



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců Mgr. Ondřeje Mrákoty a JUDr. Jakuba Camrdy 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 92/2011 - 25,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalobci **s e n e p ř i z n á v á** 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 31. 3. 2011, č. j. 1573-2/2011-140100-21, 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 28. 12. 2010, č. j. 17738/2010-046100-024-R, kterým byla žalobci vyměřena spotřební daň z minerálních olejů za zdaňovací období červenec 2010 ve výši 72 489 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 6 619 litrů těžkého oleje KN 27101999 (dále jen „předmětný vybraný výrobek“), který dne 14. 7. 2010 skladoval v provozovně čerpací stanice na adrese U nádraží 1202/12, Havířov – Šumbark, ve skladovací nádrži č. 2963 a nabízel jej k prodeji jako motorovou naftu, tedy k pohonu motorů.

Celní ředitelství Ostrava předpoklady pro vydání platebního výměru na spotřební daň považovalo za splněné z následujících důvodů: Předmětný vybraný výrobek je vybraným výrobkem – minerálním olejem uvedeným pod kódem kombinované nomenklatury 27101999 [§ 45 odst. 3 písm. d) zákona o spotřebních daních], který byl určen k pohonu motorů, neboť byl skladován v nádrži opatřené výdejním stojanem (nádrž č. 2963) a nabízen k prodeji pro pohon motorů jako motorová nafta. Žalobce měl postavení plátce spotřební daně ve vztahu k předmětnému vybranému výrobku, a to primárně podle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních. Podle citovaného ustanovení v relevantním znění 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 předmětný vybraný výrobek skladoval, přičemž neprokázal, že se jedná o vybraný výrobek zdaněný a neprokázal ani případný způsob jeho oprávněného nabytí bez daně. Vzhledem k množství skladovaného vybraného výrobku je vyloučeno, aby byl určen k osobní spotřebě žalobce, který uvedené ostatně ani nenamítal. Žalobci tak s ohledem na výše uvedené dnem zjištění skladování předmětného vybraného výrobku (14. 7. 2010) vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit podle § 9 odst. 3 písm. e) zákona o spotřebních daních. Žalobce ani na výzvu správce daně daňové přiznání ke spotřební dani z předmětného vybraného výrobku nepodal, přičemž lhůta pro podání daňového přiznání marně uplynula dnem 25. 8. 2010. Správce daně tak byl dle § 44 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v relevantním znění (dále jen „ZSDP“), oprávněn zjistit základ daně a stanovit daň podle pomůcek.

Rozhodnutí ČRO napadl žalobce žalobou, kterou krajský soud shledal důvodnou. Krajský soud proto rozhodnutí ČRO 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 „*správní orgán neprovedl kroky k zajištění vzorků z rozhodného období u společnosti SLOVNAFT Bratislava, a.s., tedy dodavatele EXPIMU, s.r.o.*“ V daném případě se dle krajského soudu „*žalobcům doklad a závěry zkoumání vzorku lišily kódem nomenklatury zboží. Žalobce v odvolání navrhol odstranit tuto nesrovnalost srovnáním příslušných vzorků od dodavatele SLOVNAFT Bratislava, a.s., avšak žalovaný se s touto odvolací námitkou nijak nevypořádal. Neuvedl, zda a z jakého důvodu považuje tento návrh za nadbytečný, navíc za situace, kdy již provedl místní šetření u přímého dodavatele žalobce, který potvrdil nezměněný stav zboží od SLOVNAFT Bratislava, a.s. V této části je tedy odůvodnění napadeného rozhodnutí nepřezkoumatelné. Jde přitom o rozhodující otázku: to, že na předloženém daňovém dokladu nesouhlasí kód nomenklatury s kódem zboží, 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

pokračování

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.

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 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), 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.

Stěžovatel dále zdůrazňuje, že přestože se nemuselo takovými námitkami ČŘO, navíc krajským soudem nesprávně vnímanými jako návrh na dokazování, vůbec zabývat, lze jejich vypořádání nalézt v odůvodnění napadeného rozhodnutí v odstavci 9 a 10. Závěr krajského soudu o nepřezkoumatelnosti rozhodnutí ČŘO je proto nesprávný.

Krajský soud pro odůvodnění svého názoru o nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného 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. Označený rozsudek tak nelze na případ žalobce aplikovat.

