



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Gabriely Bašné a soudkyň JUDr. Evy Pechové a Mgr. Jany Jurečkové ve věci

žalobce:

TOP TANK s.r.o., IČO 26403226
sídlem Janáčkovo nábřeží 1153/13, 150 00 Praha 5
zastoupený daňovým poradcem Ing. Ivo Šulcem
sídlem na Harfě 935/5C, 190 00 Praha 9

proti

žalovanému:

Generální ředitelství cel
se sídlem Budějovická 1387/7, Praha 4

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 12. 2018, č. j. 14949-4/2018-900000-319,

takto:

- I. Rozhodnutí Generálního ředitelství cel ze dne 12. 12. 2018, č. j. 14949-4/2018-900000-319, se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 15 342 Kč do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupce, daňového poradce Ing. Ivo Šulce.

Odůvodnění:

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

I.
Základ sporu

1. Žalobce se podanou žalobou domáhal přezkoumání a zrušení v záhlaví uvedeného rozhodnutí, kterým žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí Celního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“ nebo „prvostupňový správní orgán“) ze dne 23. 11. 2017, č. j. 238497-3/2017-510000-32.1, kterým byla žalobci vyměřena spotřební daň z minerálních olejů za zdaňovací období leden 2011 v celkové výši 3 425 051 Kč (dále jen „platební výměr“).
2. Žalovaný v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí nejprve shrnul, že v souvislosti s vyměřením spotřební daně z minerálních olejů žalobci bylo vedeno rozsáhlé řízení, které probíhalo v několika fázích a jehož předmětem byla daňová povinnost žalobce za zdaňovací období prosinec 2010 a leden 2011. V prvotní fázi probíhala vyhledávací činnost, která započala dne 11. 1. 2011 místním šetřením provedeným Celním úřadem Plzeň a pokračovala dalšími místními šetřeními. V druhé fázi probíhalo vyměřovací řízení, jež bylo zahájeno Celním úřadem pro Karlovarský kraj (dále jen „CÚKK“) dne 3. 12. 2013 a pokračovalo dne 3. 6. 2014 zahájením daňové kontroly, která byla ukončena dne 7. 11. 2017. Dne 15. 11. 2017 byla Zpráva o daňové kontrole postoupena správci daně, který dne 23. 11. 2017 vydal platební výměr. Současně byl správcem daně vydán platební výměr za zdaňovací období prosinec 2010, který však byl následně zrušen a bylo zastaveno daňové řízení, neboť po přezkoumání žalobcem podaného odvolání bylo zjištěno, že tento platební výměr byl vydán po lhůtě pro stanovení daně. Následně žalovaný podrobněji shrnul řízení předcházející daňové kontrole a daňovou kontrolu.
3. Žalovaný se dále zabýval jednotlivými odvolacími námitkami žalobce.
4. K námitce prekluze žalovaný předně uvedl, že není pravdou, že by se CÚKK odmítl vypořádat s námitkou zániku práva vyměřit spotřební daň žalobci. CÚKK se k této námitce vyjádřil, ačkoliv poněkud nepřesně. Žalovaný proto posouzení zániku práva daň vyměřit doplnil. Zmínil, že daňová kontrola se zabývala zdaňovacími obdobími prosinec 2010 a leden 2011, přičemž v tomto předmětném období došlo ke změně procesního právního předpisu, který upravuje správu daní. Dnem 1. 1. 2011 vstoupil v účinnost zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění rozhodném (dále jen „daňový řád“), přičemž účinností tohoto zákona byl zrušen zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „ZSDP“). Žalovaný se neztotožnil s argumentací žalobce založené na rovnosti pojmů „daňová povinnost“ v § 47 odst. 1 ZSDP a „daňová povinnost“ v § 8 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění rozhodném (dále jen „zákon o spotřebních daních“). Podle žalovaného nelze dovodit obecný princip, podle kterého by se právní pojem obsažený v obecném právním předpise automaticky rovnal témuž pojmu ve zvláštním právním předpise. Pojem „daňová povinnost“ byl v rozhodném období vymezen v § 3 písm. m) zákona o spotřebních daních a je svým obsahem zásadně odlišný od termínu, se kterým pracuje § 47 ZSDP. Zatímco daňová povinnost podle § 8 odst. 2 zákona o spotřebních daních vzniká výrobou nebo dovozem vybraných výrobků na území EU a je jen obecnou konstrukcí znamenající výši spotřební daně, která hypoteticky připadá na vyrobené či dovezené vybrané výrobky, u kterých někdy v budoucnu vznikne povinnost daň přiznat a zaplatit a nebo v budoucnu povinnost daň přiznat a zaplatit nikdy ani nevznikne (osvobozené vybrané výrobky), vznik daňové povinnosti jako pojem určující počátek běhu prekluzivní lhůty podle § 47 ZSDP je nutně pojmem se zcela konkrétním obsahem, a to ve smyslu vzniku konkrétního daňového dluhu na straně daňového subjektu a konkrétní daňové pohledávky na straně správce daně. Žalovaný byl přesvědčen, že pojmu daňová povinnost podle § 47 ZSDP odpovídá až konkrétní vznik povinnosti daň přiznat a zaplatit zejména podle § 9 zákona o spotřebních daních. Výklad zastávaný žalobcem by v podstatě umožňoval daňové úniky a popíral zásadní principy správy spotřebních daní; vybrané výrobky vyrobené na daňovém území EU starší tří let by byly podle výkladu žalobce generálně „osvobozeny“ od spotřební daně. Daňová povinnost by podle § 8 odst. 2 zákona o spotřebních daních sice vznikla, uvedením vybraných výrobků do volného

daňového oběhu by vznikla daňovým subjektům i povinnost daň přiznat a zaplatit podle § 9 odst. 1 zákona o spotřebních daních, ale na druhé straně by správce daně přišel o možnost spotřební daň vyměřit, neboť by toto právo uplynutím tří let podle § 47 odst. 1 ZSDP prekludovalo. Vznik povinnosti daň přiznat a zaplatit podle § 9 zákona o spotřebních daních, a s tím spojené povinnosti podat daňové přiznání, by se u takových vybraných výrobků stal nadbytečný, neboť by správce daně nemohl daň vyměřit. Taková konstrukce je podle žalovaného zcela absurdní.

5. Žalovaný uvedl, že celní orgány tak nejsou povinny zvláště vypořádávat otázku okamžiku výroby nebo dovozu předmětných minerálních olejů, tedy otázku okamžiku vzniku daňové povinnosti ve smyslu § 8 odst. 2 zákona o spotřebních daních, neboť ta není pro posouzení zániku práva vyměřit daň relevantní; relevantní je, že předmětné minerální oleje jsou předmětem spotřební daně a okamžik vzniku povinnosti daň z předmětných minerálních olejů přiznat a zaplatit. Žalovaný k tomuto podpůrně odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 40/2015-40. Dospěl k závěru, že v případě zdaňovacího období leden 2011 okamžik počátku běhu prekluzivní lhůty pro vyměření spotřební daně z předmětných minerálních olejů bezpochyby nemohl nastat za účinnosti ZSDP, tedy do 31. 12. 2010. Dále dovodil, že dodržení lhůty pro vyměření daně je nutné posuzovat toliko podle příslušných ustanovení daňového řádu.
6. Žalovaný konstatoval, že daň byla žalobci stanovena v zákonem stanovené lhůtě. Lhůta pro stanovení daně započala v souladu s § 148 odst. 1 daňového řádu běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení; v projednávaném případě tedy dnem 25. 2. 2011. Žalobci vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit podle § 9 odst. 3 písm. e) zákona o spotřebních daních dnem nabytí vybraných výrobků plátcí uvedenými v § 4 odst. 1 písm. f) téhož zákona. Žalovaný měl za prokázané, že vznik povinnosti daň přiznat a zaplatit nastal ve zdaňovacím období leden 2011. Lhůtu pro podání daňového přiznání upravuje § 18 odst. 1 zákona o spotřebních daních, žalobce měl podat daňové přiznání do 25. dne po skončení zdaňovacího období, ve kterém mu vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit, tj. do 25. 2. 2011. Původní lhůta pro stanovení daně tedy končila 25. 2. 2014. Před uplynutím této lhůty byla dne 20. 12. 2013 CÚKK žalobci doručena výzva k podání řádného daňového tvrzení. Ode dne 20. 12. 2013 tedy započala v souladu s § 148 odst. 3 daňového řádu běžet nová tříletá lhůta pro stanovení daně. Dne 3. 6. 2014 byla s žalobcem zahájena daňová kontrola a od tohoto dne započala podle § 148 odst. 3 daňového řádu běžet opět nová tříletá lhůta pro stanovení daně. Lhůta pro stanovení daně v souladu s § 148 odst. 4 písm. a) daňového řádu neběžela po dobu řízení vedeného u Krajského soudu v Plzni pod sp. zn. 57 A 49/2017 (stavění lhůty v délce 135 dnů) a dále po dobu řízení o kasační stížnost žalobce u Nejvyššího správního soudu (stavění lhůty v délce 71 dnů). Ode dne 25. 2. 2015 byl opětovně obnoven běh lhůty pro stanovení daně. Po započtení doby, po kterou lhůta pro stanovení daně neběžela, připadl poslední den lhůty pro stanovení daně na 26. 12. 2017. Vzhledem ke skutečnosti, že platební výměr byl žalobci doručen dne 28. 11. 2017, byla lhůta pro stanovení daně v souladu s § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu prodloužena do 26. 12. 2018. Podle § 33 odst. 4 daňového řádu případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Žalovaný uzavřel, že posledním dnem lhůty pro stanovení daně je 27. 12. 2018.
7. K námitce porušení zásady legitimního očekávání žalovaný uvedl, že je zcela logické a v souladu se zákonem, že o vyměření daně bylo rozhodnuto samostatným (napadeným) rozhodnutím až po ukončení daňové kontroly, přičemž správce daně se uplynutím prekluzivní lhůty ke stanovení daně musí zabývat z moci úřední. Vzhledem k tomu, že správce daně dospěl k závěru, že lhůta pro stanovení daně byla zachována, vydal platební výměr. Žalovaný doplnil, že je přesvědčen, že při posouzení zachování lhůty pro stanovení daně měl být aplikován bezezbytku daňový řád.
8. Žalovaný shledal nedůvodnou taktéž námitku vnitřní rozpornosti Zprávy o daňové kontrole a výroku platebního výměru. V závěru části III. Zprávy o daňové kontrole se jednoznačně uvádí, že žalobce se stal plátcem daně podle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních a povinnost daň přiznat a zaplatit mu vznikla podle § 9 odst. 3 písm. e) téhož zákona. Stejná

