



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK

### JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Magdaleny Ježkové, soudkyně JUDr. Jany Kábrtové a soudce Mgr. Tomáše Blažka ve věci žalobkyně: **STELMAX, Sp. z o.o.**, se sídlem Polská republika, Dabrowa Górnicza, ul. Staszica 2, zast. JUDr. Vandou Bieleckou, advokátkou v Havířově – Město, Pavlovova ul. 8, proti žalovanému **Generálnímu ředitelství cel**, se sídlem v Praze 4, Budějovická 7, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 4. 2013, čj. 13443-2/2013-900000-304.3,

#### t a k t o :

- I. **Žaloba se z a m í t á .**
- II. **Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.**

#### O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou žalobou namítala žalobkyně spolu s dnes již zaniklou spol. ASTRA R&V, spol. s.r.o., jako druhou žalobkyní (aktivní procesní společenství), nezákonnost shora identifikovaného rozhodnutí, jímž žalovaný změnil rozhodnutí Celního úřadu Hradec Králové ze dne 22. 9. 2011, čj. 21132/2011 – 066100 – 032, kterým tento celní úřad rozhodl o propadnutí vybraných výrobků. (minerálních olejů) dle § 42d odst. 1 písm. a) zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění účinném v posuzované době (dále jen „zákon o spotřebních daních“).

Žalobkyně v žalobě označily napadené rozhodnutí za nesrozumitelné a zmatečné. Dle jejich názoru v něm chybí přesné označení rozhodnutí Celního úřadu Hradec Králové, které je označeno pouze spisovou značkou bez data vydání rozhodnutí. V první větě rozhodnutí dle jejich názoru chybí podmět, což činí větu nesrozumitelnou. Také text, kterým má být původní znění rozhodnutí celního úřadu

nahrazeno, je neurčitý. Nový text je formulován jako informace o přijetí rozhodnutí a vyvstává otázka, jak vlastně žalovaný, respektive Celní úřad Hradec Králové, rozhodli. Uvedená nejasnost je pak umocněna vložením formulovaného textu do kontextu původního rozhodnutí celního úřadu. Správné znění by mělo dle žalobkyň být: „Výrobky XY.....ve vlastnictví YZ....dle ustanovení...propadají...“. Dané rozhodnutí je dle žalobkyň nicotné ve smyslu 105 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), neboť trpí vadami, které ho činí zjevně vnitřně rozporným a právně neuskutečnitelným. Žalobkyně proto navrhly, aby soud vyslovil rozsudkem nicotnost napadeného rozhodnutí ve smyslu § 76 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen s.ř.s.“).

Dále žalobkyně konstatovaly, že napadené rozhodnutí spočívá na skutkovém stavu, který nemá oporu ve správním spisu. Napadené rozhodnutí totiž v převážné míře spočívá na závěru žalovaného, že výrobky, jejichž propadnutí bylo uloženo přezkoumávaným rozhodnutím Celního úřadu Hradec Králové, byly určeny pro pohon motorů nebo pro výrobu tepla. Tento závěr učinil žalovaný na základě toho, že na místě, kam měly být výrobky dodány, nedocházelo k žádnému odstraňování rzi. Žalovaný pak obsáhle argumentuje přenesením důkazní povinnosti na stranu žalobkyň. Závěr žalovaného nepovažují žalobkyně za správný. Žalovaný přijal celní zařazení výrobků pod CN 2710 1991. Již ze samotného zařazení účel použití plyne. Není samozřejmě vyloučeno, že nikdy v budoucnu nebudou výrobky použity pro pohon motorů nebo výrobu tepla – neexistuje způsob, jak toto vyloučit. Nicméně s touto situací zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o spotřebních daních“) počítá. Povinnost daň přiznat a zaplatit vznikne, až když jsou výrobky určeny k pohonu motorů nebo výrobě tepla, nebo až jsou k tomuto účelu skutečně použity nebo za tímto účelem nabídnuty k prodeji. Už s ohledem na zajištění je dle žalobkyň zřejmé, že výrobky nemohly být nabídnuty k prodeji nebo skutečně použity pro pohon motorů nebo výrobu tepla. Pokud jde o určení, pak je od počátku vlastníkem konstantně deklarováno určení jiné, než je pohon motorů nebo výroba tepla. Pokud žalovaný argumentuje tím, že v místě dodání nedochází k žádnému čištění od rzi a z toho tedy vyplývá, že je výrobek určen k pohonu motorů nebo výrobě tepla, pak je možno argumentovat stejně absurdně tím, že v místě určení nejsou ani žádné motory nebo zařízení pro výrobu tepla.

