



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Barbary Pořízkové a soudců JUDr. Pavla Molka a Mgr. Ondřeje Mrákoty v právní věci žalobkyně: **G7, a.s.**, se sídlem Tylova 541, Litvínov, zast. Mgr. Jakubem Kratochvílem, advokátem se sídlem Dobrovského 1303/13, Praha 7, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 1387/7, Praha 4, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 6. 2016, č. j. 18945-4/2016-900000-302, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 12. 9. 2019, č. j. 5 Af 59/2016 - 56,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 12. 9. 2019, č. j. 5 Af 59/2016 - 56, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Celní úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „celní úřad“) provedl dne 29. 6. 2015 na dálnici D1 místní šetření, při němž zkontroloval nákladní automobil značky VOLVO, který řídil P. F. Při kontrole zjistil ve vozidle 7 000 litrů motorové nafty, jejichž vlastníkem byla podle vyjádření řidiče žalobkyně a k nimž řidič nepředložil doklady požadované celním úřadem. Ten rozhodl nejprve o zajištění vybraných výrobků a následně rozhodnutím ze dne 23. 2. 2016, č. j. 18080-5/2016-510000-12, sp. zn. 63145880/799/2015, o propadnutí vybraných výrobků v množství 6 967 litrů podle § 42d odst. 1 písm. a) zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o spotřebních daních“). Měl za prokázané, že byly dopravovány bez dokladu podle § 5 zákona o spotřebních daních prokazujícího jejich řádné zdanění spotřební daní, tedy způsobem předpokládaným v § 42 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních. Odvolání proti rozhodnutí celního úřadu zamítl žalovaný rozhodnutím ze dne 30. 6. 2016, č. j. 18945-4/2016-900000-302.

[2] Proti tomuto rozhodnutí podala žalobkyně žalobu k Městskému soudu v Praze (dále jen „městský soud“), který ji v záhlaví uvedeným rozsudkem zamítl. Nesouhlasil

s žalobním bodem, podle něhož ve věci nebylo prováděno dokazování způsobem požadovaným v § 92 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Celní úřad na straně 6 až 8 rozhodnutí přehledně uvedl důkazy, které shromáždil, a srozumitelným způsobem popsal, jaká skutková zjištění z nich učinil. Žalobkyně naopak neuplatnila žádnou žalobní námitku, kterou by brojila proti nesprávnosti konkrétního skutkového zjištění či jeho hodnocení ze strany celního úřadu, a většina listin, z nichž celní úřad vycházel, byla předložena právě žalobkyní či řidičem, který vybrané výrobky přepravoval, a žalobkyni tak musel být jejich obsah znám. Na závěru, že celní úřad provedl dokazování listinami, které shromáždil, nemůže nic změnit ani jeho konstatování uvedené v postoupení odvolání s příslušnou částí daňového spisu, že *„vzhledem k charakteru rozhodnutí nebylo ve věci provedeno dokazování“*. Daňový řád neupravuje povinnost správce daně seznámit účastníka řízení s podklady před vydáním rozhodnutí.

[3] Povinnost seznámit účastníka řízení se zjištěnými skutečnostmi a důkazy je zakotvena v § 115 odst. 2 daňového řádu a vztahuje se k situaci, kdy odvolací orgán provede v rámci odvolacího řízení dokazování, z něhož vyjdou najevo nové skutečnosti. Žalovaný nepochybil, pokud vyšel z podkladů, které shromáždil celní úřad. Předpokladem postupu podle § 115 odst. 2 daňového řádu je provedení dokazování v rámci odvolacího řízení, z něhož vzejdou nové skutečnosti, s nimiž nebyl účastník řízení dosud konfrontován. Žalovaný však nové důkazy v odvolacím řízení neprováděl, resp. nezjistil nové skutečnosti, které by samy o sobě byly pro rozhodnutí významné. Žalobkyně za takové nové důkazy označila své odvolání proti rozhodnutí o zajištění vybraných výrobků, rozvozový plán č. RP 1506844-1 ze dne 29. 6. 2015 a rozhodnutí o zajištění vybraných výrobků. Tyto listiny však byly součástí spisového materiálu a žalobkyně jejich obsah znala, protože šlo o jí podané odvolání a jí předložený rozvozový plán. Doručeno, a tudíž i známo, jí bylo i rozhodnutí o zajištění vybraných výrobků vydané v odvolacím řízení. Nemohlo tedy jít o nové důkazy, resp. o takové důkazy, z nichž by mohly vyjít najevo nové skutečnosti.

