

ČESKÁ REPUBLIKA

# ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudkyň Mgr. Daniely Zemanové a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobce: **H. BLOCH a.s., s**e 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. 2481/08/1198-9/2009-010100-21, o nároku na vrácení spotřební daně, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 28. 4. 2011, č. j. 30 Ca 98/2009 – 57,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 28. 4. 2011, č. j. 30 Ca 98/2009 – 57, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

## Odůvodnění:

Včas podanou kasační stížností se žalovaný (dále jen „stěžovatel“) domáhá zrušení v záhlaví označeného rozsudku Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), kterým bylo zrušeno jím vydané rozhodnutí ze dne 19. 5. 2009, č. j. 2481/08/1198-9/2009-010100-21. Tímto rozhodnutím stěžovatel zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutí Celního úřadu Brno (dále jen „správce daně“), platebnímu výměru ze dne 12. 7. 2007, č. j. 7067/07-016200-024, kterým byl žalobci za zdaňovací období říjen 2006 přiznán nárok

na vrácení spotřební daně z ostatních benzínů ve výši 237 Kč oproti nároku jím uplatněnému v daňovém přiznání ve výši 769 908 Kč.

Krajský soud rozhodnutí stěžovatele zrušil pro vady řízení dle ustanovení § 76 odst. 1 písm. c) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s."), a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Předmětem sporu v projednávané věci je otázka důvodnosti nároku žalobce na vrácení spotřební daně z minerálních olejů podle ustanovení § 56 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění účinném pro posuzované zdaňovací období (dále jen „zákon o spotřebních daních"). Mezi stranami zůstal sporným výklad pojmu „spotřeba", užitý v ustanovení § 56a odst. 3 zákona o spotřebních daních, jehož obsah a rozsah je nutno dle krajského soudu posoudit v závislosti na místních, časových a jiných podmínkách věci. V této souvislosti odkázal krajský soud na rozsudek zdejšího soudu ze dne 23. 9. 2010, č. j. 2 Afs 5/2010 - 97 (všechna zde uváděná rozhodnutí NSS jsou dostupná na www. nssoud.cz).

K takovému posouzení však v projednávané věci nedošlo. Stěžovatel totiž v odůvodnění svého rozhodnutí na jedné straně konstatuje, že žalobce neunesl důkazní břemeno ve smyslu § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném za posuzované období (dále jen „zákon 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, nakládání s použitým ISOPARem, likvidaci nebezpečných odpadů v příslušných zařízeních. Navržení svědci přitom mohli objasnit skutkový stav věci, na základě kterého by stěžovatel mohl nalézt obsah a rozsah neurčitého právního pojmu „spotřeba" užitého v ustanovení § 56a zákona o spotřebních daních.

Nevyslechnutí navržených svědků představuje dle krajského soudu 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, z jakého důvodu správní orgány změnily svou dosavadní správní praxi, přestože ustanovení § 56a odst. 1 a 3 zákona o spotřebních daních obsahuje obdobné podmínky nároku na vrácení spotřební daně jako ustanovení § 12h odst. 1 dříve účinného zákona o spotřebních daních 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.

Stěžovatel v podané kasační stížnosti uplatňuje námitky ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. K vytýkané absenci zdůvodnění změny správní praxe stěžovatel uvádí, že tato námitka byla poprvé obsažena až v žalobě, takže neměl vůbec možnost se k této námitce v průběhu daňového řízení vyjádřit. Dále uvádí, že mu není a nebylo známo, jakým způsobem probíhala řízení před v minulosti rozhodujícím Finančním úřadem Brno II, z jakých důvodů byl tímto úřadem žalobci přiznán nárok na vrácení spotřební daně a zda vůbec finanční úřad ověřoval žalobcem tvrzené údaje. Stěžovatel argumentuje vývojem právní úpravy, která se v mezidobí několikrát změnila. Trvá na svém přesvědčení, dle kterého ke změně správní praxe vydáním napadeného rozhodnutí nedošlo. V této souvislosti odkazuje na zcela shodný postup CÚ Jihlava, jakož i na stanovisko Ministerstva financí ze dne 11. 7. 2007, č. j. 182/51380/2007.

Stěžovatel nepopírá, že vzorky použitého ISOPARu byly odebrány v jiném zdaňovacím období a v malém množství ve srovnání s celkovým množstvím spotřeby, tato skutečnost však nemá dle jeho názoru za následek nedostatečné či nespolehlivé zjištění skutkového stavu věci. Sám žalobce uvádí, že způsob použití ISOPARu se od roku 2000 nezměnil. 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. Ostatně pochybení, jichž se celní orgány měly dle krajského soudu dopustit, namítal sám žalobce v předcházejícím řízení. Jednalo se zejména o neodůvodněný odklon stěžovatele od dosavadní správní praxe, kdy žalobce zdůrazňuje, že stěžovatele na tento odklon v průběhu řízení opakovaně upozorňoval. Dle žalobce není

odkaz stěžovatele na změnu právní úpravy relevantní, princip placení a nároku na vrácení daně se v podstatě nezměnil. Žalobce zdůrazňuje, že poskytování tribotechnického servisu představuje komplexní služby od zajišťování, nákupu a skladování minerálních olejů k výrobě, testování čerpadel a čištění strojů, jakož i veškeré další nakládání s použitými i čistými oleji až po jejich předání k likvidaci. Celý proces tak končí u obou zařízení („pračka“, „potápka“) až předáním použitých minerálních olejů k likvidaci a nelze z něj oddělit nakládání s použitými oleji v testovacích strojích s názvem „potápka“. Použitý olej byl v praxi přečerpán přímo do přepravních IBC kontejnerů a nikdy tak nemohla nastat situace, kdy by měl žalobce možnost jakkoli nakládat s odděleným ISOPARem, použitým pouze v potápkách. Odebrané množství vzorků navíc nelze považovat za reprezentativní vzorek (0,1 % až 0,06 % denní spotřeby). Tyto vzorky prokázaly toliko složení odebraného množství, nikoli spotřeby jako takové. Žalobce se ztotožňuje s hodnocením krajského soudu ohledně neprovedení jím navrhovaných důkazů, konkrétně výslechů svědků (zaměstnanců společnosti BOSCH DIESEL, s.r.o. 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.

