



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Pavla Molka a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobkyně: **Brenneri Starrein GmbH**, se sídlem Starrein 42, Weitersfeld, Rakouská republika, zast. JUDr. Alfrédem Šrámkem, advokátem se sídlem Českobratrská 1403/2, Ostrava, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 1387/7, Praha 4, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 9. 2016, č. j. 21298-3/2016-900000-304.1, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 15. 6. 2021, č. j. 29 Af 135/2016 - 155,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Přehled dosavadního řízení

[1] Pracovníci Celního úřadu pro Kraj Vysočina (dále jen „celní úřad“) prováděli dne 21. 2. 2014 v 9:30 kontrolu přepravy lihu v areálu Lihovaru Budeč spol. s r. o., na adrese Knínice 22, Telč (dále jen „Lihovar Budeč“). Při ní zjistili, že se v areálu nachází cisterna dopravce Schildecker Transporte GmbH, z níž byl stáčen líh do denaturační nádrže. Řidič uvedl, že líh naložil dne 20. 2. 2014 v Německu a téhož dne kolem půl osmé večer zaparkoval u lihovaru v Budči, aniž by jel přes Rakousko, přestože podle předložených průvodních dokladů eAD-DE a eAD-AT měl být líh dopraven nejprve z Německa do Rakouska a následně z Rakouska do ČR. Celní úřad vydal dne 27. 2. 2014 rozhodnutí č. j. 11626-3/2014-630000-31, o zajištění vybraných výrobků, konkrétně 14 333 litrů etanolu, které byly stočeny do samostatné nádrže. Zbýlých 14 441 litrů etanolu již bylo stočeno a smíšeno s ostatním lihem v denaturační nádrži v Lihovaru Budeč. Konstatoval, že

dne 21. 2. 2014 v 7:03:09 sice byla v elektronickém systému pro přepravu a sledování vybraných výrobků podléhajících spotřební dani *Excise Movement and Control System* (dále jen „EMCS“) schválena žalobkyni doprava 30 045,99 litrů lihu s lihovitostí 95,9 % etanolu (tedy 28 814,10 litrů čistého etanolu) ze sídla žalobkyně nacházejícího se v Rakousku do ČR, ale podle tvrzení řidiče i výpisu ze záznamového zařízení jeho vozidla se cisterna s alkoholem nacházela již 20. 2. 2014 večer v Lihovaru Budeč a přes Rakousko vůbec dopravena nebyla.

[2] Platebním výměrem ze dne 2. 3. 2016, č. j. 13461/2016-630000-31, pak celní úřad vyměřil žalobkyni spotřební daň z lihu ve výši 8 211 990 Kč, a to z množství 288,14 hektolitru etanolu. Shledal totiž, že dopravou z Německa přímo do ČR porušila podmínky dopravy lihu v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně ve smyslu § 28 odst. 1 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o spotřebních daních“), neboť nebyla dodržena trasa přepravy, líh nebyl fyzicky dodán do rakouského daňového skladu žalobkyně a přijetí lihu v něm bylo dne 21. 2. 2014 potvrzeno pouze administrativně, což ostatně plyne i z tvrzení žalobkyně. Podle § 9 odst. 3 písm. f) zákona o spotřebních daních jí okamžikem porušení režimu podmíněného osvobození vznikla povinnost spotřební daň z lihu přiznat a zaplatit. Odvolání žalobkyně proti platebnímu výměru zamítl žalovaný rozhodnutím ze dne 29. 9. 2016, č. j. 21298-3/2016-900000-304.1.

[3] Proti rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně žalobu ke Krajskému soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), který je nejprve rozsudkem ze dne 27. 6. 2019, č. j. 29 Af 135/2016 - 74, zrušil z důvodů podle § 76 odst. 1 písm. b) a c) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Důvodem bylo zejména to, že celní orgány nesprávně určily místo, kde k pochybení došlo, když za toto místo označily daňové území ČR. Doprava lihu na základě průvodního dokladu eAD-DE byla totiž vázaná na území Spolkové republiky Německo a Rakouska, a proto dle krajského soudu české celní orgány nebyly příslušné k posouzení porušení režimu podmíněného osvobození od spotřební daně podle tohoto dokladu, ani k případnému vyměření spotřební daně ve smyslu § 28 odst. 4 zákona o spotřebních daních. Pokud měl být líh na základě průvodního dokladu eAD-DE složen v daňovém skladu žalobkyně v Rakousku, byly k vyměření a výběru spotřební daně příslušné rakouské úřady celní správy, neboť k porušení režimu podmíněného osvobození od spotřební daně došlo v Rakousku, a to nedoručením lihu do tamního daňového skladu žalobkyně.