Napadené rozhodnutí je dle žalobkyň založeno na nesprávném právním hodnocení. Žalovaný uplatňuje zcela nepřipustnou extenzi zákona, který by dle žalobkyň měl být vykládán restriktivně. Žalovaný je přesvědčen, že se měl příjemce dle § 29 odst. 1 zákona o spotřebních daních registrovat ke spotřební dani. Uvedený závěr však žalobkyně považují za nesprávný, neboť toto ustanovení dopadá pouze na případy dovozu výrobků uvedených do volného daňového oběhu v jiném členském státě. Sám žalovaný přitom v odůvodnění konstatuje, že se výrobky v Polsku ve volném daňovém oběhu nenacházely, a tedy nebyly na území Polska do volného daňového oběhu uvedeny. Extenzivní výklad aplikovaný žalovaným, tedy že by se na režim v Polsku mělo pohlížet jako na volný daňový oběh, je dle žalobkyň nepřipustný. V opačném případě by zákonodárce nepochybně vypustil omezení „uvedených do volného daňového oběhu v jiném členském státě“ stanovené v § 29 odst. 1 uvedené právní úpravy. Žalobkyně uvedly, že pokud se na území jiného členského státu fakticky nenacházely výrobky ve volném daňovém oběhu, není

možné jakkoliv konstruovat domněnku, že přechodem hranic do České republiky byly uvedeny do volného oběhu v jiném členském státě.

Žalobkyně učinily tedy závěr, že žádný z dokladů uvedených v § 42 odst. 1 zákona o spotřebních daních není pro přepravu předmětného oleje zapotřebí. V opačném případě by nebylo v České republice vůbec možné jakkoliv přepravovat minerální olej nomenklatury 2710 1971 – 2710 1999 bez sankce zajištění a následného propadnutí. Žalobkyně považovaly za zcela irelevantní, jestli došlo k porušení některého jiného ustanovení zákona o spotřebních daních, neboť zmocnění k zajištění výrobků s případným následným propadnutím je možné pouze ve výše uvedených taxativních případech.

V odůvodnění napadeného rozhodnutí ze dne 9. 4. 2013 žalovaný předně uvedl, že ve smyslu ust. § 42 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních je nadále účastníkem řízení nepochybně i společnost Astra R&V, spol. s r.o., jelikož jí svědčí věcné právo k předmětnému vybranému výrobku a jako vlastník je i v protokolu o zajištění vybraných výrobků označena. Lze tedy konstatovat, že pokud jsou vybrané výrobky zajišťovány při přepravě ve smyslu § 42 odst. 1 zákona o spotřebních daních, pak je osobou, u níž jsou vybrané výrobky zajišťovány, právě přepravce.

Dále žalovaný konstatoval, že řízení o zajištěných vybraných výrobcích není řízením o správním deliktu, a tedy se mu ani procesně nepřibližovalo. Jedná se o speciální daňové řízení, ve kterém je rozhodováno o tom, jak naložit s vybranými výrobky, u kterých kontrolovaná osoba ani s přispěním ostatních účastníků řízení neprokázala, že s nimi nebylo nakládáno některým ze způsobů ve smyslu § 42 odst. 1 nebo 2 zákona o spotřebních daních. Důkazní břemeno při kontrole zdanění leží zcela na kontrolované osobě. Jakékoliv nesplnění povinnosti zejména při dopravě vybraných výrobků, jakákoliv pochybnost správce daně, kterou kontrolovaná osoba neodstraní, má za následek nejprve zajištění a následně při trvání tohoto stavu rozhodnutí o propadnutí, popřípadě zabránění. Nestačí jen při kontrole předložit doklady splňující formální náležitosti. Kontrola zdanění má i materiální stránku, jak lze dovodit ze znění ust. § 42 odst. 1 zákona o spotřebních daních, kdy je současně obsažen i požadavek na správnost a pravdivost údajů v předložených dokladech, jakož i na jejich pravost a nepozměněnost. Není to správce daně, kdo prokazuje, že s vybranými výrobky bylo nakládáno nedovoleným způsobem, ale je to kontrolovaná osoba, kdo prokazuje, že tomu tak nebylo. Žalovaný přitom odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu sp. zn. 7 Afs 38/2010 (všechny zde citované rozsudky Nejvyššího správního soudu dostupné na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)), dle níž důkazní břemeno leží zcela na kontrolované osobě a ta je nemůže přenést na správce daně. V tomto smyslu ani v projednávané věci to není správce daně, kdo by měl prokázat, že předmětný minerální olej byl určen pro pohon motorů nebo výrobu tepla, jak bylo argumentováno v žalobě, ale bylo na žalobkyních, aby prokázaly, že tomu tak nebylo. Pro posouzení určení použití minerálního oleje nepostačí samo o sobě pouze sazební zařazení. To totiž jen napovídá, že minerální olej nevyhovuje požadavkům technické normy na zařazení jako motorové nafty. To ale ještě speciálně u tohoto typu minerálního oleje nevylučuje, že bude pro pohon motorů nebo výrobu tepla nabízen či použit, byť k tomu primárně určen není. Ve spise je dle žalovaného obsaženo, na základě jakých skutečností a jejich hodnocení celní ředitelství neuvěřilo tvrzenému určení minerálního oleje. Na těchto závěrech ani žalovaný neměl co měnit. Dále žalovaný uvedl, že k ověření v průvodních dokladech

