

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Petra Průchy, soudce zpravodaje JUDr. Tomáše Langáška a soudkyně Mgr. Jany Brothánkové v právní věci žalobce: **Henryk Prochera – PROTRANSPROCHERA**, NIP 8830015058, REGON 890182457, místem podnikání Krosnowice 149, Polská republika, zastoupen JUDr. Alfrédem Šrámkem, advokátem, se sídlem v Ostravě, Českobratrská 1403/02, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Praha 4, Budějovická 7, týkající se žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. září 2013, č. j. 25311-2/2013-900000-304.3, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 14. října 2015, č. j. 11 Af 48/2013 - 41,

takto:

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 14. října 2015, č. j. 11 Af 48/2013 - 41, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení případu

[1] Dne 6. dubna 2011 provedli pracovníci Celního úřadu Náchod (dále též „celní úřad“) v Náchodě – Bělovsi kontrolu dvou cisternových návěsů žalobce a zjistili, že převáží minerální olej. Řidiči cisternových vozů předložili pouze standardní nákladní listy (dle mezinárodní dohody CMR) bez číselného označení. Pracovníci celního úřadu převážený minerální olej zajistili a celně technická laboratoř v Hradci Králové následně provedla analýzu odebraných vzorků, z níž vyplynulo, že se jedná namísto deklarovaného mazacího oleje o minerální olej kombinované nomenklatury 27101991 (dle Společného celního sazebníku Evropského společenství). V obou případech měla být příjemcem zboží společnost IRON SUPPORT s. r. o. s místem dodání v Holčovicích, Dlouhé vsi 90. Jak

celní úřad zjistil, v místě stočení se nachází rodinný dům a není zde žádná možnost skladování nebo stáčení minerálních olejů.

[2] Výzvou ze dne 14. listopadu 2012 vyzval celní úřad žalobce k podání daňového přiznání ke spotřební dani, na kterou žalobce ve stanovené lhůtě nereagoval. Platebním výměrem ze dne 29. ledna 2013 rozhodl celní úřad tak, že vyměřil žalobci spotřební daň z minerálních olejů za zdaňovací období duben 2011 ve výši 608 930 Kč. V odůvodnění celní úřad uvedl, že na základě analýzy celně technické laboratoře lze zařadit zajištěný minerální olej do kódu kombinované nomenklatury 27101991. Minerální oleje KN 2710 19 71 až 2710 19 99 jsou uvedeny v § 45 odst. 3 písm. d) zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů. Tyto minerální oleje jsou předmětem daně z minerálních olejů bez ohledu na to, k jakým účelům jsou používány. S odkazem na § 134m odst. 2 písm. e) zákona o spotřebních daních dospěl celní úřad k závěru, že uvedené mazací minerální oleje mají vlastnosti uvedené v bodech 1 až 3 a tudíž jsou předmětem značkování, proto pokud byly označeny jako mazací oleje, pak měly být značkovány. Výsledky zkoušek však prokázaly, že značkovány nebyly. Podle § 45 odst. 4 zákona o spotřebních daních vzniká u uvedených minerálních olejů povinnost daň přiznat a zaplatit pouze tehdy, jsou-li určeny k použití, nabízeny k prodeji nebo používány pro pohon motorů, výrobu tepla nebo výrobu směsí uvedených v druhém odstavci téhož ustanovení. Protože nebyly zajištěné minerální oleje značkovány, je podle celního úřadu průkazné, že byly určeny pro pohon motorů. Žalobce se tak stal plátcem spotřební daně.

[3] Proti prvostupňovému rozhodnutí podal žalobce odvolání. Namítal, že nemůže být plátcem daně, není-li vlastníkem zboží a pouze je v dobré víře převážel. Odesílatel – polská společnost BIOGENS Sp. z o. o. Sp. k. – údajně při převzetí zboží žalobce ujistil, že doklady k vybraným výrobkům jsou kompletní a v pořádku. Žalobce neměl v okamžiku převzetí zboží žádnou možnost ověřit, zda a o jaké jde ve skutečnosti minerální oleje. Zboží bylo dopravováno v režimu podmíněného osvobození od daně.

