



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců Mgr. Ondřeje Mrákoty a Mgr. Jany Brothánkové v právní věci žalobce: **Ing. J. H.**, zastoupen JUDr. Lubomírem Málkem, advokátem, se sídlem Horní 6, Havlíčkův Brod, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, Praha 4, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 17. 2. 2016, č. j. 31 Af 136/2012 - 65,

**t a k t o :**

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 17. 2. 2016, č. j. 31 Af 136/2012 - 65, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

**O d ů v o d n ě n í :**

**I. Vymezení věci**

Rozhodnutím ze dne 20. 4. 2011, č. j. 6208/2011-016400-024, vydaným Celním úřadem Žďár nad Sázavou (dále jen „celní úřad“) byla žalobci podle § 145 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v relevantním znění (dále jen „daňový řád“) vyměřena spotřební daň za zdaňovací období červenec 2010 ve výši 109 500 Kč. K vyměření daně celní úřad přistoupil z důvodu, že žalobce neprokázal zdanění vybraných výrobků (minerální olej uvedený pod kódem nomenklatury 2710 19 99). Rozhodnutím ze dne 20. 7. 2012, č. j. 1932-9/2012-010100-21, Celní ředitelství Brno [jehož působnost přešla s účinností od 1. 1. 2013 na žalovaného (dále jen „stěžovatel“)], k odvolání žalobce změnilo rozhodnutí celního úřadu tak, že podle § 116 odst. 1 písm. a) daňového řádu se napadené rozhodnutí mění tak, že v druhém řádku druhého odstavce výrokové části se nesprávně uvedený § 92 daňového řádu nahrazuje § 98 daňového řádu. Ostatní text výrokové části zůstal beze změny.

Proti rozhodnutí stěžovatele žalobce brojil žalobou u Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“). Krajský soud neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), rozsudkem ze dne 26. 3. 2014, č. j. 31 Af 136/2012 - 30, zamítl.

Nejvyšší správní soud ke kasační stížnosti žalobce rozsudkem ze dne 26. 3. 2015, č. j. 5 Afs 74/2014 - 24, napadené rozhodnutí krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Nejvyšší správní soud shledal rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelným pro nedostatek důvodů. Dle správních orgánů žalobce neprokázal zdanění vybraných výrobků, které přepravoval dne 27. 7. 2010, neboť dle provedené analýzy přepravoval minerální olej uvedený pod kódem nomenklatury 2710 19 99, a nikoli motorovou naftu pod kódem nomenklatury 2710 19 41, jak bylo uvedeno v dokladech (fakturách a dodacích a přepravních listech) předložených žalobcem dne 8. 11. 2010 při ústním jednání před správním orgánem I. stupně. Žalobce v žalobě a rovněž v kasační stížnosti namítal, že uvedenou 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. U přepravované motorové nafty podle žalobce pravděpodobně došlo pouze ke zhoršení její jakosti, a to zřejmě už u jeho dodavatelů. Nejvyšší správní soud konstatoval, že důvodnost uvedené námitky nemůže přezkoumat, neboť krajský soud se k ní nevyjádřil, čímž zatížil svůj rozsudek nepřezkoumatelností. Nejvyšší správní soud rovněž dodal, že krajský soud nejen že se s uvedenou žalobní námitkou nevypořádal, ale tento svůj postup ani žádným způsobem nezduvodnil. Nejvyšší správní soud pak krajskému soudu uložil, aby v dalším řízení napadené rozhodnutí znovu přezkoumal a uvedl, proč nepovažuje za důvodnou právní argumentaci uvedenou v žalobě a proč žalobní námitky považuje za liché, mylné nebo vyvrácené. Krajský soud se měl zejména vypořádat s námitkou zpochybňující závěr celního úřadu a stěžovatele, že přepravované vybrané zboží dle jeho kódu nomenklatury neodpovídá kódu nomenklatury vybraného zboží uvedeného na daňových dokladech, přičemž vyvrátil-li by krajský soud tuto námitku, měl se dále zabývat tím, zda uvedená nesrovnalost v kódu nomenklatury přepravovaného zboží na daňových dokladech nebyla napravena jinými důkazy, jimiž by bylo prokázáno, že 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).