deklarovaného použití předmětného minerálního oleje směřoval žalovaný v doplnění řízení, za účelem posouzení způsobilosti místa určení, množství takového výrobku a jeho způsobilosti s tímto olejem naložit jiným způsobem, nežli je pohon motorů nebo výroba tepla – k čištění od rzi. Šetřením v místě dodání bylo zjištěno, že se jedná o zemědělskou usedlost, jež má stáčecí zařízení způsobilé přijmout předmětný minerální olej. V uvedeném areálu však nebyla zjištěna výroba či obdobné aktivity, při nichž by docházelo k nějakému čištění materiálu od rzi. K tomuto účelu ani nejsou předmětné nemovitosti zapsány v katastru nemovitostí. Většinový vlastník nemovitostí vypověděl, že tyto má pronajaty osoba odlišná od příjemce minerálního oleje deklarovaného v průvodních dokladech, jakož i od konečného příjemce tvrzeného v protokole o zajištění. Tato třetí osoba ještě v létě využívala objekt ke skladování motorové nafty. Tyto aktivity byly potvrzeny i výpovědí starosty obce. Dle předložené nájemní smlouvy měl být pronajatý objekt využíván k výrobě metyl-esteru řepkového oleje. Pro uvedené byl žalovaný, jak dále uvedl, oprávněn se domnívat, že předmětný olej není určen k jinému použití, než je pohon motorů nebo výroba tepla a skutečný zamýšlený účel použití je tudíž zastírán.

Žalovaný, konstatoval, že dalším doplněním se seznámil se zmíněnými výsledky úřední činnosti specializovaného oddělení Celního ředitelství Ostrava, ze kterého bylo známo, že se uskutečnilo více dodávek předmětného minerálního oleje „k čištění od rzi“ od polského dodavatele pro společnost ASTRA R&V, spol. s r.o., uskutečněných žalobkyní STELMAX Sp. z o.o. s místem určení Lužany u Jičina, statek u rybníka. Jeden záznam o uskutečněné přepravě z přehledu se týká projednávané věci, které dne 17. 6. 2011 předcházela další přeprava, jež rovněž nebyla celnímu úřadu oznámena. Již tehdy se žalobkyně ASTRA R&V, spol. s r.o., měla v tuzemsku registrovat ke spotřební dani, což je v rozporu s ust. § 29 zákona o spotřebních daních. Uvedená skutečnost potvrdila žalovaného v oprávněnosti předpokladu, že předmětný olej není určen k jinému použití, než je pohon motorů nebo výroba tepla a skutečný zamýšlený účel použití je tudíž zastírán, jak bylo dříve uvedeno. Údaje o přepravách korespondují časově s tím, jak pohyb autocisteren a manipulaci s pohonnými hmotami zaznamenali vlastník objektu i starosta. Žalovaný tak uvedl, že nevěří ani tvrzení z protokolu o zajištění vybraných výrobků o konečném příjemci. Ze žádného při kontrole předloženého dokladu takový příjemce nevyplývá, neprokázalo se, že by příjemce měl být někdo jiný. Ve věci deklarovaného určení zajištěného minerálního oleje tak žalovaný uzavřel, že zjištění lze právně kvalifikovat tak, že v dané věci se jednalo o zastřený právní úkon ve smyslu § 8 odst. 3 daňového řádu. Zejména žalobkyně ASTRA R&V, spol. s r.o., právní úkony, jež činila, pouze předstírala a snažila se jimi zastřít právní úkony jiné. Jednání žalobkyň jen zdánlivě odpovídalo právní normě, když skutečnost byla jiná. Takové jednání považoval žalovaný za hrubě odporující principu rozumného uspořádání společenských vztahů. Žalobkyně v tomto směru své důkazní břemeno neunesly, když deklarované určení oleje neprokázaly. I žalobní argumentace byla vystavěna pouze na neurčité spekulaci, že by předmětný olej někdy a jinde hypoteticky k deklarovanému účelu mohl být nakonec užít, aniž by cokoliv konkrétního nasvědčovalo tomu, že uskutečněnou dopravu vůbec kdy za tímto účelem zamýšlely. Žalovaný považoval za nepochybné, že se jednalo o dopravu z jedné členské země do České republiky za účelem podnikání. V režimu podmíněného osvobození dle předloženého polského dokladu se předmětný olej, vzhledem k tvrzenému sazebnímu zařazení, mohl pohybovat pouze na polském daňovém území, přičemž tento doklad se nezapisuje do elektronických evidencí, a to ve smyslu výjimky