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

zákonná ustanovení jsou pak uvedena v části IV. Zprávy o daňové kontrole a taktéž ve výroku platebního výměru. CÚKK nikde neuvádí, že by měla žalobci vzniknout povinnost daň přiznat a zaplatit podle § 9 odst. 1 zákona o spotřebních daních.

9. Rovněž námitky týkající se toho, že se žalobce nedozvěděl výsledky daňové kontroly ve vazbě na rozsah daňové kontroly, žalovaný neshledal důvodnými. Žalovaný byl přesvědčen, že jak předmět, tak rozsah daňové kontroly byl ze strany CÚKK formulován dostatečně přesně a srozumitelně a vymezenému předmětu a rozsahu daňové kontroly pak zcela odpovídá i výsledek daňové kontroly. Žalovaný konstatoval, že podstatou žalobcovy námitky je rozpor ve výkladu, resp. v chápání pojmu „daňová povinnost“ mezi žalobcem a správcem daně. Žalobce chápe tento pojem značně zužujícím způsobem. S výkladem žalobce se však žalovaný neztotožnil a vnímal ho jako zcela účelový. Žalovaný se naopak ztotožnil se správcem daně v chápání pojmu „daňová povinnost“ v širším smyslu. Termín „daňová povinnost“ tak, jak byl použit při vymezení rozsahu daňové kontroly, považoval žalovaný za vhodný a přiléhavý. Poukázal na § 3 písm. m) a § 8 zákona o spotřebních daních. Jazykovým výkladem dospěl k závěru, že daňová povinnost ke spotřební dani vzniká u jakéhokoli vybraného výrobku jeho výrobou nebo dovozem a tato daňová povinnost se reálně projeví až v okamžiku, kdy vznikne určitému konkrétnímu daňovému subjektu povinnost daň přiznat a zaplatit (§ 9 zákona o spotřebních daních). Shrnu, že daňovou povinností je výše daně připadající na vybrané výrobky, u kterých vzniká povinnost daň přiznat a zaplatit podle § 9 zákona o spotřebních daních. Uvedené koresponduje též s obsahem pojmu „daňová povinnost“, tak jak ho specifikoval zákonodárce v důvodové zprávě k návrhu daňového řádu. Žalobce podle žalovaného v podstatě požadoval, aby pojem „daňová povinnost“, tak jak ho CÚKK použil při vymezení rozsahu daňové kontroly, byl nahrazen v tom smyslu, že daňovou kontrolou bude prověřován základ daně, výše daně a vznik povinnosti daň přiznat a zaplatit ze strany žalobce, nicméně žalovaný považoval tuto výhradu za formalistickou, když pojem „daňová povinnost“ v širším smyslu uvedené zahrnuje. Žalovaný uzavřel, že je přesvědčen, že pokud CÚKK uvedl, že v rámci daňové kontroly bude prověřovat daňovou povinnost žalobce, zcela srozumitelně deklaroval, že bude prověřována skutečnost, zda daňová povinnost vznikla, dále základ daně, samotná výše daně, ale též bezpochyby skutečnost, zda vznikla žalobci povinnost daň přiznat a zaplatit. Tomuto deklarovanému rozsahu daňové kontroly pak zcela odpovídá i výsledek daňové kontroly. Žalovaný dodal, že z § 115 daňového řádu nevyplývá žádná povinnost odvolacího orgánu seznamovat odvolatele s odlišným právním názorem na věc, než je právní názor právě odvolatele. S odlišným právním názorem je ve smyslu § 115 odst. 2 daňového řádu povinen odvolací orgán seznámit odvolatele za situace, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru než prvostupňový správní orgán, a tato změna by navíc ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele. K takové situaci však ve vztahu k uvedené odvolací námitce nedošlo.
10. K námitce, že rozsah daňové kontroly nenavazuje na postup k odstranění pochybností, žalovaný odkázal na vypořádání předchozí námitky. Daňová kontrola byla zahájena v souladu s § 90 odst. 3 daňového řádu. Postup k odstranění pochybností byl veden s cílem a v rozsahu prověřit, zda byla výše spotřební daně ze strany žalobce přiznána správně a to ve vazbě na § 9 zákona o spotřebních daních; ve stejném rozsahu byla ze strany CÚKK vedena i daňová kontrola.
11. Dále se žalovaný zabýval otázkou, zda žalobce předmětné minerální oleje od společnosti FORDULAT přijal nebo nepřijal. Žalovaný považoval tuto odvolací námitku za spekulativní. Uvedl, že doklady, jimiž žalobce prokazoval řádné zdanění předmětných minerálních olejů, předložil správci daně sám žalobce, přičemž z těchto dokladů se podává, že dodavatelem (prodávajícím) předmětných minerálních olejů byla společnost FORDULAT. Zároveň však žalovaný konstatoval, že část předložených dokladů nelze považovat za perfektní ve smyslu § 5 zákona o spotřebních daních (chybějící náležitosti), které by bylo možné bez dalšího považovat za doklady prokazující řádné zdanění předmětných minerálních olejů, a to navíc v situaci, kdy správce daně zjistil, že společnost FORDULAT je nekontaktní a samotné vystavení dokladů, resp. údaje v nich uvedené, u ní nelze zpětně ověřit. Žalovaný uvedl, že důkazní břemeno

řádného prokázání zdanění vybraných výrobků v takové situaci leží na straně žalobce, když důvody, pro které nebylo možné předložené doklady akceptovat, byly žalobci sděleny a známy.

12. Námitku, že se správce daně upnul při stanovení rozsahu daňové kontroly jen výhradně na společnost FORDULAT a stanovil si tak prověření něčeho, o čem byl přesvědčen, že vůbec nenastalo, shledal žalovaný taktéž nedůvodnou. Pokud CÚKK uvedl, že daňovou kontrolou bude prověřována daňová povinnost žalobce související se zásilkami minerálních olejů od společnosti FORDULAT, specifikoval tak přiléhavým způsobem konkrétní kontrolované zásilky minerálních olejů, a to za pomoci v té době známých, z dokladů vyplývajících a samotným žalobcem deklarovaných skutečností. Žalovaný souhlasil, že spotřební daň je vázána na konkrétní vybrané výrobky; povinnost daň přiznat a zaplatit je však již vázána na konkrétní osobu.
13. Dále uvedl, že vyhodnocením důkazů ohledně zásilek předmětných minerálních olejů od společnosti FORDULAT se CÚKK ve výsledcích kontrolního zjištění zabýval a závěry CÚKK byly žalobci opakovaně sděleny (např. ve výsledku kontrolního zjištění nebo v konceptu Zprávy o daňové kontrole). Dodal, že v žalobcem zmíněném úředním záznamu ze dne 10. 8. 2017, č. j. 40318/2017-540000-52, CÚKK v podstatě pouze jinými slovy formuloval své dřívější závěry.
14. Co se týče námitky, že žalobci není jasné, jak vlastně vyhodnotil správce daně uvedený stav, resp. k žalobcem namítaným nezodpovězeným otázkám žalovaný uvedl, že z protokolu č. j. 54073/2017-540000-52 je zřejmé, že se CÚKK v odpovědi na tyto otázky odkázal na již dříve sdělený výsledek kontrolního zjištění, ke kterému se měl žalobce možnost vyjádřit a učinil tak, CÚKK se s vyjádřením žalobce vypořádal, přičemž na základě vyjádření žalobce nedošlo ke změně výsledku kontrolního zjištění. Podle § 88 odst. 3 daňového řádu, nedojde-li na základě vyjádření ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání Zprávy o daňové kontrole navrhopvat jeho další doplnění. Žalovaný podotknul, že na uvedeném postupu nic nemění fakt, že žalobce s vypořádáním námitek nesouhlasí.
15. Žalovaný dále uvedl, že v projednávaném případě je primární otázka, zda žalobce v rámci předchozího řízení prokázal zdanění předmětných minerálních olejů. Důkazní břemeno ve vztahu k této skutečnosti nese žalobce. Uvedl, že nebylo jednoznačně vyvráceno, ale ani jednoznačně potvrzeno, že žalobce zásilky předmětných minerálních olejů odebral od společnosti FORDULAT. Lze konstatovat, že žalobce neprokázal, že mu předmětné minerální oleje byly ve zdaňovacím období leden 2011 skutečně dodávány společností FORDULAT (což však nutně neznamená, že tomu tak nebylo) a dále, že předmětné minerální oleje byly zdaněny spotřební daní z minerálních olejů. Žalovaný uvedl, že k tomuto závěru přispěl nemalou měrou fakt, že u společnosti FORDULAT se nepodařilo žalobcem předkládané doklady ověřit, neboť tato společnost je ve svém sídle nekontaktní, a dále skutečnost, že v předchozím řízení byla učiněna celá řada skutkových zjištění, na základě kterých CÚKK dospěl k závěru, že doklady, kterými žalobce prokazuje zdanění předmětných minerálních olejů, jsou nevěrohodné a neprokazují řádné zdanění předmětných minerálních olejů. Zároveň však bylo jednoznačně prokázáno, že žalobci byly předmětné minerální oleje ve zdaňovacím období leden 2011 skutečně fakticky dodány, což žalobce ostatně ani nerozporeje. Pokud CÚKK uvedl, že daňovou kontrolou bude prověřována daňová povinnost žalobce související se zásilkami minerálních olejů od společnosti FORDULAT, specifikoval tak vhodným způsobem konkrétní kontrolované zásilky minerálních olejů na základě v té době známých údajů a v tomto kontextu je nutné uvedené formulaci i rozumět. Nelze tedy akceptovat názor žalobce, že pokud by bylo v rámci daňové kontroly prokazatelně zjištěno, že předmětné minerální oleje byly žalobci dodány jiným subjektem než společností FORDULAT (přičemž by se ale fakticky jednalo o stále tytéž zásilky) bylo by takové zjištění automaticky spojeno s tím, že by správce daně nemohl vzhledem k uvedenému rozsahu daňové kontroly vyhodnotit ve vztahu k žalobci vznik povinnosti spotřební daň z těchto zásilek přiznat a zaplatit.
16. Žalovaný shrnul, že správce daně postupoval při provádění daňové kontroly v rámci stanoveného rozsahu a prověřil daňovou povinnost žalobce související se zásilkami minerálních olejů od

