

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Daniely Zemanové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobce: **H. BLOCH a.s.,** se sídlem Vídeňská 232/116b, Brno, zast. JUDr. Filipem Horákem, advokátem se sídlem Radnická 11, Brno, proti žalovanému: **Celní ředitelství Brno,** se sídlem Koliště 21, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 5. 2009, č. j. 2480/08/1198-3/2009-010100-21, o nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 24. 2. 2011, č. j. 30 Ca 97/2009 - 53,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 24. 2. 2011, č. j. 30 Ca 97/2009 - 53, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností napadá v záhlaví označený rozsudek Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), kterým bylo zrušeno jeho rozhodnutí ze dne 19. 5. 2009, č. j. 2480/08/1198-3/2009-010100-21. Tímto rozhodnutím stěžovatel zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutí Celního úřadu Brno (dále jen „správce daně“), platebnímu výměru ze dne 6. 8. 2007, č. j. 4661/07-016200-024, kterým byl žalobci za zdaňovací období duben 2006 přiznán nárok na vrácení spotřební daně z ostatních benzínů ve výši 13 616 Kč.

Stěžovatel označuje jako důvody kasační stížnosti skutečnosti uvedené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s."). Neztotožňuje se se závěry krajského soudu, že se dopustil podstatného porušení ustanovení o řízení, pokud neprovedl žalobcem navrhované výslechy svědků v situaci, kdy nebyl spolehlivě zjištěn skutkový stav věci a kdy odběry vzorků minerálních olejů byly provedeny pouze v nepatrném množství a v jiném zdaňovacím období. Stěžovatel rovněž nesouhlasí s výtkami krajského soudu, že žalobou napadené rozhodnutí neobsahuje konkrétní zdůvodnění, proč se celní orgány odklonily od dosavadní rozhodovací praxe. Stěžovatel upozorňuje, že mu nebylo známo, jakým způsobem probíhala řízení před dříve rozhodujícím Finančním úřadem Brno II, z jakých důvodů byl tímto úřadem žalobci přiznán nárok na vrácení spotřební daně a zda finanční úřad ověřoval žalobcem tvrzené údaje. Přestože vzorky použitého ISOPARu byly odebrány v jiném zdaňovacím období a v malém množství ve srovnání s celkovým množstvím spotřeby, byl dle názoru stěžovatele spolehlivě zjištěn skutkový stav věci. Ve všech případech odběru vzorků použitého ISOPARu bylo laboratorní analýzou prokázáno, že ze strojů s označením „potápka" byl vyčerpáván lehce znečištěný lakový benzín s nezměněným sazebním zařazením. Na této skutečnosti (tj. jaká látka byla po použití odsávána ze stroje s označením „potápka") nemohly nic změnit ani výslechy žalobcem navržených svědků. Pro určení sazebního zařazení nebyl podstatný vizuální vjem pracovníků, kteří přišli s ISOPARem do kontaktu, ale laboratorní rozbor, v jehož rámci je zkoumán např. průběh destilace nebo bod vzplanutí. Mezi účastníky řízení přitom nebyla sporná otázka nakládání s ISOPARem, ale pouze to, zda byl ISOPAR spotřebován a zda byly splněny podmínky pro přiznání nároku na vrácení spotřební daně. Za daného stavu se tak krajský soud měl zabývat meritem věci, tj. posoudit, zda stěžovatelem provedený výklad pojmu spotřeba je v souladu s příslušnými právními předpisy či nikoli. Závěrem stěžovatel napadá také výrok rozsudku krajského soudu, kterým mu byla uložena povinnost nahradit žalobci náklady řízení. Stěžovatel upozorňuje, že projednávaná věc je součástí skupiny devíti skutkově souvisejících žalob, které se odlišují pouze v některých jednotlivostech (množství spotřebovaného ISOPARu, čísla jednací napadených rozhodnutí apod.). Přestože v daném případě krajský soud nespojil žaloby ke společnému řízení a projednání, je stěžovatel toho názoru, že i zde mělo dojít ke snížení odměny právního zastoupení na poloviční výši a plná výše odměny měla být přiznána toliko v první z rozhodnutých věcí. Z týchž důvodů a s odkazem na nález Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 664/03 stěžovatel napadá také výši poplatkové povinnosti, která mu byla uložena ve všech dosud rozhodnutých případech, ačkoli dle jeho názoru měl soudní poplatek nahradit pouze v prvním případě. Ze všech výše uvedených důvodů proto stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