z aplikace čl. 20 odst. 1 směrnice rady číslo 2003/96/ES, kterou si Polsko vyjednálo. Že se tak stalo, osvědčuje při kontrole předložený polský přepravní doklad s identifikačním číslem v kolonce 3 formuláře 644/2011, jehož doslovný překlad: „Obchodní doklad doprovázející zboží podléhající spotřební dani přepravovaného v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně“. Žalobkyněmi citovaná směrnice není základní legislativou EU, bylo-li tím myšleno primární právo, ale je právem sekundárním, a to ještě toho druhu, který není uplatnitelný přímo, ale vyžadující implementaci do práva národního jednotlivých členských států. Tak se také skutečně stalo, a to konkrétně v ust. § 59 odst. 1 zákona o spotřebních daních. Předmětný minerální olej s kódem kombinované nomenklatury 27101991 tak v tomto režimu na území České republiky nebylo možné přepravovat. To jej však v žádném případě, i v souladu s bodem 27 preambule citované směrnice, nevyjímá z postavením vybraného výrobku jako takového, podléhajícího spotřební dani, a to dle § 45 odst. 3 písm. d) zákona o spotřebních daních. Na této skutečnosti nic nemění to, že povinnost daň přiznat a zaplatit podle odst. 4 vzniká až v okamžiku, jsou-li to vybrané výrobky určeny k použití, nabízeny k prodeji nebo používány pro pohon motorů, pro výrobu tepla nebo pro výrobu směsí uvedených v odst. 2 této úpravy. Současně dle žalovaného vyplývá, že pojem „určeny“ je třeba chápat v rovině volní, nikoliv v tom významu, že by toto určení bylo dáno samotným sazebním zařazením pod kód kombinované nomenklatury, které se v praxi odvíjí od toho, zda takový olej vyhovuje či nevyhovuje technické normě pro motorovou naftu, aniž by tím zároveň bylo řečeno, že jej pro pohon motorů nelze použít. Ze skutečností, že předmětný olej podléhá spotřební dani, vyplývá povinnost jeho příjemce se v tuzemsku registrovat k dani podle § 29 odst. 1 zákona o spotřebních daních.

Žalovaný, konstatoval, že nelze-li obecně na předmětný minerální olej doposud uplatňovat podmíněné osvobození od daně, ale současně se v takovém režimu podle polské národní právní úpravy na jeho daňovém území přepravuje, nevytváří to ve vztahu k nakládání s tímto vybraným výrobkem na daňovém území České republiky nějaký další režim sui generis, jak soudí žalobkyně. Nejpozději od vstupu takového výrobku na české daňové území je třeba na takovou přepravu pohlížet jako na režim dopravy vybraných výrobků uvedených do volného daňového oběhu v jiném členském státě pro účely podnikání ve smyslu výše uvedeného § 29 zákona o spotřebních daních, kdy každá taková doprava musí být příslušnému tuzemskému celnímu úřadu oznámena. Vybraný výrobek, dopravovaný v tomto režimu, lze dopravovat se zjednodušeným průvodním dokladem. Žalovaný zdůraznil, že žádný z předložených dokladů při kontrole neobsahoval údaj o celním úřadu určení, jemuž byla přeprava předem oznámena. To není jen formální pochybení, jak uvádějí žalobkyně. To je naopak hrubé porušení povinností, které má aspoň touto formou vyvážit liberaci dopravy těchto položek vybraných výrobků se záměrem ve smyslu čl. 20 odst. 2 směrnice číslo 2003/96/ES eliminovat následek daňových úniků, vyhýbání se daňovým povinnostem nebo zneužití daňového režimu.

K námitce nesrozumitelnosti a zmatečnosti napadeného rozhodnutí žalovaný v písemném vyjádření k žalobě uvedl, že odvoláním přezkoumávané rozhodnutí není označeno v napadeném rozhodnutí pouhou spisovou značkou, ale konkrétním číslem jednacím, pod kterým bylo Celním úřadem Hradec Králové vydáno i s uvedením, čeho se týká. Nepovažoval za zřejmé, z čeho dovozují žalobkyně nutnost doplnit tyto údaje i o datum vydání předmětného rozhodnutí. Jako lichá se

žalovanému jevila i námitkám týkající se absence podmětu v první větě napadeného rozhodnutí. Konstatoval dále, že změnu prvoinstančního rozhodnutí vložil do jazykové konstrukce měněného rozhodnutí celního úřadu tak, aby jej co nejméně narušil. Aby odstranil nepatřičné slovo „ukládá“, uchýlil se k doslovné formulaci ve stávající právní normě.

