tak, jak jsou vyjmenovány v rozhodnutích obou správců daně. Mezi pomůckami není uveden doklad o rozboru vzorků zásilek dodavatelů, jak měl na mysli ve svém odvolání žalobce, protože jej nepředložil. Jelikož použité pomůcky byly vyhodnoceny ČŘO v souladu s § 114 odst. 4 daňového řádu jako dostatečné, přiměřené a odpovídající, nebylo třeba po žalobci požadovat doplnění odvolání o předložení dokladu o rozboru vzorku zásilek dodavatelů a už vůbec nebylo povinností za žalobce takovýto doklad jako pomůcku ke stanovení daně opatřovat.

Stěžovatel dále zdůrazňuje, že přestože se takovými námitkami ČŘO nemuselo vůbec zabývat, lze jejich vypořádání nalézt v odůvodnění jeho rozhodnutí na straně 6 až 7, odstavci 11. Závěr krajského soudu o nepřezkoumatelnosti rozhodnutí ČŘO je proto nesprávný.

Krajský soud pro odůvodnění svého názoru o nepřezkoumatelnosti rozhodnutí Celního ředitelství Ostrava nesprávně použil rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 10. 2009, č. j. 5 Afs 93/2008 – 94, který se vztahuje k přezkoumávání daně stanovené dokazováním po podání daňového přiznání. V nyní posuzovaném případě se však jedná o stanovení daně podle pomůcek pro nepodání daňového přiznání. Skutkový stav a okolnosti případu, včetně okruhu dokladů je zcela odlišný od nyní projednávané věci. Rozsudek Nejvyššího správního soudu, na který poukazoval krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku, proto nelze na případ žalobce aplikovat. Žalobce předně vůbec nepodal daňové přiznání, tudíž sám rezignoval na to, aby cokoliv dokazoval. Správce daně přitom prokázal opodstatněnost označení žalobce za plátce daně, když svou výzvu k podání daňového přiznání vystavěl na důkazech o fyzickém skladování plynového oleje KN 27101941 v čerpací stanici pohonných hmot provozované žalobcem na adrese U nádraží 1202/12, Havířov – Šumbark, dne 25. 10. 2010, aniž by žalobce před vydáním výzvy k podání daňového přiznání prokázal zdanění předložením k tomuto zboží (plynovým olejům) se vztahujících věrohodných dokladů dle § 5 zákona o spotřebních daních. Žalobce předložil pouze doklad o prodeji, který prokazuje, že v určité dřívější době nakoupil a do nádrží dodal od firmy EXPIM spol. s r.o., resp. BARID AIN s.r.o., motorovou naftu jako pohonnou hmotu k prodeji v čerpacích stanicích pro veřejnost, čímž však neprokázal skladování plynového oleje, který v nádržích dne 25. 10. 2010 byl přítomen a dle svého složení není pohonnou hmotou. Jestliže žalobce ve svém odvolání proti dani stanovené podle pomůcek namítal, že správce daně neprovedl analýzu vzorků z konkrétních dodávek dodavatelů žalobce, nejde o návrh na provedení důkazu, žalobce ani ničeho nepředložil a nedoložil. V případě, na který poukazoval krajský soud, se výtky k řízení vedeného celními orgány týkaly toho, že nebyly zhodnoceny a vypořádány existující doklady skladové evidence daňového subjektu a jiné doklady a důkazy, které byly správcem daně daňovým subjektem předloženy v rámci stanovování daně dokazováním, aby jimi byly upřesněny pravděpodobně neúplné údaje v dokladu, který měl mít jinak náležitosti podle § 5 zákona o spotřebních daních.

Podstatou daného případu je to, že žalobce dosud nepředložil žádný doklad o nabytí a už vůbec ne o zdanění plynového oleje KN 27101941, či o tom, že skutečně skladované zboží je identické s tím, co je uvedeno na předložených dokladech. Důkazní břemeno o věrohodném

prokázání uvedených skutečností není, při objevení skladování plynového oleje, na straně celní správy, ale na straně žalobce.

Ze všech výše uvedených důvodů stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalobce ke kasační stížnosti

Žalobce se ke kasační stížnosti stěžovatele nevyjádřil.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

Nejvyšší správní soud nejprve přezkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána osobou oprávněnou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.) a za stěžovatele jedná pověřená osoba s vysokoškolským právnickým vzděláním, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.) a zkoumal při tom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

Kasační stížnost zdejší soud neshledal důvodnou.