[4] Žalobou napadeným rozhodnutím žalovaný částečně změnil výrok prvostupňového rozhodnutí, v podstatných bodech je však potvrdil. K odvolacím námitkám žalovaný uvedl, že rozhodující je, zda dopravce výrobku prokázal jeho zdanění či nikoli. Odůvodnění rozhodnutí celního úřadu doplnil v tom směru, že vybrané výrobky lze mezi členskými státy Evropské unie dopravovat pouze s průvodním dokladem pro dopravu vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od daně, nebo se zjednodušeným průvodním dokladem podle § 29 a § 30 zákona o spotřebních daních. Žalobce byl proto povinen dopravovat minerální olej buď se zjednodušeným průvodním dokladem, nebo v režimu podmíněného osvobození od daně. Žalobce však při kontrole předložil pouze nákladní list CMR, který však nelze považovat za doklad prokazující zdanění. Byly tedy splněny obě podmínky vyžadované § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních, tj. žalobce dopravoval větší množství vybraného výrobku podléhajícího spotřební dani a neprokázal, že by výrobek oprávněně nabyl bez daně. V tomto závěru odkázal žalovaný na názor Nejvyššího správního soudu vyjádřený v rozsudku ze dne 30. září 2009, č. j. 1 Afs 94/2009 - 56. Dopravce by měl podle názoru žalovaného být schopen úsudku o tom, jaká látka a za jakých podmínek má být dopravována.

[5] Proti rozhodnutí žalovaného podal žalobce správní žalobu. V ní krom výše uvedených námitek uplatnil též řadu dalších výhrad, zejména stran nedostatečného označení žalobce jako účastníka řízení v rozhodnutích správních orgánů obou stupňů, absence zákonných náležitostí výroku rozhodnutí obou stupňů, chybného označení prvostupňového orgánu v odvolacím rozhodnutí. Městský soud v Praze (dále též „městský soud“) však žalobu zamítl jako nedůvodnou.

II. Kasační stížnost a průběh řízení o ní

[6] Proti výše rozsudku městského soudu označenému v návětí podal žalobce (dále též „stěžovatel“) včas kasační stížnost. V klíčové otázce předmětu zdanění namítá, že vznik daňové povinnosti není spojen s porušením povinnosti značkování vybraných výrobků (skutkové podstaty správních deliktů spočívajících v neoznačení vybraných výrobků jsou uvedeny pouze v ustanovení § 135zx zákona o spotřebních daních, a může se jich dopustit příjemce nebo dovozce minerálních olejů). Daňová povinnost vzniká, jestliže je minerální olej určen k použití, nabízen k prodeji nebo používán pro pohon motorů, pro výrobu tepla nebo pro výrobu směsí uvedených v § 45 odst. 2 zákona o spotřebních daních. Tuto skutečnost správní orgány neprokázaly. Městský soud pak dospěl k nesprávnému právnímu závěru, že odvolací orgán nebyl povinen se touto otázkou v rámci odvolacího řízení zabývat jen proto, že ji žalobce v odvolání nenamítal. Tato otázka má být přitom základem při posouzení zákonnosti postupu prvostupňového orgánu. Nadto stěžovatel uvádí, že v tomto případě nelze po něm jako dopravci spravedlivě požadovat, aby měl znalost o tom, k jakému účelu je předmětný přepravovaný minerální olej určen. Stěžovatel jako dopravce převzal k mezinárodní přepravě podle úmluvy CMR zboží označené kódem kombinované nomenklatury KN 2710 19 91, které v okamžiku jeho převzetí k přepravě v Polské republice nebylo předmětem daně, a tudíž stěžovatel jako dopravce převzal zboží oprávněně bez daně.