Dále žalovaný konstatoval, že s jednotlivými námitkami obsaženými v žalobě se již žalovaný vypořádal v napadeném rozhodnutí, neboť kopírují námitky odvolací. Uvedl, že v žalovaném rozhodnutí nikde není uvedeno, že v tomto režimu měl být olej dopravován s dokladem dle § 5, § 6 nebo § 27, ale s dokladem podle § 30 zákona o spotřebních daní nebo s jeho ekvivalentem. Žádný z předložených dokladů takovým požadavkům nevyhověl, neboť neobsahoval všechny předepsané údaje nebo se takové údaje ukázaly nepravdivými a měly jen zjevně zastírat skutečný stav. Žalovaný v napadeném rozhodnutí osvětlil, proč pro posouzení určení použití minerálního oleje nepostačí samo o sobě pouze sazební zařazení. Ve správním spise i v napadeném rozhodnutí je obsaženo, na základě jakých skutečností a jejich hodnocení žalovaný neuvěřil tvrzenému určení minerálního oleje. Dále žalovaný uvedl, že před vydáním rozhodnutí o odvolání byl společný zástupce obou účastníků řízení s těmito závěry seznámen v souladu s ust. § 150 odst. 2 a 3 daňového řádu. Konstatoval rovněž, že pokud si Polská republika sjednala zmíněnou výjimku, tak tím sledovala ochranu vlastních fiskálních zájmů na svém daňovém území způsobem odchylným od obecných předpisů Evropského společenství. Taková výjimka má tedy působit dovnitř, nikoliv proti fiskálním zájmům ostatních členských států.

Při nařízeném jednání, dne 3. 4. 2014, zástupce žalobkyň uvedl, že společnost STELMAX, Sp. z o.o., se napadeným rozhodnutím cítí být poškozena proto, že zboží, které pro společnost ASTRA R&V, spol. s r.o., převážela, bylo vyňato z její dispozice a tím mohlo dojít i k případné škodě, kterou po ní může společnost ASTRA R&V, spol. s r.o., vymáhat. Pověřený pracovník žalovaného uvedl, že v úpravě platné do 1. 5. 2011 byl účastníkem řízení o zajištění výrobků jen dopravce, po novele potom každý subjekt, kterého se rozhodnutí o zajištění dotýká. Řízení o zajištění vybraných výrobků rozhodně není řízením o správním deliktu, ani se mu procesně nepřibližuje. Jedná se o speciální daňové řízení, ve kterém je rozhodováno o tom, jak s vybranými výrobky naložit. V závěru zástupce žalobkyň uvedl, že žalovaný neprokázal, že v případě zabavení minerálních olejů se jednalo o ty, které slouží k pohonu motorů, což vyplývá i z provedených laboratorních testů. Jejich výsledek předurčuje i způsob, jak mělo být postupováno ze strany žalobkyň, pokud šlo o daňovou povinnost. Žalovaný postupoval v rozporu se zákonem, pokud zboží zabavil a doměřil z něho spotřební daň v návaznosti na zmíněné zabavení. Pověřený pracovník žalovaného v závěru jednání uvedl, že podle jeho názoru bylo vyřešeno, s jakým dokladem mělo být zboží, o které se jedná, dopravováno. Mělo se jednat o zjednodušený průvodní doklad podle § 30 zákona o spotřebních daních nebo jeho ekvivalent daný liberační směrnicí, pokud má náležitosti zjednodušeného průvodního dokladu. Důvod pro postup celních orgánů byl také ten, že průvodní doklady neobsahovaly jeden ze základních povinných údajů a to označení celního úřadu místa, kam bylo zboží dodáváno.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního s.ř.s. a žalobu jako nedůvodnou rozsudkem ze dne 10. 4. 2014, č.j. 31Af 47/2013-57, ve znění opravného usnesení ze dne 10. 7. 2014, č.j. 31Af

47/2013-79, zamítl. Toto rozhodnutí napadly žalobkyně kasační stížností, na základě níž Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 25. 6. 2015, č.j. 9Afs 168/2014-65 kasační stížnost podanou jménem společnosti ASTRA R&V, spol. s r.o. odmítl, rozsudek zdejšího soudu zrušil a věc tomuto soudu vrátil k dalšímu řízení, z důvodu že řízení před krajským soudem bylo zmatečné. Důvodem zmatečnosti byla absence podmínek řízení, kdy krajský soud rozhodl o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu vůči žalobkyni ASTRA R&V, spol. s r.o., která již v té době neměla způsobilost být účastníkem řízení.

Na základě uvedeného rozhodnutí kasačního soudu rozhodl krajský soud rozsudkem ze dne 22. 12. 2015, č.j. 31Af 47/2013-105. Ve vztahu ke společnosti ASTRA R&V, spol. s r. o. uvedl, že zanikla jako subjekt právních vztahů všeho druhu včetně vztahů procesních, ztratila tedy způsobilost být účastníkem řízení. Do jejích práv a povinností nevstoupil žádný subjekt. Soud proto výrokem I. řízení vůči této žalobkyni zastavil, neboť povaha věci neumožňovala v řízení vůči ní pokračovat. Ve vztahu k žalobkyni (STELMAX, Sp. z o.o.) krajský soud konstatoval, že správní rozhodnutí o propadnutí vybraných výrobků se týkalo výrobků ve vlastnictví společnosti ASTRA R&V, spol. s r. o. Výroky správních rozhodnutí se proto vůbec netýkají žalobkyně. Nelze tedy usuzovat, že by jimi byla zkrácena na svých právech přímo nebo v důsledku porušení svých práv v předcházejícím řízení úkonem správního orgánu, jímž se zakládají, mění, ruší nebo závazně určují její práva nebo povinnosti. Soud dospěl k závěru, že jí nepřísluší právo domáhat se žalobou zrušení takového rozhodnutí ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s. Výrokem II. žalobu podanou spol. STELMAX, Sp. z o.o. zamítl. Výrokem III. rozhodl krajský soud o nákladech řízení, a sice tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Rozsudek krajského soudu ze dne 22. 12. 2015, č.j. 31Af 47/2013-105 žalobkyně rovněž napadla kasační stížností, na základě které Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 24. 11. 2016, č.j. 9Afs 16/2016-34 napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. V souvislosti se závěrem krajského soudu uvedeným shora (výrok II. rozs.), poukázal v odůvodnění svého rozhodnutí na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 3. 2008, č.j. 8As 46/2007-98, v němž byly posuzovány podmínky aktivní procesní legitimace žalobce v řízení podle § 65 s. ř. s. Nejvyšší správní soud v něm dospěl k závěru, že *„procesně je tedy k podání žaloby legitimován ten, kdo má způsobilost být účastníkem řízení a tvrdí, že došlo ke zkrácení jeho práv. Jinými slovy, dle § 65 s. ř. s. (tj. u řízení o žalobách proti rozhodnutí správního orgánu) se procesní legitimace zakládá tvrzením o tom, že došlo ke zkrácení práv žalobce; závěr o tom, zda skutečně byl či nebyl zkrácen, učiní následně soud jako závěr o věcné legitimaci, jež je určující pro úspěšnost či neúspěšnost žaloby (shodný závěr viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 2. 2006, č. j. 1 Afs 40/2005 - 62). Z uvedeného vyplývá, že soud před meritorním projednáním žaloby musí posoudit, zda jsou splněny podmínky řízení; mimo jiné v tom, zda žalobce skutečně tvrdí, že úkonem správního orgánu došlo k zásahu do jeho práv. Přitom není dostačující, jestliže žalobce namítá porušení svých práv pouze v obecné rovině, ale musí být zřejmé, do kterého jeho práva mělo být zasaženo. Jediné, v čem by tak bylo dle Nejvyššího správního soudu možné spatřovat tvrzení žalobkyně o dotčení na právech, je její tvrzení uplatněné při ústním jednání dne 3. 4. 2014, že zboží, které pro společnost ASTRA R&V, spol. s r.o. převážela, bylo vyňato z její dispozice, a tím mohlo dojít ke škodě, kterou po ní může společnost ASTRA R&V, spol. s r.o. vymáhat. Z napadeného rozsudku bylo ale*

zřejmé, že krajský soud neshledal v důsledku napadeného správního rozhodnutí žádné možné dotčení na veřejných subjektivních právech žalobkyně, tedy ani ve věci případného nároku vlastníka výrobků na náhradu škody. Nejvyšší správní soud pak závěr krajského soudu, že žalobkyně nebyla oprávněna k podání žaloby podle § 65 odst. 1 s.ř.s. označil za správný. Současně však krajskému soudu vytkl, že se: *zcela opomněl zabývat § 65 odst. 2 s. ř. s. Ten uvádí: Žalobu proti rozhodnutí správního orgánu může podat i účastník řízení před správním orgánem, který není k žalobě oprávněn podle odstavce 1, tvrdí-li, že postupem správního orgánu byl zkrácen na právech, která jemu přísluší, takovým způsobem, že to mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí. Podle § 42b zákona o spotřebních daních platí: (1) Celní úřad nebo celní ředitelství, které rozhodlo o zajištění vybraných výrobků nebo dopravního prostředku, bezodkladně zahájí řízení, jehož cílem je prokázání, zda s vybranými výrobky bylo nakládáno způsoby uvedenými v § 42 odst. 1 nebo 2 nebo zda dopravní prostředek takové výroby dopravoval. (2) Účastníkem řízení o zajištěných vybraných výrobcích nebo dopravním prostředku jsou osoby uvedené v § 42a odst. 1. Účastníky řízení podle § 42a odst. 1 téhož zákona jsou a) osoba, u níž byly vybrané výrobky zjištěny, b) osoba, která má věcné právo k zajištěným vybraným výrobkům nebo dopravnímu prostředku. Z citovaných ustanovení dle názoru Nejvyššího správního soudu plyne, že žalobkyni je nutné považovat za účastníka správního řízení, a to již na základě textu zákona. Byla-li tedy žalobkyně účastníkem řízení před žalovaným, byla oprávněna podat žalobu podle § 65 odst. 2 s. ř. s. (k tomuto závěru viz například již citovaný rozsudek ve věci sp. zn. 2 As158/2015).*