Žalobce se ve svém vyjádření ke kasační stížnosti v plném rozsahu ztotožňuje se závěry krajského soudu vyslovenými v napadeném rozhodnutí. Opětovně upozorňuje na řadu pochybení, jichž se celní orgány měly dopustit v předcházejícím řízení. Jednalo se zejména o neodůvodněný odklon stěžovatele od dosavadní správní praxe, odběry vzorků minerálních olejů, výklad pojmu „spotřeba" ve vztahu k použití ostatního benzínu ve strojích „potápka", jakož i neprovedení žalobcem navrhovaných svědeckých výpovědí. Žalobce proto navrhuje kasační stížnost jako nedůvodnou zamítnout.

Stěžovatel podal k vyjádření žalobce rozsáhlou repliku, v níž rozporuje jednotlivá tvrzení žalobce, přičemž setrvává na svém původním návrhu obsaženém v kasační stížnosti.

Z obsahu předloženého soudního a správního spisu Nejvyšší správní soud zjistil následující skutečnosti rozhodné pro posouzení důvodnosti kasační stížnosti:

Žalobce poskytoval v období od 1. 1. 2000 do 31. 12. 2006 tribotechnický servis pro společnost BOSCH DIESEL, s.r.o. (dále též „společnost BOSCH DIESEL"), v jehož rámci dodával ostatní benzín s označením ISOPAR H a ISOPAR L (dále též „ISOPAR") jako testovací kapalinu ke zkoušení těsnosti vyrobených vstřikovacích čerpadel ve strojích označených jako „potápka" a dále k čištění dílů čerpadel tlakovým ostřikem ve strojích „pračka".

V souvislosti s výše uvedeným použitím ostatních benzínů žalobce nárokoval u správce daně vrácení spotřební daně za zdaňovací období duben 2006 dle § 56a zákona o spotřebních daních ve výši 357 805 Kč, odpovídající spotřebovanému množství 30,22 m^3 ISOPARu. V žádosti o vrácení spotřební daně žalobce uvedl, že vybraný výrobek, tj. ostatní benzín s obchodním označením ISOPAR, spotřeboval v rámci své podnikatelské činnosti, a to jinak než pro prodej, pohon motorů, výrobu tepla nebo výrobu směsí uvedených v § 45 odst. 2 zákona o spotřebních daních, a po použití jej jako odpadní olej bezplatně předal společnosti A.S.A. spol. s r.o. (dále též „společnost A.S.A.") k likvidaci.

Dle § 43 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o správě daní a poplatků"), správce daně vyzval žalobce k odstranění pochybností o údajích uvedených v daňovém přiznání a k doplnění interních dokladů prokazujících množství ostatního benzínu, který žalobce použil v den jeho spotřeby. Správce daně dále u Celního úřadu Jihlava dožádal provedení několika místních šetření ve výrobním závodě společnosti BOSCH DIESEL, a to především za účelem provedení odběrů vzorků z přístrojů „pračka", „potápka" a ze sběrného kontejneru IBC, do kterého byly slévány látky, následně předávané společnosti A.S.A. k likvidaci. Na základě učiněných zjištění pak správce daně žalobce dále vyzval mj. k předložení dokladů, z nichž bude patrné množství ISOPARu, které bylo ve zdaňovacím období duben 2006 napuštěno do testovacího přístroje „potápka" a z tohoto přístroje vypuštěno, včetně dokladů prokazujících nárok na vrácení spotřební daně ke dni výměny náplně v tomto přístroji.

