



ČESKÁ REPUBLIKA

R O Z S U D E K

J M Ě N E M R E P U B L I K Y

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Průchy a soudců JUDr. Zory Šmolkové a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **R. E.**, zastoupen Mgr. Janou Čechovou, advokátkou, se sídlem Praha 2, Trojanova 12, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Praha 4, Budějovická 7, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 13. 3. 2014, č. j. 6 Af 35/2010 - 86,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalovaný **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalobci **s e** náhrada nákladů řízení **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

I.

Předcházející řízení a obsah kasační stížnosti

[1] Rozhodnutím ze dne 28. 5. 2010, č. j. 5842-4/2010-900000-302 (dále jen „napadené rozhodnutí“), žalovaný zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutí Celního ředitelství Plzeň („dále jen správní orgán I. stupně“) ze dne 21. 1. 2010, č. j. 827/2010-160100-34, kterým bylo podle § 42 odst. 1 písm. c) zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o spotřebních daních“), zajištěn benzín natural BA 95 v množství 36.362 litrů. V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný popsal, že dne 21. 1. 2010 byl žalobce kontrolován hlídkou mobilního dohledu celního ředitelství, s výsledkem, že údaje uvedené v odstavci 7 průvodního dokladu č. 4074414 jsou nepravdivé,

protože tam uvedená adresa společnosti EKOL GAS PB s. r. o. (Lipová cesta 736, Milevsko), neodpovídá aktuálnímu sídlu této společnosti; dále nebyla vyplněna kolonka 7a průvodního úředního dokladu, což dle nařízení Komise (EHS) č. 2719/92 znamená, že místo dodání je stejné jako v odstavci 7. Na mezinárodním nákladním listu však bylo jako místo vykládky uvedeno jiné místo a je v něm uvedeno správné sídlo společnosti. Mezinárodní nákladní list přitom nemůže nahradit průvodní doklad, ledaže by obsahoval stejné údaje, jaké jsou vyžadovány pro průvodní úřední doklad, přičemž povaha těchto údajů musí být vyznačena číslem odpovídající kolonky průvodního úředního dokladu. Žalobci muselo být známo, že adresa sídla příjemce není správná a bylo tudíž v jeho moci zabezpečit, aby odesílatel před započítím přepravy průvodní doklad uvedl do náležitého stavu. Ke změně sídla příjemce došlo dva měsíce před uskutečněním dopravy, přičemž o této skutečnosti nebyl správce daně v průběhu tohoto období informován. Vzhledem k tomu, že žalobce jako kontrolovaná osoba není dopravcem, ale jeho zaměstnancem, žalovaný přibral dopravce jako osobu zúčastněnou na řízení, která je ve smluvním vztahu s objednatelům přepravy zboží, proto jí bylo prvostupňové rozhodnutí též doručeno. Žalobce jako zaměstnanec dopravce je nepochybně oprávněn za něj jednat při poskytování součinnosti při kontrole prováděné celními orgány, kontrolovanou osobou je však rovněž dopravce.

[2] Žalobce proti napadenému rozhodnutí podal správní žalobu, v níž vyjádřil přesvědčení, že správní orgán I. stupně od počátku chybně vyhodnotil účastníky řízení a za kontrolovanou osobu a tudíž účastníka řízení označil žalobce místo dopravce, jehož je žalobce zaměstnancem. Tím žalovaný porušil právo dopravce na spravedlivý proces, neboť mu neumožnil hájit své zájmy přesto, že svým rozhodnutím citelně zasáhl do jeho podnikatelské činnosti. Žalobce byl tak nesprávně považován za osobu, která zboží přepravovala, ačkoliv byl pouze řidičem dopravce v zaměstnaneckém poměru. V souvislosti se zajištěním vybraných výrobků bylo žalobci uloženo nahradit náklady v souvislosti s jejich uskladněním, což je šikovní a přesahuje rámce povinností žalobce jako řidiče. Pokud by byl postup celního orgánu správný, byl by žalobce jako řidič vystaven neúměrnému riziku. Žalobce proto navrhl, aby soud napadené rozhodnutí zrušil.

[3] Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 13. 3. 2014, č. j. 6 Af 35/2010 – 86, napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Soud dospěl k závěru, že žalobce jako zaměstnanec dopravce, společnosti TM – TRUCK s. r. o., byť byl fyzicky přítomen kontrole, bylo mu předáno oznámení o zajištění předmětných vybraných výrobků a byla mu předána kopie protokolu o zajištění, neměl postavení kontrolované osoby podle § 42 zákona o spotřebních daních, nebyl nositelem práv a povinností z přepravního vztahu a tedy subjektem, vůči kterému může být rozhodnutí vydáno. Tímto subjektem je právě společnost TM -TRUCK s. r. o. jako dopravce, který s předmětnými vybranými výrobky nakládal se všemi důsledky z toho vyplývajícími. Žalobce plnil pouze pokyny dopravce, a měl tedy povinnost vybrané výrobky přepravit dopravním prostředkem dopravce na určené místo. Rovněž tak byl oprávněn při kontrole jménem zaměstnavatele převzít oznámení o zajištění a převzít protokol o zajištění; tyto úkony nijak z jeho pracovní náplně nevybočují, neboť souvisí s výkonem funkce řidiče.

[4] Proti tomuto rozsudku Městského soudu v Praze podal žalovaný (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost z důvodu nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení

pokračování

právní otázky, tedy z důvodu předvídaném v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). Podle stěžovatele městský soud nesprávně vyložil pojem „kontrolovaná osoba“ v ustanovení § 42 odst. 4 zákona o spotřebních daních. Předně se sám žalobce označil za osobu, která přepravu prováděla. Skutečnost, že se jedná o zaměstnance, byla „zjištěna“ a prokázána až v odvolacím řízení. Zákon o spotřebních daních v § 42 odst. 4 používá pojem „kontrolovaná osoba“ jako zkratku pro osobu, u které byly vybrané výrobky či dopravní prostředek zjištěny, tj. fyzicky zjištěny. Této osobě se předá protokol o zajištění. Nejpozději následující pracovní den se vydá rozhodnutí o zajištění, u kterého zákon neuvádí, kdo je jeho adresátem. Z logiky věci je jeho adresátem stejná osoba, tj. kontrolovaná osoba (osoba, u které byly vybrané výrobky zjištěny). Tomu svědčí i krátkost lhůty pro vydání rozhodnutí. V takové lhůtě není možné učinit žádná další skutková zjištění ve vztahu k tomu, kdo jiný by mohl být účastníkem řízení. Z ustanovení § 42 odst. 5 zákona o spotřebních daních, ve kterém se uvádí, že *rozhodnutí o zajištění obsahuje také poučení o právech a povinnostech osoby, již se rozhodnutí týká*, lze dovodit, že kontrolovaná osoba nemusí být jediným účastníkem řízení, ale že mohou být zjištěny i další osoby, kterých se rozhodnutí týká. Například osoby, které mají vlastnické či jiné právo k zajištěnému dopravnímu prostředku či zajištěným vybraným výrobkům. Tyto se stanou „následně“ v případě, že se jich rozhodnutí o zajištění skutečně týká, účastníky řízení a mohou pak uplatnit v řízení o zajištění až do vydání meritorního rozhodnutí svá práva. Nic to však nemění na tom, že rozhodnutí o zajištění se prvotně doručuje kontrolované osobě, tj. osobě, u níž byly vybrané výrobky zjištěny, a kterou byl v daném případě žalobce. Poté, co žalobce předložil společně s odvoláním i kopii své pracovní smlouvy, uložil stěžovatel prvoinstančnímu orgánu doručit rozhodnutí o zajištění také dopravci (společnosti TM – TRUCK s. r. o.), neboť se jej zajištění rovněž týká a je proto účastníkem řízení. Rozhodnutí o zajištění je předběžným opatřením a jeho základním smyslem je předběžně zabránit další dispozici se zajištěnou věcí. Tehdejší procesní právní úprava, tj. zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, neměla žádnou úpravu „řízení o účastenství“, jakou obsahuje zákon č. 500/2004 Sb., správní řád, ve svém § 28. Jestliže tedy Celní ředitelství Plzeň zahájilo řízení o zajištění s žalobcem jako kontrolovanou osobou a tento podal proti rozhodnutí odvolání, nezbylo stěžovateli jako odvolacímu orgánu nic jiného, než po „přibrání dalšího účastníka řízení“ (společnosti TM-TRUCK s. r. o.) o odvolání rozhodnout a vydat napadené rozhodnutí. Městský soud v Praze v odůvodnění napadeného rozsudku pouze uvedl, že stěžovatel měl ke skutečnosti, že žalobce je zaměstnanec dopravce, přihlédnout, neuvedl však, jakou formou, resp. co by měl učinit. S ohledem na výše uvedené je stěžovatel přesvědčen, že jím zvolený postup byl souladný s právem a tedy zákonný.

[5] Pro úplnost stěžovatel odkázal na současnou právní úpravu zákona o spotřebních daních, tj. po novelizaci provedené zákonem č. 95/2011 Sb., a na důvodovou zprávu k tomuto zákonu. Současné znění zákona o spotřebních daních při vymezení účastníků řízení používá stejné jazykové formulace („osoba, u níž byly vybrané výrobky zjištěny“), přičemž již nepoužívá zkratku „kontrolovaná osoba“ a výslovně v § 42a vymezuje další účastníky řízení („osoba, která má věcné právo k zajištěným vybraným výrobkům nebo dopravnímu prostředkům“). Podle současné právní úpravy by opět bylo vydáno rozhodnutí o zajištění a adresováno žalobci a společnost TM-TRUCK s. r. o. by v řízení vystupovala jako další účastník řízení, kterému by bylo vydáno rozhodnutí o zajištění. O skutečnosti,

že osoba, u níž byly vybrané výrobky zjištěny, je podle původní i současné právní úpravy stále totožná, svědčí i bod 23 důvodové zprávy k zákona č. 95/2011 Sb., ve kterém je uvedeno, že navrhovaná právní úprava reaguje na výše uvedené poznatky z praxe a odstraňuje výkladové potíže zejména ve vztahu, kdo je kontrolovanou osobou, kdo je účastníkem "řízení o zajištění" a "řízení o propadnutí". Navrhovanou právní úpravou nedochází k věcným změnám ani k rozšíření oprávnění celních orgánů. Stěžovatel proto navrhl napadené rozhodnutí zrušit a věc vrátit městskému soudu k dalšímu řízení.

[6] Žalobce se podle obsahu spisu ke kasační stížnosti nevyjádřil.

II.

Posouzení kasační stížnosti

[7] 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.

[8] Z obsahu kasační stížnosti vyplývá, že ji stěžovatel podal z důvodu uvedeného v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., neboť dovozuje nesprávné právní posouzení věci Městským soudem v Praze. 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 městským soudem aplikován nesprávný právní názor.

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

[10] Pro přehlednost je vhodné vyjít z popisu mechanismu zákonného postupu správního orgánu při rozhodování dle ustanovení § 42 zákona o spotřebních daních tak, jak dopadá na posuzovaný případ. Podle ustanovení § 42 odst. 1 zákona rozhodne celní úřad nebo celní ředitelství o zajištění vybraných výrobků popřípadě i dopravního prostředku, který je dopravuje, tehdy, zjistí-li že *a) vybrané výrobky jsou dopravovány bez dokladu uvedeného v § 6, 27 a 27c, 30, 51, 100 a 100a, pokud tento zákon nestanoví jinak (§ 50), b) vybrané výrobky jsou dopravovány ve větším množství (§ 4 odst. 3) bez dokladu uvedeného v § 5, nejedná-li se o vybrané výrobky pro osobní potřebu (§ 4 odst. 6., § 32 odst. 2, 4. a 5), c) údaje uvedené na tomto dokladu jsou nesprávné nebo nepravdivé, nebo d) tento doklad je nepravý, pozměněný nebo padělaný.* Postup při zajištění je následující: správce daně nejprve ústně oznámí opatření o zajištění vybraných výrobků osobě, u které byly vybrané výrobky zjištěny (§ 42 odst. 4 zákona); zde (a v následujících odstavcích) se uplatňuje legislativní zkratka „*kontrolovaná osoba*“. Současně správce daně vyhotoví protokol, ve kterém uvede i důvod zajištění, a tento na místě předá *kontrolované osobě*. V písemném rozhodnutí o zajištění, které musí být vydáno nejpozději následující pracovní den po dni vyhotovení protokolu, uvede správce daně důvody, pro které se (mimo jiné) vybrané výrobky zajišťují, a poučení o právech a povinnostech osoby, jíž se rozhodnutí týká (§ 42 odst. 5 zákona). *Kontrolovaná osoba* může proti rozhodnutí o zajištění podat odvolání

pokračování

nejpozději do 7 pracovních dnů od doručení rozhodnutí (§ 42 odst. 6 zákona), je však povinna zajištění výrobky vydat a odmítne-li je vydat, jsou jí vybrané výrobky odňaty (§ 42 odst. 7, druhá a třetí věta zákona). *Kontrolované osobě* se rovněž doručuje rozhodnutí o zrušení zajištění vybraných výrobků nebo dopravního prostředku, pokud se prokáže, že s vybranými výrobky nebylo nakládáno způsoby uvedenými v odstavcích 1 a 2 nebo že dopravní prostředek nedopravoval takové výrobky, a zajištěné vybrané výrobky nebo dopravní prostředek musí být *kontrolované osobě* bez zbytečných průtahů vráceny v neporušeném stavu (§ 42 odst. 10 zákona). *Kontrolovaná osoba* je také povinna hradit náklady na skladování zajištěných vybraných výrobků, přičemž zákon vznik této povinnosti neváže na žádnou další okolnost (§ 42 odst. 7, poslední věta zákona). Podle ustanovení § 42 odst. 9 zákona o spotřebních daních trvá zajištění vybraných výrobků 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.

[11] V citovaných ustanoveních lze vysledovat jistý terminologický nesoulad v tom, že na jedné straně se hovoří o *osobách, kterých se rozhodnutí o zajištění vybraných výrobků týká* a na druhé straně o *kontrolované osobě*; další definovanou skupinou osob je *vlastník vybraných výrobků a fyzická nebo právnická osobě, která tyto vybrané výrobky dopravovala, skladovala nebo prodávala*. Je zřejmé, že ve většině případů se bude jednat o tentýž subjekt, tedy kontrolovaná osoba bude současně buď vlastníkem zajištěných vybraných výrobků, nebo jejich dopravcem či skladníkem, popř. k nim bude mít jiné právo; určení právního vztahu k zajištěným vybraným výrobkům je relevantní v okamžiku, kdy je rozhodováno o jejich dalším právním osudu. Avšak v první fázi řízení podle § 42 zákona, tedy řízení o zajištění vybraných výrobků, je subjektem, vůči kterému směřují úkony celního úřadu a celního ředitelství, kontrolovaná osoba, jejímž pojmovým znakem je pouze to, že jde o osobu, u které jsou zjištěny vybrané výrobky během dopravy (v případě situace podle § 42 odst. 1 zákona o spotřebních daních). Jinými slovy, kontrolovaná osoba může, ale nemusí být vlastníkem vybraných výrobků, jejich skladovatelem či prodejcem, nemusí mít k vybraným výrobkům žádný právní (či protiprávní vztah), postačí pouze, že je má ve své fyzické dispozici a že je dopravuje.

[12] Ke stejnému závěru lze dospět i výkladem teleologickým. Účelem ustanovení § 42 zákona o spotřebních daních, respektive jednotlivých řízení vedených v jeho režimu, jsou opatření směřující proti distribuci a spotřebě vybraných výrobků, u kterých existují důvodné pochybnosti o jejich řádném zdanění (či o jejich oprávněném nabytí bez daně). Jde o opatření, která mají povahu bezprostředních zásahů (zajištění výrobků), a následně povahu konečného rozhodnutí o právním režimu výrobků a posléze i o jejich dalším použití. Lze si jen obtížně představit, jak by v rámci řízení o zajištění vybraných výrobků, mělo být posuzováno, zda osoba, která má v dané chvíli vybrané výrobky u sebe, je jejich vlastníkem, dopravcem, prodejcem (případně skladovatelem). Povaha tohoto správního úkonu spočívá totiž v okamžitém (avšak časově omezeném) odvrácení bezprostředně hrozící společenské újmy, nelze-li tohoto cíle dosáhnout jinak; směřuje přitom proti tomu, o kom lze v daný okamžik usuzovat, že je za tento nežádoucí stav odpovědný (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 69/2007 – 85 z 26. 2. 2009).

[13] Shodný závěr vyplývá z důvodové zprávy k zákonu č. 95/2011 Sb., kterým byl mj. novelizován § 42 zákona o spotřebních daních, podle které „[k]ontrolovanou osobou se rozumí přímo fyzická osoba, které byly vybrané výrobky fyzicky zajištěny, odejmuty. Pokud tedy byly vybrané výrobky zajištěny zaměstnanci právnické osoby, např. řidiči, je kontrolovanou osobou tento řidič, neboť tato osoba má vybrané výrobky či dopravní prostředky fyzicky v dispozici, resp. této osobě se fyzicky vybrané výrobky či dopravní prostředek odebírají. Vlastník vybraných výrobků či dopravního prostředku, tj. např. zaměstnavatel řidiče, může pak svá práva uplatnit ve vztahu k rozhodnutí o zajištění jako účastník a osoba, které se rozhodnutí doručuje“.

[14] Nejvyšší správní soud již v rozsudku č. j. 4 Afs 54/2014 – 27 ze dne 31. 7. 2014, který v skutkově téže věci, pouze ke kasační stížnosti dopravce (společnosti TM – TRUCK s. r. o.) uvedl, „že nikterak nezpochybňuje postup správního orgánu prvního stupně, pokud za účastníka řízení (kontrolovanou osobu) zprvu považoval pouze pana Radovana Ernesta (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 2. 2009, č. j. 7 Afs 69/2007 – 85), a to s ohledem na to, že během faktického úkonu zajištění, jemuž byl přítomen, nelze zjistit všechny rozhodné skutečnosti, zvláště když platná právní úprava byla komplikovaná a v řadě směrů právě s ohledem na vymezení okruhu účastníků řízení nedokonalá, jak ostatně popsal Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 18. 6. 2012, č. j. 5 Afs 25/2012 – 30, s tím, že až novelou zákona o spotřebních daních provedenou zákonem č. 95/2011 Sb., byl již s účinností od 1. 5. 2011 tento deficit odstraněn a ustanovení § 42 odst. 1 zákona o spotřebních daních novelizováno“.

[15] Uvedený závěr však neobstojí za situace, kdy je již postaveno najisto, že žalobce při zjištění vybraných výrobků jednal na účet třetí osoby jako její zákonný zástupce. Žalobce tak neměl a nemá k předmětným vybraným výrobkům právní vztah; byl v právním vztahu ke společnosti TM – TRUCK, s. r. o., založeném pracovní smlouvou. Jeho jednání bylo nepřímým jednáním této společnosti, kdy žalobce jednal podle § 15 odst. 1 zákona č. 513/1991 Sb., v tehdy platném znění, (dále jen „obchodní zákoník“) jako zástupce svého zaměstnavatele, neboť byly splněny všechny podmínky pro vznik tohoto zastoupení – žalobce byl činností pověřen pracovní smlouvou, činnost, kterou žalobce vykonával, vykonával v souvislosti s provozováním podniku společnosti TM – TRUCK, s. r. o. a jedná se o úkony (nynější terminologií „jednání“) v souvislosti s touto činností obvyklé (srov. např. rozsudek Nejvyššího soud ČR z 18. 4. 2006, sp. zn. 32 Odo 317/2005). Žalobce při kontrole mobilní hlídkou jednal na účet svého zaměstnavatele, tedy společnosti TM – TRUCK, s. r. o., tato společnost byla osobou, která zajištěné vybrané výrobky dopravovala, a právě tato společnost byla osobou, která mohla (a měla) dbát na správnost údajů v předmětném průvodním dokladu č. 4074414 a která byla schopna zjištěné nepravdivosti vysvětlit a ovlivnit tak výsledek řízení o zajištěných vybraných výrobcích; tato osoba měla předmětné vybrané výrobky (i dopravní prostředek) ve své právní dispozici.

[16] K témuž závěru dospěl Nejvyšší správní soud v skutkově obdobné situaci již v rozsudku č. j. 6 Afs 90/2014 – 21 dne 30. 9. 2014, kdy uzavřel, že „neobstojí výklad stěžovatele, že kontrolovanou osobou je i po prokázání v odvolacím řízení, že řidič je „pouze“ zaměstnancem dopravce – společnosti TM - TRUCK, s. r. o., je i nadále řidič.“

pokračování

[17] Žalobci tak nemohou být ukládány povinnosti, které zákon spojuje s kontrolovanou osobou, neboť tyto povinnosti má subjekt, na jehož účet žalobce jednal (společnost TM - TRUCK s. r. o.). Stěžovatel sice správně začal jednat s touto právnickou osobou jako účastníkem řízení, současně však pokračoval v řízení i s žalobcem, aniž by o jeho právním postavení rozhodl. Není však rozumného důvodu pro to, aby se žalobce řízení dále účastnil, neboť by mu jako kontrolované osobě muselo být doručováno rozhodnutí o zrušení zajištění vybraných výrobků, byly by mu vybrané výrobky vráceny (§ 42 odst. 10 zákona o spotřebních daních), a byl by povinen hradit náklady na uskladnění vybraných výrobků podle § 42 odst. 7, poslední věta, zákona o spotřebních daních). O jeho právním postavení tak musí správní orgán rozhodnout.

[18] Řízení podle § 42 zákona o spotřebních daních je řízením zahajovaným z moci úřední, které však neobsahuje úpravu řízení v celém rozsahu; úpravu řízení obsahuje zákon č. 337/1992 Sb., o správně daní a poplatků, ve znění platném ke dni rozhodnutí správního orgánu. Ani ten však neobsahuje postup při vzniklé procesní situaci. Současně zákon o správě daní a poplatků vylučuje při správě daní použitelnost zákona č. 500/2004 Sb., (dále jen „správní řád“), s výjimkou postupu podle § 175 při vyřizování stížnosti (§ 99 zákona o správně daní a poplatků).

[19] Postavení účastníka řízení v řízení o zajištění vybraných výrobků (tedy v první fázi řízení podle § 42 zákona o spotřebních daních) žalobci vyplývá z § 42 odst. 4 zákona o spotřebních daních. Od okamžiku, kdy bylo postaveno na jisto, že to není žalobce, komu svědčí hmotněprávní legitimace být kontrolovanou osobou, neboť jednal na účet třetí osoby, nemá žalobce způsobilost být účastníkem řízení. Vzhledem k tomu, že zde není žádná výslovná procesní úprava, která by na tuto situaci dopadala, je nutno použít analogii legis a postupovat podle ustanovení, které je situaci nejbližší. Nejbližší je přitom úprava právě – byť ze subsidiární aplikace vyloučeného - správního řádu.

[20] Správní řád upravuje účastenství v případě pochybností o postavení účastníka v § 28 odst. 1, věta druhá správního řádu, a to tak, že *o tom, zda osoba je či není účastníkem, vydá správní orgán usnesení, jež se oznamuje pouze tomu, o jehož účasti v řízení bylo rozhodováno, a ostatní účastníci se o něm vyrozumí.* Toto deklaratorní rozhodnutí je procesním nástrojem, který umožňuje správnímu orgánu pochybné právní postavení řidiče, který při kontrole jednal za svého zaměstnavatele – dopravce, postavit najisto.

[21] Jak již bylo uvedeno výše, řízení o zajištění vybraných výrobků má charakter bezprostředního zásahu, v rámci kterého lze jen omezeně posuzovat právní vztah osoby, u které jsou vybrané výrobky zjištěny, k těmto vybraným výrobkům. Stěžovatel proto správně jednal s žalobcem a jemu adresoval oznámení o zajištění vybraných výrobků a následně rozhodnutí o zajištění vybraných výrobků. Poté však, co bylo právní postavení žalobce k vybraným výrobkům postaveno najisto, a byla určena osoba dopravce, která zajištěné vybrané výrobky dopravovala, bylo na stěžovateli, aby podle § 28 odst. 1, věta druhá správního řádu, rozhodl o tom, že žalobce není účastníkem řízení o zajištění vybraných výrobků a řízení o zajištěných vybraných výrobcích, a s žalobcem dále v řízení nepokračoval; postavení kontrolované osoby má totiž dopravce (tedy TM - TRUCK s. r. o.), jakožto osoba, která splňuje všechny atributy kontrolované osoby podle § 42 zákona o spotřebních daních – měla vybrané výrobky při jejich zjištění u sebe (byly dopravovány na

základě jejího pokynu v jejím dopravním prostředku), měla je i ve své právní dispozici na základě přepravní smlouvy, a dopravovala je.

[22] Pouze pro úplnost Nejvyšší správní soud podotýká, že skutečnost, že žalobce se sám označil za osobu, která vybrané výrobky přepravuje, nezbavovala stěžovatele, resp. správní orgán I. stupně, odstranit rozpor mezi tímto žalobcovým prohlášením, a dalšími podklady pro rozhodnutí, konkrétně mezinárodním nákladním listem č. 4728107, kde jako dopravce je uvedena společnost TM – TRUCK, s. r. o., dále průvodním dokladem č. 4074414, kde je jako dopravce opět uvedena společnost TM – TRUCK, s. r. o., a dále dodacím listem č. 4074414-1 opět s dopravcem TM – TRUCK, s. r. o. Osoba, která je účastníkem řízení o zabránění vybraných výrobků totiž není daňovým subjektem (§ 6 zákona o správě daní a poplatků) a pojmově tedy na ni nedopadá ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků, upravující rozvržení povinnosti tvrzení a povinnost důkazní mezi daňový subjekt a správce daně. Netíží ji proto zmiňované povinnosti a je primárně věcí celních orgánů všechny skutečnosti podstatné pro rozhodnutí ve věci prokázat.

[23] Městský soud tak ve výkladu ustanovení § 42 odst. 4 zákona o spotřebních daních nepochybil, správně rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Důvod kasační stížnosti podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. proto není dán a Nejvyšší správní soud podle ustanovení § 110 odst. 1 poslední věta s. ř. s. kasační stížnost zamítl bez jednání postupem podle ustanovení § 109 odst. 2 s. ř. s.

III.

Náhrada nákladů řízení

[24] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení, které mu vznikly. Žalobce měl ve věci úspěch, podle obsahu spisu mu však žádné náklady řízení o kasační stížnosti nevznikly. Soud mu proto náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 29. dubna 2015

JUDr. Petr Průcha
předseda senátu