



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jakuba Camrdy a soudců Mgr. Jitky Zavřelové a Mgr. Ondřeje Mrákoty v právní věci žalobce: **Ing. J. H.**, zastoupený JUDr. Lubomírem Málkem, advokátem se sídlem Havlíčkův Brod, Horní 6, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Praha 4, Budějovická 7, o žalobě proti rozhodnutí Celního ředitelství Brno ze dne 20. 7. 2012, č. j. 1932-9/2012-010100-21, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 26. 3. 2014, č. j. 31 Af 136/2012 – 30,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 26. 3. 2014, č. j. 31 Af 136/2012 - 30, **se zrušuje** a věc **se vrací** krajskému soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím uvedeným shora změnilo Celní ředitelství Brno (jehož působnost s účinností od 1. 1. 2013 přešla na žalovaného) rozhodnutí vydané Celním úřadem Žďár nad Sázavou (dále jen „celní úřad“), kterým byla žalobci podle § 145 odst. 1 zákona č. 280/2009 sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) vyměřena spotřební daň za zdaňovací období červenec 2010 ve výši 109 500 Kč.

Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce žalobu u Krajského soudu v Brně, který ji rozsudkem ze dne 26. 3. 2014, č. j. 31 Af 136/2012 – 30, zamítl. V rozsudku se krajský soud nejprve zabýval věrohodností dokladů vystavených společností Sinad Financial Services s. r. o. předložených žalobcem v návaznosti na kontrolu dopravy vybraných výrobků podle § 41 odst. 4 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o spotřebních daních“) povedenou dne 27. 7. 2010. Tyto doklady krajský soud posoudil jako neprůkazné, neboť správní orgány nemohly s ohledem na nemožnost tuto společnost kontaktovat prověřit, zda vystavené doklady byly zaneseny v jejím účetnictví. Uvedl též, že jestliže se určitý subjekt vyhýbá nebo svým jednáním znemožňuje provést správci daně určitý úkon, je tento subjekt sám nevěrohodný, přičemž v důsledku toho se stává nevěrohodným i jím

vystavený důkazní prostředek. Krajský soud proto vyslovil pochybnost o tom, zda společnost Sinad Financial Services s. r. o. posuzované doklady vůbec vystavila, a dodal, že toto tvrzení žalobce může být také účelové, tedy že si žalobce záměrně jako údajného prodávajícího vybral uvedenou společnost a nepravým dokladem pouze zastírá skutečnost, že vybrané výrobky nebyly zdaněny.

Krajský soud se dále odvolal na judikaturu (nález Ústavního soudu ze dne 11. 2. 2008, sp. zn. I. ÚS 1841/07, dostupný na www.usoud.cz) týkající se prokazování uskutečnění zdanitelného plnění ve vztahu k uplatnění daně z přidané hodnoty (aplikovatelnou dle krajského soudu i v souzeném případě), z níž plyne, že jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, jak plátce deklaroval, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením (formálně správného) daňového dokladu. Též odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 6. 2008, č. j. 5 Afs 35/2008 – 53, dostupný na www.nssoud.cz, podle něhož osoba, která dopravuje ve větším množství (§ 4 odst. 3 zákona o spotřebních daních) vybrané výrobky podléhající spotřební dani, aniž prokáže příslušným dokladem dle § 5 citovaného zákona, případně jiným způsobem, že se jedná o vybrané výrobky zdaněné, nebo pokud neprokáže způsob jejich nabytí oprávněně bez daně, se stává dle § 4 odst. 1 písm. f) citovaného zákona plátcem spotřební daně.