společnosti FORDULAT. Správce daně ve vztahu k deklarovanému rozsahu daňové kontroly formuloval své závěry ve výsledku kontrolního zjištění, žalobce měl právo se k tomuto výsledku vyjádřit a také tak učinit. Žalovaný byl přesvědčen, že platební výměr byl vydán v souladu se zákonem a to na základě Zprávy o daňové kontrole, na kterou se v odůvodnění odkazuje. Nebyl dán důvod v souladu s § 85 odst. 3 daňového řádu rozsah daňové kontroly v jejím průběhu rozšířit nebo zúžit postupem pro její zahájení, neboť rozsah daňové kontroly byl deklarován zcela přiléhavě a dostatečně. CÚKK prokazatelně seznámil žalobce se všemi skutečnostmi, které se vztahují k daňové kontrole. Žalobcem požadovaná informace o tom, kdy a zda mu vznikla daňová povinnost v souvislosti se zásilkami předmětných minerálních olejů od společnosti FORDULAT, není v projednávaném případě rozhodující. „Daňová povinnost“, tak jak ji chápe žalobce, nebyla předmětem daňové kontroly a taktéž by nemělo žádný smysl toliko vznik daňové povinnosti ve smyslu § 8 zákona o spotřebních daních v rámci daňové kontroly prověřovat. Daňová povinnost nevzniká žádné konkrétní osobě, ale je vázána na konkrétní vybraný výrobek, neboť § 8 zákona o spotřebních daních toliko deklaruje, že vybrané výrobky od okamžiku výroby nebo dovozu podléhají spotřební dani (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 40/2015-40). Ve vztahu k určení osoby plátce a k okamžiku vzniku povinnosti daní z vybraných výrobků přiznat a zaplatit má § 8 zákona o spotřebních daních ve smyslu uvedeného pouze omezený dopad. Zároveň musí být i žalobci zřejmé, že v případě minerálních olejů, kdy žalobce byl několikrát subjektem v obchodním řetězci s těmito oleji, není v zásadě samotný konkrétní okamžik vzniku daňové povinnosti ve smyslu § 8 zákona o spotřebních daních možné zpětně určit (snad s výjimkou dovozu). Není proto důvodu doplňovat v tomto rozsahu Výsledek kontrolního zjištění ani Zprávu o daňové kontrole. Žalovaný se neztotožnil ani s námitkou, že do dnešního dne nebyl ukončen postup k odstranění pochybností, neboť na uvedený postup k odstranění pochybností navázala v souladu s § 90 odst. 3 daňového řádu daňová kontrola.

17. Dále se žalovaný zabýval námitkou týkající se pohybu motorové nafty a předmětných minerálních olejů. Uvedl, že žalobce se omezil toliko na minerální oleje (motorovou naftu) přepravované do skladu v B. společností JASA, ačkoliv bylo v přechozím řízení zjištěno, že v inkriminované době zavážel do skladu v B. minerální oleje (základové oleje PUR 60 a PUR 75) i dopravce J. K. Žalobcem uváděné množství minerálních olejů naskladněných do skladu v B. přitom nekoresponduje s důkazními prostředky založenými ve spisu. Po vyloučení množství minerálních olejů, u kterého není písemnostmi založenými ve spise jednoznačně prokázáno stočení ve skladu v B., bylo dle stáčecích lístků získaných od dopravce JASA ve skladu v B. v období od 25. 11. 2010 do 28. 12. 2010 (jak ho vytyčil žalobce) stočeno celkem 401 597 l motorové nafty (žalobce uvádí 571 423 l) a v období od 29. 12. 2010 do 14. 1. 2011 celkem 215 360 l motorové nafty (žalobce uvádí 314 840 l). Žalovaný neměl výhrady k žalobcově rekapitulaci ve vztahu k vyskladnění minerálních olejů ze skladu v B.; v měsíci prosinci 2010 se jednalo celkem o 562 609 litrů minerálních olejů a v lednu 2011 o 312 788 litrů minerálních olejů. Žalovaný dále konstatoval, že tvrzení žalobce, že se podařilo zmapovat pohyb předmětných minerálních olejů, je zavádějící. Pohyb předmětných minerálních olejů je zmapovaný toliko od jejich načerpání ve skladu v B. až po jejich dodání na cílové čerpací stanice. Žalobcem uváděné skutečnosti se vztahují k části minerálních olejů, které byly do skladu v B. dopraveny dopravcem JASA (dle poskytnutých dokladů se jednalo o motorovou naftu), nicméně další část minerálních olejů do skladu v B. dopravil dopravce J. K. (dle získaných dokladů se jednalo o základové oleje PUR 60 a PUR 75), tyto však žalobce zcela pomíjí. Žalovaný zmínil, že i přes snahu CÚKK se nepodařilo získat žádnou skladovou či jinou evidenci, která by prokazatelně zachycovala evidenci příjmu a výdeje minerálních olejů ve skladu v B., deklarovaný nájemce skladu v B. a deklarovaný příjemce minerálních olejů společnost PALAFITO, se od pronájmu a provozování skladu v B. distancovala, stejně tak od obchodu s minerálními oleji; stejně tak učinily i další prověřované osoby. Naskladňování minerálních olejů do skladu v B. výše uvedenými dopravci se tak podává pouze z provedených svědeckých výpovědí a provedených místních šetření.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