V nyní kasační stížností napadeném rozsudku krajský soud uvedl, že vycházel stejně jako správní orgány při posouzení projednávané věci z analýzy provedené Celně technickou laboratoří v Ostravě, z níž ve shodě se správními orgány dovodil, že v případě přepravovaného zboží se nemohlo jednat o motorovou naftu (kód nomenklatury 2710 19 41). Správní orgány proto dle krajského soudu správně zařadily dotčené zboží pod kód nomenklatury 2710 19 99 „ostatní mazací oleje a ostatní oleje“. Krajský soud pak uvedl: „*Nicméně tento skutkový závěr Nejvyšší správní soud neakceptoval a zavázal zdejší soud k ověření dalších skutečností pro odůvodnění uvedeného skutkového závěru.*“ S odkazem na § 320 odst. 1 písm. c) zákona č. 13/1993 Sb., celní zákon, v relevantním znění (dále jen „celní zákon“), krajský soud provedl rozbor rozložení důkazního břemene v daňovém řízení a dospěl k závěru, že v posuzované věci se jednalo o vyměření daně a bylo na správních úřadech, aby prokázaly, že bez důvodných pochybností byly dány podmínky pro vyměření daně ve správné výši, což je „*imanentně spjato se zařazením předmětného zboží pod správný kód nomenklatury, jak ostatně uvedl Nejvyšší správní soud ve svém zrušujícím rozsudku.*“ Krajský soud pak dovodil, že zásadní otázka, zda jde o motorovou naftu či nikoliv, je otázkou skutkovou, která má být řešena získáním dalších důkazů (např. výsledků zástupců dopravní společnosti Autodoprava Bouda), případně ustanovením znalce z oboru zbožíznalectví, a to již ve správním řízení. Správní orgány tímto způsobem nepostupovaly, neboť pro zařazení vybraných výrobků pod kód nomenklatury 2710 19 99 není možné nalézt jednoznačnou oporu v provedeném dokazování. Z uvedených důvodů krajský soud shledal žalobu důvodnou a rozhodnutí stěžovatele zrušil jako nezákonné a věc mu vrátil k dalšímu řízení podle § 78 odst. 1 a 4 s. ř. s.

pokračování

## II. Podstatný obsah kasační stížnosti, vyjádření žalobce

Stěžovatel napadá rozsudek krajského soudu z důvodů, které podřadil pod § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

V kasační stížnosti předně namítá, že krajský soud v napadeném rozsudku nedůvodně zdůrazňuje, že clo je svého druhu daní ve smyslu § 320 odst. 1 písm. c) celního zákona a pro řízení před celními orgány v ostatních věcech (nevyjmenovaných v § 1 a 2 citovaného ustanovení) platí daňový řád. Tento odkaz stěžovatel odmítá jako nepatřičný, neboť v nyní projednávané věci se nejedná o celní řízení, rozhodnutím celního úřadu nedošlo k vyměření cla, ale k vyměření spotřební daně z minerálních olejů a v souvisejícím řízení bylo dle daňového řádu postupováno.

Stěžovatel dále namítal nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku. Krajský soud odmítl akceptovat závěry analýzy provedené akreditovanou Celně technickou laboratoří v Ostravě, přičemž neuvedl žádný argument, který by tento postup odůvodňoval, pouze odkázal na údajnou neakceptaci těchto závěrů Nejvyšším správním soudem, který se ovšem ve zrušujícím rozsudku explicitně ani implicitně tímto způsobem nevyjádřil; z uvedeného důvodu není napadený rozsudek krajského soudu zdůvodněn.

Konstatoval, že v průběhu daňového řízení ani v odvolacím řízení žalobce nerozporoval závěry odborné analýzy, která proto byla označena jako důkaz prokazující, že žalobce dne 27. 7. 2010 přepravoval vybrané výrobky zařazené pod kód nomenklatury 2710 19 99 a nikoli pod kód nomenklatury 2710 19 41. Stěžovatel tak nesouhlasí s názorem krajského soudu, že se správním orgánům nepodařilo odstranit rozpory týkající se zařazení vybraných výrobků pod kód nomenklatury, a že rozhodnutí stěžovatele bylo založeno na nedostatečně zjištěném stavu věci.

Stěžovatel nesouhlasí ani se závěrem krajského soudu, že odborná analýza není dostatečným důkazem pro předmětné řízení. Celně technická laboratoř v Ostravě je zkušební laboratoř s certifikovaným systémem kvality a je členem skupiny evropských celních laboratoří, resp. je mimo jiné znaleckým ústavem zapsaným na seznamu znaleckých ústavů kvalifikovaných pro znaleckou činnost Ministerstva spravedlnosti České republiky v oboru ekonomika a oboru chemie s rozsahem znaleckého oprávnění pro znalecké posudky vyžadované ve všech druzích řízení před státními orgány. Dle stěžovatele je proto provedená odborná analýza relevantním důkazem pro nyní projednávanou věc a není jí nutné potvrzovat případným dalším znaleckým posuzováním, a to již s ohledem na vágní argumentaci žalobce. Jiná situace by dle stěžovatele byla v případě, v němž by žalobce doložil svá tvrzení oponentním znaleckým posudkem, což však žalobce neučinil. Stěžovatel namítá, že krajský soud místo toho, aby přihlédl k faktickým závěrům odborné analýzy, naopak na základě pouhého tvrzení žalobce zcela nepochopitelně po stěžovateli požaduje, aby své závěry podložil dalším znaleckým posudkem z oboru zbožíznalství.