Ze správního spisu vyplývá, že žalobce jako doklad o zdanění předmětných vybraných výrobků skladovaných dne 25. 10. 2010 v nádrži č. 2963 v množství 10 443 litrů předložil Celnímu úřadu Karviná daňový doklad č. 30100845, dodací nákladní list č. L330183 a plnicí list 2024 ze dne 8. 10. 2010 od dodavatele EXPIM spol. s r.o., podle kterého jej měl nakoupit již včetně spotřební daně jako motorovou naftu s tvrzením, že jde právě o předmětné vybrané výrobky skladované dne 25. 10. 2010 v nádrži č. 2963. K části vybraných výrobků skladovaných v nádrži č. 2963 žalobce žádné další doklady k prokázání zdanění nepředložil. K druhé části předmětných vybraných výrobků skladovaných žalobcem dne 25. 10. 2010 v nádrži „Bencalor“ v množství 20 490 litrů žalobce uvedl, že jde o motorovou naftu od dodavatele BARID AIN s.r.o. a jako doklad o zdanění předložil fakturu č. 010/105 ze dne 21. 4. 2010, podle které nakoupil 41 723 litrů vybraných výrobků, které jsou na tomto dokladu označeny jako motorová nafta, KN 2710194100, kód vybraného výrobku 271003. Správce daně výzvami ze dne 28. 12. 2010 vyzval žalobce k podání daňového přiznání ke spotřební dani z minerálních olejů za zdaňovací období říjen 2010 a k jeho podání mu stanovil lhůtu. Proti této výzvě podal žalobce odvolání, které bylo zamítnuto jako nepřipustné rozhodnutím správce daně ze dne 18. 1. 2011. V odvolání žalobce namítal, že k podání výzvy nebyl důvod, protože předloženými doklady prokázal uhrazení daně, jde o doklady věrohodné. Setrval na svém tvrzení, že předmětné minerální oleje nakoupil jako motorovou naftu a namítl, že jím předložené doklady za účelem prokázání zdanění byly odmítnuty pouze na základě rozboru vzorků, přičemž správce daně nedisponuje rozbohem vzorku konkrétní dodávky od výrobce či dodavatele. Celní ředitelství Ostrava (stejně jako správce daně) pro účely prokázání zdanění předmětných vybraných výrobků vyloučilo jako důkazy žalobcem předložené doklady č. 30100845, dodací nákladní list č. L330183 a plnicí list 2024 ze dne 8. 10. 2010 od dodavatele EXPIM spol. s r.o. (k části vybraných výrobků skladovaných v nádrži č. 2963) a fakturu dodavatele BARID AIN s.r.o. č. 010/105 ze dne

pokračování

21. 4. 2010 (k části vybraných výrobků skladovaných v nádrži „Bencalor“), neboť tyto neprokazují zdanění předmětných vybraných výrobků, které jsou na základě provedených laboratorních zkoušek svými vlastnostmi odlišné od na těchto dokladech deklarované motorové nafty a nesplňují ve sledovaném parametru (teplota, při níž předestiluje 95% obj.) jakostní normu pro motorovou naftu ČSN EN 590.

Krajský soud zrušil napadené rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost podle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s., neboť ČŘO se v něm nevypořádalo s odvolací námitkou, že závěr správce daně, že skladované zboží není totožné s dodaným zbožím, je spekulativní, neboť není podložen rozbořem vzorků konkrétní dodávky od výrobce či dodavatele.

Stěžovatel namítá, že s ohledem na to, že daň byla stanovena podle pomůcek, se touto námitkou ČŘO nemuselo vůbec zabývat a navíc se s ní vypořádalo v odstavci 11 napadeného rozhodnutí.

V projednávané věci řízení před celním úřadem započalo podle zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSDP“), rozhodnutí celního úřadu pak již bylo vydáno a odvolací řízení bylo vedeno za účinnosti daňového řádu, přičemž podle § 264 odst. 1 daňového řádu platí, že řízení nebo postupy, které byly zahájeny podle dosavadních právních předpisů, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona dokončí a práva a povinnosti z nich plynoucí se posoudí podle ustanovení tohoto zákona, která upravují řízení nebo postupy, které jsou jim svou povahou a účelem nejbližší.