18. Žalovaný vysvětlil, že důvod, proč CÚKK odkazuje na základové oleje PUR 60 a PUR 75, spočívá v tom, že v řízení bylo prokázáno, že do skladu v B. byly tyto minerální oleje v inkriminovaném období dopravcem J. K. dopraveny a zde stočeny. Vzhledem k tomu, že ke skladování minerálních olejů byla ve skladu v B. využívána jedna nádrž o objemu 200 m³, lze zcela důvodně předpokládat, že jak motorová nafta dopravená dopravcem JASA, tak základové minerální oleje PUR 60 a PUR 75, byly skladovány v této nádrži. Žalovaný dodal, že žalobcem uváděné skutečnosti datované do února 2011, které mají prokazovat, že obchodoval pouze s motorovou naftou, jsou ve vztahu k předmětnému období (leden 2011) zcela irrelevantní. Uvedl taktéž, že pouhou dokladovou kontrolou logicky ani nelze zjistit případný rozpor mezi deklarovanými údaji o přepravovaných minerálních olejích a skutečnou povahou přepravovaných minerálních olejů. Zároveň žalovaný doplnil, že daňová kontrola probíhala v době, kdy již nebylo možné předmětné minerální oleje podrobit laboratornímu rozboru, neboť tyto již dávno neexistovaly.
19. Žalovaný souhlasil s žalobcem v tom, že cílem celého řízení je prokázat, zda předmětné minerální oleje byly zdaněny spotřební daní. Žalobce sice k prokázání zdanění předmětných minerálních olejů předložil CÚKK doklady, nicméně CÚKK pojal důvodné pochybnosti o věrohodnosti a průkaznosti těchto předložených dokladů. Důvody, na základě kterých dospěl CÚKK k tomuto závěru, byly žalobci sděleny a byl vyzván k odstranění těchto pochybností, neboť je to žalobce, který nese v tomto směru důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu. Stežejní důvody lze stručně shrnout tak, že doklady předložené žalobcem neobsahují zákonem stanovené náležitosti, předložené doklady se nepodařilo ověřit v evidencích deklarovaného dodavatele, kterým byla společnost FORDULAT, přičemž v rámci provedeného dokazování byla zjištěna dále celá řada skutkových zjištění (zejména nekontaktnost společnosti FORDULAT, nebyl zjištěn skladovatel minerálních olejů ve skladu v B., neexistující skladová evidence ve skladu v B. atd.), které vedly k jednoznačnému závěru, že žalobce řádné zdanění předmětných minerálních olejů předloženými doklady neprokázal. Žalovaný nesouhlasil s tím, že věrohodnost předložených dokladů byla doložena podstatou, tedy zmapováním pohybu předmětných minerálních olejů. Je totiž zřejmé, že do skladu v B. byla dle dokladů získaných od přepravce JASA dovážena a naskladňována motorová nafta, nicméně tuto motorovou naftu nelze jednoznačně ztotožnit s předmětnými minerálními oleji, ze kterých byla žalobci doměřena platebním výměrem spotřební daň. Žalovaný nesouhlasil ani s propočty naskladnění minerálních olejů do skladu v B., jak je uvedl žalobce v odvolání. Zopakoval, že do skladu minerálních olejů byly v téže době zaváženy základové oleje PUR 60 a PUR 75 dopravcem J. K., a dále nebyla předložena žádná evidence skladových pohybů ve skladu v B. Dále žalobce opomíjí fakt, že v případě jím zmiňované nafty dopravované z Rakouska se nepodařilo získat od okamžiku ukončení režimu podmíněného osvobození od daně žádné další doklady, ze kterých by vyplývalo, jak se tato motorová nafta dostala do dispozice společnosti FORDULAT, od které by měl tuto naftu nabýt žalobce. Dokazování bylo tedy doplněno nikoliv o zmapování pohybu předmětných minerálních olejů, ale toliko snad o zmapování pohybu části minerálních olejů, které byly do skladu v B. naskladněny. Mezi tyto minerální oleje a předmětné minerální oleje však nelze klást z uvedených důvodů rovnítko. Skutečnost, že předmětné minerální oleje nejsou ztotožnitelné se zjištěnými minerálními oleji, není pouhou domněnkou či podezřením správce daně, tato skutečnost vyplývá ze spisového materiálu. Žalovaný dodal, že objektivní nemožnost zodpovědět s jistotou tuto otázku rozhodně neprokazuje žalobcem tvrzený fakt, že nafta skončila na cílových čerpacích stanicích. Žalovaný rovněž uvedl, že právě proto, že minerální oleje jsou určeny toliko druhově, je nutno klást zvýšený důraz na řádné, úplné a průkazné vedení všech příslušných evidencí, důsledné trvání na veškerých náležitostech dokladů, řádné vedení účetních evidencí atd., přičemž toto je primárně především v zájmu všech dotčených subjektů, neboť tyto tíží následně důkazní břemeno k prokázání zdanění minerálních olejů v případě kontroly ze strany správce daně. V projednávaném případě je však situace zcela opačná, když zmíněné evidence nebo doklady buď

zcela absentují, nebo pokud existují, nelze jejich průkaznost a věrohodnost zpětně prověřit u dalších dotčených subjektů.

20. K námitce týkající se dokladů a jejich náležitostí žalovaný uvedl, že netvrdí, že by žalobce nepředložil doklady, které mají prokazovat zdanění předmětných minerálních olejů. Některé z žalobcem předložených dokladů však vykazují nedostatky, tak jak je CÚKK popsal ve Zprávě o daňové kontrole. Jedná se zejména o chybně uvedený název obchodní firmy kupujícího, absence údajů o sídle kupujícího, v některých případech chybí uvedení kódu kombinované nomenklatury. Nelze se přitom ztotožnit s tvrzením žalobce, že předložením předmětných dokladů unesl žalobce v řízení své důkazní břemeno. CÚKK pojal na základě dalších jemu známých a zjištěných skutečností důvodné pochybnosti o pravdivosti a průkaznosti předložených dokladů, tyto pochybnosti žalobci sdělil a vyzval ho k jejich odstranění, čímž důkazní břemeno ve věci prokázání zdanění předmětných minerálních olejů přenesl opět na žalobce. Pochybnosti o pravdivosti a průkaznosti předložených dokladů se provedeným řízením nepodařilo odstranit, když následně zjištěné okolnosti projednávaného případu tyto pochybnosti ještě více posílily.
21. Žalovaný uvedl, že je mu znám žalobcem odkazovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 10. 2009, č. j. 5 Afs 94/2008-89. Zopakoval, že je nesporné, že žalobcem předložené doklady nesou určité formální vady, přičemž CÚKK dospěl k závěru, že předložené doklady samy o sobě zdanění předmětných minerálních olejů neprokazují. Zopakoval taktéž, že se neztotožnil s názorem žalobce, že věrohodnost předložených dokladů byla doložena podstatou, tedy zmapováním pohybu předmětných minerálních olejů.
22. K námitce vnitřní rozpornosti Zprávy o daňové kontrole a výroku platebního výměru žalovaný uvedl, že je jednoznačně patrné, že CÚKK i správce daně dospěli k závěru, že žalobci vznikla povinnost spotřební daň z předmětných minerálních olejů přiznat a zaplatit podle § 9 odst. 3 písm. e) zákona o spotřebních daních. Samotný vznik daňové povinnosti ve smyslu § 8 zákona o spotřebních daních není nutné žalobci prokazovat, vznik daňové povinnosti se neváže ke konkrétní osobě, ale k samotnému konkrétnímu vybranému výrobku, kdy tato povinnost vzniká jeho výrobou nebo dovozem. Uvedené ustanovení zákona o spotřebních daních tak *de facto* deklaruje, že vybrané výrobky podléhají spotřební dani. O tom, že předmětné minerální oleje podléhají spotřební dani, není sporu.
23. Co se týče vzniku povinnosti daň přiznat a zaplatit podle § 9 odst. 1 zákona o spotřebních daních, žalovaný nesouhlasil toliko s tvrzením žalobce, že předmětné minerální oleje byly před jejich dopravou do skladu v B. uvedeny do volného daňového oběhu, neboť mezi předmětné minerální oleje a oleje dovezené a naskladněné do skladu v B. společností JASA nelze klást rovnítko. Souhlasil s tím, že žalobce ve skladu v B. minerální oleje neskladoval a ani se na jejich skladování nepodílel a neorganizoval ho; žalobce předmětné minerální oleje rovněž fyzicky nepřepřavoval, přepravu zajišťovali dopravci společnosti BENZTRANZIT a MP TRADE, a to buď dle dispozic (objednávky) dopravy ze strany žalobce nebo případně společnosti FORDULAT. Žalovaný dále konstatoval, že správce daně dospěl k závěru, že žalobce skladoval předmětné minerální oleje na cílových čerpacích stanicích, tedy nikoliv ve skladu v B., přičemž žalobce zároveň neprokázal, že se jednalo o vybrané výrobky zdaněné, a proto se žalobce stal plátcem daně ve smyslu § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních. Žalovaný odmítl, že by CÚKK uvedl, že by žalobci vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit podle § 9 odst. 1 zákona o spotřebních daních; ve Zprávě o daňové kontrole dospěl CÚKK k závěru, že povinnost daň přiznat a zaplatit vznikla podle § 9 odst. 3 písm. e) zákona o spotřebních daních, stejně tak je uvedeno i v platebním výměru.
24. Žalovaný uvedl, že již ze skutečnosti, že žalobce byl osobou, která předmětné minerální oleje nakoupila v rámci své podnikatelské činnosti za účelem dalšího prodeje, objednala jejich přepravu u dopravce, uhradila za předmětné minerální oleje kupní cenu a nabyla k předmětným minerálním olejům vlastnické právo, lze důvodně usoudit na to, že žalobce měl o předmětných minerálních olejích povědomost, a že měl minimálně v období, než tyto prodal dalšímu odběrateli (tedy do

doby než přešlo vlastnické právo na jinou osobu), v úmyslu tyto uchovávat a zajistit před znehodnocením, zcizením apod. Vzhledem k té části předmětných minerálních olejů, které byly stočeny na čerpacích stanicích žalobce, lze jednoznačně konstatovat, že žalobce byl skladovatelem těchto minerálních olejů; to ostatně připouští i sám žalobce. Žalovaný uvedl, že vzhledem k problémům s výkladem pojmu „skladování“ v praxi, Nejvyšší správní soud přistoupil k jeho výkladu, kdy lze tento pojem chápat nejen ve smyslu kvalifikovaného skladování, ale též ve smyslu detence a to i nevědomé. Existují však situace, jak je tomu například v tomto řízení, že žádná kontrola fyzického skladování, resp. přepravy předmětných minerálních olejů neproběhla (nejedná se tedy o řízení podle § 42 a násl. zákona o spotřebních daních), předmětné minerální oleje v době zahájení řízení s žalobcem, které bylo výsledkem předcházející vyhledávací činnosti, již fyzicky neexistovaly, neboť byly již prodány na čerpacích stanicích konečnému spotřebiteli. Žalovaný měl za to, že názoru, že za žalobcem nastíněné nelze pojem „skladovat“ případně „nabýt“ vztahovat toliko a pouze k faktickému fyzickému ovládnutí věci, nýbrž je též nutné zohlednit i další v řízení zjištěné skutečnosti, např. právě vlastnictví vybraných výrobků, neboť v opačném případě by takové subjekty nebylo možné za plátce daně vůbec označit, což by byl stav nežádoucí. Žalobce si musí být vědom, že předmětnými minerálními oleji zajišťoval v období leden 2011 zásobování svých vlastních čerpacích stanic a čerpacích stanic smluvních partnerů, kdy teprve po stočení předmětných minerálních olejů na čerpací stanici následně s odstupem zpravidla několika dní vystavoval faktury – daňové doklady pro smluvní odběratele. Až do této doby lze žalobce označit za detentora a osobu skladovatele, neboť měl bezpochyby přinejmenším vědomost o zboží a úmysl je uchovávat a zajistit před jeho znehodnocením, odcizením a podobně. Žalovaný shrnul, že i v případě té části předmětných minerálních olejů, které byly zavezeny na „cizí“ čerpací stanice, považuje žalobce za skladovatele. Vzhledem k tomu, že žalobce neprokázal řádné zdanění skladovaných předmětných minerálních olejů, stal se ve smyslu § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních plátcem spotřební daně. Povinnost daň přiznat a zaplatit pak žalobci vznikla podle § 9 odst. 3 písm. e) zákona o spotřebních daních, tj. dnem nabytí (stočením na čerpací stanici) vybraných výrobků plátcem uvedeným v § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních.