[4] Městský soud zamítl i druhý žalobní bod, v němž žalobkyně tvrdila, že vybrané výrobky byly dopravovány v souladu s právním řádem, a pokud doklady vykazovaly vady, jednalo se o pouhé nesprávnosti či nepravdivosti ve smyslu § 42c odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních a správní orgány měly povinnost zabývat se tím, zda byly vybrané výrobky řádně zdaněny. Žalobkyně však neuvedla, jaký konkrétní hodnotící závěr žalovaného považuje za nesprávný a z jakého skutkového a právního důvodu má nezákonnost takového závěru vyplývat. Naopak žalovaný provedl důkladný rozbor všech dokladů, které řidič či žalobkyně předložili, a podrobil je srozumitelnému a logickému hodnocení. Městský soud se ztotožnil s jeho závěrem o zásadních nesrovnalostech předložených dokladů. Pokud zůstal nedotčen závěr, že vybrané výrobky byly dopravovány bez řádného dokladu ve smyslu § 5 zákona o spotřebních daních, prokazování jejich zdanění nemá pro rozhodnutí o propadnutí zajištěných vybraných výrobků význam. V řízení podle § 42b zákona o spotřebních daních správní orgány nezjišťují, zda byly dopravované vybrané výrobky zdaněny, nýbrž zda byly dopravovány s doklady vyžadovanými v § 5 zákona o spotřebních daních.

pokračování

[5] Zamítl i námitku porušení zásady legitimního očekávání, v níž poukázala na rozhodnutí celního úřadu v obdobném případě ze dne 21. 1. 2016, č. j. 8649-3/2016-510000-12, o uvolnění 2 628 litrů zajištěných vybraných výrobků. Podle městského soudu však toto rozhodnutí, které nebylo součástí spisového materiálu, nepředložila a nenavrhla jeho provedení jako důkaz při jednání. Nepřiblížila ani skutkové okolnosti této věci tak, aby mohly být konfrontovány s jejím případem. Navíc § 8 odst. 2 daňového řádu neznámá, že by byl správce daně automaticky vázán dřívějším rozhodnutím, pokud v něm učinil chybné, resp. s právní úpravou nesouladné posouzení.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalobkyně

[6] Žalobkyně (dále „stěžovatelka“) podala proti rozsudku městského soudu kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[7] Za odporující důvodové zprávě k § 92 odst. 7 daňového řádu označila závěr městského soudu, že požadavky tohoto ustanovení jsou splněny mimo jiné tím, že ve věci bylo vyhotoveno rozhodnutí, které obsahuje hodnocení důkazů ve smyslu § 102 odst. 3 a 4 daňového řádu. Ustanovení § 92 odst. 7 daňového řádu je nutno vykládat tak, že není-li jiné písemnosti založené ve spise, pak je třeba sepsat o hodnocení důkazů úřední záznam, se kterým správní orgán musí před vydáním rozhodnutí seznámit účastníka řízení, aby mohl na výsledek dosud provedeného dokazování adekvátně reagovat a pro něj prozatím nepříznivý výsledek dokazování zvrátit na svoji stranu. Výklad městského soudu odporuje jak důvodové zprávě k § 92 odst. 7 daňového řádu, tak obecné zásadě vyjádřené v jeho § 6 odst. 3, podle něhož správce daně umožní osobám zúčastněným na správě daní uplatňovat jejich práva a v souvislosti se svým úkonem jim poskytne přiměřené poučení o jejich právech a povinnostech.