Nejvyšší správní soud dále v odůvodnění rozsudku uvedl: *Žalobci aktivně legitimovaní podle § 65 odst. 2 s. ř. s. jsou omezeni v rozsahu a důvodech, z nichž mohou napadat rozhodnutí správního orgánu. Toto omezení je definováno jako „práva, která jemu (žalobci) přísluší“. Vzhledem k tomu, že takovému žalobci nenáleží hmotná práva, je oprávněn namítat toliko porušení svých procesních práv. K tomu, o jaká práva jde, se judikatura správních soudů opakovaně vyjadřovala. Tradičně jsou za taková práva považována procesní práva účastníka řízení, tedy například právo navrhnout provedení důkazů správnímu orgánu, právo seznamovat se s provedenými důkazy a právo činit v průběhu správního řízení vůči správnímu orgánu a jeho postupu vyjádření. Vedle těchto „klasických“ procesních práv náleží do této kategorie i práva další jako je právo na to, aby správní orgán zjistil přesně a úplně skutečný stav věci a za tím účelem si opatřil potřebné podklady pro rozhodnutí, nebo právo na to, aby rozhodnutí správního orgánu vycházelo ze skutkového stavu, který má oporu ve spisech. Rovněž jim přísluší právo na to, aby se správní orgány řádně vypořádaly se žalobcem uplatněnými námitkami i odvolacími důvody. Naopak tito žalobci nejsou oprávněni vznášet námitky do nesprávného hmotněprávního posouzení věci. K tomu srovnej například rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 10. 2004, č. j. 6 A 49/2002 – 41, ze dne 19. 10. 2007, č. j. 4 As 69/2006 – 103, ze dne 11. 12. 2008, č. j. 8 As 31/2008 – 72, ze dne 2. 9. 2009, č. j. 1 As 40/2009 – 251, ze dne 18. 9. 2013, č. j. 9 As 173/2012 – 65, ze dne 26. 2. 2015, č. j. 5 As 139/2014 – 21, publ. pod č. 3217/2015 Sb. NSS, ze dne 2. 6. 2016, č. j. 9 As 101/2015 – 53, nebo shora citovaný rozsudek ve věci sp. zn. 2 As 158/2015.*

Žalobkyně v žalobě vznesla i námitky týkající se procesních práv. Konkrétně se jednalo o námitku, že rozhodnutí žalovaného je nesrozumitelné a zmatečné a z toho dovozenou námitku nicotnosti správního rozhodnutí, a také námitku, že napadené rozhodnutí spočívá na skutkovém stavu, který nemá oporu ve správním



spisu. Tyto námitky přípustné byly, nicméně krajský soud se jimi v rozhodnutí ze dne 22. 12. 2015 nezabýval. Z tohoto důvodu, v souladu s kasačními námitkami označil Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu ze dne 22. 12. 2015 za nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. a dal za pravdu tvrzení žalobkyně (stěžovatelky), že napadeným rozsudkem bylo porušeno její právo na přezkoumání správního rozhodnutí, byť v souladu s výše uvedeným pouze v omezeném rozsahu. Rozsudek krajského soudu ve výroku II. a III. tak zrušil a věc v tomto rozsahu vrátil soudu k dalšímu řízení.

Krajský soud, vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vyjádřeným v rozsudku ze dne 24. 11. 2016, přezkoumal v omezeném rozsahu napadené rozhodnutí, a sice pouze co do námitek žalobkyně týkajících se procesních práv.

Krajský soud neshledal námitku žalobkyně, dle níž je napadené rozhodnutí nesrozumitelné a zmatečné, když neobsahuje přesné označení Celního úřadu Hradec Králové, za důvodnou. Krajský soud má ve shodě s názorem žalovaného za to, že dané rozhodnutí obsahuje řádné označení a to předepsaným číslem jednacím. Jeho identifikace je tak zřejmá a činí jej nezaměnitelným s jiným rozhodnutím tohoto úřadu. Nelze rovněž souhlasit s názorem, že napadené rozhodnutí je ve smyslu ust. § 105 odst. 2 daňového řádu nicotné pro vnitřní rozpornost a právní neuskutečnitelnost. Jeho výrok jednoznačně stanoví, že celní úřad rozhodl o propadnutí přesně identifikovaných vybraných výrobků zajištěných předchozím rozhodnutím. Z výroku je rovněž nepochybně patrné, že jím žalovaný mění výrok prvoinstančního rozhodnutí. Krajský soud tak v kontextu se záhlavím napadeného rozhodnutí neshledal důvodnou ani námitku absence podmětu v daném výroku. Plně přitom rovněž odkazuje na vyjádření žalovaného k žalobě, s jehož závěry se plně ztotožňuje.

