



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Karla Šimky a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci žalobce: **Z. Š.**, zastoupený Mgr. Martinem Knobem, advokátem se sídlem Denisova 585, Jičín, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, Praha 4, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 16. 4. 2012, č. j. 30 Af 2/2012 - 33,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 16. 4. 2012, č. j. 30 Af 2/2012 - 33, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Krajský soud v Hradci Králové rozsudkem ze dne 16. 4. 2012, č. j. 30 Af 2/2012 - 33, zrušil rozhodnutí Celního ředitelství Hradec Králové (dále jen „stěžovatel“) ze dne 26. 1. 2012, č. j. 1055/2012-0602100-21, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce (dále jen „účastník řízení“) a potvrdil rozhodnutí Celního úřadu Hradec Králové (dále jen „celní úřad“) ze dne 20. 9. 2010, č. j. 21183/2010-066100-021, o uložení propadnutí 649 l lihovin zajištěných rozhodnutím celního úřadu ze dne 16. 9. 2009, č. j. 11497/2009-066100-031, a to z důvodu neprokázání jejich zdanění. Krajský soud v odůvodnění rozsudku uvedl, že je důvodná žalobní námitka, že stěžovatel neposuzoval zákonnost napadeného rozhodnutí podle zákona č. 353/2003 Sb., (dále jen „zákon o spotřebních daních“), ve znění zákona č. 95/2011 Sb. V novelizovaném znění již ust. § 42 zákona o spotřebních daních upravuje pouze řízení o zajištění vybraných výrobků nebo dopravního prostředku, přičemž za něj byly vloženy nově ust. § 42a až § 42e, které podrobněji stanoví účastenství v řízení o

zajištění vybraných výrobků, postup celního úřadu v něm a institut uvolnění zajištěných vybraných výrobků nebo dopravního prostředku, do té doby výslovně neupravený. Podle ust. § 42d zákona o spotřebních daních rozhodne celní úřad o propadnutí vybraných výrobků, pokud nerozhodne o jejich uvolnění, zatímco podle dřívější úpravy rozhodoval celní orgán o propadnutí vybraných výrobků, pokud se prokázalo, že s nimi bylo nakládáno způsoby uvedenými v odstavcích 1 a 2. Předpoklady rozhodnutí o propadnutí vybraných výrobků se tedy změnily a stávající právní úpravu má krajský soud za příznivější pro osoby nakládající s vybranými výrobky. Stěžovatel se zabýval relevantní právní úpravou na str. 3 odůvodnění svého rozhodnutí a přiklonil se k užití právní úpravy propadnutí vybraných výrobků platné a účinné k datu vydání prvoinstančního správního rozhodnutí. Tento závěr však považuje krajský soud za chybný, když podle ust. § 140 odst. 1 zákona o spotřebních daních pouze při správě daní, u nichž nezaniklo právo daň vyměřit nebo vymáhat nebo nezanikl nárok na vrácení daně, se postupuje podle dosavadních právních předpisů. Institut propadnutí zajištěných vybraných výrobků však pod pojem „správa daně“ podřadit nelze. Za tohoto stavu měl stěžovatel při rozhodování o odvolání účastníka řízení postupovat podle právní úpravy platné v době, kdy o odvolání rozhodoval.