[8] Absence dokazování před celním úřadem měla dopad i na řízení před žalovaným, který mohl na způsob dokazování vedeného celním úřadem zareagovat pouze způsoby, které stěžovatelka popsala již v žalobě. Když pak žalovaný doplňoval podklady pro rozhodnutí, měl postupovat podle § 115 odst. 2 daňového řádu. Žalovaný totiž několika důkazy prokazoval nové skutečnosti, které zohledňoval při svém rozhodování, když např. z jejího odvolání proti zajištění vybraných výrobků dovodil, že pokud před zahájením dopravy nahlásila daňovému skladu změnu, nic jí nebránilo nahlásit tyto změny včas před zahájením dopravy také celní správě.

[9] Za překvapivé označila tvrzení městského soudu, že se nezabýval podrobněji rozhodnutím celního úřadu ze dne 21. 1. 2016, č. j. 8649-3/2016-510000-12, o uvolnění 2 628 litrů zajištěných vybraných výrobků, neboť nebylo součástí správního spisu. Když její zástupce nahlížel dne 16. 8. 2016 do správního spisu, bylo toto rozhodnutí jeho součástí, jak plyne i ze zápisu o nahlédnutí do spisu. Městskému soudu tedy patrně nebyl předán celý spisový materiál. V žalobě navrhovala provést uvedené rozhodnutí celního úřadu jako důkaz, což městský soud neučinil. Toto rozhodnutí se týkalo jejího druhého řízení, v němž postupovala stejně jako v případě nyní posuzovaném, a očekávala, že stejně

bude postupovat i celní úřad, který ovšem tentokrát překvapivě rozhodl o propadnutí vybraných výrobků. Kdyby byla v průběhu řízení seznámena s výsledkem dokazování ve smyslu § 92 a § 115 daňového řádu, měla by možnost pokusit se o nápravu tohoto stavu ve svůj prospěch. Protože však oba správní orgány zatížily řízení vadou absence dokazování, neměla možnost jakkoli předvídat rozhodnutí o propadnutí zajištěných vybraných výrobků.

[10] Ze všech uvedených důvodů navrhla, aby byl rozsudek městského soudu zrušen, stejně jako rozhodnutí žalovaného a celního úřadu a aby byla věc vrácena žalovanému k dalšímu řízení.

[11] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil s městským soudem, že není smyslem § 92 odst. 7 daňového řádu, aby měl správce daně povinnost zakončit dokazování vždy vyhotovením úředního záznamu, v němž by uvedl, které skutečnosti pokládá za prokázané a které nikoli. I komentář k daňovému řádu, na nějž stěžovatelka odkazuje, v jiných částech potvrzuje, že hodnocení důkazů může být vtěleno přímo do odůvodnění konečného rozhodnutí, což ostatně plyne i z § 102 odst. 4 daňového řádu. Výjimku představuje situace, kdy je daň stanovena na základě výsledků daňové kontroly a zpráva o ní plní funkci odůvodnění rozhodnutí. V nynějším případě však vyplývaly skutečnosti podstatné pro rozhodnutí o zajištěných vybraných výrobcích již z rozhodnutí o jejich zajištění, takže celní úřad a žalovaný mohli z těchto rozhodnutí vycházet a odkázat na ně. Navíc zde šlo převážně o hodnocení listin předložených samotnou stěžovatelkou, která znala jejich obsah. Z trojice listin uváděných stěžovatelkou žalovaný vycházel coby z podkladů shromážděných celním úřadem a neprováděl jimi samostatně dokazování. Neměl důvod na jejich základě měnit skutkové závěry a stěžovatelku s nimi zvlášť seznamovat postupem podle § 115 odst. 2 daňového řádu. Nedoplňoval také důkazy z jiného řízení, jak tvrdí stěžovatelka. Řízení o zajištění vybraných výrobků a o jejich propadnutí jsou úzce spjatá a navazují na sebe, protože druhé z těchto řízení potvrzuje podezření, která v prvním z nich vedla k zajištění vybraných výrobků.