[7] Dále stěžovatel namítá, že městský soud bagatelizoval jím namítané vady rozhodnutí celního úřadu s tvrzením, že jde o zřejmé nesprávnosti, jež neměly vliv na zákonnost rozhodnutí. Stěžovatel se zejména ohrazuje proti závěru městského soudu, podle něhož neprokázal, že by nedostatečná identifikace jeho osoby v napadených rozhodnutích mohla vést k záměně s jinou konkrétní osobou. Podle názoru stěžovatele není nutno uvádět konkrétní osobu, když na oficiálních internetových stránkách živnostenského rejstříku Polské republiky se při zadání příjmení Prochera zobrazí celkem 33 údajů. Dále stěžovatel nesouhlasí s názorem městského soudu, že uvedení rozdílných kódů nomenklatur v rozdílných částech rozhodnutí nepůsobí vnitřní rozpor rozhodnutí a že uvedení kódu nomenklatury není povinnou částí výroku rozhodnutí. Spotřební daň z minerálních olejů se podle stěžovatele vždy vyměřuje z konkrétního vybraného výrobku a jeho přesné vymezení je pro posouzení vzniku daňové povinnosti nezbytné. Stěžovatel se neztotožňuje ani s názorem městského soudu, že odkaz na hmotné právo pouhým uvedením zákona č. 353/2003 Sb. je dostačující, neboť zákon vyžaduje, a zároveň je nezbytné, aby již z výroku rozhodnutí bylo zřejmé, kterou konkrétní právní normou je vznik daňové povinnosti založen.

[8] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti poukázal na to, že stěžovatel v kasační stížnosti nepřichází v zásadě s ničím novým. Pokud jde daňovou povinnost stěžovatele, žalovaný poukázal na to, že podle důvodové zprávy k novele zákona o spotřebních daních, provedené zákonem č. 575/2006 Sb., kterým se mění zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony, bylo značkování některých dalších minerálních olejů a chemických výrobků vyvoláno zvyšujícím se počtem kontrolních zjištění, podle kterých se do pohonných hmot přimíchávají jiné nezdaněné výrobky. Přepravovaný minerální olej KN 2710 19 91 odpovídal parametrům uvedeným v § 134m odst. 2 písm. e) zákona o spotřebních daních, z čehož vyplývá, že značkován být měl, přičemž ani stěžovatel tuto skutečnost nerozporuje. Naopak podle § 134b odst. 2 zákona o spotřebních daních je mimo jiné zakázáno značkování minerálních olejů tehdy, jedná-li se o pohonné hmoty. Neznačkování vybraných výrobků – minerálních olejů – je tudíž významnou indicií k jejich předpokládanému použití. Žalovaný proto shrnul, že u stěžovatele byl zjištěn neznačkovaný minerální olej KN 2710 19 91, svým zápachem a viskozitou lehce zaměnitelný za motorovou naftu, který byl ve volném daňovém oběhu dopravován bez dokladů nezbytných pro přepravu minerálních olejů. V kombinaci s okolnostmi přepravy a místem určení má žalovaný za prokázané, že přepravovaný minerální olej byl předmětem daně (§ 45 odst. 3 zákona o spotřebních daních), jelikož byl ve skutečnosti určen pro pohon motorů.

[9] Pokud jde o tvrzené vady napadených správních rozhodnutí, stěžovatel je v nich především označen tak, aby nemohlo dojít k jeho záměně s jinou osobou (jméno, příjmení, obchodní označení, DIČ, resp. NIP a REGON). Všechna rozhodnutí byla stěžovateli vždy doručena, k žádné záměně s jinou osobou v průběhu řízení nedošlo, ostatně sám stěžovatel se v kasační stížnosti označuje stejně, jak jej označily celní orgány a městský soud. Dále žalovaný upozorňuje, že žádný právní předpis nestanovuje, že by kód nomenklatury byl povinnou částí výroku rozhodnutí o vyměření spotřební daně. V odůvodnění rozhodnutí použil celní úřad namísto kódu kombinované nomenklatury (KN) kódy nazývané jako „Označení vybraných výrobků“, které vymezuje konkrétní vybraný výrobek pro účely spotřebních daní přesněji, než kódy kombinované nomenklatury. Konečně z § 102 odst. 1 písm. d) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, vyplývá, že povinnou náležitostí výroku rozhodnutí je pouze uvedení právního předpisu, podle kterého se rozhoduje. Místem, kde je třeba uvést konkrétní ustanovení, je až odůvodnění rozhodnutí, což se v daném případě stalo. K tomu žalovaný odkázal na ustálenou judikaturu a odbornou literaturu (konkrétně Matyášová, L., Grossová, M. E. *Daňový řád s komentářem a judikaturou.* 2. vydání, Praha: 2015. str. 397).