Po provedeném řízení správce daně rozhodnutím - platebním výměrem ze dne 6. 8. 2007, č. 5567/06-0162-024-R, č. j. 4661/07-016200-024, přiznal žalobci nárok na vrácení spotřební daně ve výši 13 616 Kč, odpovídající toliko spotřebě ISOPARu v přístroji „pračka" s odůvodněním, že u tohoto přístroje došlo ke spotřebě ostatního benzínu, neboť míra jeho použití byla taková, že se změnil jeho charakter a nomenklaturní zařazení (na odpadní olej). Naproti tomu správce daně nepřisvědčil závěru žalobce, že ostatní benzín byl spotřebován v případě jeho dodávání do přístrojů „potápka", neboť odběry vzorků provedené před výměnou náplně v tomto testovacím přístroji prokázaly, že charakter ostatního benzínu se předmětným použitím nezměnil (vyčerpaná látka nadále splňovala parametry tzv. „lakového benzínu" s totožným kódem nomenklatury).

Žalobce se proti uvedenému platebnímu výměru bránil odvoláním, které stěžovatel rozhodnutím ze dne 19. 5. 2009, č. j. 2480/08/1198-3/2009-010100-21, jako nedůvodné zamítl. Dle názoru stěžovatele žalobce ve smyslu § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků neprokázal, že množství ISOPARu, které měl spotřebovat při své podnikatelské činnosti, skutečně spotřeboval, a to ani na výzvu správce daně. Stěžovatel se ztotožnil s výkladem pojmu spotřeba, jak jej učinil správce daně, a dále doplnil, že za spotřebované je ostatní benzíny možno považovat pouze tehdy, pokud v průběhu jejich použití zaniknou jako takové, tj. po použití již není k dispozici kapalina, kterou je možno označit jako ostatní benzín. Stěžovatel uvedl, že ačkoli ze sdělení daňového subjektu (žalobce) a společnosti BOSCH DIESEL vyplynulo, že použitý ISOPAR byl předáván společnosti A.S.A. k likvidaci, bylo v průběhu řízení ověřeno, že takto předávaný ISOPAR nebyl zlikvidován, ale bylo s ním dále nakládáno (společnost A.S.A. jej prodávala dalším subjektům). Stěžovatel tak dospěl k závěru, že žalobci nevznikl nárok na vrácení spotřební daně použitím ISOPARu ve strojích „potápka“, neboť ISOPAR tímto použitím nezanikl a nadále se nacházel ve volném daňovém oběhu a nakládaly s ním další podnikatelské subjekty. Použití ISOPARu ve strojích „potápka“ nevedlo k takovému znečištění a ke změně charakteru použité látky, aby došlo ke změně jejího sazebního zařazení, když výstupem z tohoto přístroje byl opět lakový benzín. Stěžovatel dále odůvodnil, proč v rámci odvolacího řízení nepřistoupil k provedení navrhovaných výslechů svědků (pracovníků žalobce a pracovníků společnosti BOSCH DIESEL). Poukázal na skutečnost, že výslechy žalobcem navržených osob by nemohly odpovědět na otázku, zda ISOPAR použitý v zařízeních „potápka“ byl spotřebován ve smyslu § 56a zákona o spotřebních daních. Dle názoru stěžovatele je otázka spotřeby otázkou interpretační a případné svědecké výpovědi by na výsledku tohoto posouzení nemohly nic změnit.

Žalobce napadl toto rozhodnutí žalobou u krajského soudu, v níž shodně jako v podaném odvolání zpochybnil výklad pojmu „spotřeba“, který zaujaly správní orgány obou stupňů. Žalobce namítal, že stěžovatel při výkladu pojmu spotřeba postupoval v rozporu se zákonem, pokud k tomuto termínu účelově doplnil nutnost změny sazebního zařazení (kódu nomenklatury), čímž rozšířil explicitně vyjmenované zákonné podmínky pro uplatnění nároku na vrácení spotřební daně. Dle názoru žalobce byly minerální oleje v technologickém procesu výroby spotřebovány již tím, že je nebylo možno v důsledku znečištění nadále použít. Žalobce uvedl, že pojem „spotřeba“ nelze vykládat absolutně, tj. že spotřebovány jsou pouze ty minerální oleje, které zcela zaniknou, ale že je třeba vzít v úvahu skutečnosti jako účel použití, charakter vyráběného sortimentu atd. Žalobce používal minerální oleje v rámci tribotechnického servisu poskytovaného na základě uzavřené smlouvy, přičemž toto použití bylo limitováno pokyny, nařízeními a vnitřními směrnicemi společnosti BOSCH DIESEL, která rozhodovala o tom, který olej v jakém přístroji použít, zda je olej ještě vhodný k dalšímu použití, včetně rozhodování o následné likvidaci. Je přitom podstatné, že po použití minerálních olejů v rámci poskytování tribotechnického servisu byly minerální oleje shromážděny v kontejnerech a předány k likvidaci, kterou měla zajišťovat společnost A.S.A. Učiněná zjištění stěžovatele o následném prodeji těchto olejů nebyla pro posouzení uvedené věci relevantní, neboť žalobce již nemohl další nakládání s odpadem ovlivnit. Stěžovatel pak v napadeném rozhodnutí nesprávně dovodil, že poskytování tribotechnického servisu bylo ukončeno okamžikem vypuštění použitého minerálního oleje z toho kterého přístroje, přestože