[12] K námitce porušení zásady legitimního očekávání žalovaný uvedl, že součástí spisu zn. 63145880/799/2015 je skutečně i rozhodnutí ze dne 21. 1. 2016, č. j. 8649-3/2016-510000-12. Obě rozhodnutí se týkají stěžovatelky, a zatímco v nyní posuzovaném případě bylo rozhodnuto o propadnutí vybraných výrobků, v uvedeném případě celní úřad vybrané výrobky v rámci autoremedury uvolnil. Jednalo se však o dvě právně samostatná řízení, byť byla formálně vedena v jednom spise, z nějž byla žalovanému při odvolacím řízení postoupena jen ta část, která se týkala nyní přezkoumávaného řízení. Šlo však o dvě různá místní šetření uskutečněná v různé dny a mezi oběma případy nelze shledat skutkovou shodu, kromě shody v osobě stěžovatelky. Žalovaný se nemohl rozdíly mezi oběma prvostupňovými rozhodnutími zabývat, neboť stěžovatelka takovou námitku neuplatnila v odvolání, přestože už jí rozhodnutí ze dne 21. 1. 2016 bylo v době podání odvolání známo. Toto rozhodnutí se týkalo situace, kdy byly k dopravě minerálních olejů předloženy dodací nákladní listy a stáčecí lístky, které v okamžiku kontroly neodpovídaly aktuálně dopravovanému množství, nicméně následně bylo dodacím nákladním listem na konkrétní množství motorové nafty nakoupené od společnosti ČEPRO, a. s., prokázáno

pokračování

časově odpovídající dodání tohoto vybraného výrobku přímo stěžovatelce. Naopak v nyní posuzovaném případě nebyl již prvotní předložený doklad plnicí funkci dokladu podle § 5 odst. 2 zákona o spotřebních daních vůbec ztotožnitelný s osobou stěžovatelky, neboť se týkal dodání minerálních olejů mezi jinými subjekty. Fakticky tak byly minerální oleje dopravovány bez dokladu. Jedno dříve vydané rozhodnutí celního úřadu navíc nemůže založit legitimní očekávání stejného výsledku v dalším případě; to by mohla založit až soustavná správní praxe. Navrhl, aby byla kasační stížnost zamítnuta.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[13] Nejvyšší správní soud (dále též „NSS“) posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[14] Stěžovatelka ve své prvé námitce označuje za porušení § 92 odst. 7 daňového řádu to, že celní úřad nese-psal před ukončením řízení úřední záznam o hodnocení důkazů. Podle uvedeného ustanovení *[s]právce daně po provedeném dokazování určí, které skutečnosti považuje za prokázané a které nikoliv a na základě kterých důkazních prostředků; o hodnocení důkazů sepíše úřední záznam, pokud se toto hodnocení neuvádí v jiné písemnosti založené ve spise.*

[15] Stěžovatelka poukazuje na znění důvodové zprávy k citovanému ustanovení, která uvádí: *„Proces dokazování je podle odst. 7 završen závěrečným hodnocením důkazů, ve kterém správce daně určí, které provedené důkazní prostředky, resp. důkazy z nich získané jsou použitelné pro vydání rozhodnutí ve věci, a které nikoli, a osvědčí je jako důkaz. Zde se uplatní zásada volného hodnocení důkazů (§ 8 odst. 1). O tomto postupu sepíše správce daně úřední záznam, s výjimkou důkazů, jejichž hodnocení je obsaženo v dříve provedeném záznamu (např. zpráva o daňové kontrole).“*