Krajský soud své úvahy uzavřel tak, že žalobce neprokázal zdanění vybraných výrobků, které dne 27. 7. 2010 dopravoval, a ani případný způsob jejich nabytí oprávněně bez daně. Závěrem dodal, že pro posouzení zákonnosti vyměření spotřební daně žalobci není vůbec rozhodující otázka, kdo byl vlastníkem vybraných výrobků, ale výhradně otázka, zda žalobce, jakožto dopravce těchto výrobků, prokázal jejich zdanění spotřební daní, či nikoliv. Otázka vlastnictví vybraných výrobků tedy mohla být ve věci relevantní pouze do té míry, v jaké by objasnění této otázky mohlo napomoci k prokázání zdanění vybraných výrobků.

Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (stěžovatel) kasační stížnost, kterou opřel o důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tedy namítl nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky krajským soudem v předcházejícím řízení. Nesouhlasí se závěry krajského soudu, který se ztotožnil se závěry žalovaného, a argumentuje shodně jako v žalobě. Uvádí, že v § 5 zákona o spotřebních daních je výslovně uveden způsob prokazování zdanění vybraných výrobků, tj. daňovým dokladem nebo dokladem o prodeji či dokladem o dopravě vybraných výrobků do volného daňového oběhu. Jestliže on takové doklady předložil, je přesvědčen, že požadavkům zákona dostal a nebyl dán důvod k vyměření daně.

K argumentu žalovaného, že předložené doklady nelze použít z důvodu, že analýzou složení minerálního oleje bylo zjištěno, že jde o jiný typ minerálního oleje, než jaký byl uveden v těchto dokladech, stěžovatel uvádí, že touto analýzou bylo zjištěno, že převážený minerální olej nevyhovuje normě pro motorovou naftu pouze v některých parametrech, zatímco u ostatních parametrů této normě vyhovuje, a proto má zato, že se jednalo o deklarovaný typ minerálního oleje. Pravděpodobně došlo pouze ke zhoršení jeho jakosti, k čemuž mohlo dojít u jeho dodavatelů. Stěžovatel dále zdůrazňuje, že nemá žádnou možnost zjistit, zda na dopravovaném zboží byla skutečně uhrazena spotřební daň. Ostatně ani celní úřad nebyl schopen najít a vyslechnout osobu, která by mohla potvrdit relevanci jím předložených dokladů.

Stěžovatel rovněž uvádí, že postup žalovaného je v rozporu s § 8 zákona o spotřebních daních, podle něhož vzniká daňová povinnost zásadně výrobou vybraných výrobků na daňovém území Evropské unie nebo dovozem vybraných výrobků na toto území. Podle § 9 pak povinnost daň přiznat a zaplatit vzniká okamžikem uvedení vybraných výrobků do volného daňového oběhu na daňovém území České republiky.

pokračování

Stěžovatel závěrem zdůrazňuje, že naftu vždy odebírá od subjektů v České republice a jde o naftu v běžném daňovém režimu, proto spotřební daň v takových případech musela být vždy zaplacená. Opak v průběhu řízení prokázán nebyl.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti předně odkázal na vyjádření, které bylo předloženo k žalobě. Dále zdůrazňuje, že žalobce v rámci kontroly provedené dne 27. 7. 2010 sice předložil doklad o zdanění vybraných výrobků označených kódem kombinované nomenklatury 2710 19 41, nicméně v době kontroly tyto výrobky fakticky nepřepřavoval. V této souvislosti žalobcem vznesenou námitku obsahující tvrzení o přepravě deklarovaného typu minerálního oleje, respektive tvrzení o jeho zhoršené jakosti, považuje žalovaný za účelové tvrzení, které odporuje závěru odborné expertízy, neboť z té vyplývá, že v době předmětné kontroly žalobce přepravoval vybrané výrobky s kódem kombinované nomenklatury 2710 19 99.