Ani námitku žalobkyně, že napadené rozhodnutí spočívá na skutkovém stavu, který nemá oporu ve správním spisu, když rozhodnutí žalovaného v převážné míře spočívá na jeho závěru, že minerální olej (jehož propadnutí bylo uloženo), byly určeny pro pohon motorů nebo pro výrobu tepla, neshledal krajský soud důvodnou. V odůvodnění rozhodnutí Celního úřadu Hradec Králové, ze dne 22. 9. 2011, č.j. 21132/2011-066100-032, kterým bylo uloženo propadnutí zajištěného minerálního oleje, je vyjmenována řada důkazních prostředků, jež jsou součástí spisového materiálu a prokazují, že předmětné výrobky (minerální olej) byly dopravovány bez příslušného dokladu, specifikovaného v § 42 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních. Žalovaný pak velice podrobně v odůvodnění svého rozhodnutí vyložil rozložení důkazního břemene v řízení o zajištěných vybraných výrobcích. S ohledem na skutečnost, že se jedná o speciální daňové řízení, ve kterém je rozhodováno o tom, jak naložit s vybranými výrobky, u kterých kontrolovaná osoba ani s přispěním ostatních účastníků řízení neprokázala, že s nimi nebylo nakládáno některým ze způsobů ve smyslu § 42 odst. 1 nebo 2 zákona o spotřebních daních, odpovídá charakteru řízení i rozložení důkazního břemene. Toto leží zcela na kontrolované osobě, která ho nemůže převést na správce daně. Není to tedy správce daně, který prokazuje, že s vybranými výrobky bylo nakládáno nedovoleným způsobem, ale kontrolovaná osoba je ta, která naopak prokazuje, že tomu tak nebylo, přičemž nestačí při kontrole pouze předložit doklady splňující formální náležitosti. Ze znění § 42 odst. 1 zákona o spotřebních daních lze dovodit i materiální stránku kontroly

zdanění, spočívající především v požadavku správnosti a pravdivosti údajů v předložených dokladech. Pro samotné posouzení určení minerálního oleje nepostačí pouze sazební zařazení, které pouze napovídá, že minerální olej nevyhovuje požadavkům technické normy na zařazení jako motorové nafty, přičemž nijak nevylučuje, že bude nabízen či použit pro pohon motorů či výrobu tepla. K ověření v průvodních dokladech deklarovaného použití předmětného minerálního oleje žalovaný doplnil řízení za účelem posouzení způsobilosti místa určení, množství takového výrobku a jeho způsobilosti s tímto olejem naložit jiným způsobem, nežli je pohon motorů nebo výroba tepla – k čištění od rzi. Šetřením v místě dodání byly zjištěny - a do správního spisu v podobě protokolů a záznamů doloženy - skutečnosti popsané v odůvodnění napadeného rozhodnutí, opravňující žalovaného domnívat se, že předmětný olej není určen k jinému použití, než je pohon motorů nebo výroba tepla a skutečný zamýšlený účel použití je tudíž zastírán. Dalším doplněním, zdokumentovaným ve spisovém materiálu, se žalovaný seznámil s výsledky úřední činnosti specializovaného oddělení Celního ředitelství Ostrava, kterému bylo známo, že se uskutečnilo více dodávek předmětného minerálního oleje „k čištění od rzi“ od polského dodavatele pro společnost ASTRA R&V, spol. s r.o., uskutečněných žalobkyní STELMAX Sp. z o.o. s místem určení Lužany u Jičína, statek u rybníka. Jeden záznam o uskutečněné přepravě z přehledu se týká projednávané věci, které dne 17. 6. 2011 předcházela další přeprava, jež rovněž nebyla celnímu úřadu oznámena. Již tehdy se žalobkyně ASTRA R&V, spol. s r.o., měla v tuzemsku registrovat ke spotřební dani, což je v rozporu s ust. § 29 zákona o spotřebních daních. Uvedená skutečnost potvrdila žalovaného v oprávněnosti předpokladu, že předmětný olej není určen k jinému použití, než je pohon motorů nebo výroba tepla a skutečný zamýšlený účel použití je tudíž zastírán, jak bylo dříve uvedeno. Ve věci deklarovaného určení zajištěného minerálního oleje tak žalovaný na základě všech skutečností doložených ve správním spise uzavřel, že v dané věci se jednalo o zastřený právní úkon ve smyslu § 8 odst. 3 daňového řádu. Zejména dnes již zaniklá spol. ASTRA R&V, spol. s r.o., právní úkony, jež činila, pouze předstírala a snažila se jimi zastříti právní úkony jiné. Jednání zaniklé společnosti ASTRA R&V, spol. s r.o. a žalobkyně, jen zdánlivě odpovídalo právní normě, když skutečnost byla jiná.

Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně nebyla ve věci úspěšná, právo na náhradu nákladů řízení jí proto nevzniklo. Ze spisu nevyplývá, že by žalovanému náklady v souvislosti s tímto řízením vznikly. Z tohoto důvodu mu krajský soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

## **P o u č e n í :**

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem

lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz).

Hradec Králové 29. listopad 2017

**JUDr. Magdalena Ježková, v. r.**  
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:  
J. L.