[16] I citovaná důvodová zpráva ovšem připouští, že pokud je hodnocení důkazů obsaženo v jině provedeném záznamu, není třeba samostatný úřední záznam vypracovávat. To potvrzuje i komentářová literatura k uvedenému ustanovení: *„Vnitřní přesvědčení ústící do zhodnocení důkazů musí správce daně přesvědčivě a přezkoumatelným způsobem navenek odůvodnit. Zákon stanoví povinnost „určit“, které skutečnosti považuje za prokázané, a které nikoliv, a na základě kterých důkazních prostředků (důkazů). Obsahově jde vlastně o odůvodnění, které ve srovnatelných správních i soudních řízeních je pravidelnou součástí vydávaných rozhodnutí (srov. např. § 157 odst. 2 o. s. ř., § 125 odst. 1 tr. řádu, § 68 odst. 3 správního řádu a další). V daňovém řízení rozhodnutí zpravidla odůvodňována až do nedávné doby nebyla (srov. § 32 odst. 3 zák. o správě daní a poplatků, ve znění novely č. 304/2009 Sb., s účinností od 1. 1. 2010). Nyní zákon stanoví povinnost přinejmenším vyhotovit úřední záznam (srov. § 63), pokud se hodnocení důkazů nenachází v jiné písemnosti založené ve spise, což v praxi bude nejčastěji rozhodnutí (srov. § 102 odst. 3 a 4) nebo zpráva o daňové kontrole (srov. § 88 odst. 1).“* (Baxa, J. in Baxa, J. a kol. *Daňový řád. Komentář. II. díl.* Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011, komentář k § 92, zvýraznil NSS).

[17] V nyní posuzovaném případě bylo hodnocení důkazů obsaženo v rozhodnutí celního úřadu ze dne 23. 2. 2016, které obsahuje ve smyslu § 102 odst. 4 daňového řádu i jeho úvahu o tom, *které skutečnosti má za prokázané, jakými úvahami se při hodnocení důkazů řídil, o které důkazy opřel svá skutková zjištění a jak věc posoudil po právní stránce.* Stěžovatelka ostatně ani v kasační stížnosti konkrétně neuvádí, v čem jí ztížilo obranu proti hodnocení důkazů ze strany celního úřadu to, že bylo obsaženo přímo v jeho rozhodnutí, a nikoli v samostatném úředním záznamu. NSS se tedy ztotožňuje s tím, jak tuto otázku posoudil v bodech 44 až 47 svého rozsudku městský soud.

[18] V bodech 48 až 51 se městský soud podrobně a přesvědčivě vypořádal i s námitkou zopakovanou nyní v kasační stížnosti, že žalovaný doplňoval dokazování, a přesto stěžovatelku s novými důkazy neseznámil, jak požaduje § 115 odst. 2 daňového řádu: *Provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.* Stěžovatelka uváděla, že žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí poukázal na důkazy, které celní úřad v rámci svého řízení nezmiňoval, konkrétně na odvolání proti rozhodnutí o zajištění vybraných výrobků, na rozvozový plán ze dne 29. 6. 2015, č. RP 1506844-1, a na rozhodnutí o zajištění vybraných výrobků. Městský soud ovšem v bodech 49 a 50 rozsudku, s nimiž stěžovatelka v kasační stížnosti fakticky nijak nepolemizuje, příležitostným způsobem rozebral, že o nově zjištěné skutečnosti nebo důkazy nad rámec dokazování provedeného celním úřadem nešlo, neboť na tyto skutečnosti žalovaný odkazoval pouze zcela podpurným způsobem.