III. Posouzení kasační stížnosti Nejvyšším správním soudem

[10] Nejvyšší správní soud shledal, že podmínky řízení jsou splněny, a kasační stížnost vyhodnotil jako přípustnou. Nejvyšší správní soud poté kasační stížnost posoudil a dospěl k závěru, že je důvodná.

[11] Nejvyšší správní soudní předně podotýká, že kasační stížnost je velmi stručná a omezuje se povětšinou na holý nesouhlas se závěry městského soudu bez toho, že by

nabízela jakékoliv argumenty pro alternativní možnost výkladu právních předpisů. Přesto musel dát Nejvyšší správní soud stěžovateli za pravdu, neboť městský soud se věcně nevypořádal se žalobním bodem týkajícím se nedostatečného odůvodnění závěru o naplnění hypotézy § 45 odst. 4 zákona o spotřebních daních, ačkoliv tak učinit měl. Tato vada zapříčinila nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku, což je vada, k níž musel Nejvyšší správní soud přihlédnout z úřední povinnosti (srov. § 109 odst. 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů). Úroveň kasační stížnosti byla nicméně určující pro hloubku a rozsah, v jakém se Nejvyšší správní soud vypořádal s ostatními kasačními námitkami, kde naopak výtky stěžovatele oprávněnými neshledal.

[12] Stěžovatel v různých variacích v žalobě namítal, že ohledně jím přepravovaného zboží [minerálního oleje podle § 45 odst. 3 písm. d) zákona o spotřebních daních] mu nevznikla ve smyslu § 45 odst. 4 zákona o spotřebních daních povinnost daň přiznat a zaplatit, protože přepravovaný minerální olej nebyl určen *„k použití, nabízen k prodeji nebo používán pro pohon motorů, pro výrobu tepla nebo pro výrobu směsí …“*. Stěžovatel tvrdil, že šlo o mazací olej. To, že nebyl značkován, podle něj ještě neznamená, resp. neprokazuje, že by mělo jít o minerální olej pro pohon motorů; maximálně by mohl být postižen za správní delikt spočívající v uvedení neznačkovaného minerálního oleje do volného daňového oběhu, resp. v nezajištění značkování těchto olejů před jejich vstupem na daňové území České republiky (srov. § 135zx zákona o spotřebních daních v pozdějším znění), pokud by jeho skutkovou podstatu naplnil, nikoli však stanovením daňové povinnosti.

[13] Městský soud vyšel při posouzení napadeného rozhodnutí z toho, že stěžovatel touto žalobní námitkou brojil proti dokazování, k jakému účelu byl předmětný minerální olej určen, a konstatoval, že v odvolacím řízení tuto námitku vůči dokazování před správním orgánem prvního stupně neuplatnil. To je pravda; odvolací námitky se omezovaly jen na argumentaci dobrou vírou, nevědomostí, resp. neodpovědností za přepravované zboží. Žalovaný, proti jehož rozhodnutí žaloba směřovala, byl přitom podle městského soudu povinen zásadně přezkoumat v odvolacím řízení prvostupňové rozhodnutí toliko v intencích uplatněných odvolacích námitek. Městský soud odkázal na § 114 odst. 2 daňového řádu, podle něhož ovládá odvolací řízení dispoziční zásada, tj. povinnost odvolacího správního orgánu přezkoumat rozhodnutí v rozsahu uplatněných námitek, a dále přihlédnout vždy k vadám, které vyšly najevo při přezkumu. Dále městský soud uvedl: *„Z hlediska přezkumu rozhodnutí ve správním soudnictví je … podstatné, že nedostatečné prokázání skutečností významných pro posouzení vzniku daňové povinnosti vytýká žalobce také prvostupňovému rozhodnutí. Zásadně platí, že je ve správním soudnictví přezkoumatelná vada rozhodnutí správního orgánu prvního stupně i tehdy, nebyla-li tato namítnuta v opravném prostředku proti takovému rozhodnutí. Toto pravidlo se však uplatní jenom tehdy, jedná-li se o nesprávné právní posouzení věci. Zda prvostupňovým orgánem použitý důkaz k závěru o daňové povinnosti daňového subjektu postačí, či nikoli, však není otázkou právního posouzení, nýbrž otázkou dokazování a volného hodnocení důkazů, tedy otázkou procesní (k tomuto závěru srov. zejména usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 54/2007 - 62 ze dne 26. 8. 2008).“*.