25. K námitce stanovení osoby plátce žalovaný podotknul, že nesouhlasí s tvrzením žalobce, že neměl možnost jakkoliv ovlivnit obsahovou část dokladů. Naopak bylo zcela v gesci žalobce, aby požadoval po dodavateli bezvadný doklad prokazující řádné zdanění ve smyslu § 5 zákona o spotřebních daních, který byl dodavatel povinen vystavit. Navíc se nejednalo o ojedinělou dodávku minerálních olejů, ale o celou řadu dodávek; žalobce tak mohl zcela jistě po prvotním zjištění nedostatků v dokladech požadovat po dodavateli sjednání nápravy. Pokud bezvadnost dokladů neověřoval, tyto přijímal v dobré víře, je to k jeho tíži a vystavil se tak sám riziku, že nebude následně schopen řádné zdanění předmětných minerálních olejů prokázat.
26. Žalovaný uvedl, že žalobcem zmiňovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 3. 2014, č. j. 7 Afs 66/2013-78, nelze na nyní projednávaný případ bez dalšího aplikovat. Žalovaný rovněž vysvětlil, v čem se případy liší. Zejména je v nyní projednávaném případě odlišná důkazní situace, neboť dosavadní skutková zjištění umožňují učinit jednoznačný závěr, že žalobce je osobou, která byla povinna podat daňové přiznání ke spotřební dani, neboť předmětné minerální oleje nabyl, ale následně neprokázal jejich zdanění. Uvedl, že podstata sporu spočívá v tom, zda žalobce v předchozím řízení prokázal řádné zdanění předmětných minerálních olejů. Pokud žalobce řádné zdanění předmětných minerálních olejů neprokázal, přičemž důkazní břemeno v tomto případě leží primárně na jeho straně, lze konstatovat, že mu ve smyslu § 9 odst. 3 písm. e) zákona o spotřebních daních vznikla povinnost daň z předmětných minerálních olejů přiznat a zaplatit. K určení osoby plátce pak žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 48/2012-23. V jeho kontextu odmítl jako účelové otázky žalobce, z jakého důvodu nebyly za plátce spotřební daně označeny jiné osoby než žalobce. V projednávaném řízení je rozhodná otázka, zda se plátcem daně stal žalobce a zda mu vznikla povinnost daň

přiznat a zaplatit. Žalovaný nesouhlasil také s tím, že na námitky žalobce ohledně osob, které měly být dle žalobce označeny za plátce daně, CÚKK nijak nereagoval.

27. Žalovaný rovněž uvedl, že je přesvědčen, že Výsledek kontrolního zjištění a Zpráva o daňové kontrole obsahují výsledky provedené daňové kontroly ve vztahu ke stanovenému předmětu a rozsahu daňové kontroly.
28. K námitce týkající se skutečnosti, že o relevantnosti důvodů žalobce pro odepření podpisu Zprávy o daňové kontrole rozhodla tatáž úřední osoba, která vyhotovila Výsledek kontrolního zjištění a následně Zprávu o daňové kontrole, žalovaný uvedl, že ačkoliv uvedené písemnosti podepsal jako úřední osoba nrap. M., toto nijak neznamená, že by tyto dokumenty vytvářela toliko tato úřední osoba. Úřední záznamy, Výsledek kontrolního zjištění, Zprávu o daňové kontrole apod. nepodepisují ostatní úřední osoby, a to i přesto, že se na jejich tvorbě podílí. Tak tomu bylo i v projednávaném případě; je to patrné např. z toho, že Výsledek kontrolního zjištění byl žalobci předložen celkem třikrát, přičemž v případě prvních dvou vyhotovení podepsal tyto písemnosti nrap. M. Zároveň žalovaný konstatoval, že daňový řád nijak nevylučuje z posouzení relevantnosti důvodů pro odepření podpisu Zprávy o daňové kontrole úřední osoby, které daňovou kontrolu provádějí. K námitce podjatosti úřední osoby nrap. M. uvedl, že není příslušné se touto námitkou podjatosti v rámci odvolacího řízení zabývat. Žalobce nadto tuto námitku již vznesl a bylo o ní již řádně rozhodnuto.
29. Žalovaný poté stručně zrekapituloval průběh projednání Zprávy o daňové kontrole. Žalovaný dospěl k závěru, že daňová kontrola byla ukončena dne 31. 7. 2017. Konstatoval, že Zpráva o daňové kontrole obsahuje veškeré zákonné náležitosti. Žalobce byl prokazatelně seznámen s výsledkem kontrolního zjištění, a to písemností č. j. 11163/2017-540000-32.1, a zároveň CÚKK stanovil žalobci lhůtu, ve které se mohl k výsledku kontrolního zjištění vyjádřit. Žalobce tak učinil. S vyjádřením žalobce se CÚKK vypořádal v úředním záznamu č. j. 34598/2017-540000-52, přičemž na základě vyjádření žalobce nedošlo ke změně výsledku kontrolního zjištění. S vypořádáním byl žalobce seznámen v rámci zaslání konceptu Zprávy o daňové kontrole a dále dne 26. 7. 2017 žalobce nahlédl do spisu daňové kontroly, kdy mu byl poskytnut spis v elektronické podobě. Dne 31. 7. 2017 proběhlo na CÚKK ústní jednání, jehož účelem bylo projednání Zprávy o daňové kontrole. Jelikož na základě vyjádření žalobce k výsledku kontrolního zjištění nedošlo ke změně výsledku kontrolního zjištění, nebylo již možné v souladu s § 88 odst. 3 daňového řádu v rámci projednání Zprávy o daňové kontrole navrhnout další doplnění výsledku kontrolního zjištění. Žalobce byl poučen o tom, že bezdůvodné odepření podpisu Zprávy o daňové kontrole nemá vliv na použitelnost Zprávy o daňové kontrole jako důkazního prostředku, přičemž okamžikem bezdůvodného odepření podpisu nastávají též účinky projednání a oznámení Zprávy o daňové kontrole a ukončení daňové kontroly. Na závěr ústního jednání žalobce odepřel podpis Zprávy o daňové kontrole, přičemž podstatu jeho důvodů lze nalézt v nesouhlasu se způsobem, jakým se CÚKK vypořádal s jeho vyjádřením k výsledku kontrolního zjištění. Důvody odepření podpisu žalobce uvedl v písemnosti, přičemž vzhledem k obsáhlosti této písemnosti správce daně důvodnost důvodů nebyl schopen posoudit ihned v rámci ústního jednání, proto bylo ústní jednání skončeno s tím, že CÚKK výsledek posouzení důvodů pro odepření podpisu sdělí žalobci. CÚKK neshledal důvody za důvodné a žalobce byl seznámen s příslušným úředním záznamem dne 21. 8. 2017. Žalovaný shrnul, že dne 31. 7. 2017, kdy žalobce odmítl bezdůvodně podepsat Zprávu o daňové kontrole, nastaly ze zákona účinky projednání a oznámení Zprávy o daňové kontrole a ukončení daňové kontroly. Veškeré další úkony učiněné ze strany CÚKK ve vztahu k daňové kontrole byly činěny již nad rámec zákona a nemohou mít na uvedenou skutečnost již žádný vliv.
30. Co se týče doručení nepodepsané Zprávy o daňové kontrole žalobci prostřednictvím datové schránky, žalovaný uvedl, že s tímto CÚKK nespojuje žádné důsledky ve smyslu § 88 odst. 5 daňového řádu, Zpráva o daňové kontrole byla žalobci doručena toliko proto, aby měl její konečnou podobu k dispozici. Na tomto postupu CÚKK neshledal žalovaný nic nezákonného.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