Z hlediska posouzení rozsahu přezkumu rozhodnutí správního orgánu I. stupně odvolacím orgánem je nezbytné hodnocení „předběžné otázky“, *zda daň byla stanovena dokazováním, nebo byla stanovena podle pomůcek*, neboť v případě stanovení daně podle pomůcek zkoumá odvolací orgán pouze dodržení zákonných podmínek použití tohoto způsobu stanovení daně, jakož i přiměřenost použitých pomůcek (§ 114 odst. 4 daňového řádu).

Pro rozhodnutí věci je tedy zejména významné posouzení, z jakých konkrétních důvodů nebylo možné v projednávané věci stanovit daň dokazováním a bylo nutno přistoupit k použití pomůcek. Podstatné je také zhodnocení, zda ve skutečnosti nebyla v projednávané věci daň stanovena dokazováním, přestože ji celní orgány označují jako daň stanovenou podle pomůcek.

Celní ředitelství Ostrava se v tomto směru v napadeném rozhodnutí omezilo na konstatování, že podmínky pro stanovení daně podle pomůcek „*dodrženy byly*“ a nemá „*žádná zjištění o jejich nepřiměřenosti*“. Splnění podmínek pro vyměření daně podle pomůcek přitom ČŘO dovozuje ze skutečnosti, že žalobce nepodal ve smyslu § 145 odst. 1 daňového řádu daňové příznání. Závěry Celního ředitelství Ostrava však správné nejsou.

Připouští-li ustanovení § 145 odst. 1 daňového řádu (dříve § 44 odst. 1 ZSDP) stanovení daně podle pomůcek, tedy v podstatě bez součinnosti daňového subjektu, bylo tak možno učinit pouze v případech, kdy daňový subjekt se správcem daně nekomunikuje a neposkytuje potřebnou součinnost (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. 2005, č. j. 5 Afs 160/2004 – 81). Tak tomu ovšem v projednávané věci nebylo. Žalobce totiž nebyl zcela nečinný, proti výzvě celního úřadu ze dne 28. 12. 2010 k podání daňového příznání za předmětné zdaňovací období brojil odvoláním, ve kterém tvrdil, že není ve vztahu k této dani jejím plátcem a není tedy povinen daňové příznání podat. V projednávané věci tedy již z tohoto důvodu nebyly splněny podmínky pro přechod na pomůcky podle § 145 odst. 1 daňového řádu pro nepodání daňového příznání žalobcem. Jakkoli žalobce neučinil své sdělení stran daňové

povinnosti na předepsaném formuláři, učinil tak nepochybně v podaném odvolání. Nelze tak konstatovat, že žalobce se správcem daně nekomunikoval.

Z obsahu napadeného rozhodnutí i rozhodnutí celního úřadu je dále zřejmé, že ačkoli celní orgány dospěly k závěru, že daň byla žalobci stanovena pomocí pomůcek, stalo se tak ve skutečnosti dokazováním. Celní orgány totiž daň stanovily na základě výsledků místního šetření u žalobce ze dne 25. 10. 2010, kdy bylo zjištěno, že v nádrži č. 2963 je skladováno 10 443 litrů vybraných výrobků a v nádrži „Bencalor“ množství 20 490 litrů, přičemž nejde o žalobcem deklarovanou motorovou naftu. Tyto skutečnosti celní orgány nedovodily z pomůcek, ale zjistily z důkazních prostředků, které jsou součástí správního spisu a z nichž ve svých rozhodnutích vycházely [zejména protokoly č. j. 14736/2010-146100-024 (zjištěno skladované množství vybraných výrobků v nádržích č. 2963 a „Bencalor“), č. j. 14736-6/2010-146100-024 a č. j. 16785/2010-146100-024, protokoly o zkoušce Celně technické laboratoře ze dnů 2. 9. 2010, č. j. 24814/2010-900000-020, 5. 11. 2010, č. j. 35423/2010-900000-020, a 10. 11. 2010, č. j. 35422/2010-900000-020, vyjádření Celně technické laboratoře ze dne 15. 11. 2010, protokol o místním šetření ze dne 14. 7. 2010 č. 10247/2010-146100-024, protokol o odběru vzorku č. 146100-10-07-003 (nádrž č. 2963), protokol o odběru vzorku č. 146100-10-07-006 (nádrž „Bencalor“), protokol o odběru vzorku č. 146100-10-10-07-002, protokol o odběru vzorku č. 146100-10-07-004, stanoviska k sazebnímu zařazení zboží a další v rozhodnutích celních orgánů uvedené důkazní prostředky]. K tomu, aby poté celní orgány na základě těchto zjištění učiněných z důkazních prostředků stanovily žalobci daň, pak již jen příslušné množství vybraných výrobků vynásobily příslušnou sazbou daně. Daň tedy nebyla stanovena jen na základě určité míry pravděpodobnosti, jak je to typické právě u daně stanovené podle pomůcek, ale přesně na základě dokazování.