[14] Stěžovatel také vychází z toho, že jde o vadu dokazování, a v celé konstrukci městského soudu zpochybňuje v podstatě jen jediný prvek, totiž že žalovaný měl podle něj nedostatky dokazování vyhodnotit jako vady řízení z úřední povinnosti, jelikož je tato

otázka *„základem při posouzení zákonnosti postupu prvostupňového orgánu“*. Daňový řád v § 114 odst. 3 stanovuje: *„Vyjdou-li při přezkoumávání najevo nesprávnosti nebo nezákonnosti odvolatelem neuplatněné, které však mohou mít vliv na výrok rozhodnutí o odvolání, odvolací orgán je prověří.“* Odborná literatura k tomu uvádí, že odvolací orgán *„musí zohlednit všechny nové skutečnosti, které v průběhu odvolacího řízení vyjdou najevo a mohou ovlivnit zákonnost rozhodnutí, bez ohledu na to, zda je odvolatel v odvolání uplatnil. Informace o nových skutečnostech mohou vyplynout z různých zdrojů. Těmi může být především již sám obsah odvolání či mohou vyplývat z nových důkazních prostředků, předložených odvolatelem, či mohou vyplynout v souvislosti s prováděným dokazováním v odvolacím řízení nebo se jinak dostanou do dispoziční sféry odvolacího orgánu“* (srov. Baxa, J. et al. Daňový řád. Komentář. Wolters Kluwer a. s. Praha: 2011, citováno dle ASPI). Stěžovatel neuvádí, jakým způsobem měly skutečnosti o tvrzených nedostatcích v dokazování před celním úřadem vstoupit průkazně v povědomí odvolacího orgánu, aby mu vznikla povinnost se jimi *ex offo* zabývat. Nicméně lze vyjít z toho, co uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 24. ledna 2006, č. j. 2 Afs 31/2005 - 57, č. 868/2006 Sb. NSS (jenž byl výše citovaným usnesením rozšířeného senátu výslovně potvrzen), tedy že je-li určitá informace obsahem správního spisu, nutno ji nepochybně považovat za vyšlou najevo. Lze tedy uzavřít, že pokud by měl stěžovatel pravdu a shromážděné důkazy by nepostačovaly pro skutkové závěry, jež celní úřad učinil, pak takovouto vadu měl žalovaný prověřit i bez námitky z úřední povinnosti na základě § 114 odst. 2 daňového řádu. Zbývá nicméně zodpovědět otázku, zda nemá pravdu městský soud, když tvrdí, že jde o vadu procesní povahy, tudíž ji v žalobě bez jejího předchozího uplatnění v odvolání úspěšně namítat nelze.