31. K návrhu žalobce, aby žalovaný přezkoumal všechna vyhodnocení jeho námitek k Výsledku kontrolního zjištění, žalovaný uvedl, že to nepovažuje za účelné a že se ztotožňuje s vypořádáním námitek, jak ho uvedl CÚKK ve Zprávě o daňové kontrole. Uvedl, že řada námitek se nadto svým obsahem překrývá s odvolacími námitkami.
32. Žalovaný se dále zabýval důvody pro odepření podpisu Zprávy o daňové kontrole a shledal je nedůvodnými. K tomu, že správce daně odmítl doplnit do Výsledku kontrolního zjištění i kontrolní zjištění ve vztahu k rozsahu zahájené daňové kontroly, žalovaný uvedl, že se uvedenou otázkou již zabýval a stručně zopakoval své stanovisko. Konstatoval taktéž, že CÚKK nikde nedeklaruje, že by zásilky minerálních olejů přijaté žalobcem od společnosti FORDULAT ve zdaňovacím období leden 2011 byly fikcí, a že by společnost FORDULAT minerální oleje žalobci nedodala. Ve Zprávě o daňové kontrole CÚKK vyhodnotil, že žalobce neprokázal, že předmětné minerální oleje byly ve zdaňovacím období leden 2011 skutečně žalobci dodávány prodejcem společností FORDULAT, a že tyto předmětné minerální oleje byly již zdaněny spotřební daní z minerálních olejů. Co se týče prokázání zdanění předmětných minerálních olejů, žalovaný zejména konstatoval, že jednoznačnému závěru, že předmětné minerální oleje, ze kterých byla žalobci vyměřena spotřební daň, nejsou ztotožnitelné s minerálními oleji dopravenými do skladu minerálních olejů v B. společnosti JASA.
33. K námitce vzniku povinnosti přiznat a zaplatit daň („detentor“), žalovaný odkázal na své vypořádání v jiné části rozhodnutí a dodal, že žalobce byl s důvody, pro které byl stanoven jako plátcе daně ve smyslu § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních, seznámen zejména ve Výsledku kontrolního zjištění. Odmítl tvrzení žalobce, že CÚKK přišel ve Zprávě o daňové kontrole se zcela novými informacemi. CÚKK v příslušné části Zprávy o daňové kontrole toliko jinými slovy formuloval své závěry, ke kterým dospěl již v písemnosti Výsledek kontrolního zjištění. CÚKK ani nedoplnil Výsledek kontrolního zjištění o nové informace a ani nezměnil své dosavadní právní stanovisko a hodnocení.
34. Žalovaný závěrem konstatoval, že zásada dvojinstančnosti nebyla v případě žalobce porušena, a taktéž nebylo porušeno právo žalobce na spravedlivý proces.

II.

Obsah žaloby, vyjádření žalovaného, replika žalobce a další podání účastníků

35. Žalobce v podané žalobě nejprve uvedl, že namítá jak celkovou nezákonnost žalobou napadeného rozhodnutí (vady hmotněprávní), tak i vady procesního postupu, jež se projevují v jeho právní sféře.
36. Žalobce byl přesvědčen, že jsou dány důvody podle § 76 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“) pro zrušení žalobou napadeného rozhodnutí pro vady řízení bez jednání.
37. Jako první a dost podstatný důvod žalobce zmínil skutečnost, že se žalobce nedozvěděl v průběhu daňové kontroly, a to ani z Výsledku kontrolního zjištění a ani ze Zprávy o daňové kontrole samotné, výsledky ve vztahu k předmětu a rozsahu zahájené daňové kontroly. Názor správce daně, který odpovídá předmětu a rozsahu jím zahájené a vedené daňové kontroly, se žalobce dozvěděl náznakem až tři měsíce po ukončení daňové kontroly.
38. Žalobce poté nastínil tři kategorie žalobních bodů:
39. Zaprvé, žalobce namítal nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí. Konkrétně uvedl, že nelze přezkoumat závěr žalovaného o množství naskladněné motorové nafty do skladu minerálních olejů v B. Žalobce dále namítal, že se žalovaný nedostatečně vypořádal s odvolacími námitkami žalobce. V odůvodnění totiž absentuje, z jakého důvodu žalovaný považuje žalobcem předestřené skutečnosti za nesprávné nebo jinými řádně provedenými důkazy za vyvrácené a jakými úvahami se řídil při hodnocení důkazů. Žalobce byl přesvědčen, že

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

rozhodnutí, jehož odůvodnění nevypovídá všechny námitky žalobce nebo obsahuje toliko obecný odkaz na to, že napadené rozhodnutí bylo přezkoumáno a jeho důvody shledány správnými, je nepřezkoumatelné, neboť důvody rozhodnutí, o něž se výrok opírá, zcela chybějí. Doplnil, že je rovněž třeba zodpovědět otázku, zda to, že správce daně po dlouhou dobu věděl, že byly ve skladu minerálních olejů v B. obchodovány (podle něj) „nezdaněné“ minerální oleje (od února 2011), a přitom nic nečinil (až do konce rok 2013), má mít vliv na posouzení zákonnosti jeho postupu v této věci.

40. Zadruhé, žalobce namítal, že skutkový stav, který vzal správní orgán za základ žalobou napadeného rozhodnutí, nemá oporu ve spise daňového subjektu (pochybení při zjišťování skutkového stavu). Žalobce uvedl, že pro závěr celních orgánů o tom, že základové oleje PUR 60 a PUR 75 byly naskladňovány do skladu minerálních olejů v B. současně s motorovou naftou, neexistuje žádný fyzický důkaz. Neexistuje také žádný hmatatelný důkaz o tom, že žalobce s těmito základovými oleji jakkoli obchodoval. Žalobce namítal, že odůvodnění platebního výměru a rovněž tak žalobou napadeného rozhodnutí neobsahuje žádné důkazy, či odkazy na ně, na základě kterých by bylo možno dovodit, že minerální oleje naskladněné společností JASA do skladu minerálních olejů v B. byly následně dopraveny jinam, než tvrdí žalobce. Žalobce si je vědom toho, že předmětné minerální oleje nemají „mašličky“, že jsou druhově určené, avšak pokud celní orgány neprokázaly, že byly předmětné minerální oleje, které byly skladovány ve skladu minerálních olejů v B., dopravovány v tuto předmětnou dobu ještě někam jinam, nemůže být podle žalobce pochyb o tom, že skončily jinde než na čerpacích stanicích žalobce a čerpacích stanicích třetích osob, tak, jak to zjistil správce daně. Žalobce sporoval rovněž závěry celních orgánů, že nabyl předmětné minerální oleje i tím, že je skladoval na cizích čerpacích stanicích spolu s minerálními oleji ve vlastnictví třetích osob, a to po dobu od jejich stočení do skladových nádrží těchto cizích čerpacích stanic do vystavení faktury za jejich prodej; namítal, že pro takové závěry nejsou ve spise obsaženy důkazy.
41. Zatřetí, žalobce namítal podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, mohlo-li mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Uvedl, že se do ukončení daňové kontroly nedozvěděl výsledky této kontroly ve vztahu k předmětu a rozsahu daňové kontroly. Pokud je kontrolovaná daňová povinnost a zejména pak vznik daňové povinnosti podle zákona o spotřebních daních u předmětů, které jsou předmětem spotřební daně, pak nelze daňovou povinnost, definovanou v zákoně o spotřebních daních, včetně okamžiku vzniku té daňové povinnosti pojmout jinak, než jak ji definuje zákon o spotřebních daních. Žalobce tvrdil, že pojem „daňová povinnost“ chápe v širším smyslu s tím, že se projeví až v okamžiku vzniku povinnosti spotřební daň přiznat a zaplatit. Namítal taktéž, že mu bylo odepřeno právo poukázat na protiprávní jednání pracovníků Celní správy ČR, resp. nekonání, i když věděli a u žalobce možná udržovali protiprávní jednání déle, než bylo nutné. Žalobce uvedl, že je proto zapotřebí doplnit skutková zjištění o tyto okolnosti umožňující provést úvahu, zda byl zvolený postup celních orgánů zákonný. Dále namítal, že žalovaný v rámci odvolacího řízení prováděl dokazování, aniž by před vydáním rozhodnutí seznámil žalobce se zjištěnými skutečnostmi a důkazy. Žalovaný tedy nepostupoval tak, jak mu nařizuje § 115 odst. 2 daňového řádu, a tím porušil i čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod. Žalovaný dále podle žalobce porušil zásadu dvojinstančnosti. Další podstatnou vadu odvolacího řízení žalobce spatřoval v tom, že žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí deklaroval ukončení daňové kontroly ke dni 31. 7. 2017, tedy ke dni, kdy odepřel zástupce žalobce podepsat Zprávu o daňové kontrole. Zpráva o daňové kontrole, na kterou se odvolává odůvodnění platebního výměru, je však ze dne 7. 11. 2017. Zpráva o daňové kontrole tedy byla vyhotovena více jak tři měsíce po ukončení daňové kontroly; takový postup daňový řád ani nepředpokládá a ani neumožňuje. Měl za to, že jde o pochybení takové intenzity, že samo osobě toto způsobuje nezákonnost celé daňové kontroly a Zpráva o daňové kontrole nemůže být vůbec považována za důkaz pro stanovení daně žalobci.
42. Žalobce se poté žalobními námitkami zabýval do detailu a velmi rozsáhle.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