Navrhuje kasační stížnost jako nedůvodnou zamítnout.

Písemností ze dne 5. 8. 2011 stěžovatel podal k vyjádření žalobce rozsáhlou repliku, ve které rozporuje tvrzení žalobce uvedená ve vyjádření.

Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatel je ve smyslu ustanovení § 105 odst. 2 s. ř. s. řádně zastoupen. Kasační soud poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.) a zkoumal při tom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Z obsahu předloženého soudního a správního spisu Nejvyšší správní soud zjistil následující skutečnosti:

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 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 říjen 2006 dle § 56a zákona o spotřebních daních ve výši 769 908 Kč, odpovídající spotřebovanému množství 65,026 $m^3$ ISOPARu. Nárok na vrácení spotřební daně byl uplatněn s ohledem na skutečnost, že ostatní benzín s obchodním označením ISOPAR spotřeboval žalobce 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 bezúplatně předal společnosti A.S.A. spol. s r.o. (dále též „společnost A.S.A.“) k likvidaci.

Na základě skutečností zjištěných několika místními šetřeními ve výrobním závodě společnosti BOSCH DIESEL (dožádání u Celního úřadu Jihlava) a po provedeném vytýkacím řízení (§ 43 zákona o správě daní a poplatků) správce daně za posuzované zdaňovací období přiznal žalobci nárok na vrácení spotřební daně ve výši 237 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).

V rámci odvolacího řízení se stěžovatel 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 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 výkladu a případné svědecké výpovědi by na výsledku tohoto posouzení nemohly nic změnit. Nakládání s ISOPARem nebylo předmětem sporu.

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. Uvedenou úvahu Nejvyšší správní soud nesdílí.

Daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Podle § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování

nebo k jejichž průkazu 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), musí však náležitě odůvodnit, proč navržené důkazy neprovedly.

Ze spisového materiálu je zřejmé, že žalobcem navržení svědci měli vypovídat ohledně způsobu a rozsahu použití ISOPARu, nakládání s ním a výměny v příslušných strojích po jeho použití, včetně likvidace nebezpečných odpadů. Stěžovatel v žalobou napadeném rozhodnutí uvedl, že nepovažuje navržené výslechy svědků za důkazy, které by mohly odpovědět na otázku, zda byl ISOPAR použitý v přístrojích „potápka“ spotřebován ve smyslu § 56a zákona o spotřebních daních či nikoli. Ke skutečnostem, o kterých by svědci měli vypovídat, pak 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.

V uvedeném postupu stěžovatele Nejvyšší správní soud nespatřuje porušení ustanovení o řízení před správním orgánem. Sporný výklad pojmu „spotřeba“ je otázkou nikoli skutkovou, ale otázkou právní a výkladovou, přičemž případné provedení výslechů žalobcem navržených svědků nemohlo na tuto otázku žádným způsobem odpovědět. Krajský soud se proto 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.

Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani závěrům krajského soudu, dle kterých není z odůvodnění rozhodnutí stěžovatele zřejmé, z jakého důvodu 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.

Nejvyšší správní soud se otázkou stability správní praxe a její vynutitelnosti před správními soudy opakovaně zabýval (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). Z uvedené judikatury lze dovodit, 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 projednávané věci 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 celních orgánů, vůbec vytvořila. Z rozhodnutí Finančního úřadu Brno II ze dne 23. 10. 2003, č. j. 154585/03/289911/7975, které je založeno ve spisovém materiálu, kasační soud ověřil, že z jeho obsahu 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, kterou by byly celní orgány ve své další činnosti vázány.

Závěry krajského soudu, dle kterých měl žalobce 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, nemohou obstát.

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 tato část odůvodnění rozsudku krajského soudu trpí nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

Nejvyšší správní soud je soudem přezkumným. Vlastní přezkum rozhodnutí krajského soudu je možný pouze za předpokladu, že napadené rozhodnutí krajského soudu splňuje kritéria přezkoumatelnosti. Tedy, že se jedná o rozhodnutí srozumitelné, které je opřené o dostatek relevantních důvodů, z nichž je zřejmé, proč krajský soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku 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. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí je natolik závažnou vadou, že k ní soud přihlíží i bez námitky, z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.).

Odůvodnění soudního rozhodnutí v části týkající se namítaného pochybení stěžovatele při odběru vzorků obsahuje kusé a ničím nepodložené konstatování, že odběry vzorků byly prováděny v jiném zdaňovacím období a jen v zanedbatelném množství. 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. Na základě jaké úvahy či jakých skutkových a právních důvodů k takovému závěru krajský soud dospěl, již z rozhodnutí zřejmé není. 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. 4 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. 3 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 25. dubna 2012

JUDr. Radan Malík
předseda senátu