Žalobce předně vůbec nepodal daňové přiznání, tudíž sám rezignoval na to cokoliv dokazovat. Správce daně přitom prokázal opodstatněnost označení žalobce za plátce daně, když svou výzvu k podání daňového přiznání vystavěl na důkazech o fyzickém skladování těžkého oleje KN 27101999 v čerpací stanici pohonných hmot provozované žalobcem na adrese U nádraží 1202/12, Havířov - Šumbark, dne 14. 7. 2010, v množství 6 619 litrů, aniž by žalobce před vydáním výzvy k podání daňového přiznání prokázal zdanění předložením k tomuto zboží (těžkým 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 od společnosti EXPIM spol. s r.o. motorovou naftu jako pohonnou hmotu k prodeji v jím provozované čerpací stanici, čímž však neprokázal skladování těžkého oleje, který svým složením není pohonnou hmotou. Jestliže žalobce ve svém odvolání proti dani stanovené podle pomůcek namítal, že „*správce daně neprovedl všechny kroky k zajištění vzorků z rozhodného období u společnosti SLOVNAFT Bratislava, a.s.*“, nejen že ničeho nenavrhol k provedení, ale ani ničeho nepředkládal a už vůbec ne žádný alternativní, resp. náhradní důkaz o zdanění těžkých olejů KN 27101999, který by nahrazoval jím ve věci předložený jediný daňový doklad, a to doklad o prodeji zcela jiného výrobku – motorové nafty (pohonné hmoty) k prodeji v čerpací stanici. V případě, na který poukazyval 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 správci daně daňovým subjektem předloženy v rámci stanovování daně dokazováním, aby upřesnily pravděpodobně neúplné údaje v dokladu, který měl mít jinak náležitosti podle § 5 zákona o spotřebních daních.

Celní ředitelství Ostrava v napadeném rozhodnutí nekonstatovalo, že žalobcem předložený doklad o prodeji motorové nafty je padělaný, nepravdivý, neúplný či nesprávný, ale že se jedná o doklad neprokazující zdanění skutečně fyzicky žalobcem skladovaného zboží – těžkých olejů KN 27101999. Žalobcem předložený doklad o prodeji motorové nafty proto nebylo a není třeba vůbec doplňovat nebo nahrazovat dalšími

alternativními důkazy o tom, že sazební zařazení motorové nafty v něm uvedené je nesprávné, či jiné základní údaje dokladu jsou chybné, jak tomu bylo v případě krajským soudem použitého rozsudku NSS. Žádná nesprávnost či neúplnost žalobcem předloženého dokladu nebyla vůbec zjištěna. U dodavatele EXPIM spol. s r.o. byla naopak jeho správnost a úplnost dokonce potvrzena a doložena předchozím nákupem od společnosti SLOVNAFT Bratislava a.s. Všechny předchozí obchodní a dopravní doklady prověřené a získané správcem daně u společnosti EXPIM spol. s r.o. (zejména průvodní doklad č. 5210100084631 s atestem č. 100422/067 dokládajícím složení a kvalitu prodáváného zboží, v tomto případě motorové nafty, nikoliv těžkého oleje) totiž hovoří o tom, že žalobci byla již dne 10. 5. 2010 dodána motorová nafta pro pohon motorů, tedy jako pohonná hmota k prodeji v čerpacích stanicích dle ČSN EN 590 KN 27101941, avšak skladován byl žalobcem dne 14. 7. 2010 těžký olej KN 27101999, který není pohonnou hmotou, kterou by bylo možno oprávněně prodávat v čerpací stanici. Podstatou věci tudíž je, že žalobce dosud nepředložil žádný doklad o nabytí a už vůbec ne o zdanění tohoto těžkého oleje KN 27101999, ani žádný důkaz o tom, že by společnost SLOVNAFT Bratislava a.s. dodávala do ČR provozovatelům čerpacích stanic, např. prostřednictvím společnosti EXPIM spol. s r.o., pod doklady a odbornými atesty, které jsou vystavovány pro motorovou naftu, těžký olej, který není dle ČSN EN 590 pohonnou hmotou. Důkazní břemeno o věrohodném prokázání těchto skutečností pak zcela jistě (při objevení skladování těžkého oleje) není na straně celní správy, k čemuž ve svém rozhodnutí dospěl krajský soud, ale primárně a výhradně na straně žalobce. Žalobce totiž neprokázal, že výrobek uvedený na jím předloženém dokladu o prodeji, který byl vystaven prodávajícím EXPIM spol. s r.o. na motorovou naftu, resp. byl dokladován na dalších předchozích a souvisejících obchodních a dopravních dokladech, včetně atestu, o dodání motorové nafty původem od zahraničního výrobce SLOVNAFT Bratislava a.s., a žalobcem dne 14. 7. 2010 skladovaný vybraný výrobek, který je těžkým olejem KN 27101999, je identický. Je to tedy žalobce, kdo neunesl důkazní břemeno. Odůvodnění rozsudku krajského soudu je tak zcela nepřiléhavé.

Ze všech výše uvedených důvodů žalovaný 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 soud neshledal důvodnou.