K názoru žalobce, že splnění povinnosti prokázání zdanění vybraných výrobků má být posuzováno především z formálního hlediska, žalovaný dodává, že z hlediska faktického uhrazení daně se nepochybně jedná jen o formální kontrolu zdanění, to však neznamená, že za situace, kdy jsou dopravcem předloženy doklady formálně splňující požadavky ve smyslu § 5 odst. 1 zákona o spotřebních daních, bude kontrolní orgán rezignovat na ztotožnění deklarovaných vybraných výrobků v předloženém dokladu s fakticky převáženými vybranými výrobky. V daném případě byla předmětná kontrola prováděna ve smyslu § 41 odst. 4 zákona o spotřebních daních, ze kterého výslovně vyplývá oprávnění celních orgánů provádět kontrolu dopravních prostředků za účelem ověření, zda se předkládané doklady skutečně vztahují k přepravovanému zboží.

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 stěžovatel je zastoupený advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

Následně Nejvyšší správní soud přistoupil k posouzení kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů, přičemž zkoumal, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že rozsudek krajského soudu je nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.].

Základem argumentace celního úřadu a též žalovaného byla úvaha, že žalobce neprokázal zdanění vybraných výrobků, které přepravoval dne 27. 7. 2010, neboť dle analýzy odebraného vzorku provedené akreditovanou celně technickou laboratoří v Ostravě dne 15. 10. 2010 přepravoval minerální olej uvedený pod kódem nomenklatury 2710 19 99, a nikoli motorovou naftu uvedenou pod kódem nomenklatury 2710 19 41, jak bylo uvedeno v dokladech (fakturách a dodacích a přepravních listech) předložených stěžovatelem dne 8. 11. 2010 při ústním jednání. Toto zjištění, respektive jeho právní vyhodnocení stěžovatel v žalobě zpochybnil. Uvedl, že jelikož analýzou odebraného vzorku bylo zjištěno nedodržení pouze některých parametrů, zatímco u ostatních parametrů bylo zjištěno, že vzorek normě stanovené pro motorovou naftu uvedenou pod kódem nomenklatury 2710 19 41 vyhovuje, trvá na tom, že šlo o motorovou naftu, přičemž pravděpodobně u ní došlo pouze ke zhoršení její jakosti, a to zřejmě již u jeho dodavatelů. Shodně formulovanou námitku stěžovatel uplatňuje i v kasační stížnosti. Její důvodnost však Nejvyšší správní soud nemůže přezkoumat, neboť krajský soud se k námitce stěžovatele zpochybňující uvedenou základní úvahu žalovaného nevyjádřil, a tím zatížil kasační stížností napadený rozsudek nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů. Byť stěžovatel tuto vadu rozsudku v kasační stížnosti přímo nenamítá, musel k ní Nejvyšší správní soud přihlédnout

z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.), neboť tato vada brání přezkoumání rozsudku krajského soudu z hlediska uplatněné stížní námitky a vylučuje jiný postup, než je zrušení rozsudku krajského soudu a vrácení věci k dalšímu řízení. Nutno dodat, že krajský soud nejen že se s uvedenou žalobní námitkou nevypořádal, ale tento svůj postup ani žádným způsobem (například tím, že žalobní námitkou zpochybňované zjištění, respektive na jeho základě učiněný právní závěr, není pro výsledek daňového řízení, tj. vyměření spotřební daně stěžovateli, s ohledem na další okolnosti podstatný). Za tohoto stavu Nejvyššímu správnímu soudu nezbylo, než rozsudek krajského soudu zrušit a věc vrátit k dalšímu řízení.

Obecně je třeba zdůraznit, že soudní přezkum rozhodnutí správního orgánu je založen na dispoziční závadě (vyjádřené v § 75 odst. 2 s. ř. s.). Je tedy vždy na vůli žalobce, jaká pochybení správního orgánu označí za podstatná a jak bude formulovat žalobní body, které jsou podle § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. povinnou náležitostí žaloby. Soud však na uplatněné žalobní body a jimi vymezený rozsah přezkumu musí reagovat. To samozřejmě neznamená, že by krajský soud musel nutně vždy podrobně vyvracet veškeré dílčí argumenty žaloby, nemůže však pominout její podstatu. V dané věci si přitom nelze nevšimnout, že krajský soud do svého odůvodnění převzal (a to často doslovně) jednotlivé pasáže z rozhodnutí správních orgánů, místo, aby reagoval na jednotlivé žalobní námitky a jejich podstatu.