[15] Nejprve je třeba upřesnit, že stěžovatel nevytýkal správním orgánům, že by snad některý jím navržený důkaz opomněly provést nebo že by při provádění některého z použitých důkazů porušily zákon. Namítal jen tolik, že dokazování bylo nedostatečné. Spíše než o vadu dokazování jde tudíž tak v daném případě o to, zda správní orgány vyvodily z provedených důkazů správné skutkové závěry ve vztahu k naplnění hypotézy § 45 odst. 4 zákona o spotřebních daních. Citované ustanovení stanoví, že u přepravovaných minerálních olejů – jež nepochybně předmětem daně jsou [§ 45 odst. 3 písm. d) zákona o spotřebních daních] – vznikne plátci daně povinnost daň přiznat a zaplatit jen v případě, že jsou *„určeny k použití, nabízeny k prodeji nebo používány pro pohon motorů, pro výrobu tepla nebo pro výrobu směsí uvedených v* [§ 45] *odstavci 2.“*. O interpretaci tohoto ustanovení není mezi stěžovatelem a městským soudem, potažmo správními orgány, sporu. Žaloba nastolila v zásadě pouze otázku, zda v daném případě odůvodňovaly provedené důkazy podřazení individuálních skutkových okolností daného případu pod hypotézu citovaného ustanovení, tedy zda bylo prokázáno, že stěžovatelem přepravovaný olej byl skutečně určen k použití pro pohon motorů. Takováto vada se v nauce skutečně – v tom má krajský soud pravdu – tradičně řadí mezi vady procesněprávní, nikoliv hmotněprávní (srov. k tomu např. Svoboda, K., Šínová, R., Hamuľáková, K. a kol.: *Civilní proces. Obecná část a sporné řízení*. C. H. Beck, Praha 2014, 458 s. str.376).

[16] Přesto se městský soud v hodnocení přípustnosti předmětného žalobního bodu mýlí, jelikož ve výše citované pasáži svého odůvodnění příliš zjednodušil závěry tam citovaného usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 26. srpna 2008, č. j. 7 Afs 54/2007 - 62, č. 1742/2009 Sb. NSS. Rozšířený senát totiž připouští, že před soudem mohou být úspěšně uplatněny i některé námitky procesně právní, ačkoliv je

žalobce nezahrnul do odvolání. Konkrétně lze odkázat na následující pasáž (zvýraznění doplněno): *„Pokud je tedy odvolací orgán povinen zabývat se podaným odvoláním v zásadě jen v rozsahu uplatněných námitek (přičemž zákon umožňuje v případě veřejného zájmu i rozsah větší), nemůže zajisté žalobce ... účinně namítat jako procesní vadu, že rozhodnutí správního orgánu prvního stupně nebylo přezkoumáno v celém rozsahu, uvedená skutečnost ho však nikterak neomezuje v nalézání jiných vad řízení či nezákonností hmotněprávních.“*

[17] Jak vidno, stěžovatel by tedy nemohl být úspěšný, pokud by napadal rozhodnutí žalovaného jako nepřezkoumatelné jen proto, že se nevypořádalo s jeho (nevyslovenými) námitkami proti tomu, že určité skutečnosti nebyly v řízení před celním úřadem dostatečně prokázány. Avšak on žalovanému vytýká, že pominul vady řízení na prvním stupni, jež sice nebyly v podaném odvolání zmíněny, avšak byly ze spisu zřejmé a mohly mít vliv na zákonnost vydaného rozhodnutí. Městský soud měl proto povinnost se věcně vypořádat s žalobními body, v nichž stěžovatel poukazoval na nedostatečné odůvodnění závěru, že ohledně jím dopravovaného zboží mu vznikla ve smyslu § 45 odst. 4 zákona o spotřebních daních povinnost daň přiznat a zaplatit. Nelze zde argumentovat subsidiaritou soudního přezkumu, jak podrobně vysvětlil rozšířený senát Nejvyššího správního soudu ve svém výše citovaném usnesení.

[18] Jinak řečeno, městský soud se musí s uvedeným žalobním bodem vypořádat věcně, namísto jeho odmítnutí pro neuplatnění uvedené námitky v odvolání (srov. odůvodnění napadeného rozsudku městského soudu na str. 9 a 10). Vezme přitom v úvahu i argumentaci žalovaného k této otázce, předestřenou v jeho vyjádření k žalobě na str. 5 a 6 (č. l. 25 spisu městského soudu), v němž žalovaný vyslovil souhlas s názorem stěžovatele, že povinnost daň přiznat a zaplatit skutečně není vázána na porušení povinnosti značkování, přičemž uvedl další skutečnosti, jež podle žalovaného vyplývají z jeho rozhodnutí, platebního výměru či ze správního spisu, a které opodstatňují závěr, že stěžovateli povinnost ve smyslu § 45 odst. 4 zákona o spotřebních daních vznikla, jelikož jím přepravovaný olej byl určen k použití pro pohon motorů. Jestliže městský soud dospěje k závěru, že provedené dokazování skýtalo dostatečnou oporu pro skutkový stav, z něhož vyšel žalovaný ve svém rozhodnutí, a pro právní závěr, jejž z něho vyvodil, pak žalobu znovu zamítne. Svůj náhled však tentokrát věcně odůvodní.