pokračování

Ze správního spisu plyne, že žalobce jako doklad o zdanění předmětného vybraného výrobku předložil Celnímu úřadu Karviná daňový doklad č. 30100317 ze dne 10. 5. 2010 od dodavatele EXPIM spol. s r.o., podle kterého jej měl nakoupit již včetně spotřební daně jako motorovou naftu KN 27101941 v množství 7 001 litrů s tvrzením, že jde právě o předmětný vybraný výrobek. Správce daně provedl místní šetření u žalobceva dodavatele EXPIM spol. s r.o., kdy jednatel této společnosti potvrdil žalobcem uváděné údaje o uskutečnění obchodu dne 10. 5. 2010, potvrdil rovněž původ zboží od společnosti SLOVNAFT Bratislava a.s. a také uvedl, že se zbožím nebylo v průběhu dodávky nijak manipulováno, tj. žalobci bylo dodáno v nezměněném stavu. Správce daně výzvou ze dne 26. 10. 2010 vyzval žalobce k podání daňového přiznání ke spotřební dani z minerálních olejů za zdaňovací období červenec 2010 a k jeho podání mu stanovil lhůtu. Proti této výzvě podal žalobce odvolání, které bylo zamítnuto jako nepřipustné rozhodnutím správce daně ze dne 30. 12. 2010. 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 rovněž namítl, že správce daně neprovedl všechny kroky k zajištění vzorků z rozhodného období u společnosti SLOVNAFT Bratislava a.s. Celní ředitelství Ostrava stejně jako správce daně pro účely prokázání zdanění předmětného vybraného výrobku žalobcem předkládaný doklad vyloučili jako důkaz, neboť se nevztahuje k předmětu důkazu – zdanění předmětného vybraného výrobku, a to těžkého oleje KN 27101999 v množství 6 619 litrů, tedy druhově a svými vlastnostmi odlišného vybraného výrobku s odlišným číslem kombinované nomenklatury.

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 správce daně neprovedl kroky k zajištění vzorků z rozhodného období u společnosti SLOVNAFT Bratislava a.s. jako dodavatele společnosti EXPIM spol. s r.o.

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 odůvodnění napadeného rozhodnutí.

V projednávané věci řízení před celním úřadem probíhalo podle zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, odvolací řízení pak již 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 tímto způsobem „*dodrženy byly*“ a nemá „*žádná*

zjištění o jejich nepříměřenosti“. Splnění podmínek pro vyměření daně podle pomůcek přitom ČRO dovozuje ze skutečnosti, že žalobce nepodal ve smyslu § 44 odst. 1 ZSDP daňové přiznání. Závěry Celního ředitelství Ostrava však správné nejsou.

Připouštělo-li ustanovení § 44 odst. 1 ZSDP (nyní § 145 odst. 1 daňového řádu) stanovení daně podle pomůcek, tedy v podstatě bez součinnosti daňového subjektu, nepochybně tak bylo 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 26. 10. 2010 k podání daňového přiznání za předmětné zdaňovací období brojil odvoláním, ve kterém tvrdil, že není ve vztahu k této dani jejím plátcem a není tedy povinen daňové přiznání podat. V projednávané věci tedy již z tohoto důvodu nebyly splněny podmínky pro přechod na pomůcky podle § 44 odst. 1 ZSDP pro nepodání daňového přiznání 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 14. 7. 2010, kdy bylo zjištěno, že v nádrži č. 2963 je skladováno 6 619 litrů vybraných výrobků (těžkého oleje KN 27101999). Tyto skutečnosti celní orgány nedovodily z pomůcek, ale zjistily z důkazních prostředků, které jsou součástí správního spisu a z nichž ve svých rozhodnutích vycházejí [zejména protokoly č. j. 10247/2010-146100-024 (zjištěno skladované množství vybraných výrobků), č. j. 17561/2010-146100-024, protokol o zkoušce Celně technické laboratoře ze dne 12. 10. 2010, č. j. 24812/2010-900000-020, protokol o odběru vzorku evid. č. 146100-10-07-003]. 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 § 44 odst. 1 ZSDP 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 námítkách mohl namítat nedostatečné zjištění skutkového stavu správcem daně spočívající v tom, že u jeho dodavatele (dodavatelů) SLOVNAFT Bratislava a.s. 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

pokračování

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 kontrole provedené 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 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 nabazeny 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 9 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 šetřením u EXPIM spol. s r.o. bylo zjištěno, že tato společnost dodala žalobci vybraný výrobek (motorovou naftu) deklarovaný na žalobcem předložených dokladech a z této skutečnosti bez dalšího dovodilo, že se tyto doklady nemohou vztahovat k vybranému výrobku (těžkému oleji), který byl u žalobce správcem daně nalezen. 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 společnosti SLOVNAFT Bratislava a.s. V této souvislosti je třeba poukázat na skutečnost, že žalobce netvrdil, že mu byl dodán vybraný výrobek deklarovaný na předložených dokladech (tj. motorová nafta), ale namítal, že tento výrobek za motorovou naftu považoval, neboť takto byl chybně označen jeho dodavatelem, a zejména, že byl zdaněn. Právě k prokázání zdanění tohoto výrobku pak jeho odvolací námitka směřuje a z argumentace ČŘO v napadeném rozhodnutí nijak neplyne, že případné zajištění předmětných vzorků u společnosti SLOVNAFT Bratislava a.s. a jejich rozbor by z konkrétních důvodů bez dalšího nemohl prokázat alespoň částečné zdanění u žalobce zjištěného výrobku 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 předmětný vybraný výrobek *nebyl zdaněn spotřební daní vůbec*. Za takových okolností by mohl být tento výrobek pouze případně zdaněn 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 nesprávnost nebo nezákonnost napadeného rozhodnutí. Uvedené pochybení ČRO má pak za následek nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí pro nedostatek důvodů ve smyslu § 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 konkrétních 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. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu