



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Ondřeje Mrákoty, soudce Zdeňka Kühna a soudkyně Michaely Bejčkové v právní věci žalobce: **Ing. J. H.**, zast. JUDr. Lubomírem Málkem, advokátem se sídlem Horní 6, Havlíčkův Brod, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, Praha 4, o žalobě proti rozhodnutí Celního ředitelství Brno ze dne 20. 7. 2012, čj. 1932-9/2012-010100-21, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 11. 12. 2017, čj. 31 Af 136/2012-98,

**t a k t o :**

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

**O d ů v o d n ě n í :**

**I. Vymezení věci**

[1] Rozhodnutím ze dne 20. 4. 2011, čj. 6208/2011-016400-024, vydaným Celním úřadem Žďár nad Sázavou (dále jen „celní úřad“) byla žalobci podle § 145 odst. 1 daňového řádu 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 Celní ředitelství Brno (jehož působnost přešla s účinností od 1. 1. 2013 na žalovaného) k odvolání žalobce změnilo rozhodnutí celního úřadu podle § 116 odst. 1 písm. a) daňového řádu 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.

[2] Proti rozhodnutí žalovaného brojil žalobce žalobou, kterou krajský soud v záhlaví označeným rozsudkem zamítl.

**II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného**

[3] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností. Namítl, že krajský soud opětovně neposoudil jeho námitku, že převážel motorovou naftu a pravděpodobně již u jeho dodavatelů byla zhoršena její jakost, a proto ve všech parametrech neodpovídala normě stanovené pro motorovou naftu uvedenou pod kódem nomenklatury 2710 19 41. Krajský soud předmětné výrobky zařadil pod kód nomenklatury 2710 19 99 „ostatní mazací oleje a ostatní oleje“ na základě protokolu o zkoušce zpracovaného Celně technickou laboratoří v Ostravě dne 15. 10. 2010 (dále jen „protokol o zkoušce“). Dle protokolu o zkoušce však normě pro motorovou naftu neodpovídal vzorek jen v některých parametrech. V jiných parametrech odpovídal. Krajský soud se vůbec nevyjádřil k tomu, že vzorek v některých parametrech normě pro motorovou naftu vyhovoval.

[4] Stěžovatel navrhl, aby NSS napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[5] Žalovaný se ztotožnil se závěry krajského soudu a kasační stížnost je dle jeho názoru nedůvodná. Považuje za dostatečné zhodnocení závěrů vyplývajících z protokolu o zkoušce, že stěžovatel nepřevážel motorovou naftu. Nesplnění normy bylo natolik zásadní, že zboží muselo být zařazeno do jiného kódu nomenklatury, než který byl deklarován v dokladech předložených stěžovatelem. Požadavek stěžovatele na zkoumání toho, v kolika parametrech zkoumaný vzorek vyhověl motorové naftě, je s ohledem na učiněný závěr zcela nedůvodný. Podotkl, že stěžovatel v podstatě zpochybňuje závěry odborné expertizy. Taková námitka však ve správním řízení nebyla uplatněna.

### III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[6] Kasační stížnost není důvodná.

[7] V projednávané věci jde o opakovanou kasační stížnost, proto se NSS nejprve zabýval její přípustností z hlediska § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s., podle kterého je kasační stížnost nepřípustná proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno NSS; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem NSS. Rozšířený senát v usnesení ze dne 22. 3. 2011, čj. 1 As 79/2009-165, č. 2365/2011 Sb. NSS, dovodil, že ze zákazu opakované kasační stížnosti platí výjimky též pro případy, v nichž NSS zrušil rozhodnutí soudu pro procesní pochybení, nedostatečně zjištěný skutkový stav, případně nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí. Předcházející rozsudek krajského soudu byl zrušen pro nepřezkoumatelnost a současně stěžovatel v kasační stížnosti namítá, že krajský soud v nyní napadeném rozsudku nerespektoval závazný právní názor vyslovený NSS v předcházejícím zrušujícím rozsudku. NSS proto shledal kasační stížnost stěžovatele přípustnou.