[19] Na straně 10 svého rozhodnutí sice odkázal na obsah odvolání, které stěžovatelka podala proti rozhodnutí o zajištění vybraných výrobků, tím však jen nad rámec vypořádání odvolacích námitek doplnil, že pokud hlásila daňovému skladu změny před zahájením dopravy, nic jí nebránilo nahlásit tyto změny včas před zahájením dopravy také celní správě a zaslat jí aktuální a opravený rozvozový plán. Toto zjištění nijak nemodifikovalo rozhodující skutková zjištění učiněná celním úřadem, zejména nemělo vliv na stěžejní závěr o tom, že vybrané výrobky byly dopravovány bez řádného dokladu ve smyslu § 5 zákona o spotřebních daních. Totéž platí i pro zmínku žalovaného o rozvozovém plánu č. RP 1506844-1, k němuž na straně 10 pouze uvedl, že se k posuzované dopravě vůbec nevztahuje, protože je na něm uveden jiný dopravní prostředek a odlišná jsou i místa určení a subjekty, jimž mělo být dopravováno. Nešlo tak o zjištění nové relevantní skutečnosti, která by mohla mít vliv na skutkový a právní závěr, k němuž správní orgány obou stupňů dospěly. Nadto lze poznamenat, že stěžovatelka proti těmto konstatováním žalovaného nebrojila žádnou konkrétní žalobní či kasační námitkou, kterou by je skutkově zpochybňovala. Ve vztahu k zamítnutí odvolání proti rozhodnutí o zajištění vybraných výrobků žalovaný v nyní posuzovaném rozhodnutí pouze poukázal na skutečnost, že jsou obě řízení úzce propojena a že se stěžovatelka v nyní posuzované věci nijak nevyjadřovala k vyhotovování jednotlivých rozvozových plánů, a žalovaný proto neměl důvod odchytil se od závěrů, které se vztahovaly k zasílání rozvozových

pokračování

plánů a byly rozebírány v odvolacím řízení ve věci zajištění vybraných výrobků. Výslovně konstatoval, že nyní pouze setrval na původních závěrech, neboť ve věci nevyšly najeho nové skutečnosti, které by uvedené závěry modifikovaly. Neprovedl tedy důkaz rozhodnutím, které bylo vydáno v řízení o zajištění vybraných výrobků, neboť sám učinil potřebná a pro věc relevantní skutková zjištění a provedl jejich hodnocení, na jejichž základě dospěl ke stejným závěrům, jako v řízení o zajištění vybraných výrobků. Kasační námitky proti údajnému porušení § 92 odst. 7 a § 115 odst. 2 daňového řádu tedy nejsou důvodné.

[20] Naopak v postupu, jakým se městský soud vypořádal s námitkou porušení zásady legitimního očekávání, je třeba shledat nepřezkoumatelnost ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Stěžovatelka ji uplatnila na straně 5 žaloby, kde nejprve v jednom odstavci rozebrala obecně smysl této zásady a poté v druhém odstavci uvedla, že je pro ni nesrozumitelná správní praxe žalovaného a celního úřadu, který v obdobném případě zajištění vybraných výrobků u řidiče M. B. rozhodl o uvolnění 2 628 litrů motorové nafty, jak plyne z rozhodnutí ze dne 21. 1. 2016, č. j. 8649-3/2016-510000-12, které je vedeno ve stejném spise jako řízení napadené nyní její žalobou. Stěžovatelka proto očekávala, že i v nynějším řízení bude rozhodnuto stejně. Dále pak uvedla, že důkazem jejích tvrzení je „*správní spis CU pro hl. m. Prahu sp. zn. 63145880/799/2015*“.

[21] NSS nejprve konstatuje, že takto uplatněná námitka je poměrně obecná a zejména v ní chybí podrobnější argumentace, jíž by stěžovatelka prokázala, že obě srovnávaná rozhodnutí byla vydána skutečně v reakci na obdobné či totožné skutkové a právní okolnosti. Jejich podobnost nyní žalovaný vyvrací ve vyjádření ke kasační stížnosti. Podstatné však je, že městský soud na tuto námitku zareagoval nepřezkoumatelným způsobem, který NSS znemožňuje posoudit, zda zde takové skutkové podobnosti byly či nikoli, a zda tedy mohlo dojít k porušení ochrany legitimního očekávání, respektive zákazu vyjádřeného v § 8 odst. 2 daňového řádu, *aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly*.