43. Žalobce navrhl, aby soud zrušil žalobou napadené rozhodnutí.
44. Žalovaný ve vyjádření k žalobě ze dne 3. 4. 2019 odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. Žalovaný se podrobně vyjádřil k veškerým žalobním bodům, s uplatněnými žalobními námitkami nesouhlasil a setrval na své argumentaci.
45. Žalovaný navrhl, aby soud nedůvodnou žalobu zamítl.
46. Žalobce v replice ze dne 19. 5. 2019 rozporoval jednotlivé argumenty žalovaného, jak byly uvedeny ve vyjádření k žalobě, a setrval na podané žalobě.
47. V podání ze dne 8. 7. 2019 se žalobce vyjádřil k otázce prekluze. Nejprve uvedl, že k zániku stanovit daň se přihlíží z úřední povinnosti nejen v daňovém řízení, nýbrž i v řízení před správními soudy. V této souvislosti poukázal na nálezy Ústavního soudu ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07. Poté vyložil, že má ale za to, že spotřební daň ve věci žalobce byla stanovena po lhůtě pro zákonné vyměření.
48. Chronologii ve vztahu k prekluzi žalobce shrnul následovně: 3. 12. 2013 – Výzva ze dne 3. 12. 2013 – zahájení řízení ve věci, které vedlo k vyměření daně, která je předmětem soudního přezkumu (č. j. 61688/2013-540000-31); 19. 12. 2013 – Výzva ze dne 19. 12. 2013 – k podání daňového přiznání za zdaňovací období leden 2011 (č. j. 64656/2013-540000-31); 16. 1. 2014 – Výzva ze dne 16. 1. 2014 (k odstranění pochybností); 3. 6. 2014 – Protokol ze dne 3. 6. 2014 – zahájení daňové kontroly; 23. 11. 2017 – Platební výměr (napadený Platební výměr č. j. 238497-3/2017-510000-32.1). Dodal, že 7. 7. 2014 byla podána žaloba na nezákonný zásah a dne 23. 11. 2014 byl doručen rozsudek Krajského soudu v Plzni (140 dnů řízení u soudu) a že 3. 12. 2014 byla podána kasační stížnost a dne 24. 2. 2015 byl doručen rozsudek Nejvyššího správního soudu (84 dnů řízení u soudu). Žalobce dovodil, že v prosinci 2013 bylo zahájeno řízení, v rámci kterého proběhl úkon, daňová kontrola, která ale byla zahájena jako důsledek výzvy ze dne 19. 12. 2013, která ale již prekluzivní lhůtu obnovila. Řízení bylo ukončeno vydáním platebního výměru dne 23. 11. 2017. Žalobce měl za to, že pokud bylo zahájeno daňové řízení (v prosinci 2013) ve věci stanovení daně za zdaňovací období leden 2011 a následně v tomtéž daňovém řízení byly správcem daně zahajovány postupy (ve stejné věci a u stejného subjektu), nelze toto zahájení daňové kontroly považovat za úkon, který předvídá ustanovení § 148 odst. 3 daňového řádu. Dojde-li k zahájení řízení jedním z těchto způsobů, je logické, že daňový řád neumožňuje, aby bylo řízení o témže předmětu, u stejného subjektu, ještě jednou zahájeno i druhým způsobem. Dovodil, že právo daň stanovit zaniklo ještě před vydáním platebního výměru.
49. Žalovaný v podání ze dne 22. 7. 2019 uvedl, že se otázkou zániku práva pro stanovení daně (prekluzí) zabýval v žalovaném rozhodnutí na str. 13 až 19. Předdeslal, že se závěry žalobce ohledně prekluze zásadně nesouhlasí. Shrnuje, že v projednávaném případě počala lhůta pro stanovení daně běžet dnem 25. 2. a původní lhůta pro stanovení daně končila dne 25. 2. 2014. Uvedl, že žalobcem zmiňovaná výzva ze dne 3. 12. 2013, kterou bylo s žalobcem zahájeno daňové řízení, nemá ve vztahu k běhu prekluzivní lhůty žádnou relevanci a nemá tedy ani na její délku žádný vliv. Odkázal na § 148 odst. 3 daňového řádu a § 148 odst. 4 písm. a) daňového řádu. Souhlasil s žalobcem v tom, že od zahájení daňového řízení s žalobcem výzvou ze dne 3. 12. 2013 do vydání platebního výměru uběhly téměř čtyři roky, nicméně žalovaný byl přesvědčen, že platební výměr byl vydán řádně ve lhůtě pro stanovení daně. Zopakoval, že samotné oznámení zahájení daňového řízení žalobci nemá na běh a délku lhůty pro stanovení daně žádný vliv. Prvním úkonem, kterým byl běh původní tříleté lhůty pro stanovení daně přerušen a lhůta pro stanovení daně započala od tohoto dne běžet znovu, bylo oznámení výzvy k podání řádného daňového tvrzení žalobci, k čemuž došlo dne 20. 12. 2013. Dalším úkonem, který byl ze strany správce daně vůči žalobci učiněn a kterým byl běh lhůty pro stanovení daně přerušen a tato započala běžet opět znovu, bylo zahájení daňové kontroly protokolem ze dne 3. 6. 2014. Lhůta pro stanovení daně dále neběžela po dobu řízení, které bylo v souvislosti se stanovením daně vedeno před soudem ve správním soudnictví, tak jak uvádí v doplnění žaloby i sám žalobce.

Žalovaný odmítl úvahy žalobce ohledně § 148 odst. 3 daňového řádu a námitky litispendence. V této souvislosti odkázal taktéž na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 12. 2017, č. j. 8 Afs 151/2016-54. Konstatoval, že daňové řízení s žalobcem bylo bezpochyby zahájeno doručením výzvy ze dne 3. 12. 2013. Vydáním výzvy k podání řádného daňového přiznání ze dne 19. 12. 2013, příp. zahájením daňové kontroly protokolem ze dne 3. 6. 2014 nebylo řízení znovu zahajováno, jedná se toliko o úkony či postupy konané správcem daně v rámci již dříve zahájeného daňového řízení. Ve vztahu k běhu lhůty pro stanovení daně jsou však tyto konkrétní úkony správce daně určující a rozhodné.

50. Žalobce v podání ze dne 17. 5. 2020 doplnil svou argumentaci týkající se prekluze. Opět shrnul chronologii řízení, z níž je podle něj patrné, že mezi zahájením řízení ve věci vyměření spotřební daně za zdaňovací období leden 2011 (3. 12. 2013), resp. mezi zahájením daňové kontroly (3. 6. 2014) a vydáním platebního výměru (23. 11. 2017) a nabytím právní moci platebního výměru (12. 12. 2018) uběhly více jak tři roky. Žalobce poté zdůraznil, že podání zásahové žaloby proti úkonům daňové kontroly nemá odkladný účinek a lhůta ke stanovení daně se po dobu řízení o této žalobě nepřerušuje ani nestaví. K tomu odkázal na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 8. 2008, č. j. 5 Afs 4/2008-108. Uvedl, že pokud připustí, že to bylo právě zahájení daňové kontroly u žalobce, které prokazatelně proběhlo dne 3. 6. 2014, pak lhůta pro stanovení daně skončila dne 3. 6. 2017, a to v souladu s § 148 odst. 1 daňového řádu, v návaznosti na § 148 odst. 3 daňového řádu. Platební výměr byl vystaven dne 23. 11. 2017 a nabyl právní moci dne 16. 12. 2018, tzn., že platební výměr byl vystaven po lhůtě pro stanovení daně.

III.

Posouzení žaloby

51. Soud ve věci rozhodl bez nařízení jednání podle § 51 odst. 1 s. ř. s., neboť žalobce i žalovaný s tímto postupem souhlasili.
52. Na základě podané žaloby přezkoumal Městský soud v Praze napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které jeho vydání předcházelo, a to v mezích žalobcem uplatněných žalobních bodů, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 s. ř. s.).
53. Žaloba je důvodná.
54. Při posouzení věci soud vyšel z následující právní úpravy:
55. Podle § 148 odst. 1 daňového řádu „*[d]aň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení.*“
56. Podle § 148 odst. 3 daňového řádu „*[b]yla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn.*“
57. Podle § 148 odst. 4 písm. a) daňového řádu „*[l]hůta pro stanovení daně neběží po dobu řízení, které je v souvislosti se stanovením daně vedeno před soudem ve správním soudnictví a před Ústavním soudem.*“
58. Soud předdesílá, že si je vědom rozhodovací praxe Ústavního soudu (např. žalobcem odkazovaný náleze ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07 (N 38/52 SbNU 387) a na ni navazující judikatury Nejvyššího správního soudu (např. rozsudky ze dne 19. 11. 2009, č. j. 7 Afs 60/2006-133, či ze dne 2. 4. 2009, č. j. 1 Afs 145/2008-135), podle níž jsou správní soudy v rámci soudního přezkumu povinny přihlídnout k prekluzi práva i z úřední povinnosti bez ohledu na to, zda je tato námitka předmětem žalobní argumentace.
59. Soud shrnuje, že mezi účastníky je nesporné, že v nyní posuzované věci lhůta pro stanovení daně začala původně běžet dnem 25. 2. 2011. Mezi účastníky je rovněž nesporné, že dne 20. 12. 2013

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

byla žalobci doručena výzva ze dne 19. 12. 2013 k podání řádného daňového tvrzení a dále že dne 3. 6. 2014 byla zahájena daňová kontrola. Nesporné je též to, že platební výměr byl vydán dne 23. 11. 2017. Uvedené skutečnosti ostatně vyplývají i ze správního spisu.