[8] NSS úvodem zdůrazňuje, že při přezkoumání rozhodnutí krajského soudu je vázán rozsahem kasačních námitek. V posuzované věci se proto zdejší soud mohl zabývat pouze otázkou přezkoumatelnosti napadeného rozsudku v části namítané stěžovatelem a nemohl hodnotit správnost a zákonnost dalších závěrů krajského soudu.

[9] Podle § 3 písm. l) zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních (v relevantním znění), se uvedením výrobků do volného daňového oběhu rozumí každé skladování nebo doprava vybraných výrobků, u nichž se neprokáže, že se jedná o výrobky zdaněné, nebo pokud se neprokáže způsob jejich nabytí oprávněně bez daně.

pokračování

[10] Podle § 5 odst. 1 zákona o spotřebních daních na daňovém území ČR se prokazuje zdanění vybraných výrobků uvedených do volného daňového oběhu daňovým dokladem nebo dokladem o prodeji či dokladem o dopravě vybraných výrobků do volného daňového oběhu již uvedených, pokud tento zákon nestanoví jinak (§ 6). Zdanění vybraných výrobků do volného daňového oběhu již uvedených se prokazuje pouze tehdy, nejedná-li se o vybrané výrobky pro osobní spotřebu (§ 4 odst. 6, § 32 odst. 2, 4 a 5).

[11] Podle § 9 odst. 1 zákona o spotřebních daních povinnost daň ve stanovené lhůtě přiznat a zaplatit vzniká okamžikem uvedení vybraných výrobků do volného daňového oběhu na daňovém území České republiky.

[12] Stěžovatel v posuzované věci dle správních orgánů neprokázal zdanění vybraných výrobků. Konkrétně se mělo jednat o to, že stěžovatel předložil doklady ke zdanění motorové nafty (kód nomenklatury 2710 19 41). Dle protokolu o zkoušce odebraného vzorku přepravovaných výrobků bylo zjištěno, že stěžovatel přepravoval výrobky, které spadají pod kód nomenklatury 2710 19 99, tedy „ostatní mazací oleje a ostatní oleje“. Dle názoru správních orgánů proto stěžovatel neprokázal zdanění minerálního oleje uvedeného pod kódem nomenklatury 2710 19 99. V žalobě stěžovatel namítal, že v protokolu o zkoušce je uvedeno, že vzorek motorové naftě neodpovídá jen v některých parametrech. Pravděpodobně došlo ke zhoršení kvality motorové nafty, a to již u stěžovatelových dodavatelů. V projednávané věci NSS již dříve rozhodoval (rozsudky NSS ze dne 26. 3. 2015, čj. [5 Afs 74/2014-24](#), ze dne 17. 1. 2017, čj. 5 Afs 55/2016-21) a dospěl k závěru, že krajský soud se s touto námitkou nedostatečně vypořádal, a zavázal krajský soud k tomu, aby tuto otázku posoudil.