[22] Městský soud totiž stěžovatelce v bodě 56 rozsudku vytkl, že její námitce chybí potřebný individualizovaný rozměr, který by mu umožnil se jí zabývat. Stěžovatelka nepřiblížila skutkové okolnosti srovnávané věci tak, aby mohly být konfrontovány s jejím případem. Dále jí vytkl, že bez bližší konkretizace uvedla, že šlo o rozhodnutí v obdobném případě, aniž by však toto rozhodnutí, které nebylo součástí spisového materiálu (na což poukázal žalovaný ve svém vyjádření k žalobě), předložila, resp. navrhla provedení důkazu tímto rozhodnutím při jednání. Dále pak uvedl, že „*ustanovení § 8 odst. 2 daňového řádu nelze vykládat tím způsobem, že by byl správce daně automaticky vázán dřívějším rozhodnutím, pokud v něm učinil chybné, resp. s právní úpravou nesouladné posouzení*“.

[23] Takové posouzení však odporuje obsahu spisu, žalobě a je vnitřně rozporné. Městský soud měl pravdu v tom, že pokud by stěžovatelka pouze poukázala na jedno nahodilé rozhodnutí ve věci jiného subjektu, v němž bylo rozhodnuto o uvolnění zajištěných vybraných výrobků, aniž by toto rozhodnutí skutkově a právně konkrétně srovnala s rozhodnutím ve své věci, pak by taková obecná námitka nemohla prokázat

porušení zásady vyjádřené v § 8 odst. 2 daňového řádu. Taková námitka by totiž poukazovala pouze na to, že jednomu subjektu vybrané výrobky propadly a druhému nikoli, což bez konkretizace podobnosti obou případů skutečně porušení § 8 odst. 2 daňového řádu založit nemůže. Stěžovatelka ovšem uvedla v žalobě nejen neupřesněné tvrzení, že jde o „zcela obdobný případ“, ale hlavně, že jde o rozhodnutí, *„které je vedeno ve stejném spisu jako řízení, jež je napadeno touto žalobou.“* Šlo tedy o dvě rozhodnutí v jejích věcech, navíc v úzké časové souvislosti, ovšem s opačným výsledkem, což ve vyjádření ke kasační stížnosti potvrdil i žalovaný. Toto druhé rozhodnutí navíc v žalobě jasně navrhla k provedení jako důkaz.

[24] Městský soud se ovšem s tímto důkazním návrhem řádně nevypořádal. Uvedl, že nenavrhl provedení důkazu tímto rozhodnutím při jednání, což ovšem odporuje tomu, že provedení tohoto důkazu navrhla již v žalobě. Dále uvedl, že toto rozhodnutí nebylo součástí spisového materiálu, na což poukázal žalovaný ve vyjádření k žalobě. K tomu však stěžovatelka ke kasační stížnosti opakuje své tvrzení ze žaloby, že součástí správního spisu bylo, což prokazuje protokolem o nahlížení do spisu ze dne 16. 8. 2016 a ve vyjádření ke kasační stížnosti to nadto potvrzuje i sám žalovaný, který přiznává, že rozhodnutí bylo součástí téhož správního spisu, ovšem bylo v části, kterou mu celní úřad nepostoupil spolu s odvoláním, takže ji ani on neposlal městskému soudu. Konečně městský soud dodal, že *„ustanovení § 8 odst. 2 daňového řádu nelze vykládat tím způsobem, že by byl správce daně automaticky vázán dřívějším rozhodnutím, pokud v něm učinil chybné, resp. s právní úpravou nesouladné posouzení.“* Za situace, kdy městský soud neměl toto dřívější rozhodnutí k dispozici, protože si je nevyžádal ani jako stěžovatelkou navrhovaný důkaz, ani jako chybějící část správního spisu, není zcela zjevné, proč stavěl svou další argumentaci na předpokladu, že v něm celní úřad možná učinil chybné, respektive s právní úpravou nesouladné posouzení.