I přes to, že celní úřad i žalovaný ve svých rozhodnutích vycházely z toho, že daň byla stěžovateli stanovena postupem podle § 145 odst. 1 daňového řádu podle pomůcek, je třeba poukázat na to, že nevypořádaná žalobní námitka týkající se nesprávně právně vyhodnoceného zjištěného skutkového stavu (tj. otázky, zda podle analýzou zjištěných výsledků stěžovatel přepravoval motorovou naftu či nikoli) byla žalobní námitkou přípustnou. Ačkoliv platí, že směřuje-li odvolání proti rozhodnutí o stanovení daně podle pomůcek, zkoumá odvolací orgán pouze dodržení zákonných podmínek použití tohoto způsobu stanovení daně, jakož i přiměřenost použití pomůcek (§ 114 odst. 4 daňového řádu), a ačkoli tedy toto omezení nutně platí i při přezkumu takového rozhodnutí v přezkumném řízení soudním, nelze v dané věci přehlédnout dvě podstatné skutečnosti. V případě stanovení daně podle pomůcek postupem podle § 145 odst. 1 daňového řádu je jedním ze zákonných předpokladů pro užití tohoto způsobu stanovení daně doložení, že daňovému subjektu (alespoň nějaká) daňová povinnost svědčí, což v podmínkách souzené věci znamená nutnost učinit ze strany celního úřadu (alespoň předběžným způsobem odůvodněný) závěr, že stěžovatel v daném zdaňovacím období předloženými daňovými doklady neprokázal zdanění vybraného výrobku ve smyslu § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních, což v sobě nutně zahrnuje i úvahu, kterou žalobce činí spornou. Z tohoto důvodu tedy bylo třeba předmětnou žalobní námitku vypořádat. Druhou podstatnou skutečností je to, že v daném případě, kdy celní úřad daň stanovil tak, že příslušné množství vybraných výrobků (zjištěné z důkazních prostředků) vynásobil příslušnou sazbou daně, nejde o stanovení daně podle pomůcek, ale dokazováním (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 11. 2014, č. j. 5 Afs 105/2013 – 29, dostupný na www.nssoud.cz) a tedy omezení rozsahu odvolacího řízení a tedy ani přezkumného řízení soudního se neuplatní.

V dalším řízení tedy krajský soud žalobou napadené rozhodnutí znovu přezkoumá a uvede, proč nepovažuje za důvodnou právní argumentaci uvedenou v žalobě a proč žalobní námitky považuje za liché, mylné nebo vyvrácené (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 – 44, publikovaný pod č. 689/2005 Sb. NSS). Zejména se vypořádá s námitkou zpochybňující závěr celního úřadu a žalovaného, že přepravované vybrané zboží dle jeho kódu nomenklatury neodpovídá kódu nomenklatury vybraného zboží uvedeného na daňových dokladech, přičemž vyvrátí-li stěžovateli tuto jeho námitku, bude se zabývat tím, zda uvedenou nesrovnalost v kódu nomenklatury přepravovaného zboží

pokračování

na daňových dokladech stěžovatel nenapravit jinými důkazy, jimiž by prokázal, že předmětné zboží uvedené v daňových dokladech a zboží přepravované dne 27. 7. 2010 je totožné a je na daňových dokladech z hlediska nomenklatury pouze nesprávně označeno, a tudíž že byl tento výrobek zdaněn spotřební daní, která je uvedena na daňových dokladech (u nichž však bude ještě třeba posoudit jejich věrohodnost a průkaznost).

Se shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek krajského soudu podle § 110 odst. 1 věta první před středníkem s. ř. s. a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. V dalším řízení je krajský soud právním názorem vysloveným v tomto zrušovacím rozsudku vázán (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 26. března 2015

JUDr. Jakub Camrda
předseda senátu