žalobce v průběhu řízení jednoznačně prokázal, že poskytování tribotechnického servisu končí až předáním použitých minerálních olejů k jejich likvidaci. Žalobce tak byl přesvědčen, že splnil veškeré zákonné podmínky pro úspěšné uplatnění nároku na vrácení spotřební daně dle § 56a odst. 1 zákona o spotřebních daních a že stěžovateli předložil veškeré interní doklady, jimiž prokázal nárok na vrácení daně.

K odebraným vzorkům, které stěžovatel pokládal za stěžejní důkazní materiál, žalobce namítal, že tyto vzorky byly odebrány v zanedbatelném množství (max. 3 x 1000 ml), a tedy se nejedná o reprezentativní vzorek. V závodě BOSCH DIESEL bylo denně použito a následně spotřebováno cca 3000 až 4500 litrů ostatního benzínu ISOPAR. Množství odebraných vzorků tak odpovídalo 0,1 % až 0,06 % denní spotřeby tohoto benzínu a tyto vzorky *de facto* prokázaly toliko složení odebraného množství, nikoli spotřeby jako takové. Žalobce taktéž upozornil na řadu procesních pochybení týkajících se nejen provádění odběrů vzorků, místních šetření uskutečněných bez vědomí žalobce, ale také formálních vad v sepsaných protokolech. Dále poukázal na odlišnou správní praxi Celního úřadu Brno, který oproti dříve rozhodujícímu Finančnímu úřadu Brno II v totožném případě žalobci nárok na vrácení spotřební daně nepřiznal. Žalobce připomněl, že v období od 1. 1. 2000 do 31. 12. 2006 se použití minerálních olejů v rámci tribotechnického servisu nezměnilo a princip placení daně a nároku na její vrácení obsažený v tehdejší právní úpravě (zákon č. 587/1992 Sb.) byl prakticky totožný se současnou právní úpravou. Namítal proto, že situace, kdy různí správci daně rozhodli o prakticky identických případech uplatněného nároku rozdílně, daňovým subjektům neumožňuje důvěřovat ve správnost vydaných rozhodnutí. Závěrem žalobce upozornil na neprovedení jím navrhovaných důkazů, konkrétně výslechů svědků (zaměstnanců společnosti BOSCH DIESEL a zaměstnanců žalobce), kteří se měli vyjádřit k faktickému použití minerálních olejů ve výrobě, k nakládání s těmito minerálními oleji a rovněž k jejich likvidaci.