Lze proto uzavřít, že v projednávané věci nebyly splněny podmínky uvedené v § 145 odst. 1 daňového řádu pro stanovení daně podle pomůcek pro nepodání daňového přiznání a ve skutečnosti tímto způsobem ani daň stanovena nebyla, neboť byla stanovena dokazováním. Jestliže za tohoto stavu celní orgány trvaly na tom, že daň žalobci stanovily formálně podle pomůcek, aniž by dokazování prováděly a žalobci dokazovat umožnily, vyloučily tím žalobce z možnosti svá tvrzení prokázat, přičemž za této situace ani z hlediska přezkumu rozhodnutí celního úřadu Celním ředitelstvím Ostrava jako odvolacím správním orgánem neplatilo omezení stanovené § 114 odst. 4 daňového řádu.

Krajský soud, který v napadeném rozsudku odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 10. 2009, č. j. 5 Afs 93/2008 – 94, tedy dospěl ke správnému závěru, že žalobce s ohledem na způsob stanovení daně v odvolacích námitkách mohl namítat nedostatečné zjištění skutkového stavu správcem daně spočívající v tom, že u jeho dodavatele (dodavatelů) nebylo dostatečně (např. rozbořením vzorků) ověřeno, že dodaný výrobek je totožný s výrobkem u žalobce zjištěným správcem daně a že k tomuto výrobku se vztahují příslušné doklady prokazující jeho (částečné nebo úplné) zdanění.

Krajský soud v této souvislosti tedy správně aplikoval rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 10. 2009, č. j. 5 Afs 93/2008 – 94, neboť i v tomto případě byla daň stanovena dokazováním a žalobce již v řízení před správcem daně a v odvolání namítal, že předmětné vybrané výrobky nakoupil od svých dodavatelů jako motorovou naftu a teprve při kontrolách provedených celním úřadem bylo zjištěno, že jde o vybrané výrobky jiné než deklarované na daňových dokladech. Je třeba také zdůraznit, že žalobce nenamítal, že mu byly skutečně dodány vybrané výrobky deklarované na daňových dokladech, ale že dodané výrobky *byly zdaněny*. K tomu Nejvyšší správní soud ve výše uvedeném rozsudku ze dne 15. 10. 2009 konstatoval následující: „Podle § 5 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, se zdanění vybraných výrobků spotřební

pokračování

daní prokazuje daňovým dokladem, dokladem o prodeji či dokladem o dopravě vybraných výrobků. Pokud však daňovému dokladu (resp. dokladu o prodeji či dopravě) chybějí některé zákonem stanovené náležitosti, nebo jsou některé údaje na tomto dokladu uvedeny chybně, není vyloučeno, aby byly tyto nedostatky nahrazeny jinými důkazy prokazujícími zdanění vybraného výrobku spotřební daní.“

Z odůvodnění správního rozhodnutí musí být seznatelné, proč správní orgán považuje námitky účastníka za liché, mylné nebo vyvrácené, které skutečnosti vzal za podklad svého rozhodnutí, proč považuje skutečnosti předestírané účastníkem za nerozhodné nebo nesprávné nebo jinými provedenými důkazy za vyvrácené, podle které právní normy rozhodl a jakými úvahami se řídil při hodnocení skutkového a právního stavu věci (srov. obdobně rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 26. 2. 1993, č. j. 6 A 48/92 – 23).

Krajskému soudu lze přisvědčit i v tom, že Celní ředitelství Ostrava, které vycházelo z mylného názoru, že daň byla v projednávané věci stanovena podle pomůcek, se v napadeném rozhodnutí s předmětnou odvolací námitkou nevypořádalo, a to ani v odstavci 11 napadeného rozhodnutí, ve kterém zejména konkrétně neuvedlo, z jakých důvodů nebylo zapotřebí provádět rozbor vzorků konkrétní dodávky od výrobce či dodavatele žalobce.