Proti tomuto rozsudku podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodu ve smyslu ust. § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., v níž namítal, že ust. § 140 odst. 1 zákona o spotřebních daních představuje přechodné ustanovení, které se vztahovalo k ust. § 141 bod 2 tohoto zákona, jímž se rušil dosavadní zákon č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních. Ust. § 140 zákona o spotřebních daních primárně upravovalo věcnou příslušnost dosavadních správců daně (finančních úřadů) pro takto vzniklé daňové povinnosti, která by jinak rovněž přešla na celní orgány. Se zákonem č. 95/2011 Sb., jak jej zmiňuje krajský soud, nemá toto ustanovení nic společného. Nicméně závěr krajského soudu, že kontrolu zdanění podle ust. § 42 zákona o spotřebních daních nelze podřadit pod pojem „správa daně“, nelze akceptovat. Kontrola zdanění podle citovaného ustanovení je nepochybně procesně úkonem při správě daní. Jinak by stěžovatel předmětné rozhodnutí ani nemohl vydat, když jej vydal a odvolání projednal podle zákona č. 280/2009 Sb., ve znění pozdějších předpisů, nikoliv podle zákona č. 500/2004 Sb., ve znění pozdějších předpisů. To ale krajský soud stěžovateli nevytkl a v tomto smyslu je jeho rozsudek nepřesvědčivý a nesrozumitelný, což má za následek jeho nepřezkoumatelnost. Stěžovatel dále namítal, že účastník řízení se v odvolání a v dalším řízení ani nedovolával údajné nezákonnosti aplikace hmotně právní normy účinné v době rozhodnutí o propadnutí, ale aplikace domněle příznivějšího postupu ve vztahu k zajištěným vybraným výrobkům ve smyslu stávající právní úpravy. Touto otázkou se stěžovatel ve svém rozhodnutí zabýval na str. 3 a 4, když konstatoval, že tomu tak není. Příznivější právní úprava oproti dosavadní se týká pouze dopravních prostředků, kde je třeba se zabývat otázkou výrazného nepoměru hodnoty dopravního prostředku k výši daně, která měla být vyměřena ze zajištěných vybraných výrobků. Nebyl tak důvod ani v odvolání přihlížet k nové úpravě, neboť o uvolnění dopravního prostředku již bylo dříve celním úřadem rozhodnuto. Předmětem odvolacího řízení bylo pouze propadnutí vybraných výrobků a pro postup in favorem nevytvářel v době rozhodování o odvolání zákon o spotřebních daních žádný předpoklad. Stěžovatel mohl v odvolacím řízení posoudit jen splnění podmínek pro rozhodnutí podle právní úpravy účinné v době jeho vydání přesto, že rozhodoval o odvolání za účinnosti nové právní úpravy, která se navíc v hmotně-právní rovině nijak nezměnila. Není proto

pokračování

zřejmé, jak má stěžovatel rozhodnout, zda napadené rozhodnutí formálně opravit o stávající ust. § 42d zákona o spotřebních daních, které v době vydání napadeného rozhodnutí neexistovalo, nebo se má jen nyní v odůvodnění nového rozhodnutí zabývat tím, zda i podle stávající úpravy jsou (trvají) důvody pro propadnutí. Stěžovatel v této souvislosti dále odkázal na rozsudek č. j. 7 As 13/2009 - 46. V projednávané věci se stále jedná o stejné (stále trvající) oprávnění celních orgánů rozhodnout o propadnutí vybraných výrobků, jen nově včleněné do jiného ustanovení zákona o spotřebních daních, kdy předpoklady pro rozhodnutí o propadnutí se nezměnily. Krajský soud tak porovnával právní úpravy zákona o spotřebních daních formalisticky a nesprávně postupoval podle ust. § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s., což mohlo mít za následek i vadu v smyslu ust. § 103 odst. 1 a) s. ř. s. S ohledem na výše uvedené stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Účastník řízení ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že institut propadnutí zajištěných vybraných výrobků nelze v žádném případě pod pojem správa daně zařadit. Tento institut má charakter sankce, a proto by se mělo rozhodovat podle právní úpravy aktuální. Tedy podle právní úpravy účinné v době, kdy se o uložení propadnutí věcí rozhodovalo. Vzhledem k tomu, že stěžovatel nerozhodoval podle platné právní úpravy, nelze tuto věc posoudit jinak než jako podstatné pochybení. Nová právní úprava obsažená v zákoně o spotřebních daních a účinná od 1. 5. 2011 má mírnější dopad na účastníka řízení jako vlastníka vybraných výrobků a není příznivější pouze ve vztahu k dopravním prostředkům. Účastník řízení předložil daňové doklady k vybraným výrobkům a tyto neobsahují nesprávné, nepravdivé, pozměněné ani padělané údaje. Tyto vybrané výrobky tak neměly být, s ohledem na znění ust. § 42 odst. 2 zákona o spotřebních daních, ani zajištěny. Stěžovatel tedy pochybil, když se změnou právní úpravy podrobněji nezabýval, ani podrobněji nerozebral dopad předchozí a nové právní úpravy na účastníka řízení. Rovněž přesvědčivě nezdůvodnil aplikaci dřívější právní úpravy. S ohledem na výše uvedené účastník řízení navrhl, aby kasační stížnost byla zamítnuta.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s ust. § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, a přitom sám neshledal vady uvedené v odst. 4, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

