



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Dagmar Nygrínové a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Aleše Roztočila v právní věci žalobkyně: **CREA STAV, s.r.o.**, se sídlem Námestie SNP 16, Banská Bystrica, Slovenská republika, zast. Mgr. Jiřím Šlencem, advokátem, se sídlem Velké náměstí 148, Hradec Králové, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, Praha 4, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 12. 6. 2014, č. j. 31 Af 31/2013 - 119,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků řízení **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Předcházející řízení a obsah kasační stížnosti

[1] Rozhodnutím ze dne 28. 12. 2012, č. j. 33529-8/2012-900000-302, (dále jen „napadené rozhodnutí“), žalovaný k odvolání žalobkyně změnil rozhodnutí Celního ředitelství Hradec Králové ze dne 24. 7. 2012, č. j. 6428/2012-060100-23, kterým bylo vysloveno propadnutí vybraných výrobků – minerální olej pod názvem „olej smarowý“, KN 27101999 v celkovém množství 25203 kg. Výrok rozhodnutí orgánu prvního stupně žalovaný změnil takto: „*Celní ředitelství Hradec Králové jako věcně a místně příslušný správce daně podle ustanovení § 4 odst. 5 písm. g) zákona č. 185/2004 Sb., o Celní správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů, rozhodlo v řízení o zajištěných vybraných výrobcích, a to minerálního oleje pod názvem „olej smarowý“, KN 27101999, v celkovém množství 25.203*

kg (dále jen „minerální olej“), vedeném s žalobkyní, tak, že minerální olej dle ustanovení § 42d odst. 1 písm. a) zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o spotřebních daních“) pro důvody uvedené v ustanovení § 42 odst. 1 písm. b) téhož zákona a v souladu s ustanovením § 101 až 103 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), propadá. Vlastníkem vybraných výrobků se stává stát.“ V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný popsal, že celní ředitelství provedlo dne 9. 1. 2012 kontrolu dopravního prostředku – nákladního automobilu Renault Premium RZ: X, s cisternovým návěsem RZ: Y, přičemž bylo zjištěno, že minerální olej pod názvem „olej smarowy“ v celkovém množství 25.203 kg je dopravován bez dokladu uvedeného v § 6, 27 a 27c, 30, 51, 100 nebo 100a zákona o spotřebních daních a je dopravován bez dokladu uvedeného v § 5 téhož zákona. Řidič dopravního prostředku O. W. J. sice předložil ke kontrole CMR No. 36, Dokument Hadlowy č. 36/2012 a certifikát Nr. 36, avšak ty neobsahovaly zákonem předepsané náležitosti, přičemž bylo fyzickou kontrolou dopravovaného zboží vysloveno podezření, že by mohly obsahovat nesprávné údaje podle zákona o spotřebních daních, jelikož převážené zboží vykazovalo znaky motorové nafty. Podle těchto dokladů mělo být místo dodání společnost BAXGART s. r. o., se sídlem Kozelkova 23, Chlumec nad Cidlinou, která na uvedené adrese provozuje čerpací stanici pohonných hmot. Řidič dopravního prostředku uvedl, že po dodání vybraných výrobků do místa dodání mají být ke zboží dodány nové doklady a náklad má dále pokračovat do Maďarska. Hlídkou mobilního dohledu bylo rovněž zjištěno, že je nesprávně uvedena adresa sídla žalobkyně v přepravních dokladech. Celní ředitelství při rozhodování o propadnutí minerálních olejů dále zjistilo, že dle výpisu z mýtného systému se v předchozích případech dopravní prostředek po příjezdu do Chlumce na Cidlinou po několika hodinách vracel stejnou trasou do Polska; z databáze ČOI bylo zjištěno, že z tamější čerpací stanice nevyhověl dne 22. 11. 2011 vzorek pro motorovou naftu; že společnost BAXGART tvrdí, že minerální olej byl bez jakéhokoliv překládání přepravován po výměně dokladů konečnému spotřebiteli do Maďarska; že doprava minerálního oleje jak z Polska do České republiky, tak i následně z České republiky do Maďarska nebyla předem nahlášena místně příslušnému celnímu úřadu, a že žalobkyně nebyla registrována v České republice ke spotřební dani. V místě dodání minerálního oleje nadto nebyly zjištěny žádné skladovací prostory pro uskladnění minerálních olejů vyjma čerpací stanice.

[2] K věci samé žalovaný uvedl, že vybrané výrobky byly podle protokolu o zajištění zajištěny pro důvody podle § 42 odst. 1 písm. a), b) a c) zákona o spotřebních daních. V následně vydaném rozhodnutí o zajištění se objevily i nové důvody pro zajištění minerálního oleje spočívající ve zpochybnění přepravní trasy z Polska přes Chlumec nad Cidlinou do Maďarska, když takto volená trasa je zcela nelogická a neekonomická, takže je nepravděpodobné, že olej byl určen právě do Maďarska. Další důvod spočívá v nesprávných údajích o sídle žalobkyně v přepravních dokumentech. Žalovaný přitom vysvětlil, že zajištění vybraných výrobků slouží jako předběžné opatření do doby konečného rozhodnutí o jejich osudu. Připustil, že rozhodnutí orgánu prvního stupně je nepřezkoumatelné, protože ve výroku chybí hmotněprávní ustanovení zákona o spotřebních daních, které by odůvodňovalo propadnutí vybraných výrobků, přičemž odkaz v odůvodnění rozhodnutí není podle žalovaného v tomto ohledu dostačující. Zdůraznil, že primárním důvodem zajištění vybraných výrobků byla skutečnost, že minerální olej vykazoval znaky motorové nafty, avšak v průběhu řízení se toto podezření nepotvrdilo, neboť bylo zjištěno, že se skutečně jednalo o minerální olej „olej smarowy“,

pokračování

tudíž v tomto směru byl údaj v dokladech pravdivý. Údaje z mýtného systému žalovaný považoval za indicii, že doprava nepokračovala do Maďarska, přesto však nelze tvrdit to, co uvedl správní orgán prvního stupně, že není jiná možnost, než že minerální oleje byly a měly být dodány do jiného místa dodání, než je uvedeno na dokladech. Žalovaný však s ohledem na obsah spisu dospěl k závěru, že důvod pro propadnutí vybraných výrobků je přesto dán, protože vybrané výrobky byly dopravovány bez dokladu uvedeného v § 5 zákona o spotřebních daních, což odpovídá důvodu podle § 42 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních. Předmětný minerální olej je totiž předmětem daně podle ustanovení § 45 odst. 3 písm. d) zákona o spotřebních daních, a to bez ohledu na účel jeho použití. Povinnost daň přiznat a zaplatit však vzniká pouze tehdy, je-li použit pro pohon motorů, pro výrobu tepla nebo pro výrobu směsí uvedených v § 45 odst. 2 zákona o spotřebních daních. I kdyby nebyla povinnost platit daň za předmětný minerální olej, nezbavuje to žalobkyni povinnosti dopravovat jej na území České republiky s příslušnými doklady. Podle výpovědi řidiče i žalobkyně měl být minerální olej dopravován z jednoho členského státu (Polska) do jiného členského státu (Maďarska). Obecně přitom platí, že vybrané výrobky uvedené do volného oběhu v jiném členském státě a dopravované na daňové území České republiky lze dopravovat pouze se zjednodušeným dokladem. V případě daného typu minerálního oleje však je situace jiná, neboť na něj nedopadá směrnice Rady č. 2008/118/ES, tudíž musí být dopravován pouze s dokladem podle § 5 zákona o spotřebních daních, který však v předmětné věci nebyl předložen. Doklady předložené řidičem neobsahovaly údaj o výši spotřební daně celkem, neobsahovaly tedy všechny předepsané náležitosti, což bylo i důvodem pro zajištění minerálního oleje. Doklady rovněž neobsahovaly údaj o účelu použití, z něhož by vyplývalo jiné určení než pro pohon motorů, výrobu tepla nebo výrobu směsí. S ohledem na to, že na předmětný minerální olej nedopadá výše citovaná směrnice, neměla žalobkyně povinnost dopravu předem hlásit a neměla povinnost se registrovat ke spotřební dani, zvláště když není právnickou osobou se sídlem nebo organizační složkou na území České republiky. K námitkám žalobkyně, že nebyla seznámena s výsledky laboratorního rozboru vzorků dopravovaného minerálního oleje, žalovaný uvedl, že toto pochybení bylo v průběhu řízení zhojeno, když byla s nimi seznámena dne 11. 10. 2012. Žalovaný shledal jako irelevantní, že zaměstnanec dopravní firmy nemohl vědět, že údaje na dokladech jsou nepravdivé, neboť nyní se nerozhoduje o zajištění výrobků, které je svou povahou opatřením předběžným a stačí pro ně jen jistá míra pravděpodobnosti, že údaje v dokladech jsou nepravdivé. Není proto rozhodující, zda řidič o nepravdivosti údajů věděl či nikoliv. Nyní se však rozhoduje o konečném osudu výrobků. Neztotožnil se výtkami žalobkyně, že není majitelkou a příjemkyní zboží, neboť opačný závěr vyplývá z předložených dokladů; areál společnosti BAXGART měl být podle žalovaného místem dodání. K námitkám žalobkyně o pouhých spekulacích celního ředitelství o předchozích jízdách dopravce žalovaný poukázal na to, že k propadnutí dopravního prostředku nedošlo. Lze se domnívat, že odvolatel měl na mysli propadnutí vybraných výrobků a nikoliv dopravního prostředku, k čemuž je však nutno připustit, že výpis z mýtných bran nemůže představovat důvod pro propadnutí vybraných výrobků.

[3] Žalobkyně se proti napadenému rozhodnutí bránila žalobou ze dne 25. 2. 2013, podanou u Městského soudu v Praze dne 28. 2. 2013, v níž popsala průběh daňového řízení. Rozhodnutí žalovaného označila za odporující zákonu. Zdůraznila, že žalovaný je ve vztahu k Celnímu ředitelství v Hradci Králové odvolacím orgánem s rozhodovací pravomocí danou mu daňovým řádem, který v § 116 upravuje způsob rozhodování o odvolání proti rozhodnutí prvostupňového orgánu. Žalovaný ve svém rozhodnutí uvádí,

že rozhodl dle § 116 odst. 1 písm. a) daňového řádu, tedy že napadené rozhodnutí změnil, naproti tomu žalobkyně zastává názor, že takový postup je vadný a odporující zákonu. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaného vyplývá, že nerozhodl ve vlastní kompetenci a vlastním jménem, ale pouze upravil chybnou formulaci výroku rozhodnutí správního orgánu prvního stupně. Rozhodl tak v postavení prvostupňového správního orgánu, což je postup protiprávní. I kdyby se soud s tímto závěrem neztotožnil, pak žalobkyně tvrdí, že rozhodnutí žalovaného je nepřezkoumatelné, neboť nemá oporu v žádném ustanovení zákona o spotřebních daních. V rámci řízení o odvolání dal žalovaný za pravdu žalobkyni v tom směru, že důvody označené Celním ředitelstvím nemohou jako zákonné důvody pro rozhodnutí o propadnutí minerálního oleje státu obstát. Nejednalo se tedy o důvody způsobilé rozhodnout o propadnutí věci. Odvolací orgán však jako důvod pro propadnutí minerálního oleje zformuloval zcela jinou skutečnost, totiž to, že minerální olej KN 27101999 by měl být na daňovém území České republiky nebo přes toto území dopravován s dokladem podle ustanovení § 5 zákona o spotřebních daních. Toto ustanovení však obsahuje celkem 8 odstavců, přičemž žalovaný nespecifikoval, jaký doklad měl být předložen. Z toho je patrné, že ani pro rozhodnutí odvolacího orgánu o propadnutí minerálního oleje státu nebyly splněny zákonné podmínky. Odvolací správní orgán se navíc dopustil ve svém rozhodnutí značné nepřesnosti v interpretaci obsahu odvolání podaného žalobkyní proti rozhodnutí Celního ředitelství, když na str. 7 konstatuje, že nedošlo k propadnutí dopravního prostředku, a že se tak lze domnívat, že odvolatelka měla na mysli propadnutí vybraných výrobků. V tomto směru žalobkyně odkázala na nutnost přečtení druhého odstavce jejího odvolání ze dne 20. 8. 2012, kde je konstatováno, že správce daně vydal dopravci zajištěný dopravní prostředek, z čehož lze dovodit, že nebyla splněna zákonná podmínka propadnutí dopravního prostředku státu. Žalobkyni tudíž není jasné, z čeho žalovaný svou informaci čerpal. Odkaz žalovaného na judikaturu Nejvyššího správního soudu (rozsudek sp. zn. 1 Afs 12/2010) je nesprávný, neboť ve zmiňovaném případě je řešen vznik povinnosti přiznání k dani a její úhrady, nikoli přeprava vybraného druhu zboží a vybavení tohoto druhu zboží konkrétními doklady. Žalobkyně vyslovila přesvědčení, že žalovaný rozhodl o propadnutí minerálního oleje z toho důvodu, že jej fakticky nemůže žalobkyni vrátit, neboť, jak již uvedla v odvolání, zajištěný olej smarowy slilo celní ředitelství do hromadné nádrže. Proto bylo rozhodnuto o jeho propadnutí státu, přičemž oběma rozhodnutími byly hledány důvody pro ospravedlnění takového postupu. Žalobkyně proto navrhovala, aby soud zrušil napadené rozhodnutí i jemu předcházející rozhodnutí orgánu prvního stupně.

[4] Žalovaný se k žalobě vyjádřil podáním ze dne 27. 4. 2013, ve které namítal, že § 116 odst. 1 daňového řádu umožňuje odvolacímu orgánu změnit prvostupňové rozhodnutí, což žalovaný učinil. Ve výroku napadeného rozhodnutí byly přitom příslušné předpisy rovněž řádně citovány. Spisový materiál obsahoval podle závěru žalovaného dostatek podkladů pro to, aby mohlo být takto postupováno. Zvolený postup navíc odpovídá zásadě apelace, kterou je odvolací řízení ovládáno, zvláště když - na rozdíl od správního řízení - nemůže být prvostupňové rozhodnutí zrušeno a věc vrácena orgánu prvního stupně k dalšímu řízení.

Žalovaný nesouhlasil s tím, že by napadené rozhodnutí bylo nezákonné. Zopakoval, že předmětný minerální olej je vybraným výrobkem a podléhá tudíž dani; povinnost daň přiznat a zaplatit však vzniká pouze tehdy, jestliže jsou minerální oleje nabízeny k prodeji nebo používány pro pohon motorů, pro výrobu tepla nebo výrobu

pokračování

směsí. Bez ohledu na to, zda je žalobkyně povinna zaplatit daň, musí dopravovat tyto minerální oleje s dokladem podle § 5 zákona o spotřebních daních. Žalovaný dále poukázal na to, že žalobkyně poprvé až v žalobě uvádí, že zboží nebylo uvedeno do volného oběhu, s touto argumentací se proto žalovaný nemohl vypořádat v průběhu daňového řízení. S ohledem na to, že § 59 odst. 1 zákona o spotřebních daních u předmětného typu minerálního oleje vylučuje režim podmíněného osvobození od daně, je zřejmé, že předmětný minerální olej byl ve volném daňovém oběhu a tudíž bylo povinností žalobkyně předložit příslušné doklady, což neučinila. K výtkám ohledně dezinterpretace odvolání žalovaný odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a zdůraznil, že s touto námitkou se již vypořádal v napadeném rozhodnutí, přesto však připomíná ust. § 42 c zákona o spotřebních daních, podle něhož dopravní prostředek může být uvolněn, pokud hodnota dopravního prostředku je ve zjevném nepoměru k výši daně, která měla být vyměřena z vybraných výrobků. Z uvedeného ustanovení je tedy zřejmé, že v takovém případě jsou celní orgány povinny testovat výši daňové povinnosti ve vztahu k hodnotě dopravního prostředku. V dané věci by hodnota dopravního prostředku byla zcela nevyvážená k výši vyměřené daně, jiná situace je však u minerálního oleje. Žalovaný trval na tom, že na danou situaci dopadá rozhodnutí Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 12/2010 (byť v napadeném rozhodnutí je uvedena sp. zn. 1 Afs 12/2009). Žalobkyně podle žalovaného pouze spekuluje, pokud dovozuje, že napadené rozhodnutí bylo vydáno účelově, ve snaze zakrýt skutečnost, že slitý minerální olej nelze vydat, zvláště když minerální olej je druhově určenou věcí a žalovaný tudíž může vydat jiný olej stejného sazebního zařazení, případně by žalobkyni mohla být požadována náhrada škody. Žalovaný proto navrhoval žalobu jako nedůvodnou zamítnout.

[5] Městský soud v Praze věc usnesením ze dne 27. 3. 2013, č. j. 6 Af 19/2013 – 25, postoupil Krajskému soudu v Hradci Králové jako místně příslušnému.

[6] Krajský soud v Hradci Králové rozsudkem ze dne 12. 6. 2014, č. j. 31Af 31/2013 - 119, žalobu jako nedůvodnou zamítl a dále žalobkyni uložil, aby zaplatila žalovanému částku ve výši 1.475 Kč jako náhradu nákladů řízení. Soud na úvod rekapituloval obsah správního spisu a ztotožnil se s názorem, že správce daně je oprávněn zajistit vybrané výrobky, případně i dopravní prostředek, jestliže zjistí, že vybrané výrobky jsou dopravovány bez dokladu uvedeného v § 5 zákona o spotřebních daních. Předmětem spotřební daně podle § 45 odst. 3 citovaného zákona jsou i minerální oleje uvedené pod kódy nomenklatury 27101971, 27101999, tudíž předmětný olej je vybraným výrobkem a podléhá tak zdanění. Povinnost daň přiznat a zaplatit však vzniká pouze tehdy, pokud jsou tyto minerální oleje nabízeny k prodeji nebo používány pro pohon motorů, výrobu tepla nebo pro výrobu směsí uvedených v § 45 odst. 2 zákona o spotřebních daních. Zajištěný minerální olej je podle závěru soudu vybraným výrobkem a této právní úpravě podléhá, přičemž žalobkyně jej přepravovala bez dokladu uvedeného v § 5 zákona o spotřebních daních, a to bez ohledu na to, jestli danému subjektu povinnost daň přiznat a zaplatit vznikla. Tato povinnost, jak tvrdí žalobkyně, jí však s ohledem na účel užití tohoto minerálního oleje nevznikla, neboť ta vzniká jen tehdy, jestliže jsou tyto minerální oleje nabízeny k prodeji nebo používány pro pohon motorů, výrobu tepla nebo pro výrobu směsí uvedených v § 45 odst. 2 zákona o spotřebních daních. Krajský soud souhlasil s názorem žalovaného, že režim podmíněného osvobození od daně nemůže být použit v případě zmiňovaného minerálního oleje, tudíž mohl být dopravován pouze v režimu volného oběhu, což způsobuje, že žalobkyni stíhala evidenční povinnost. Bylo přitom v její

dispozici rozhodnout, jaký typ dokladů podle § 5 zákona o spotřebních daních předloží; pokud žalobkyně tuto povinnost nesplnila, bylo na místě rozhodnout o propadnutí minerálního oleje. Otázkou nedodržení evidenční povinnosti specifikované v ustanovení § 5 a 6 zákona o spotřebních daních se již zabýval i Nejvyšší správní soud (jak ostatně uvedl i sám žalovaný), který v rozsudku ze dne 3. 3. 2010, sp. zn. 1 Afs 12/2010, uvedl, že *„propadnutí výrobků je sankcí za porušení zákona o spotřebních daních. Stát zde trestá vlastníka předmětných výrobků za nedodržení evidenčních povinností specifikovaných v § 5, 6 a dalších zákona o spotřebních daních. Od této sankce je však třeba odlišovat samotný vznik povinnosti daň přiznat a splatit, ten je totiž na případné sankci za nedodržení evidenční povinnosti zcela nezávislý“*. Krajský soud rovněž nesouhlasil s výtkami žalobkyně dovolávající se formálních vad napadeného rozhodnutí, protože odvolací orgán přezkoumává rozhodnutí v rozsahu požadovaném v odvolání, avšak není návrhy odvolatele vázán, přičemž při doplnění dokazování seznámí před vydáním rozhodnutí odvolatele se zjištěnými skutečnostmi; stejně postupuje i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru. Žalovaný tedy byl podle § 116 odst. 1 daňového řádu oprávněn změnit výrok prvoinstančního rozhodnutí, přičemž přesně specifikoval, jakou jeho část mění a následně i změněný výrok ocitoval. Z výroku napadeného rozhodnutí tedy vyplývá, že bylo rozhodnuto o propadnutí minerálního oleje podle § 42d odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních pro důvody uvedené v ustanovení § 42 odst. 1 písm. a) téhož zákona (správně písm. b) – poznámka Nejvyššího správního soudu). Současně bylo určeno, že vlastníkem vybraných výrobků se stává stát.

[7] Proti tomuto rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 12. 6. 2014, č. j. 31Af 31/2013 - 119, podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost ze dne 21. 7. 2014, v níž uvedla, že kasační stížnost podává z důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Setrvala na svém názoru o protiprávnosti postupu žalovaného a jeho rozhodnutí, pokud zcela změnil odvoláním napadené rozhodnutí Celního ředitelství v Hradci Králové, a v jeho postavení fakticky o věci rozhodl znovu jako prvoinstanční správní orgán. Vytýkala dále krajskému soudu, že se nezabýval charakterem jí předložených důkazních prostředků – Dokument Handlowy, CMR č. 36 a Certifikat č. 36. Poukazovala v neposlední řadě na to, že k prvotnímu zajištění jejího zboží nedošlo z důvodu, že dopravované zboží nebylo vybaveno příslušnými doklady, ale z důvodů uvedených v odstavci druhém rozhodnutí Celního ředitelství Hradec Králové ze dne 24. 7. 2012, podle kterého důvodem zajištění bylo podezření, že se jedná o motorovou naftu a že místem dodání není místo, které bylo uvedeno na předložených dokumentech. K zajištění minerálního oleje tudíž došlo z důvodu podle § 42 odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních. Následné rozbory však prokázaly, že údaje na dokladech ohledně druhu minerálního oleje jsou správné. Převážní doklady tudíž byly v pořádku. Krajský soud v neposlední řadě nesprávně dospěl k závěru, že předmětný minerální olej byl zajištěn v režimu volného oběhu a tudíž mělo být toto zboží vybaveno doklady uvedenými v § 5 zákona o spotřebních daních. Zboží však nebylo na území České republiky dopravováno v režimu volného oběhu, neboť nebylo nabízeno k prodeji, nebylo používáno pro pohon motorů, pro výrobu tepla nebo pro výrobu směsí uvedených v ustanovení § 45 odst. 2 citovaného zákona. Stěžovatelce tudíž rozporně vyznívá závěr soudu, že není rozhodné, zda danému subjektu vznikla povinnost přiznat a zaplatit spotřební daň. Pokud soud dospěl k závěru, že pochybila, když porušila své evidenční povinnosti, stěžovatelka namítala, že soud neprovedl rozbor jí předložených dokladů, tedy zda splňovaly podmínky

pokračování

zákona ve vztahu k přepravovanému minerálnímu oleji. Ani krajský soud nadto nespécifikoval druh a obsah dokladu, kterým mělo být při přepravě zboží vybaveno, přičemž měl postavit na jisto, v čem přesně doklady, které byly při zajištění zboží předloženy, nevyhovovaly zákonným požadavkům. Stěžovatelka v neposlední řadě poukazovala na to, že v minulosti nebyly ve vztahu k obdobným dokladům ze strany celních orgánů vznášeny žádné námitky. Stěžovatelka proto navrhovala, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[8] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti ze dne 7. 8. 2014 uvedl, že nepovažuje argumentaci stěžovatelky za důvodnou. Její námitky jsou po obsahové stránce totožné s žalobními a odvolacími důvody, se kterými se krajský soud v napadeném rozsudku dostatečně vypořádal. Žalovaný proto navrhoval, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl jako nedůvodnou.

II.

Posouzení kasační stížnosti

[9] Stěžovatelka je osobou oprávněnou k podání kasační stížnosti, neboť byla účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové vzešel (ustanovení § 102 s. ř. s.), kasační stížnost je včasná (ustanovení § 106 odst. 2 s. ř. s.) a přípustná, neboť nejsou naplněny důvody zakládající její nepřipustnost podle ustanovení § 104 s. ř. s.

[10] Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s ustanovením § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněného důvodu. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

[11] Z obsahu kasační stížnosti vyplývá, že ji stěžovatelka podala z důvodu uvedeného v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., neboť dovozuje nesprávné právní posouzení věci Krajským soudem v Hradci Králové; fakticky se však dovolává rovněž důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., neboť dovozuje nepřezkoumatelnost rozsudku spočívající v neprovedení jejích důkazních návrhů (srov. usnesení Nejvyššího správního soudu č. j. 1 As 7/2004 - 47 ze dne 18. 3. 2004). Podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. lze kasační stížnost podat z důvodu tvrzené „*nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.*“ Nesprávné posouzení právní otázky v předcházejícím řízení spočívá v tom, že na správně zjištěný skutkový stav byl krajským soudem aplikován nesprávný právní názor. Podle písm. d) téhož ustanovení lze kasační stížnost podat z důvodu tvrzené „*nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.*“

[12] Po přezkoumání kasační stížnosti dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[13] K otázce nepřezkoumatelnosti z hlediska nesrozumitelnosti či nedostatku důvodů rozhodnutí se vyjádřil Nejvyšší správní soud, např. ve svém rozsudku ze dne 4. 12. 2003,

č. j. 2 Ads 58/2003 – 75 (všechna rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz), takto:

[14] „*Za nesrozumitelné lze obecně považovat takové soudní rozhodnutí, jehož výrok je vnitřně rozporný, kdy nelze zjistit, zda soud žalobu zamítl nebo o ní odmítl rozhodnout, případy, kdy nelze seznat co je výrok a co odůvodnění, dále rozhodnutí, z něhož není patrné, které osoby jsou jeho adresátem, rozhodnutí s nevhodnou formulací výroku, která má za následek, že rozhodnutí nikoho nezavazuje apod. Nedostatkem důvodů pak nelze rozumět dílčí nedostatky odůvodnění soudního rozhodnutí, ale pouze nedostatek důvodů skutkových. Skutkovými důvody, pro jejichž nedostatek je možno rozhodnutí soudu zrušit pro nepřezkoumatelnost, budou takové vady skutkových zjištění, která utvářejí rozhodovací důvody, typicky tedy tam, kde soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem anebo tam, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy v řízení byly provedeny.*“

[15] V případě napadeného rozsudku se krajský soud nedopustil výše uvedené nesrozumitelnosti v podobě vnitřní rozpornosti výroku, nerozlišení výroku a odůvodnění, nezjistitelnosti jeho adresátů či nevhodné formulace, protože napadený rozsudek jasně a přehledně obsahuje všechny zákonem předepsané náležitosti. Ostatně samotná stěžovatelka jeho obsahu porozuměla a pouze s jeho závěry nesouhlasí.

[16] Napadený rozsudek dle názoru Nejvyššího správního soudu netrpí ani nedostatkem důvodů, neboť Krajský soud v Hradci Králové se v odůvodnění tohoto rozsudku vyjádřil řádně ke všem žalobním bodům, přičemž jasně a stručně vyložil, proč napadené rozhodnutí považoval za zákonné; ostatně samotná stěžovatelka mu ani nevytýká, že by opomněl vypořádat její žalobní argumentaci. Krajský soud pouze vyjádřil svůj právní názor ohledně důvodnosti žaloby. Z faktu, že krajský soud posoudil napadené rozhodnutí jako správné, ještě nevyplývá, že by bylo jeho rozhodnutí nepřezkoumatelné.

[17] Pokud jde o nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu pro nedostatek důvodů, pod tento termín spadají rovněž nedostatky důvodů skutkových. Jedná se typicky o případy, kdy soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem, anebo kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy v řízení byly provedeny.

[18] Stěžovatelka v tomto směru krajskému soudu vytýká, že neprovedl dostatečné dokazování, tj. že neprovedl její důkazní návrhy. Nejvyšší správní soud k této námitce uvádí následující:

[19] Soudní řád správní má ve svém ustanovení § 77 zakotvena pravidla pro dokazování ve správním soudnictví. Nejde sice o speciální úpravu ve vztahu k dokazování podle občanského soudního řádu, nicméně správní soud je při přezkoumávání žalobou napadeného rozhodnutí povinen posoudit a zhodnotit, zda správní orgán dostatečně zjistil a objasnil skutkový stav, z něhož při rozhodování vycházel. Zjistí-li v tomto směru vady takového rázu, které vyvolávají pochybnost o zákonnosti napadeného rozhodnutí, zruší napadené rozhodnutí i bez jednání. Dojde-li k závěru, že je potřebné a účelné, aby sám provedl dokazování směřující ke zjištění skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), provede dokazování zásadně při

pokračování

jednání (§77 odst. 1 s. ř. s.). Podle zásad uvedených v § 52 (zejména odstavec 1 s. ř. s.) soud rozhodne, které z navržených důkazů provede, a může provést i důkazy jiné (a za případného přiměřeného použití příslušných ustanovení občanského soudního řádu). Soud není vázán skutkovým stavem, jak jej zjistil správní orgán, může proto v rámci dokazování zopakovat, tj. znovu provést důkazy, které již provedl správní orgán, nebo provést důkazy, které správní orgán vůbec neprovedl. Při rozhodování pak vychází jak z důkazů zopakovaných, tak z důkazů, které provedl sám; tyto důkazy pak zhodnotí podle zásady volného hodnocení důkazů, tj. každý jednotlivě a všechny v jejich souhrnu a vzájemné souvislosti s důkazy provedenými v řízení před správním orgánem. Ve svém rozhodnutí pak vyjde ze skutkového a právního stavu takto zjištěného.

[20] K otázce dokazování soudem a nutnosti vypořádat se s důkazními návrhy se Nejvyšší správní soud vyjádřil v rozsudku ze dne 22. 5. 2009, č. j. 2 Afs 35/2009 – 91, v němž dospěl k závěru, že „lze tak shrnout, že žalobce se v rámci řízení před krajským soudem může domáhat provedení dosud neprovedených důkazů, mají-li prokázat rozhodné skutečnosti ke dni rozhodování správního orgánu. Rozhodnutí, které z navržených důkazů provede a které nikoli, je samozřejmě výlučně na úvaze soudu (§ 52 odst. 1 s. ř. s.); to jej však nezabavuje povinnosti takový postup odůvodnit (viz např. rozsudek NSS ze dne 28. 4. 2005, sp. zn. 5 Afs 147/2004, č. 618/2005 Sb. NSS). Je tedy zřejmé, že krajský soud byl oprávněn i v nyní projednávané věci provedení navrhovaných důkazů odmítnout, nemohl tak však učinit pouhým odkazem na ustanovení § 75 odst. 1 s. ř. s. Jde tedy z jeho strany mimo jakoukoliv pochybnost o procesní pochybení a zbývá tak posoudit, zda jde o pochybení natolik závažné, aby vyvolalo nezákonnost následně vydaného rozsudku [§103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]. Je totiž třeba mít rovněž na zřeteli, že (viz např. rozsudek NSS sp. zn. 5 Afs 44/2008) je třeba respektovat specifickou povahu daňového řízení. Daňový subjekt totiž nese v daňovém řízení důkazní břemeno ohledně prokázání tvrzené výše svých daňových povinností; je proto povinen navrhopvat již v daňovém řízení k prokázání svých tvrzení důkazy. Závěry finančních orgánů tedy i v předmětné věci nutně vycházejí z toho, zda daňový subjekt své důkazní břemeno unesl, či nikoliv. Pokud daňový subjekt tuto svoji povinnost nesplní, nemůže pak již rozhodnutí finančních orgánů z této skutečnosti vycházející následně zpochybňovat v řízení před soudem tím, že bude dodatečně navrhopvat provedení důkazů, které již mohl uplatnit v daňovém řízení. Jinak řečeno, řízení před soudem nemůže a ani nemá nahrazovat řízení před správním orgánem a daňový subjekt nemůže svoji liknavost v daňovém řízení zhojit až v řízení soudním. V opačném případě by totiž byla zpochybňována samotná koncepce správního soudnictví, založená na přezkumu správních rozhodnutí. Lze tak shrnout, že krajský soud je vždy povinen podané důkazní návrhy buď provést, anebo se s nimi musí alespoň argumentačně vypořádat a jejich provedení odmítnout. V případě odmítnutí jejich provedení v daňové věci však nestačí poukázat na ustanovení § 75 odst. 1 s. ř. s., nýbrž vždy je třeba vyložit, proč navržený důkaz nemá pro rozhodovanou věc žádnou relevanci, je zjevné, že se jedná o důkaz nevěrohodný nebo naopak důkaz potvrzující tvrzení, která již byla postavena najisto. Neprovedení tohoto důkazu soudem ze shora uvedených důvodů však může být odůvodněno též tím, že jej mohl a měl navrhnout stěžovatel již v daňovém řízení, neboť tento důkaz měl sloužit zjevně k prokázání skutečností, o kterých byl daňový subjekt ze strany finančních orgánů dostatečně informován. Koncepce daňového řádu je totiž založena na součinnosti daňového subjektu, který musí být správcem daně vyzván, aby se vyjádřil k jeho pochybnostem (§ 16 odst. 8, § 43 odst. 1), zejména mu musí být umožněno navrhnout příslušné důkazy. Důkazní prostředky může daňový subjekt uvést i v odvolání [§ 48 odst. 3 písm. e) daňového řádu] a dokonce i poté, tj. až do doby, kdy je o odvolání rozhodnuto (odst. 7 cit. ustanovení). Z prezentované logiky daňového řízení

plyne závěr, že je třeba v každém případě nalézat rozumnou rovnováhu, zohledňující jednak zásadu plné jurisdikce rozhodování správního soudu na straně jedné, a zamezující zjevným obstrukcím ze strany daňového subjektu na straně druhé, který si jejich existence v konkrétním případě mohl být dobře vědom, nicméně rozhodne se je uplatnit až v žalobním řízení z důvodu jakési procesní taktiky. Na provedení důkazů nově navržených v řízení před krajským soudem je proto třeba trvat tehdy, pokud (1.) soud přesvědčivě neodůvodní nadbytečnost jejich provedení (viz bod 42) a (2.) tyto důkazy nemohly být navrženy již v řízení odvolacím, a to kupř. proto, že odvolací rozhodnutí (resp. důvody, na nichž je založeno) bylo pro daňový subjekt objektivně překvapivé, anebo že toto řízení bylo zatíženo zásadními vadami (např. nebylo umožněno důkazní návrhy podat, finanční orgán je odmítl přijmout atp.).“

[21] Krajský soud jistě nemá povinnost provést libovolný důkaz, který mu účastníci navrhnou. Pokud by stěžovatelka např. navrhovala jako důkaz něco, co nemá s posuzovaným případem zjevně žádnou souvislost, případně pokud by nebyla schopná ani k výzvě soudu uvést, co konkrétně má jí navrhovaný důkaz ve vztahu k danému případu potvrdit, pozměnit či vyvrátit, pak by jistě soud nemusel takový důkaz provádět.

[22] Nejvyšší správní soud z obsahu předloženého soudního spisu zjistil, že stěžovatelka ve své žalobě ze dne 25. 2. 2013 rekapitulovala průběh daňového řízení, přičemž se dovolávala toho, že žalovaný nesprávně rozhodl v rozporu s § 116 odst. 1 písm. a) daňového řádu; že žalovaný nově zformoval zcela jiný důvod pro propadnutí vybraných výrobků, přičemž nevymezil, jakým dokladem ve smyslu § 5 zákona o spotřebních daních měl být vybraný výrobek vybaven; že žalovaný nesprávně interpretoval její odvolání; a že uvedl nesprávný odkaz na judikaturu Nejvyššího správního soudu. Jako důkazy stěžovatelka uvedla i předmětné dopravní dokumenty.

[23] Tyto důkazní prostředky však byly celním orgánům obou stupňů známy již v průběhu daňového řízení, a jak vyplývá z obsahu napadeného rozhodnutí, byl jimi proveden důkaz. Nejednalo se tedy o důkazy, které by nebyly v daňovém řízení provedeny, nadto stěžovatelka netvrdila, že jí předložené doklady prokazují, že přeprava vybraného zboží splňovala podmínky § 5 zákona o spotřebních daních. Naopak dovozovala, že ustanovení § 5 zákona o spotřebních daních nemohlo být v daném případě aplikováno, protože vybrané výrobky nebyly dopravovány v režimu volného daňového oběhu. Za takovéto situace krajský soud neměl podle názoru Nejvyššího správního soudu za povinnost se těmito důkazními návrhy znovu podrobně a ve všech možných směrech zabývat, neboť tyto byly již provedeny v průběhu daňového řízení, přičemž k nim bylo zaujato příslušné stanovisko, tedy závěr, že z hlediska ustanovení § 5 zákona o spotřebních daních jde o doklady nevyhovující či nedostačující. To platí zvláště za situace, kdy stěžovatelka neuvedla, co jimi má být konkrétně nově prokázáno.

[24] Pouze na okraj musí Nejvyšší správní soud v tomto směru poukázat na to, že stěžovatelčina argumentace obsažená v kasační stížnosti je vnitřně logicky rozporná, neboť na jednu stranu vytýká krajskému soudu, že se jejími důkazními návrhy nezabýval a nezkoumal, zda předložené dokumenty splňují podmínky § 5 zákona o spotřebních daních, na druhou stranu však trvá na stanovisku, že nebyla povinna tam uvedené podmínky splnit, neboť zboží údajně nebylo na území České republiky dopravováno v režimu volného oběhu.

pokračování

[25] K meritu věci Nejvyšší správní soud uvádí následující.

Podle ustanovení § 42 odst. 1 zákona o spotřebních daních „*Celní úřad nebo celní ředitelství zajistí vybrané výrobky, popřípadě i dopravní prostředek, který je dopravuje, jestliže zjistí, že a) vybrané výrobky jsou dopravovány bez dokladu uvedeného v § 6, 27 a 27c, 30, 51, 100 nebo 100a s výjimkou uvedenou v § 50 odst. 8, b) vybrané výrobky jsou dopravovány bez dokladu uvedeného v § 5, c) údaje uvedené na dokladu podle písmene a) nebo b) jsou nesprávné nebo nepravdivé, nebo d) doklad uvedený v písmenu a) nebo b) je pozměněný nebo padělaný.*“

Podle ustanovení § 42b odst. 1 zákona o spotřebních daních „*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 výrobky dopravoval.*“

Podle ustanovení § 42c odst. 1 zákona o spotřebních daních „*Celní úřad nebo celní ředitelství rozhodne o uvolnění a) zajištěných vybraných výrobků, pokud se prokáže, že s nimi nebylo nakládáno způsoby uvedenými v § 42 odst. 1 nebo 2, nebo b) dopravního prostředku, pokud se prokáže, že s vybranými výrobky, které tento dopravní prostředek dopravoval, nebylo zacházeno způsoby uvedenými v § 42 odst. 1.*“

Podle ustanovení § 42d odst. 1 zákona o spotřebních daních „*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) zabránění v ostatních případech.*“

[26] Z citované právní úpravy Nejvyššímu správnímu soudu vyplývá, že se stěžovatelkou byla ve vztahu k vybraným výrobkům vedena dvě řízení, která jsou však spolu úzce spojena. Prvním z nich je řízení o zajištění vybraných výrobků, které je vedeno v případě, kdy celnímu orgánu vzniklo podezření, že byly naplněny důvody podle § 42 odst. 1 zákona o spotřebních daních, jehož výsledkem je rozhodnutí o zajištění vybraných výrobků. Následně je zahájeno řízení podle § 42b zákona o spotřebních daních, v němž se postaví na jisto, zda podezření celního orgánu bylo opodstatněné, a určí se, jak bude s vybranými výrobky dále naloženo.

[27] Řízení o zajištění je tedy často vedeno v případě, kdy celní orgán získá prvotní indicie o tom, že je s vybranými výrobky zacházeno podle § 42 odst. 1 zákona o spotřebních daních, přičemž celní orgán může často s ohledem na časové souvislosti zjistit pouze povrchní informace. Teprve až v navazujícím řízení o zajištěných vybraných výrobcích má být postaveno najisto, zda tyto prvotní indicie naplňují podmínky obsažené v § 42 odst. 1 zákona o spotřebních daních či nikoli (srov. § 42b odst. 1 citovaného předpisu a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 3. 2010, č. j. 1 Afs 12/2010 - 107), přičemž zákon neuvádí, že celní orgány mají prověřovat pouze prvotní indicie získané v průběhu řízení o zajištění, ale mají prověřovat naplnění všech důvodů obsažených v § 42 odst. 1 citovaného zákona. Není tudíž vyloučené, aby celní orgány zajistily vybrané výrobky podle jednoho ustanovení citovaného předpisu, avšak v rozhodnutí o propadnutí nebo o zabránění dospěly za splnění příslušných procesních podmínek k závěru, že byl naplněn důvod podle jiného písmene § 42 odst. 1 zákona o spotřebních daních. Pokud by měla platit argumentace stěžovatelky, že se celní orgány nemohou odchýlit od důvodů, pro které vybrané výrobky zajistily, byly by na celní orgány kladeny často nesplnitelné nároky, neboť s ohledem na povahu řízení o zajištění vybraných výrobků, které může být s ohledem na předmět řízení vedeno kdekoliv na území

České republiky, a na „jeho předběžný charakter“, by celní orgány ve velké množině případů nemohly úspěšně aplikovat § 42 a násl. zákona o spotřebních daních, ačkoli by důvody tam specifikované byly fakticky dány. V takovém případě by rovněž částečně ztrácelo na významu a smyslu vést dvě samostatná, ale navazující řízení podle § 42 a násl. zákona o spotřebních daních. Pokud tedy celní orgány v průběhu řízení postupně specifikovaly důvod spadající pod § 42 odst. 1 zákona o spotřebních daních, nepostupovaly nezákonně.

[28] Za podstatné Nejvyšší správní soud naopak považuje to, zda tento důvod, na jehož základě celní orgány rozhodly o propadnutí vybraných výrobků, byl dán či nikoli. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí k této otázce uvedl, že byl dán důvod podle § 42 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních, protože vybrané výrobky byly dopravovány bez dokladu uvedeného v § 5 zákona o spotřebních daních. Stěžovatelka oproti tomu namítá, že zboží nebylo na území České republiky dopravováno v režimu volného oběhu, protože minerální olej nebyl nabízen k prodeji, nebyl používán pro pohon motorů, pro výrobu tepla nebo pro výrobu směsí uvedených v § 45 odst. 2 zákona o spotřebních daních.

[29] Nejvyšší správní soud se s touto argumentací stěžovatelky neztotožňuje, neboť režim volného daňového oběhu nebo podmíněného osvobození daně se neváže na skutečnosti uváděné stěžovatelkou, která se fakticky dovolává ustanovení § 45 odst. 4 zákona o spotřebních daních. Z dikce citovaného ustanovení bez jakýchkoli pochyb vyplývá, že upravuje pouze povinnost daň přiznat a zaplatit (srov. „*u minerálních olejů podle odstavce 3 vznikne při uvedení do volného daňového oběhu povinnost daň přiznat a zaplatit pouze tehdy, jsou-li určeny k použití, nabízeny k prodeji nebo používány pro pohon motorů, pro výrobu tepla nebo pro výrobu směsí uvedených v odstavci 2.*“); nestanoví tedy, že na předmětné vybrané výrobky regulace zákona o spotřebních daních nedopadá. Podmínky, za kterých se jedná o uvedení do volného daňového oběhu nebo do režimu podmíněného osvobození, jsou stanoveny v § 3 a násl. zákona o spotřebních daních, nikoli v ustanovení, jehož se dovolává stěžovatelka. Skutečnost, pro jaký účel byly vybrané výrobky v České republice přepravovány, je tudíž z hlediska určení, zda byly v režimu volného daňového oběhu nebo jiném, irelevantní, neboť citované ustanovení nestanoví, že v režimu volného daňového oběhu se vybrané výrobky nachází pouze v případě, že jsou užity k tam vymezeným účelům, ale že za splnění všech podmínek normovaných ustanovením § 45 odst. 4 vzniká povinnost přiznat a zaplatit daň.

[30] I kdyby Nejvyšší správní soud připustil, že doprava vybraných výrobků byla uskutečňována v režimu podmíněného osvobození od daně, a nejednalo se tudíž o režim volného daňového oběhu (a pominul tedy ustanovení § 59 odst. 1 zákona o spotřebních daních, který režim podmíněného osvobození od daně v případě minerálního oleje 27101999 vylučuje), pak i v takovém případě by vybrané výrobky musely být dopravovány s příslušnými průvodními doklady – srov. § 24 a násl. zákona o spotřebních daních.

[31] Nejvyšší správní soud se v neposlední řadě rovněž neztotožňuje s požadavkem stěžovatelky, aby krajský soud určil, jaký konkrétní doklad normovaný ustanovením § 5 zákona o spotřebních daních měla při dopravě použít, neboť bylo její věcí, aby si tam uvedený doklad mající všechny zákonné náležitosti obstarala, a to právě s ohledem na skutkové okolnosti předmětné dopravy. Není úkolem správních orgánů ani správních

pokračování

soudů, aby stěžovatelce vysvětlovaly, jaký konkrétní typ dokladu měla pro účely dopravy předmětných výrobků použít, neboť to závisí na konkrétních skutkových okolnostech případu, které jsou při zahájení dopravy známy pouze jí. Stěžovatelce ostatně nebylo celními orgány vytýkáno to, že jí předložené doklady, kterých se dovolává i v kasační stížnosti, jsou jiného „typu“, než jaké by měly být s ohledem na skutkové okolnosti případu použity, ale že neobsahují zákonem stanovené obsahové náležitosti. I kdyby se správní soudy blíže zabývaly tím, zda stěžovatelka měla předložit daňový doklad, doklad o prodeji, doklad o dopravě nebo rozhodnutí celního úřadu, nezměnilo by to nic na závěru, že jí předložená dokumentace neobsahovala příslušné obsahové náležitosti – výši spotřební daně, což představovalo důvod pro zajištění a následné propadnutí minerálních olejů.

[32] Ve vztahu k argumentaci stěžovatelky ohledně toho, že v minulosti celní orgány vůči obdobným dokladům ničeho nenamítaly, musí Nejvyšší správní soud konstatovat, že je nepřípustná ve smyslu ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s., neboť stěžovatelka touto argumentací uplatňuje zcela jiné důvody, než které uplatnila v řízení před krajským soudem.

[33] Podle ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s. není kasační stížnost přípustná, opírá-li se jen o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103, nebo o důvody, které stěžovatelka neuplatnila v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohla.

[34] Jak uvedl Nejvyšší správní soud v usnesení ze dne 10. 9. 2009, č. j. 7 Afs 106/2009 - 77, *„kasační stížnost může účinně směřovat jen proti těm důvodům soudního rozhodnutí, na němž je toto rozhodnutí postaveno.“* K obdobným závěrům se Nejvyšší správní soud přihlásil v rozsudku ze dne 25. 9. 2008, č. j. 8 Afs 48/2006 - 155, ve kterém uvedl, že *„ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s. představuje zavedení koncentračního principu do řízení před Nejvyšším správním soudem. Užití tohoto principu lze považovat za zcela racionální, neboť zajišťuje, aby výhrady účastníků řízení proti (zde) pravomocnému správnímu rozhodnutí byly pořadem práva nejprve projednány krajskými soudy, přičemž Nejvyšší správní soud přezkoumá již pouze zákonnost závěrů krajských soudů k jednotlivým skutkovým a právním otázkám, které jim byly v žalobách předestřeny (promítly-li se, pochopitelně, do námitek kasačních). Pokud by bylo v řízení před Nejvyšším správním soudem (myšleno v řízení o kasační stížnosti) připuštěno uplatnění skutkových a právních novot (zde srov. též ustanovení § 109 odst. 4 s. ř. s.) vedlo by to fakticky k popření kasačního principu, na němž je řízení o tomto mimořádném opravném prostředku vystavěno. Ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s. (obdobně jako § 109 odst. 4 s. ř. s., vylučující možnost dodatečného uplatňování argumentů skutkových) tedy nesleduje restriktci práv fyzických a právnických osob na přístup k soudní ochraně. Po účastnících předcházejícího žalobního řízení (z logiky věci je zřejmé, že musí jít pouze o účastníky aktivně legitimované) lze jistě spravedlivě požadovat, aby na principu vigilantibus jura postupovali v řízení shora popsaným způsobem s tím, že v případě, kdy tak neučiní, ponesou (z hlediska možnosti uplatnění procesní argumentace v dalším stupni) případné nepříznivé důsledky.“* V rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 9. 2008, č. j. 1 Afs 102/2008 - 39, bylo konstatováno, že *„podle § 104 odst. 4 s. ř. s. totiž není kasační stížnost přípustná, opírá-li se jen o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl. Tato výhrada dopadá i na případy, kdy žalobce sice onu námitku před soudem uplatnil, učinil tak však až po uplynutí lhůty k podání žaloby.“*

[35] Řízení o kasační stížnosti jako mimořádném opravném prostředku proti pravomocným rozhodnutím krajských soudů podle ustanovení § 102 a násl. s. ř. s. slouží k přezkumu zákonnosti a správnosti rozhodnutí krajských soudů; nevytváří proto novou instanci k přednesu další skutkové a právní argumentace pro žalobce. Nejvyšší správní soud se tedy za dané procesní situace nemůže věcně vyjádřit k argumentaci ohledně toho, že v minulosti celní orgány vůči obdobným dokladům ničeho nenamítaly. Tuto argumentaci stěžovatelka uvedla až v kasační stížnosti, což je v rozporu s ustanovením § 104 odst. 4 s. ř. s., které ve smyslu výše uvedené judikatury Nejvyššího správního soudu zakotvuje koncentraci řízení před krajskými soudy, tj. stěžovatelka měl veškerou svou argumentaci dokládající podle jejího názoru nezákonnost a nesprávnost napadeného rozhodnutí uvést již v řízení před krajským soudem ve lhůtě podle ustanovení 72 s. ř. s.

III.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[36] Na základě výše uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud po přezkoumání napadeného rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové k závěru, že nebyly naplněny tvrzené důvody podání kasační stížnosti podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s., za použití ustanovení § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. Kasační stížnost proto není důvodná a Nejvyšší správní soud ji podle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s. zamítl.

[37] O nákladech řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 a 7 s. ř. s. ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nebyla ve věci procesně úspěšná, proto nárok na náhradu nákladů řízení nemá; žalovanému dle obsahu soudního spisu žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly, proto mu Nejvyšší správní soud právo na náhradu nákladů řízení nepřiznal.

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

V Brně dne 26. září 2014

JUDr. Dagmar Nygrínová
předsedkyně senátu