Stěžovatel zdůraznil, že není podstatné, v kolika parametrech se vybrané výrobky shodují s parametry pro zařazení pod kód nomenklatury 2710 19 41, tedy motorovou naftu. V nyní projednávané věci nesplnění normy pro motorovou naftu bylo natolik zásadní, že vybrané výrobky musely být zařazeny pod jiný kód nomenklatury, než který byl deklarován v žalobcem doložených dokladech. Nejednalo se tedy o motorovou naftu se zhoršenou jakostí. V podrobnostech stěžovatel odkázal především na odůvodnění rozhodnutí celního úřadu. Rovněž zdůraznil, že Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku vypořádání námítky v kontextu již známých skutečností nevyklučuje.

V závěru kasační stížnosti stěžovatel uvádí, že předmětem daného daňového řízení nebylo zjištění, jakým způsobem došlo k odlišnostem mezi deklarovanými a skutečně přepravovanými vybranými výrobky ani kdo tento stav způsobil. V daňovém řízení se zjišťovalo, zda si žalobce splnil či nesplnil povinnost dle § 5 odst. 4 ve spojení s § 51 odst. 1 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, v relevantním znění. K prokázání této skutečnosti správní orgány neprovedly výsledek dopravce (obchodní společnost Autodoprava Bouda), který se na dopravě vybraných výrobků bezprostředně nepodílel, neboť ho považovaly za nadbytečný. Žalobce se ani tohoto výsledku v průběhu řízení nedomáhal. Stěžovatel proto nebyl povinen zdůvodnit, proč tento výsledek neprovedl. Provedením tohoto důkazu by nemohla být zjištěna žádná nová skutečnost, která by zvrátila rozhodnutí stěžovatele, v důsledku čehož stěžovatel považuje požadavek krajského soudu na provedení uvedeného výsledku za nadbytečný.

Z uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalobce navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost odmítl. Kasační stížnost je podle názoru žalobce nepřijatelná, neboť stěžovatel nenamítá, že by se krajský soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu, který byl vysloven v předcházejícím zrušujícím rozsudku.

### III. 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 zaměstnanec, který má vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů požadováno pro výkon advokacie (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

V nyní projednávané věci jde o opakovanou kasační stížnost (byť podanou jiným účastníkem řízení), proto se Nejvyšší správní soud nejprve zabýval její přípustností z hlediska § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s., podle kterého je kasační stížnost nepřijatelná proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu ovšem v usnesení ze dne 22. 3. 2011, č. j. 1 As 79/2009 - 165, dovořil, že ze zákazu opakované kasační stížnosti platí výjimky též pro případy, v nichž Nejvyšší správní soud zrušil rozhodnutí soudu pro procesní pochybení, nedostatečně zjištěný skutkový stav, případně nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí. Předcházející rozsudek krajského soudu byl zrušen pro jeho nepřezkoumatelnost a současně je stěžovatelem v kasační stížnosti namítáno, že krajský soud v nyní napadeném rozsudku nerespektoval závazný právní názor vyslovený Nejvyšším správním soudem v předcházejícím zrušujícím rozsudku. Nejvyšší správní soud proto shledal kasační stížnost stěžovatele přípustnou.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, přičemž zkoumal, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

Kasační stížnost je důvodná.

pokračování

Stěžovatel uplatnil v kasační stížnosti důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tedy nesprávné posouzení právní otázky soudem a důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. spočívající v nerespektování závazného právního názoru Nejvyššího správního soudu, což má vést ve svém důsledku k nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu. K této vadě by Nejvyšší správní soud musel přihlédnout z úřední povinnosti, i kdyby nebyla stěžovatelem namítána. Nejvyšší správní soud se tedy zabýval nejprve touto námitkou, neboť v případě zjištění její důvodnosti tato okolnost musí bez dalšího směřovat ke zrušení napadeného rozsudku a vrácení zpět krajskému soudu. Nelze se totiž zabývat hmotně právní otázkou věci, pokud napadený rozsudek neobstojí ani po stránce formální.

Stěžovatel nerespektování závazného právního názoru Nejvyššího správního soudu, který byl vysloven v předcházejícím zrušujícím rozsudku, spatřuje v tom, že krajský soud nepřijal závěry analýzy provedené akreditovanou Celně technickou laboratoří v Ostravě s odkazem na údajnou neakceptaci těchto závěrů Nejvyšším správním soudem, přestože se Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku explicitně ani implicitně tímto způsobem nevyjádřil. Krajský soud přitom sám neuvedl žádný argument, který by tento postup odůvodňoval.