Krajský soud přezkoumal zákonnost vydaného rozhodnutí stěžovatele včetně řízení, které jeho vydání předcházelo, a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná. V odůvodnění rozhodnutí uvedl, že mezi stranami zůstal sporným výklad pojmu spotřeba užitý v § 56a odst. 3 zákona o spotřebních daních, jehož obsah a rozsah je nutno dle v rozsudku citované judikatury Nejvyššího správního soudu nalézt v závislosti na místních, časových a jiných podmínkách věci. K tomu ovšem dle názoru krajského soudu v projednávaném případě nedošlo. Krajský soud uvedl, že stěžovatel v odůvodnění svého rozhodnutí na jedné straně konstatuje, že žalobce neunesl důkazní břemeno ve smyslu § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků, neboť na výzvu správce daně neprokázal, jaké množství ISOPARu při své podnikatelské činnosti skutečně spotřeboval, na druhé straně však stěžovatel v rozporu s těmito závěry odmítl provést žalobcem navržené důkazy – výslechy svědků, kteří měli vypovídat o způsobu a rozsahu použití ISOPARu v příslušných zařízeních. Dle názoru krajského soudu navržení svědci mohli objasnit skutkový stav věci, na základě kterého by stěžovatel mohl nalézt obsah a rozsah neurčitého právního pojmu „spotřeba“ užitého v § 56a zákona o spotřebních daních. Krajský soud uzavřel, že nevyslechnutí navržených svědků představuje podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, mající za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Uvedené pochybení je pak o to závažnější, že z odůvodnění rozhodnutí stěžovatele není zřejmé, proč správní orgány změnily svou dosavadní správní praxi, přestože ustanovení §

56a odst. 1 a 3 současného zákona o spotřebních daních (zákon č. 353/2003 Sb.) obsahuje obdobné podmínky nároku na vrácení spotřební daně jako § 12h odst. 1 dříve účinného zákona č. 587/1992 Sb. Správní orgány jsou ve své činnosti vázány základními principy správního rozhodování, mezi které patří povinnost rozhodovat v obdobných případech obdobným způsobem. Žalobce tak měl na základě předchozí správní praxe, kdy mu byl Finančním úřadem Brno II přiznáván nárok na vrácení spotřební daně, legitimní očekávání, že k němu bude takto přistupováno i ze strany celního úřadu. Za absence zdůvodnění odklonu od dosavadní správní praxe, jakož i nedostatečně zjištěného skutkového stavu, pak krajský soud pokládal za předčasné vyjadřovat se k samotnému výkladu pojmu spotřeba učiněnému celními orgány obou stupňů, včetně nutnosti změny sazebního zařazení (kódu nomenklatury). Pokud pak správní orgány postavily své závěry zejména na laboratorních rozborech odebraných vzorků, které ovšem byly prováděny v jiném zdaňovacím období a jen v zanedbatelném množství, pak i z těchto důvodů bylo dle krajského soudu nezbytné, aby stěžovatel vyhověl návrhům žalobce na doplnění dokazování o výslechy konkrétních svědků.

Kasační stížnost je podle § 102 a násl. s. ř. s. přípustná a podle jejího obsahu jsou v ní uplatněny důvody dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s., tj. nezákonnost rozhodnutí spočívající na nesprávném posouzení právní otázky soudem [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.]; a dále nepřezkoumatelnost rozhodnutí krajského soudu pro nedostatek důvodů [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]. Rozsahem a důvody kasační stížnosti je Nejvyšší správní soud podle ustanovení § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. vázán.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu důvodů uplatněných kasační stížností a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Předmětem řízení v projednávané věci bylo posouzení důvodnosti nároku žalobce na vrácení spotřební daně z minerálních olejů podle ustanovení § 56a zákona o spotřebních daních. Nicméně stěžejním důvodem, pro který krajský soud zrušil žalobou napadené správní rozhodnutí, bylo žalobcem namítané pochybení stěžovatele, který neprovedl navrhované výslechy svědků, ačkoli tyto byly dle názoru krajského soudu klíčovými pro náležité zjištění skutkového stavu a pro objasnění pojmu spotřeba ve smyslu výše zmiňovaného § 56a zákona o spotřebních daních. Z tohoto důvodu se proto Nejvyšší správní soud nejprve zabýval důvodností kasační námitky stěžovatele, která zákonnost uvedených závěrů krajského soudu zpochybňuje.

Dle § 31 zákona o správě daní a poplatků je povinností správce daně zjistit náležitě skutečný stav věci, a to za využití důkazních prostředků získaných v souladu se zákonem. Dle § 31 odst. 9 téhož zákona prvotně stíhá důkazní břemeno daňový subjekt, který prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání, hlášení či vyúčtování, anebo k jejichž prokázání byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. K prokázání svých tvrzení je daňový subjekt oprávněn navrhovat provedení důkazů, správce daně však není návrhy daňového subjektu na dokazování vázán (§ 31 odst. 2 a 4 zákona o správě daní a poplatků). Finanční orgány nejsou povinny provést všechny daňovým subjektem navržené důkazy (srovnej § 31 odst. 2 a 4 zákona o správě daní a poplatků), a to zvláště v situaci, kdy tyto důkazy nejsou schopny prokázat spornou záležitost. Je však povinností finančních orgánů v rozhodnutí náležitě odůvodnit, proč

navržené důkazy neprovedly tak, aby tato úvaha následně mohla být přezkoumána soudem.