[19] Z důvodu ekonomie dalšího řízení se Nejvyšší správní soud vypořádal i s dalšími kasačními námitkami stěžovatele.

[20] Nejvyšší správní soud v prvé řadě podotýká, že není důvodná stěžovatelova námitka, že jako dopravce nemohl vědět, k jakému účelu je předmětný přepravovaný minerální olej určen. Z dosavadní judikatury Nejvyššího správního soudu, citované ostatně i městským soudem, jednoznačně vyplývá, že při kumulativním splnění podmínek formulovaných v § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních se dopravce stane plátcem daně bez dalšího, tj. bez ohledu na skutečnost, zda věděl, nebo vědět mohl, že přepravované výrobky podléhají spotřební dani (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. září 2009, č. j. 1 Afs 94/2009 - 56). Vzhledem k tomu, že není sporu o tom, že stěžovatelem přepravované minerální oleje podléhaly spotřební dani [§ 45 odst. 3 písm. d) zákona o spotřebních daních], pak by se stěžovatel mohl zbavit postavení plátce daně ve smyslu § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních jedině prokázáním, že se

jednalo o vybrané výrobky pro osobní spotřebu, o vybrané výrobky zdaněné, nebo by prokázal způsob jejich nabytí oprávněně bez daně. Nic takového však stěžovatel v daném případě nikdy netvrdil.

[21] Dále Nejvyšší správní soud konstatuje, že s žalobním bodem týkajícím se označení stěžovatele se městský soud vypořádal dostatečně. Stěžovatel skutečně nenamítal, že by došlo nebo reálně mohlo dojít k záměně jeho osoby s jinou konkrétní osobou a jeho hypotetické dohady a poukazy na jiné osoby téhož jména v polském živnostenském rejstříku se jeví jako ryze účelové. Zcela stejně hodnotí Nejvyšší správní soud i kasační námitky týkající se možné záměny zboží označeného v rozhodnutích jak kódem kombinované nomenklatury, tak kódem z „Označení vybraných výrobků“. Ani zde stěžovatel nenabízí žádnou reálnou možnost, že by mohlo dojít jakémukoliv omylu nebo že by mu byla jakkoliv ztížena procesní obrana užitím dvojího označení, jež však identifikuje týž přepravovaný výrobek. Městskému soudu nutno přisvědčit i v tom, že žádný právní předpis neukládá povinnost uvést ve výroku rozhodnutí, kterým se vyměřuje spotřební daň, kód výrobku, kterého se daň týká, či ustanovení právního předpisu, podle něhož úřad rozhoduje (postačí odkaz na právní předpis). Stěžovatel jednak ani sám nepoukazuje na žádné ustanovení právních předpisů, z nichž by tato povinnost vyplývala, nadto ani neuvádí, jak mohl fakt, že dané informace nalezl uvedeny „pouze“ v odůvodnění napadených správních rozhodnutí, negativně ovlivnit jeho práva. Tyto kasační námitky proti napadenému rozsudku proto Nejvyšší správní soud hodnotí jako nedůvodné.

[22] Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že krajský soud se opomněl věcně vypořádat s žalobním bodem, podle něhož dokazování před celním úřadem k otázce, zda výrobek přepravovaný stěžovatelem skutečně podléhal spotřební dani, bylo nedostatečné. Z výše popsaných důvodů vyhodnotil Nejvyšší správní soud kasační stížnost proti rozsudku Městského soudu v Praze v souladu s ustanovením § 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s. jako důvodnou a rozsudek městského soudu zrušil. V novém řízení bude městský soud vázán vyslovenými právními názory Nejvyššího správního soudu.

IV. Náklady řízení

[23] V novém řízení rozhodne krajský soud i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 24. února 2016

JUDr. Petr Průcha
předseda senátu