Celní ředitelství Ostrava k předmětné odvolací námitce pouze konstatovalo, že nezpochybnuje pravost žalobcem předložených dokladů a jejich formální náležitosti, avšak jejich neprůkaznost spatřuje v tom, že neprokazují zdanění předmětného vybraného výrobku (plynového oleje), z nichž je daň vyměřována. Celní ředitelství Ostrava se však v napadeném rozhodnutí nevypořádalo s verzí předkládanou žalobcem, který v předmětné odvolací námitce poukázal na skutečnost, že k ní nebyl dostatečně zjištěn skutkový stav, neboť nebyly provedeny kroky k zajištění vzorků z rozhodného období u jeho dodavatelů. V této souvislosti je třeba poukázat na skutečnost, že žalobce netvrdil, že mu byly dodány vybrané výrobky deklarované na předložených dokladech (tj. motorová nafta), ale namítal, že tyto výrobky za motorovou naftu považoval, neboť takto byly chybně označeny jeho dodavateli, a zejména, že byly zdaněny. Právě k prokázání zdanění těchto výrobků pak jeho odvolací námitka směřuje a z argumentace ČŘO v napadeném rozhodnutí nijak nelyne, že případné zajištění předmětných vzorků u společností EXPIM spol. s r.o. a BARID AIN s.r.o. a jejich rozbor by z konkrétních důvodů bez dalšího nemohl prokázat alespoň částečné zdanění u žalobce zjištěných výrobků spotřební daní. K této otázce se ČŘO v napadeném rozhodnutí nijak nevyjádřilo a poukaz ČŘO v závěru tohoto odstavce na skutečnost, že daň měla být stanovena podle pomůcek, není s ohledem na výše uvedené správný ani dostačující.

Je přitom zřejmé, že pokud by byla tvrzení žalobce prokázána, nemohly by celní orgány tvrdit, že předmětné vybrané výrobky *nebyly zdaněny spotřební daní vůbec*. Za takových okolností by mohly být tyto výrobky pouze případně zdaněny v jiné výši, než která odpovídá zákonné sazbě dle správního nomenklaturního zařazení.

Nereagovalo-li Celní ředitelství Ostrava jako odvolací správní orgán v odůvodnění napadeného rozhodnutí na předmětnou odvolací námitku žalobce, porušilo § 116 odst. 2 daňového řádu, podle kterého v odůvodnění rozhodnutí o odvolání musí být vypořádány všechny důvody, v nichž odvolatel spatřuje nesprávnosti nebo nezákonnosti napadeného rozhodnutí. Uvedené pochybení ČŘO má pak za následek nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí pro nedostatek důvodů podle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 11. 2009, č. j. 7 Afs 116/2009 – 70), jak správně dovodil krajský soud.

V této souvislosti přitom nelze při rozhodování o kasační stížnosti zohlednit další argumentaci stěžovatele k předmětné odvolací námitce žalobce, která je obsažena až v kasační stížnosti, protože správní orgán je povinen již v odůvodnění svého rozhodnutí uvést, o jaké zjištěné okolnosti a jaké úvahy se při vypořádání odvolacích námitek v tomto rozhodnutí opíral a jak k nim dospěl. Nepostačuje tedy, vysvětlí-li správní orgán svůj postup a skutkové a právní závěry až dodatečně (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 10. 2004, č. j. 3 As 51/2003 – 58, rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 30. 12. 2005, č. j. 11 Ca 207/2005 – 23). Pro úplnost je však možno uvést, že odvolací námitku žalobce považuje zdejší soud za zcela určitou a projednatelnou, jak ostatně plyne již ze shora uvedeného, přičemž stěžovatel v kasační stížnosti (stejně jako ČRO) vychází z nesprávného předpokladu, že daň byla žalobci stanovena podle pomůcek; již z tohoto důvodu nelze důvodům uvedeným stěžovatelem v kasační stížnosti přisvědčit.

Nejvyšší správní soud tak s ohledem na vše výše uvedené konstatuje, že napadený rozsudek je přes svou stručnost nejen správný, ale také dostatečně přezkoumatelný. Z rozsudku krajského soudu je zřejmé, z jakých důvodů shledal napadené rozhodnutí ČRO nepřezkoumatelným a jakými úvahami se při tomto hodnocení řídil, jakož i to, z jakých skutečností při svých závěrech vycházel.

Ze všech shora vyložených důvodů zdejší soud uzavírá, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s.).

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti a úspěšnému žalobci podle obsahu spisu náklady řízení nevznikly. Proto soud rozhodl, že se žalobci náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává (§ 60 odst. 1, § 120 s. ř. s.).

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

V Brně dne 27. listopadu 2014

JUDr. Jakub Camrda
předseda senátu