Podle ust. § 42 odst. 9 zákona o spotřebních daních ve znění účinném do 30. 4. 2011 trvá zajištění vybraných výrobků nebo dopravního prostředku do doby, než je pravomocně rozhodnuto o jejich propadnutí nebo zabrání, případně do doby, kdy se prokáže, že s vybranými výrobky nebylo nakládáno způsoby uvedenými v odstavcích 1 a 2 nebo že dopravní prostředek nedopravoval takové výrobky.

Podle ust. § 42 odst. 11 zákona o spotřebních daních ve znění účinném do 30. 4. 2011 celní ředitelství nebo celní úřad jsou oprávněny uložit propadnutí vybraných výrobků, u kterých se prokáže, že s nimi bylo nakládáno způsoby uvedenými v odstavcích 1 a 2, nebo dopravního prostředku, který takové výrobky dopravoval, jestliže a) tyto vybrané výrobky nebo dopravní prostředek vlastní kontrolovaná osoba, nebo b) osoba, která tyto vybrané výrobky nebo dopravní prostředek vlastní, je celnímu ředitelství nebo celnímu úřadu známa.

Podle ust. § 42d odst. 1 zákona o spotřebních daních ve znění účinném od 1. 5. 2011, pokud celní úřad nebo celní ředitelství nerozhodne o uvolnění vybraných výrobků nebo dopravního prostředku, rozhodne o jejich a) propadnutí v případě, že je vlastník těchto výrobků nebo dopravního prostředku znám, nebo b) zabrání v ostatních případech.

Z výše uvedených ustanovení zákona o spotřebních daních, jak ve znění účinném do 30. 4. 2011, tak ve znění účinném od 1. 5. 2011, je zřejmé, že se jedná o ustanovení sankční povahy, resp. o ustanovení mající povahu ochranného opatření. Za porušení veřejnoprávní povinnosti ve vztahu ke spotřební dani lze uložit majetkovou sankci spočívající v propadnutí vybraných výrobků či dopravního prostředku, kterým byly dopravovány. Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 3. 3. 2010, č. j. 1 Afs 12/2010 – 107, publ. pod č. 2054/2010 Sb. NSS uvedl, že *„účelem zajištění výrobků je omezení dispozice s nimi ze strany kontrolované osoby či jejich vlastníka do té doby, než bude vyjasněno, zda s nimi bylo nakládáno v rozporu se zákonem (tj. že výrobky nebyly zdaněny či osvobozeny od spotřební daně). Propadnutí výrobků je pak sankcí za porušení zákona o spotřebních daních: stát zde trestá vlastníka předmětných výrobků podléhajících spotřební dani především za nedodržení evidenčních povinností specifikovaných v § 5, § 6 a dalších zákona o spotřebních daních.“* V takových případech všechny orgány, jež o propadnutí vybraných výrobků či dopravního prostředku, kterým byly dopravovány, rozhodovaly, tedy správní orgány i správní soud, musí z úřední povinnosti postupovat v souladu se zásadou uplatnění retroaktivity ve prospěch sankcionovaného subjektu, jak vyplývá z čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 6. 2008, č. j. 2 As 9/2008 - 77, publ. pod č. 1684/2008 Sb. NSS a na www.nssoud.cz). Tato zásada znamená, že z právních norem, jež v době mezi jednáním zakládajícím skutkovou podstatu deliktu, za který má být uložena sankce, a dnem rozhodování příslušného orgánu byly postupně účinné a na věc použitelné, se použije ta, jež je pro sankcionovaný subjekt nejvýhodnější. Přitom je třeba hodnotit dopad sankčních norem, jejichž použití připadá v úvahu, na postavení sankcionovaného subjektu komplexně, v souhrnu všech důsledků pro něj z aplikovaných sankčních norem vyplývajících.