[25] NSS si je vědom, že stěžovatelka formulovala námitku porušení § 8 odst. 2 daňového řádu velmi obecně. To však nemění nic na tom, že na její důkazní návrh a na absenci rozhodnutí, na něž odkazovala, ve správním spise zareagoval městský soud způsobem zakládajícím vadu ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., a to v podobě opomenutého důkazu. Již v nálezu ze dne 30. 6. 2004, sp. zn. IV. ÚS 570/03, označil Ústavní soud za jeden z příkladů tzv. opomenutých důkazů *„procesní situace, v nichž bylo účastníky řízení navrženo provedení konkrétního důkazu, přičemž návrh na toto provedení byl soudem bez věcně adekvátního odůvodnění zamítnut, eventuálně zcela opomenut, což znamená, že ve vlastních rozhodovacích důvodech o něm ve vztahu k jeho zamítnutí nebyla zmínka buď žádná či toliko okrajová a obecná, neodpovídající povaze a závažnosti věci.“* V nálezu ze dne 8. 7. 1999, sp. zn. III. ÚS 87/99, pak uvedl, že *„zákonem předepsanému postupu v úsilí o právo (zásadám spravedlivého procesu), vyplývajícím z Listiny (čl. 36 odst. 1) nutno rozumět tak, že ve spojení s obecným procesním předpisem v řízení před obecným soudem musí být dána jeho účastníkovi možnost vyjádřit se nejen k provedeným důkazům (čl. 38 odst. 2 Listiny) a k věci samé, ale také označit (navrhnout) důkazy, jejichž provedení pro zjištění (prokázání) svých tvrzení pokládá za potřebné; tomuto procesnímu právu účastníka odpovídá povinnost soudu nejen o vznesených návrzích (včetně návrhů důkazních) rozhodnout, ale také - pokud jim nevyhoví - ve svém rozhodnutí vyložit, z jakých důvodů (zpravidla ve vztahu k*

pokračování

hmotněprávním předpisům, které aplikoval a právním závěrům, k nimž na skutkovém základě věci dospěl) navržené důkazy neprovedl (§ 157 odst. 2 o. s. ř.); jestliže tak obecný soud neučiní, zatíží tak svoje rozhodnutí nejen vadami, spočívajícími v porušení obecných procesních principů, ale současně postupuje v rozporu se zásadami, vyjádřenými v hlavě páté (především čl. 36 odst. 1, čl. 38 odst. 2) Listiny.“

[26] V nyní posuzovaném případě stěžovatelka jasně formulovala důkazní návrh, jehož odmítnutí postavil městský soud zčásti na chybném předpokladu, že se týká jiného subjektu, zčásti pak na zjištění, že není součástí správního spisu, což však byla chyba žalovaného, respektive celního úřadu, který je ze správního spisu vyloučil, a konečně na právní úvaze, v níž městský soud reagoval na možný obsah tohoto rozhodnutí, které neměl k dispozici. Shledáním vady ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. NSS nijak nepředbíhá posouzení skutkové a právní podobnosti obou rozhodnutí, jež ostatně ani nadále není součástí správního spisu poskytnutého NSS a je pouze popisováno ve vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti.

IV. Závěr a náklady řízení

[27] Nejvyšší správní soud proto dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná, a rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Vzhledem k tomu, že důvodem zrušení je výhradně vada v řízení před městským soudem ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., nebyl důvod ke stěžovatelkou navrhovanému rušení rozhodnutí správních orgánů. Městský soud bude v souladu se závazným právním názorem NSS (§ 110 odst. 4 s. ř. s.) povinen o žalobě rozhodnout znovu a vypořádat se s důkazním návrhem stěžovatelky.

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

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 4. března 2020

JUDr. Barbara Pořízková
předsedkyně senátu