Rozhodnutí správce daně, které z navržených důkazů provede a které nikoli, je tak výlučně na jeho úvaze; to jej však nezbavuje povinnosti takový postup náležitě odůvodnit. Finanční orgány jsou vždy povinny podané důkazní návrhy buď provést, anebo se s nimi alespoň argumentačně vypořádat a jejich provedení odmítnout. V případě odmítnutí pak je třeba uvést, proč navrhovaný důkaz nemá pro rozhodovanou věc žádnou relevanci, nebo že se např. jedná o důkaz potvrzující tvrzení, které již bylo v řízení postaveno najisto, a tedy by jeho provedení bylo v řízení nadbytečným.

V posuzované věci krajský soud stěžovateli vytknul, že neprovedl výslechy konkrétních svědků, kteří měli vypovídat ohledně způsobu a rozsahu použití ISOPARu, nakládání s ním a výměny v příslušných strojích po jeho použití, včetně likvidace nebezpečných odpadů. Navržení svědci dle názoru krajského soudu mohli objasnit skutkový stav věci, na základě kterého by stěžovatel mohl nalézt obsah a rozsah neurčitého právního pojmu „spotřeba“, užitého v ustanovení § 56a odst. 3 zákona o spotřebních daních. S těmito závěry krajského soudu se však Nejvyšší správní soud neztotožňuje.

Stěžovatel se v žalobou napadeném rozhodnutí podrobně vypořádal s otázkou, proč výslechy žalobcem navržených osob pokládal za nadbytečné. Uvedl, že v řízení byly dostatečným způsobem objasněny okolnosti způsobu použití a následného předávání ISOPARu společnosti A.S.A., přičemž mezi účastníky řízení nebyla otázka nakládání s ISOPARem sporná. Žalobcem navržené výslechy osob tak nemohly odpovědět na otázku, zda byl ISOPAR použitý v přístrojích „potápka“ spotřebován ve smyslu § 56a zákona o spotřebních daních či nikoli.

V uvedeném postupu stěžovatele Nejvyšší správní soud nespatřuje porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, ani jej nehodnotí jako postup libovolný či svévolný. V situaci, kdy mezi stranami řízení zůstal sporným výklad pojmu spotřeba, který je otázkou nikoli skutkovou, ale otázkou právní a interpretační, by případné provedení výslechů žalobcem navržených svědků nemohlo na výsledku předmětného posouzení nic změnit. Z výše uvedených důvodů tak neobstojí zrušovací důvod krajského soudu dle § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s., dle kterého stěžovatel zatížil své řízení vadou mající za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé. Krajský soud se v předcházejícím soudním řízení měl zabývat meritem věci, tj. vyložit a náležitě odůvodnit, zda stěžovatelem provedený výklad pojmu spotřeba (včetně závěru stěžovatele o nutnosti změny sazebního zařazení a kódu nomenklatury použitého minerálního oleje) byl učiněn v souladu se zákonem či nikoli. Pokud tak krajský soud neučinil a naproti tomu stěžovateli vytýkal procesní pochybení, jichž se tento nedopustil, nelze těmto závěrům přisvědčit, a Nejvyšší správní soud tedy shledal kasační námitku stěžovatele důvodnou.

Pokud pak krajský soud v napadeném rozhodnutí vyslovil, že z odůvodnění rozhodnutí stěžovatele není zřejmé, proč správní orgány změnily svou dosavadní správní praxi, když za účinnosti obdobné právní úpravy obsažené v § 12h zákona č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, Finanční úřad Brno II přiznával žalobci nárok na vrácení spotřební daně, pak ani těmto závěrům Nejvyšší správní soud nepřisvědčil.