Uvedená námitka je přiléhavá, neboť Nejvyšší správní soud ve svém zrušujícím rozsudku skutečně nijak nehodnotil závěry provedené analýzy, ale toliko konstatoval, že nemůže přezkoumat důvodnost žalobcovy námitky, která byla uplatněna v žalobě i kasační stížnosti, že pravděpodobně došlo pouze ke zhoršení jakosti přepravované motorové nafty, a to zřejmě již u dodavatelů žalobce (analýzou odebraného vzorku bylo podle žalobce 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), neboť krajský soud se k uvedené námitce nijak nevyjádřil, čímž zatížil svůj rozsudek nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů. Proto také Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku dále krajský soud zavázal k tomu, aby se v dalším řízení zabýval všemi žalobními námitkami, a to, zejména, aby vypořádal námitku zpochybňující závěr správních orgánů, že přepravované vybrané výrobky dle jejich kódu nomenklatury neodpovídají kódu nomenklatury vybraných výrobků uvedeného na dokladech předložených žalobcem. Jestliže by krajský soud tuto žalobcovu námitku vyvrátil, měl se krajský soud dále zabývat tím, zda uvedená nesrovnalost v kódu nomenklatury vybraných výrobků na dokladech předložených žalobce byla napravena jinými důkazy.

Krajský soud ovšem v souladu s uvedeným závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu nepostupoval a mylně dovodil, že odbornou analýzu provedenou Celně technickou laboratoří v Ostravě Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku neakceptoval jako jediný důkaz a zavázal krajský soud k ověření dalších skutečností. Krajský soud tedy nesprávně uchopil závazný právní názor Nejvyššího správního soudu vyslovený v předcházejícím zrušujícím rozsudku, což ve svém důsledku vedlo opětovně k nevypořádání téže žalobcovy námitky zpochybňující závěry dané odborné analýzy a k nepřezkoumatelnosti nyní napadeného rozsudku krajského soudu pro nedostatek důvodů. Uvedené je bez dalšího důvodem pro zrušení kasační stížnosti napadeného rozsudku a vrácení věci krajskému soudu k dalšímu řízení.

Zpochybnění uvedené odborné analýzy je přitom podstatnou žalobní námitkou a krajský soud měl proto nejprve zodpovědět, zda jde o relevantní a dostatečný důkaz, od čehož by bylo možné odvíjet případné další úvahy, jak bylo již uvedeno v předcházejícím zrušujícím rozsudku zdejšího soudu. V podrobnostech pak odkazuje Nejvyšší správní soud na svůj předcházející zrušující rozsudek a závěry v něm učiněné, jak již byly výše uvedeny. Úvahy krajského soudu v nyní napadeném rozsudku týkající se provedení dalších důkazů (např. znalecký posudek, výslech zástupců dopravní společnosti Autodoprava Bouda, atd.) jsou pak s ohledem na uvedené

zjevně předčasné a již z tohoto důvodu se k nim Nejvyšší správní soud nemůže v tomto stadiu řízení blíže vyjádřit.

Pro úplnost Nejvyšší správní soud k procesní stránce věci konstatuje, že důvodná je rovněž kasační námitka stěžovatele, která se týká aplikace § 320 odst. 1 písm. c) celního zákona na projednávanou věc. Zdejší soud se ztotožňuje s názorem stěžovatele, že v nyní projednávané věci se nejedná o celní řízení, rozhodnutím celního úřadu nedošlo k vyměření cla, ale k vyměření spotřební daně z minerálních olejů. Vzhledem k tomu, že v řízení před správními orgány bylo dle daňového řádu postupováno, nemůže mít uvedené nesprávné právní posouzení provedené krajským soudem bez dalšího vliv na zákonnost kasační stížnosti napadeného rozsudku, který je ovšem třeba zrušit z výše uvedených důvodů.

Nejvyšší správní soud konstatuje, že řízení před krajským soudem trpí podstatnou vadou, která má za následek jeho nezákonnost, přičemž pro tuto vadu je třeba napadený rozsudek zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení.

Nejvyšší správní soud závěrem připomíná, že krajský soud je povinen vypořádat námitky řádně, přehledně a srozumitelně, uvést vlastní argumentaci a důvody, na základě kterých rozhodl (k otázce přezkoumatelnosti srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, ze dne 28. 8. 2007, č. j. 6 Ads 87/2006 - 36, publ. pod č. 1389/2007 Sb. NSS).

Nejvyšší správní soud opětovně zdůrazňuje, že tímto rozhodnutím nijak nepředjímá, zda je odborná analýza provedená Celně technickou laboratoří v Ostravě dostatečným důkazem pro nyní projednávanou věc či nikoli.

#### IV. Závěr a náklady řízení

Z uvedených důvodů Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.), v němž je krajský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

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

**P o u č e n í :** Proti tomuto rozsudku **n e n í** opravný prostředek přípustný.

V Brně dne 17. ledna 2017

JUDr. Lenka Matyášová  
předsedkyně senátu