60. Je tedy zřejmé, že v souladu s § 148 odst. 3 běžela lhůta pro stanovení daně znovu ode dne zahájení daňové kontroly, tedy ode dne 3. 6. 2014. Jelikož lhůta pro stanovení daně činí 3 roky, měla by uplynout dne 3. 6. 2017. Platební výměr však byl vydán až dne 23. 11. 2017.
61. Žalovaný měl za to, že daň byla stanovena v zákonné lhůtě, neboť lhůta pro stanovení daně neběžela po dobu dvou řízení, která byla v souvislosti se stanovením daně vedena před soudy ve správním soudnictví. Žalobce byl naopak přesvědčen, že platební výměr nebyl vystaven ve lhůtě pro stanovení daně, neboť do běhu lhůty dobu těchto řízení před správními soudy nezapočítával. Soud upřesňuje, že v nyní posuzované věci jde o řízení vedené před Krajským soudem v Plzni pod sp. zn. 57 A 49/2014, v němž se žalobce domáhal vyslovení závěru, že postup, který vůči němu zvolily celní orgány, byl nezákonný. Konkrétně žalobce brojil proti nezákonnému zásahu, který spatřoval v zahájení a vedení daňového řízení započatého doručením výzev ze dne 19. 12. 2013, č. j. 64656/2013-540000-31, a ze dne 14. 1. 2014, č. j. 1864/2014-540000-31, pokračujícího postupem k odstranění pochybností zahájeným doručením výzev k odstranění pochybností ze dne 16. 1. 2014 a 31. 1. 2014 a následně daňovou kontrolou. Jelikož krajský soud žalobu zamítl rozsudkem ze dne 15. 10. 2014, č. j. 57 A 49/2014-116, podal žalobce kasační stížnost, kterou Nejvyšší správní soud zamítl rozsudkem ze dne 4. 2. 2015, č. j. 1 Afs 242/2014-33.
62. Městský soud v Praze v tomto směru souhlasí s žalobcem. Soud je přesvědčen, že podání zásahové žaloby proti úkonům daňové kontroly nemá vliv na běh prekluzivní lhůty a lhůta ke stanovení daně se po dobu řízení o zásahové žalobě nepřerušuje ani nestaví.
63. Městský soud v Praze se touto otázkou již zabýval, přičemž v rozsudku ze dne 18. 2. 2021, č. j. 6 Af 12/2018-62, vyjádřil přesvědčení, že určuje-li § 148 odst. 4 písm. a) daňového řádu, že lhůta pro stanovení daně neběží po dobu „*řízení, které je v souvislosti se stanovením daně vedeno před soudem ve správním soudnictví*“, pak toto ustanovení i přes možnou souvislost se soudním řízením o zásahové žalobě nelze vyložit tak, že podáním zásahové žaloby dochází k stavění prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Soud nemá důvod se od tohoto závěru v nyní posuzované věci odchýlit.
64. Soud je toho názoru, že při výkladu citovaného ustanovení nelze vycházet striktně pouze z gramatického výkladu. Užitím této výkladové metody lze skutečně dospět k závěru, že řízení o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem je řízením, které se „*v souvislosti se stanovením daně*“ vede před správním soudem, tudíž lhůty pro zánik práva po dobu tohoto řízení neběží. Jazykový výklad však není jediným nástrojem k výkladu právní normy, a soud je povinen při výkladu přihlížet též k účelu zákona, historii jeho vzniku, systematické souvislosti a k dalším ústavně právním principům.
65. Předně soud poukazuje na to, že řízení o žalobě zásahové a o žalobě proti rozhodnutí mají odlišný předmět a účel. Soud dále zohlednil, že žaloba na ochranu před nezákonným zásahem podaná žalobcem ke Krajskému soudu v Plzni neměla odkladný účinek, z příslušného rozsudku a ani z tvrzení účastníků přitom nevyplyvá, že by krajský soud vydal předběžné opatření, které by správní orgány v řízení omezilo nebo by jim bylo zabráněno v řízení fakticky pokračovat. Podání této zásahové žaloby tudíž nebránilo správci daně činit další úkony směřující k vyměření daně. Tak tomu ostatně v projednávané věci fakticky bylo, neboť správní orgány i poté, kdy žalobce podal žalobu podle § 82 s. ř. s., prováděly další úkony v řízení, například rozhodovaly o změně místní příslušnosti nebo prováděly dožádání. Nelze potom shledat žádný rozumný důvod, pro který by měla být prekluzivní lhůta stanovená v § 148 daňového řádu, kterou správní orgány objektivně prokazatelně vyčerpaly, prodloužena.
66. Soud v této souvislosti odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 8. 2008, č. j. 5 Afs 4/2008-108, jehož závěry lze na danou věc podle názoru soudu použít, i když je v něm

posuzován běh prekluzivní lhůty dle dříve platného ZSDP. Nejvyšší správní soud v tomto rozsudku konstatoval, že „[d]ospěl k závěru, že žaloba na ochranu před nezákonným zásahem, která nemá sama o sobě odkladný účinek, není-li soudem vydáno opatření ve smyslu ust. § 38 s. ř. s., kterým by byl správce daně omezen v možnosti vést daňové řízení, resp. by mu bylo zabráněno činit jakékoli úkony směřující k vyměření daně, nebrání správci daně pokračovat v řízení ve věci vyměření daně. Ust. § 41 s. ř. s. se v souvislosti s uplynutím lhůty stanovené v ust. § 47 d. ř. nelze dovolávat. Žaloba na ochranu před nezákonným zásahem podaná stěžovatelem ke krajskému soudu dne 16. 5. 2006 neměla odkladný účinek, krajský soud přitom ani nerychlil předběžné opatření, které by správní orgány v řízení omežilo nebo by jim bylo zabráněno v řízení fakticky pokračovat; její podání nebránilo tudíž správci daně činit další úkony směřující k vyměření daně. Tak tomu ostatně v projednávané věci fakticky bylo, neboť správní orgány i poté, kdy stěžovatel podal žalobu dle § 82 s. ř. s., prováděl další úkony v řízení, včetně projednání zprávy o kontrole, vydání platebních výměrů a rozhodnutí o odvolání. Nelze potom shledat žádný rozumný důvod, pro který by měla být prekluzivní lhůta, kterou správní orgány objektivně prokazatelně „vyčerpaly“, stanovená v § 47 zákona o správě daní prodloužena.“

67. Soud dále odkazuje například na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 2. 2020, č. j. 10 Afs 268/2019-53, v němž se Nejvyšší správní soud zabýval zejména dopady nezákonně zahájené daňové kontroly na rozhodnutí z takové kontroly vzešlá a na běh prekluzivní lhůty pro stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 3 daňového řádu. Mimo jiné pak Nejvyšší správní soud v bodě [24] odůvodnění uvedl, že „[s]oubíjí se stěžovatelkou, že podání zásahové žaloby proti úkonům daňové kontroly nemá odkladný účinek a lhůta ke stanovení daně se po dobu řízení o této žalobě nepřerušuje ani nestaví (rozsudek ze dne 15. 8. 2008, č. 5 Afs 4/2008-108, věc STROS). Proto řízení o zásahové žalobě, které krajský soud vedl pod sp. zn. 51 A 37/2017, běh prekluzivní lhůty nijak neovlivnilo.“
68. Soud uzavírá, že tato žalobní námitka je tedy důvodná. Jelikož lhůta pro stanovení daně běžela i po dobu řízení o zásahové žalobě žalobce před Krajským soudem v Plzni a rovněž tak po dobu navazujícího řízení o kasační stížnosti žalobce před Nejvyšším správním soudem, je zřejmé, že tříletá lhůta pro stanovení daně uplynula dříve, než byla správcem daně daň stanovena.
69. Městský soud v Praze tedy dospěl k závěru, že prekluzivní lhůta pro stanovení daně, která byla žalobci předepsána platebním výměrem, marně uplynula a právo stanovit daň zaniklo již před vydáním tohoto platebního výměru. Za této situace se soud již pro nadbytečnost nezabýval dalšími námitkami žalobce.

IV.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

70. S ohledem na výše uvedené soud konstatuje, že žalobou napadené rozhodnutí je nezákonné. Soud tedy podle § 78 odst. 1 s. ř. s. zrušil žalobou napadené rozhodnutí a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). Právním názorem, který soud vyslovil ve zrušujícím rozsudku, je v dalším řízení správní orgán vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
71. Výrok o nákladech řízení je odůvodněn § 60 odst. 1 věta první s. ř. s. Žalobce měl ve věci úspěch, soud mu proto přiznal náhradu nákladů řízení, které jsou tvořeny zaplaceným soudním poplatkem ve výši 3 000 Kč a náklady právního zastoupení za tři úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení, podání žaloby, podání ze dne 17. 5. 2020), přičemž sazba odměny za jeden úkon právní služby činí dle advokátního tarifu – vyhlášky č. 177/1996 Sb. částku 3 100 Kč (§ 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a), d) cit. vyhlášky v rozhodném znění), tj. 3 x 3 100 Kč, tři paušální částky ve výši 300 Kč (§ 13 odst. 3 cit. vyhlášky v rozhodném znění), tj. 3 x 300 Kč a DPH. Celková výše nákladů, které žalobci v tomto řízení vznikly, činí 15 342 Kč. Soud proto uložil žalovanému povinnost zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení v této výši ve stanovené lhůtě k rukám zástupce žalobce, daňového poradce Ing. Ivo Šulce. Soud konstatuje, že nepřiznal žalobci náhradu nákladů řízení za repliku a podání ze dne 8. 7. 2019, jelikož v nich byla toliko zopakována argumentace z žaloby.

Poučení:

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 23. května 2022

Mgr. Gabriela Bašná v.r.
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.