[13] Krajský soud v napadeném rozsudku uvedl, že protokol o zkoušce je podklad, jímž lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně, neboť jako důkazní prostředek lze použít všech podkladů, na základě kterých lze zjistit stav věci. Tomuto požadavku odpovídá protokol o zkoušce, který byl nadto zpracován Celně technickou laboratoří v Ostravě, jež je certifikovaným laboratorním pracovištěm s akreditací pro laboratorní zkoumání a analýzy vzorků pro celní, daňové a další kontrolní odběry a pro vydávání závazných informací pro sazební řazení zboží. Dále uvedl, že daňové řízení je postaveno na zásadě, že daňový subjekt má jednak povinnost daň přiznat (břemeno tvrzení) a jednak povinnost tuto svá tvrzení prokázat (břemeno důkazní); (srov. např. rozsudek NSS ze dne 24. 4. 2014, čj. 7 Afs 85/2013–33). Pokud se stěžovatel domnívá, že závěry Celně technické laboratoře v protokolu o zkoušce neobstojí, měl podle názoru krajského soudu navrhnout důkazy k prokázání svého tvrzení. Stěžovatel však nedostal ani povinnosti rozhodné skutečnosti tvrdit, neboť pouze obecně namítal, že „*mohlo pravděpodobně*“ dojít pouze ke znehodnocení jím převážené motorové nafty, ani neunesl břemeno důkazní. Krajský soud měl na základě protokolu o zkoušce za prokázané a stěžovatelem nevyvrácené, že zboží, které stěžovatel převážel, nebyla motorová nafta, a to ani pouze znehodnocená, byť v části sledovaných parametrů vzorek jakostní normě vyhovoval. Argumentace o znehodnocení motorové nafty by ani v opačném případě neobstála, neboť v takovém případě by nebylo možné podřadit výrobek pod kód nomenklatury 2710 19 41 „motorová nafta“. Výrobek by totiž neodpovídal vyhlášce č. 133/2010 Sb., o požadavcích na pohonné hmoty, o způsobu sledování a monitorování složení a jakosti pohonných hmot a o jejich evidenci (vyhláška o jakosti a evidenci pohonných hmot), která zapracovává příslušné předpisy EU a upravuje požadavky na jakost pohonných hmot a evidenci pohonných hmot.

[14] Na základě výše uvedeného tedy NSS konstatuje, že krajský soud se námitkou stěžovatele řádně zabýval a vypořádal ji. Krajský soud vycházel z protokolu o zkoušce, z něhož měl za dostatečně prokázané, že stěžovatel nepřevážel motorovou naftu. O tomto důkazu neměl

důvod pochybovat, neboť v řízení nevyšly najevo jiné skutečnosti, stěžovatel navíc žádné jiné důkazy, které by prokázaly opak, nepředložil. Stěžovatelova argumentace ve vztahu k údajnému znehodnocení motorové nafty byla také bezpředmětná, neboť je podstatné, aby výrobek, který převážel, vůbec mohl být posouzen jako motorová nafta. Pokud tomu tak není, nemohl stěžovatel deklarovat zdanění výrobků doklady vztahujícími se k motorové naftě.

[15] V této souvislosti je vhodné podtrhnout, že i v kasační stížnosti stěžovatel jen obecně namítal, že dle protokolu o zkoušce normě pro motorovou naftu neodpovídal vzorek jen v některých parametrech. V tomto směru stěžovatel neuvedl žádná konkrétní tvrzení (natož, aby označil jakékoli důkazy), z nichž by bylo možné dovodit věrohodné zpochybnění odborné analýzy. Jedná se ostatně přitom o vnitřně rozpornou námitku, neboť skutečnost, že vzorek odpovídal normě pro motorovou naftu pouze v některých parametrech, znamená, že se o motorovou naftu nejednalo. Stěžovatel tedy může bez dalšího jen stěžovat z této skutečnosti dovozovat, že se o motorovou naftu jednat mohlo.

[16] Napadený rozsudek krajského soudu proto v tomto ohledu není nepřezkoumatelný (k otázce přezkoumatelnosti srov. např. rozsudky NSS ze dne 4. 12. 2003, čj. 2 Ads 58/2003-75, č. 133/2004 Sb. NSS, ze dne 28. 8. 2007, čj. 6 Ads 87/2006-36, č. 1389/2007 Sb. NSS) a námitkám stěžovatele nelze přisvědčit.

#### IV. Závěr a náklady řízení

[17] Ze všech uvedených důvodů dospěl NSS k závěru, že kasační stížnost stěžovatele není důvodná, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. *in fine* zamítl.

[18] Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.); žalovanému nevznikly v tomto řízení náklady nad rámec jeho běžné činnosti.

**Poučení:** Proti tomuto rozsudku **n e n í** opravný prostředek přípustný.

V Brně dne 30. ledna 2020

Ondřej Mrákota  
předseda senátu