Podle právní úpravy účinné do 30. 4. 2011 byl celní orgán oprávněn, avšak nikoli povinen, o propadnutí rozhodnout. Byla-li naplněna hypotéza právní normy umožňující uložení sankce, měl celní orgán prostor pro správní uvážení, zda tak učiní a v jaké míře, a to s ohledem na povahu věci. Svědčí pro to formulace ust. § 42 odst. 11 zákona o spotřebních daních *„celní ředitelství nebo celní úřad jsou oprávněny uložit propadnutí vybraných výrobků“*. V rámci správního uvážení, jež bylo v citovaném ustanovení ve znění účinném do 30. 4. 2011 zakotveno, mohl celní orgán reagovat na okolnosti případu, poměry povinné osoby či povahu vybraných výrobků tak, aby nebyly ukládány zjevně nepřiměřené sankce. V této souvislosti lze odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 9. 2009, č. j. 7 Afs 14/2009 - 77, dostupný na www.nssoud.cz, v němž v souvislosti s tím, co vše je třeba zkoumat při posuzování zákonnosti rozhodnutí o propadnutí vybraných výrobků, uvedl: *„Rovněž je třeba posoudit, zda celní orgány při aplikaci ust. 42 odst. 11 zákona o spotřebních daních v rámci správního uvážení zohlednily dobrou víru účastníka řízení, který měl v případě všech dovozů vybraných výrobků povolení k opakovanému přijímání vybraných výrobků z jiných členských zemí v režimu podmíněného osvobození od daně (byť nepravomocné) včetně osvědčení.“*

pokračování

V právní úpravě ve znění účinném od 1. 5. 2011 však podle ust. § 42d odst. 1 zákona o spotřebních daních však celní orgán žádný prostor pro správní uvážení nemá. Zákonodárce výslovně zakotvil režim zmírňujícího správního uvážení pouze pro případ propadnutí dopravního prostředku, jímž byly vybrané výrobky dopravovány, a to v ust. § 42c odst. 2 zákona o spotřebních daních ve znění účinném od 1. 5. 2011. Propadnutí dopravního prostředku, jímž byly vybrané výrobky dopravovány, však u účastníka řízení vzhledem ke skutkovým okolnostem nepřipadá v úvahu, protože vybrané výrobky byly zajištěny v místě jeho podnikání, a nikoli při jejich dopravě.

Povaha sankce je podle zákona o spotřebních daních jak ve znění účinném do 30. 4. 2011, tak od 1. 5. 2011 stejná, ovšem úprava účinná do 30. 4. 2011 umožňovala od sankce v rámci správního uvážení zcela nebo zčásti upustit. Právní úprava propadnutí vybraných výrobků ve znění účinném od 1. 5. 2011 je tedy úpravou přísnější. Stěžovatel tedy důvodně použil v dané věci právní úpravu účinnou do 30. 4. 2012, a proto krajský soud nesprávně posoudil právní otázku, dospěl-li k závěru opačnému.

Nejvyšší správní soud z výše uvedených důvodů napadený rozsudek podle ust. § 110 odst. 1 věta první před středníkem s. ř. s. zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. Krajský soud je podle odst. 4 citovaného ustanovení vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku. O věci bylo rozhodnuto bez jednání postupem podle ust. § 109 odst. 2 s. ř. s., podle něhož o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

V dalším řízení se krajský soud, vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu, bude zabývat ostatními žalobními námitkami účastníka řízení, jímž se nezabýval proto, že byly vzhledem k právnímu názoru zaujatému krajským soudem bezpředmětné.

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

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

V Brně dne 27. února 2013

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu