



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Karla Šimky a soudkyň JUDr. Miluše Doškové a Mgr. Evy Šonkové v právní věci žalobkyně: **Hercok, s.r.o.**, se sídlem Jíkevská 195, Bobnice, zast. Mgr. Janem Baladou, advokátem se sídlem Palackého 740/1, Praha 1, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, Praha 4, ve věci žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 6. 2017, č. j. 8358-3/2017-900000-304.7, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 25. 9. 2019, č. j. 48 Af 14/2017 - 49,

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 o kasační stížnosti.
- III. Žalobkyni **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalovaný rozhodnutím ze dne 13. 6. 2017, č. j. 8358-3/2017-900000-304.7 (dále jen „napadené rozhodnutí“), zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil rozhodnutí Celního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „celní úřad“) ze dne 19. 11. 2013, č. j. 16904-3/2013-610000-61 (dále jen „prvostupňové rozhodnutí“), kterým celní úřad podle § 42 odst. 2 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění zákona č. 95/2011 Sb. (dále jen „zákon o spotřebních daních“), rozhodl o zajištění vybraných výrobků (minerálního oleje).

[2] Napadené rozhodnutí zrušil Krajský soud v Praze (dále jen „krajský soud“) rozsudkem ze dne 25. 9. 2019, č. j. 48 Af 14/2017 - 49 (dále jen „napadený rozsudek“), a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Krajský soud se neztotožnil s názorem žalovaného, že při přezkumu rozhodnutí o zajištění výrobků dle § 42 odst. 2 zákona o spotřebních daních je možné posuzovat splnění zákonných podmínek pro zajištění pouze ke dni zajištění, bez možnosti přihlédnout v odvolacím řízení ke skutečnostem a důkazům, které v době místního šetření nebyly celnímu úřadu známy.

II. Kasační stížnost žalovaného

[3] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) v kasační stížnosti podané v zákonné lhůtě uplatnil důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[4] Žalovaný je totožného názoru jako krajský soud ohledně (obecného) charakteru předběžného opatření zajištění vybraných výrobků podle zákona o spotřebních daních. Nesporně platí, že rozhodnutí o zajištění vybraných výrobků je rozhodnutím předběžné povahy, jehož účelem je dočasně zajistit vybrané výrobky, u kterých je potřeba prověřit splnění povinností při správě daní (včetně povinnosti evidenční) a dočasně tak zabránit případnému jednání, které by toto zjištění znemožnilo. Předběžný charakter rozhodnutí o zajištění vyplývá jednak ze samotného předmětu řízení podle § 42 odst. 1, 2 zákona o spotřebních daních, kterým je toliko s přiměřenou mírou pravděpodobnosti předběžně posoudit, zda zjištěné skutečnosti na místě kontroly nasvědčují tomu, že se o vybrané výrobky jedná a že je s nimi nakládáno v rozporu se zákonem (zda jsou např. skladovány bez dokladu prokazujícího jejich zdanění). Tento předběžný charakter rozhodnutí o zajištění vyplývá také z toho, že na rozhodnutí o zajištění, které je předběžně vykonatelné (podle § 109 odst. 5 daňového řádu odvolání nemá odkladný účinek), bezprostředně navazuje meritorní řízení, jehož cílem je prokázání, zda k porušení zákona o spotřebních daních při dopravě či skladování vybraných výrobků skutečně došlo, či nikoliv. Ze systematiky § 42 a násl. zákona o spotřebních daních je zřejmé, že v případě předběžného opatření (řízení o něm) a meritorního řízení se jedná o dvě samostatná, oddělená řízení s vlastními předměty řízení.

[5] Dle žalovaného nesprávnost právního závěru krajského soudu dokládá i podstata a průběh předběžného opatření, o němž se následně vede odvolací řízení. Zajištění vybraných výrobků uvedené v § 42 odst. 1, 2 zákona o spotřebních daních je nesporně konstitutivním faktickým úkonem správce daně při kontrole dopravy nebo skladování vybraných výrobků, působícím ztrátu dispozice vybranými výrobky ze strany osoby, u níž byly vybrané výrobky zjištěny. O zajištění se na místě kontroly sepíše protokol, který již má ve vztahu k zajištění deklaratorní povahu a faktický zásah jen osvědčuje. Rozhodnutí o zajištění se vydává nejpozději do 3 pracovních dnů od vyhotovení protokolu a má rovněž jen deklaratorní povahu. Tedy nejen že v případě řízení o zajištění vybraných výrobků nejde o standardní správní řízení zahajované příslušným úkonem správního orgánu, ale o „řízení“ zahájené i skončené faktickým úkonem správce daně, jenž je toliko bezodkladně „pokryt“ (administrativně nahrazen) deklaratorním rozhodnutím o zajištění vybraných výrobků kvůli snazší obraně dotčených osob. Zároveň proti takovému rozhodnutí o zajištění není poskytnuta standardní odvolací lhůta 30 dnů, ale toliko podstatně zkrácená lhůta 7 pracovních dnů, odpovídající právě jen předběžné povaze

pokračování

rozhodnutí o zajištění a podstatně zúženému okruhu relevantních odvolacích námitek (např. nebylo dáno důvodné podezření na to, že jde o vybrané výrobky). A především v tomto předběžném „řízení“ o zajištění vybraných výrobků, které fakticky ani řízením není – jako prvý a poslední relevantní úkon v prvním stupni je právě onen faktický zásah, který je toliko administrativně „pokryt“ deklaratorním protokolem na místě kontroly a následně deklaratorním rozhodnutím o zajištění do 3 pracovních dnů od kontroly – neprobíhá žádné dokazování, rozhodné skutečnosti dané jen s přiměřenou mírou pravděpodobnosti se toliko osvědčí (popíšou). Je-li předmětem (podstatou) činnosti správce daně prvního stupně výlučně faktický zásah bez dokazování, pak předmětem navazujícího odvolacího přezkumu musí být toliko jednoduchý přezkum faktického zásahu bez dokazování.

[6] Napadeným rozhodnutím žalovaného byla proto zákonnost rozhodnutí o zajištění správně potvrzena podle skutkového stavu existujícího v době učinění faktického zásahu celního úřadu (dne 15. 11. 2013), jenž dostatečně zakládal důvodné podezření, že jsou skladovány vybrané výrobky (minerální oleje) a že je s nimi nakládáno v rozporu se zákonem o spotřebních daních (nebyly k nim jedinou přítomnou osobou, která k charakteru vybraných výrobků činila vyjádření, předloženy žádné doklady a ty ani objektivně neprovázely skladování vybraných výrobků), pak napadené rozhodnutí ve spojení s prvoinstančním rozhodnutím (tj. potvrzené předběžné opatření) jako zákonné ob stojí a názor krajského soudu není správný. Skutečnosti zjištěné dodatečně v meritorním řízení dokazováním (žalobkyní následně doložené doklady k vybraným výrobkům a pracovní smlouva p. K. ve vztahu k personálně propojené společnosti Herst) nemají na posouzení zákonnosti předběžného opatření žádný vliv. S přihlédnutím k rozsahu odvolacího přezkumu proti předběžnému opatření se proto žalovaný s důkazními návrhy učiněnými žalobkyní v odvolacím řízení vypořádal správně, a to tak, že je jako bezpředmětné odmítl.

[7] Žalobkyně se ke kasační stížnosti nevyjádřila.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

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

[9] Kasační stížnost není důvodná.

[10] Dle § 42 odst. 2 písm. a) zákona o spotřebních daních, *nejedná-li se o vybrané výrobky pro osobní spotřebu nebo není-li prokázáno oprávněné nabytí vybraných výrobků za ceny bez daně, správce daně tyto vybrané výrobky zajistí, jestliže jsou skladovány bez dokladu uvedeného v § 5.*

[11] Dle § 42a zákona o spotřebních daních *účastníkem řízení o zajištění vybraných výrobků nebo dopravního prostředku je a) osoba, u níž byly vybrané výrobky zjištěny, b) osoba, která má věcné právo k zajištěným vybraným výrobkům nebo dopravnímu prostředku* (odst. 1). *Správce daně vydá nejpozději do 3 pracovních dnů od vyhotovení protokolu podle § 42 odst. 3*

rozhodnutí o zajištění. Správce daně v rozhodnutí uloží zákaz se zajištěnými vybranými výrobky nebo dopravním prostředkem jakýmkoli způsobem nakládat (odst. 2). Proti rozhodnutí o zajištění vybraných výrobků nebo dopravního prostředku se lze odvolat nejpozději do 7 pracovních dní od jeho doručení (odst. 3).

[12] Stěžovatel v kasační stížnosti uvádí, že rozhodnutí o zajištění vybraných výrobků je rozhodnutím předběžné povahy. Nejvyšší správní soud se s tímto názorem neztotožňuje.

[13] Nejvyšší správní soud nejprve poukazuje na skutečnost, že k zajištění vybraných výrobků nebo dopravního prostředku může dojít jak v souladu se zákonem, tj. při splnění podmínek podle § 42 odst. 1 zákona o spotřebních daních, tak nezákonným způsobem. O nezákonný postup se může jednat například tehdy, nebyly-li splněny podmínky podle § 42 odst. 1 zákona o spotřebních daních, anebo pokud by se jednalo o výrobky, k jejichž zajištění vůbec dojít nemohlo a nemělo. V případě následného rozhodnutí o uvolnění zajištěných vybraných výrobků nebo dopravního prostředku pak věcná podmínka testu rozhodnutí předběžné povahy podle Nejvyššího správního soudu splněna není. Je tomu tak proto, že pokud dojde k rozhodnutí o uvolnění zajištěných vybraných výrobků nebo dopravního prostředku, bude toto rozhodnutí možné napadnout žalobou jen výjimečně, a to například v případě, kdy dojde k vrácení nesprávného množství zajištěných vybraných výrobků. Pokud však žádný důvod pro napadení samotného rozhodnutí o uvolnění zajištěných vybraných výrobků nebo dopravního prostředku žalobou existovat nebude, potenciální žalobce jen stěží může brojit žalobou proti výroku rozhodnutí o uvolnění zajištěných vybraných výrobků nebo dopravního prostředku, který zcela svědčí v jeho prospěch, a požadovat jeho zrušení. To by vedlo k zamítnutí takové žaloby, anebo by vůbec nebyly splněny podmínky řízení ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s., jak Nejvyšší správní soud uvedl v rozsudku ze dne 14. 2. 2006, č. j. 1 Afs 40/2005 - 62, č. 1477/2008 Sb. NSS: „*To, že nebyly splněny podmínky řízení ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s., lze najisto vyslovit jen tehdy, [...] pokud žalobce netvrdí, že byl zkrácen na právech (v takovém případě by však patrně ani nepodával žalobu, resp. jeho podání ke správnímu soudu by nebylo možno jako žalobu kvalifikovat), nebo pokud je takové zkrácení pojmově vyloučeno: tak tomu bude nejspíše v případech, kdy správní orgán svým rozhodnutím plně vyhoví žalobcově žádosti nebo kdy zcela odkládá dřívější rozhodnutí vydané v neprospěch žalobce, a žalobcovo právní postavení se tak vrátí do stavu před vydáním onoho dřívějšího rozhodnutí (k tomu srov. rozhodnutí Vrchního soudu v Praze publikované pod č. 709/2000 Soudní judikatury ve věcech správních).*“ Pokud není v takové situaci fakticky možné brojit žalobou proti rozhodnutí o uvolnění zajištěných vybraných výrobků nebo dopravního prostředku, z podstaty věci nelze docílit ani přezkumu rozhodnutí o jejich zajištění. Osoba, jejíž zboží bylo zajištěno, by tak byla zbavena možnosti bránit se proti tomuto nezákonnému zajištění a domoci se zrušení nezákonného rozhodnutí, v důsledku čehož by jí bylo rovněž zabráněno uplatnit případný nárok na náhradu škody způsobené nezákonným rozhodnutím podle zákona č. 82/1998 Sb. Tato skutečnost přitom ve světle východisek rozsudku rozšířeného senátu ze dne 27. 10. 2009, čj. 2 Afs 186/2006-54, č. 1982/2010 Sb. NSS, již sama o sobě vylučuje, aby bylo rozhodnutí o zajištění vybraných výrobků nebo dopravního prostředku považováno za předběžné, a bylo tím vyloučeno ze soudního přezkumu (totožný názor Nejvyšší správní soud zaujal také ve vztahu k obdobné právní úpravě rozhodnutí o zajištění výrobků nebo zboží podle § 23 odst. 6 zákona č. 634/1992 Sb., o ochraně spotřebitele, viz rozsudky

pokračování

ze dne 19. 12. 2013, č. j. 9 As 27/2013 - 52, č. 2993/2014 Sb. NSS, a ze dne 9. 1. 2014, č. j. 9 As 44/2013 - 45).

[14] Vzhledem k tomu, že všechny tři podmínky testu rozhodnutí předběžné povahy musí být splněny kumulativně, postačuje nesplnění pouze jedné z nich k závěru, že se o rozhodnutí předběžné povahy v daném případě nejedná. Z toho důvodu Nejvyšší správní soud nepřistupoval také k posuzování časové podmínky testu rozhodnutí předběžné povahy na rozhodnutí o zajištění vybraných výrobků nebo dopravního prostředku, neboť by to bylo nadbytečné. Lze tedy uzavřít, že rozhodnutí o zajištění vybraných výrobků nebo dopravního prostředku podle § 42 zákona o spotřebních daních není rozhodnutím předběžné povahy, a proto není ve smyslu § 70 písm. b) s. ř. s. vyloučeno ze soudního přezkoumání (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu, ze dne 28. 3. 2017, č. j. 7 Afs 347/2016 - 34).

[15] Účelem opatření v § 42 zákona o spotřebních daních je zcela zřejmě zabránit distribuci a spotřebě vybraných výrobků, u kterých jsou pochybnosti o jejich zdanění nebo oprávněném nabytí bez daně (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu z 26. 2. 2009, č. j. 7 Afs 69/2007 - 85, č. 2533/2012 Sb. NSS). V této úpravě se odráží speciální charakter spotřební daně, kde vybrané výrobky podléhající zdanění mohou být v různých právních režimech. Je to režim zdaněných výrobků (tedy zatížených spotřební daní), výrobků osvobozených od spotřební daně a výrobků v režimu podmíněného osvobození od daně. Správce daně má v řízení o zajištění vybraných výrobků možnost zajistit ty vybrané výrobky, o jejichž právním režimu jsou pochyby. Rozhodnutí o zajištění má povahu bezprostředního zásahu. Následné řízení pak má povahu konečného rozhodnutí o právním režimu dotčených vybraných výrobků a jejich dalším použití.

[16] 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 zajištění vybraných výrobců 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.

[17] Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 3. 3. 2010, č. j. 1 Afs 12/2010 - 109, uvedl, že „[ú]čelem 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.“

[18] Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s krajským soudem, že řízení před celním orgánem rozhodujícím v prvním stupni i následné řízení o odvolání tvoří jeden celek a v

rámcí celého tohoto řízení lze tvrdit další skutečnosti a předkládat důkazy. Nelze proto určitý důkaz odmítnout pouze s odkazem na to, že nebyl uplatněn před vydáním prvostupňového rozhodnutí. Navíc zajištění vybraných výrobků podle § 42 zákona o spotřebních daních může trvat pouze do té doby, než se prokáže, že s vybranými výrobky nebylo nakládáno způsoby uvedenými v odstavcích 1 a 2 tohoto ustanovení. V takovém případě je rozhodnutí o zajištění vybraných výrobků zrušeno písemným rozhodnutím a zajištěné výrobky jsou bez zbytečných průtahů vráceny v neporušeném stavu.

[19] Nejvyšší správní soud si je vědom svého rozsudku ze dne 27. 9. 2016, č. j. 1 Afs 133/2016 - 32, v němž se konstatuje, že „[p]okud jde o § 42 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních, je v řízení o zajištění výrobků potřeba postavit najisto, zda bylo s vybranými výrobky nakládáno v rozporu se zákonem. V tomto případě je skutková podstata tohoto porušení formulována zcela jasně a výslovně tak, že přepravované výrobky správce daně zajistí, nejsou-li „dopravovány“ s vyžadovanými doklady. Nepředložil-li tedy řidič tyto doklady, skutková podstata § 42 odst. 1 písm. b) byla naplněna. V daném případě tedy není pochyb o tom, že úmyslem zákonodárce, resp. evropského normotvůrce, při vytváření těchto předpisů byla regulace režimu přepravy výrobků, tj. v daném případě, aby příslušné doklady byly dopravovány společně s vybranými výrobky. Tyto doklady slouží k individualizaci jinak jen druhově (genericky) určeného zboží (srov. rozsudek NSS ze dne 20. 8. 2009, č. j. 1 Afs 81/2009 - 68).“ Uvedené závěry však na nyní posuzovanou věc nelze vztáhnout, neboť se jedná o zajištění dle § 42 odst. 2 písm. a) zákona o spotřebních daních, nikoli podle jeho písm. b). Je zřejmé, že při přepravě, často mezinárodní, zboží podléhajícího spotřební dani je nutné, aby příslušné doklady byly přepravovány současně se zbožím. Není pochyb o tom, že úmyslem zákonodárce, resp. evropského normotvůrce, při vytváření směrnice Rady 2008/118/ES o obecné úpravě spotřebních daní a o zrušení směrnice 92/12/EHS byla regulace režimu přepravy výrobků, tj. v daném případě, aby příslušné doklady byly dopravovány společně s vybranými výrobky. Tyto doklady slouží k individualizaci jinak jen druhově (genericky) určeného zboží (srov. rozsudek NSS ze dne 20. 8. 2009, č. j. 1 Afs 81/2009 - 68). Výrobky podléhající spotřební dani by nebyly při kontrolách identifikovatelné či ověřitelné, neboť by nemusely být dopravovány s příslušnými doklady. Jejich dodatečné doložení poté, co nebyly předloženy při kontrole správcem daně, je proto ve vztahu k porušení § 42 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních bez významu.

[20] I v případě skladování stanovil zákonodárce povinnost „přítomnosti“ dokladů. Tuto povinnost však nelze interpretovat tak striktním způsobem, jak učinily celní orgány. Každý případ je třeba posuzovat s ohledem na jeho specifika. V nynější věci byla kontrola provedena ve skladu, který nebyl ve vlastnictví žalobkyně a v němž bylo skladováno zboží dalších subjektů. Celní orgán při místním šetření jednal s osobou, která zrovna byla na místě přítomna, aniž by dostatečně prověřil její vztah k žalobkyni. Jak vyšlo později najevo, jednalo se o zaměstnance (řidiče) společnosti Herst, s. r. o., jež byla sice personálně spojená se žalobkyní a již patřily skladové prostory, kde byly vybrané výrobky uskladněny, nicméně daný řidič s vybranými výrobky, jejichž vlastníkem byla žalobkyně, neměl věcně nic společného. Navíc celní orgány zpočátku ani s žalobkyní jako vlastníkem minerálních olejů nejednaly, neboť jednaly se společností Herst, s. r. o. (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 5. 2018, č. j. 1 Afs 435/2017 - 28, bod 33).

pokračování

[21] Řidič, který byl zrovna v okamžiku místního šetření ve skladu přítomen, avšak s vybranými výrobky neměl nic společného, nebyl povinen mít u sebe doklady týkající se kontrolovaného zboží (minerálních olejů). Pokud je tedy u sebe neměl, neznamenalo to ještě, že vybrané výrobky byly skladovány bez dokladu. Není totiž dost dobře představitelné, že by zákonodárce pod vyjádřením „skladování bez dokladu“ rozuměl např. jejich přilepení k jednotlivým nádobám obsahujícím minerální oleje, které jsou umístěny ve skladu společně s dalším zbožím, nebo jejich předávání mezi osobami, které se zrovna ve skladu vyskytují (například řidič, který s nimi nemá nic společného a je ve skladu za jiným účelem), namísto jejich uchování např. v kanceláři společně s dalšími dokumenty. V takovém případě měly celní orgány zohlednit dokumenty předložené žalobkyní v odvolacím řízení. Protože tak neučinily, zatížily své rozhodnutí vadou, pročež bylo správně krajským soudem zrušeno a vráceno stěžovateli k dalšímu řízení.

IV. Závěr a náklady řízení

[22] S ohledem na výše uvedené proto Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

[23] Ve věci rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 109 odst. 2 s. ř. s., podle něhož rozhoduje o kasační stížnosti zpravidla bez jednání; důvody pro jeho nařízení neshledal.

[24] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 věta první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.

[25] Stěžovatel byl v řízení o kasační stížnosti procesně neúspěšný, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o ní. Žalobkyni, která by jako procesně úspěšný účastník řízení o kasační stížnosti právo na náhradu nákladů řízení o ní měla, žádné takové náklady nevznikly, a proto jí soud jejich náhradu nepřiznal.

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

V Brně dne 31. srpna 2021

JUDr. Karel Šimka
předseda

senátu