Nejvyšší správní soud se k otázce stability správní praxe a její vynutitelnosti před správními soudy opakovaně vyjádřil v řadě svých rozhodnutí (srovnej např. rozsudek ze dne 28. 4. 2005, č. j. 2 Ans 1/2005 - 57, publikovaný pod č. 605/2005 Sb. NSS; rozsudek ze dne 25. 4. 2006, č. j. 2 As 7/2005 - 86, dostupný na www.nssoud.cz; či rozsudek ze dne 23. 8. 2007, č. j. 7 Afs 45/2007 - 251, publikovaný pod č. 1383/2007 Sb. NSS). Ve vztahu k nyní posuzované věci z těchto rozhodnutí vyplývá, že princip vázanosti správního orgánu vlastní správní praxí vychází ze zásady zákazu libovůle a neodůvodněně nerovného zacházení v případě, že zákon dává správnímu orgánu prostor pro uvážení, pokud se taková praxe vytvořila. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu pak k této problematice ve svém rozhodnutí ze dne 21. 7. 2009, č. j. 6 Ads 88/2006 - 132, publikovaném pod č. 1915/2009 Sb. NSS, vyslovil, že *„správní praxe zakládající legitimní očekávání je ustálená, jednotná a dlouhodobá činnost (příp. i nečinnost) orgánu veřejné správy, která opakovaně potvrzuje určitý výklad a použití právních předpisů. Takovou praxí je správní orgán vázán. Jen taková správní praxe je doplněním psaného práva a je způsobilá modifikovat pravidla obsažená v právní normě.“*

Při posouzení otázky, zda v daném případě došlo u celních orgánů ke změně rozhodovací správní praxe, tak bylo nutno nejprve vyhodnotit, zda se ve smyslu výše uvedené definice správní praxe, závazná pro další rozhodovací činnost, vytvořila. V této souvislosti Nejvyšší správní soud z obsahu spisu krajského soudu, v němž je založeno rozhodnutí Finančního úřadu Brno II ze dne 23. 10. 2003, č. j. 154585/03/289911/7975, ověřil, že není zřejmé, jakým způsobem u tohoto úřadu probíhalo řízení o přiznání nároku na vrácení spotřební daně, zda zmiňované rozhodnutí bylo vydáno na základě provedené kontroly, ani zda finanční úřad v průběhu řízení jakkoli ověřoval tvrzení žalobce co do výše uplatněného nároku na vrácení daně. Z předmětného rozhodnutí rovněž není patrné, zda se finanční úřad zabýval výkladem pojmu spotřeba, obsaženého také v tehdy platném a účinném ustanovení § 12h zákona č. 587/1992 Sb., a zda finanční úřad takto přijatý výklad opakovaně ve své rozhodovací činnosti potvrdil, když teprve tehdy by bylo možno ve smyslu výše uvedeného hovořit o zavedení konkrétní správní praxe. V situaci, kdy z předmětného rozhodnutí není možno ověřit, na základě jakého skutkového stavu správní orgán v roce 2003 rozhodoval a z jakých důvodů žalobci přiznal nárok na vrácení spotřební daně, není možno ani usuzovat na vytvoření správní praxe, jíž by byly celní orgány ve své další činnosti vázány. Vzhledem k výše uvedenému proto neobstojí závěry krajského soudu, že žalobce měl mít na základě předchozí správní praxe finančního úřadu legitimní očekávání, že mu při obdobné právní úpravě bude i nadále přiznáván nárok na vrácení spotřební daně.

K vytýkanému procesnímu pochybení, spočívajícímu v provádění odběrů vzorků celními orgány v provozovně společnosti BOSCH DIESEL v jiném zdaňovacím období a pouze v zanedbatelném množství, pak Nejvyšší správní soud uvádí, že i v tomto případě shledal na straně krajského soudu pochybení, a to v podobě nepřezkoumatelnosti části napadeného soudního rozhodnutí pro nedostatek důvodů ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

Krajský soud je v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu povinen se vypořádat se všemi námitkami uplatněnými žalobcem v podané žalobě a je povinen své

rozhodnutí řádně odůvodnit, tj. srozumitelným způsobem uvést, jaké skutečnosti vzal při svém rozhodování za prokázané a kterým naopak nepřisvědčil, jakými úvahami byl ve svém rozhodování veden, o které důkazy opřel svá skutková zjištění a které důvody jej vedly k vyslovení závěrů obsažených ve výsledném rozhodnutí. Tato povinnost soudu vyplývá z ustanovení § 75 odst. 2 s. ř. s., podle něhož soud přezkoumává napadené výroky rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů, a dále z ustanovení § 54 odst. 2 s. ř. s., podle něhož je odůvodnění povinnou náležitostí soudního rozhodnutí. V rozhodnutí ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, publikovaném pod č. 689/2005 Sb. NSS, Nejvyšší správní soud v této souvislosti vyjádřil, že *„není-li z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu zřejmé, proč nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, nutno pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.“*

Vychází-li Nejvyšší správní soud z výše uvedených závěrů, jakož i ze základních zásad vztahujících se k obsahovým náležitostem odůvodnění rozhodnutí soudu, pak je zřejmé, že napadený rozsudek krajského soudu v uvedené části tyto základní náležitosti soudního rozhodnutí postrádá. Odůvodnění soudního rozhodnutí obsahuje toliko kusé a ničím nepodložené konstatování, že odběry vzorků byly prováděny v jiném zdaňovacím období a jen v zanedbatelném množství, aniž by tyto závěry byly jakkoli zdůvodněny. Krajský soud poté uzavřel, že za takové důkazní situace bylo potřebné, aby dokazování bylo doplněno o žalobcem navrhované výslechy svědků.

Je tedy zřejmé, že v této části je rozsudek krajského soudu stižen vadou nepřezkoumatelnosti pro nedostatek odůvodnění, neboť neobsahuje konkrétní skutkové a právní důvody, na základě kterých krajský soud rozhodoval, ani úvahy, které krajský soud vedly k vyslovení shora uvedených závěrů. Ačkoli žalobce v podané žalobě poukazuje na skutečnost, že v rámci tribotechnického servisu se použití minerálních olejů v období do 31. 12. 2006 nijak nezměnilo, krajský soud přesto stěžovateli vytýká provedení odběru vzorků v jiném zdaňovacím období a v zanedbatelném množství, aniž by tyto své závěry jakkoli blíže odůvodnil. Nejvyšší správní soud proto shledal důvodnou i kasační námitku stěžovatele uplatněnou dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

Z výše uvedených důvodů tak Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že napadený rozsudek krajského soudu je z části nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.] a z části nezákonný pro nesprávné právní posouzení [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.]. Proto zdejší soud napadený rozsudek včetně jeho akcesorického výroku o náhradě nákladů řízení podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. V něm je krajský soud podle odst. 3 téhož ustanovení s. ř. s. vázán právním názorem vysloveným v tomto rozhodnutí, tj. je povinen meritorně přezkoumat zákonnost napadeného rozhodnutí stěžovatele a posoudit důvodnost veškerých v žalobě uplatněných žalobních bodů.

V novém rozhodnutí krajský soud rozhodne také o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

K procesnímu postupu krajského soudu v dalším řízení pak Nejvyšší správní soud uvádí, že zejména s ohledem na argumentaci stěžovatele obsaženou v kasační stížnosti bude

nutno, aby krajský soud uvážil naplnění podmínek § 39 s. ř. s., a tedy posoudil vhodnost spojení jednotlivých věcí ke společnému projednání a rozhodnutí. Je totiž nepochybné, že žalobce ke krajskému soudu podal osmnáct zcela identických žalob, které se týkají týchž účastníků řízení a které spolu skutkově souvisejí (odlišují se toliko ve zdaňovacím období a v množství spotřebovaného ISOPARu). Z týchž důvodů se pak krajský soud bude nucen procesně vypořádat také se závěry obsaženými v nálezu Ústavního soudu ze dne 16. 3. 2006, sp. zn. I. ÚS 664/03, týkajícími se ústavně konformní interpretace zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, ve znění účinném pro projednávanou věc.

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

V Brně dne 16. února 2012

Mgr. Daniela Zemanová
předsedkyně senátu