[4] Proti tomuto rozsudku podal žalovaný kasační stížnost, na jejímž základě Nejvyšší správní soud (dále též „NSS“) rozsudkem ze dne 1. 11. 2019, č. j. 9 Afs 218/2019 - 38, č. 3953/2020 Sb. NSS, rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Konstatoval, že aktivitou, která vedla k porušení režimu podmíněného osvobození od spotřební daně z lihu, bylo v první řadě jeho stočení na území ČR. K porušení režimu podmíněného osvobození od daně během dopravy tak došlo na daňovém území ČR. V posuzované věci se skutečná cesta vybraných výrobků odchýlila od cesty deklarované, čímž byla možnost kontroly ze strany celních orgánů ztížena, ne-li znemožněna. Vybrané výrobky se nenacházely ve státě, v němž se měly nacházet, tedy v Rakousku, kde nemohly

pokračování

být zkontrolovány a z něž nemohly být odeslány, přestože podle dokladu eAD-AT z něj odeslány být měly. Údaje uvedené na předloženém elektronickém průvodním dokladu tedy nebyly pravdivé, resp. líh byl dopravován bez dokladu dle § 27 zákona o spotřebních daních obsahujícího údaje odpovídající skutečnému průběhu dopravy.

[5] Žalobkyně poté doplnila žalobu podáním ze dne 4. 8. 2020 a replikou ze dne 11. 3. 2021 reagovala na vyjádření žalovaného ze dne 11. 9. 2020 v souběžně projednávané věci vedené u krajského soudu pod sp. zn. 29 Af 65/2017 (kasační stížnost proti rozsudku v této věci NSS zamítl rozsudkem ze dne 15. 2. 2022, č. j. 4 Afs 290/2021 - 46), týkající se propadnutí vybraných výrobků.

[6] Krajský soud následně ve věci znovu rozhodl v záhlaví označeným rozsudkem, jímž žalobu zamítl na základě závěrů uvedených v rozsudku č. j. 9 Afs 218/2019 - 38. Konstatoval, že porušení režimu podmíněného osvobození od daně nebylo dáno pouze tím, že dne 21. 2. 2014 nedorazila cisterna s lihem do daňového skladu žalobkyně v Rakousku, ale v první řadě tím, že již téhož dne byl líh, který měl být dovezen z Německa do Rakouska, stáčen do denaturační nádrže v Lihovaru Budeč, což jeho doručení do Rakouska znemožnilo. Právě tato skutečnost zároveň naplnila hypotézu § 28 odst. 4 zákona o spotřebních daních a založila působnost českých celních orgánů ve vztahu k přepravovanému lihu a povinnost žalobkyně českou spotřební daň přiznat a zaplatit. Zatímco totiž do té doby bylo stále ještě teoreticky možné, že by cisterna, zaparkovaná přes noc z 20. 2. 2014 na 21. 2. 2014 dorazila do daňového skladu žalobkyně v Rakousku, naplnila tak podmínky dokladu eAD-DE, následně vyrazila zpět do Lihovaru Budeč, a naplnila tak podmínky nově vydaného dokladu eAD-AT; po stočení, k němuž docházelo 21. 2. 2014 ráno, již takový postup nebyl možný, protože převážený líh byl stočen, tedy rozdělen a zčásti denaturován. Tím byly nejen porušeny podmínky dokladu eAD-DE, což by autoritativně mohly konstatovat rakouské orgány, ale zejména bylo znemožněno naplnění podmínek nově vydaného dokladu eAD-AT, podle něž měl být líh dopraven z daňového skladu v Rakousku do Lihovaru Budeč. Taková doprava již nemohla proběhnout. Nelze proto tvrdit, že tímto novým dokladem bylo „pokryto“ stočení lihu v Lihovaru Budeč, neboť uvedený doklad předpokládal naložení lihu v daňovém skladu v Rakousku, k němuž již dojít nemohlo, takže deklaroval něco, co se nestalo. K porušení režimu podmíněného osvobození od spotřební daně během dopravy došlo na daňovém území ČR, kde žalobkyni vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit. Důvodem nesrovnalosti bylo to, co se stalo a bylo zjištěno na českém území, tedy stočení lihu v Lihovaru Budeč, nikoli to, co se nestalo na rakouském území, tedy dopravení lihu do Rakouska.

[7] Krom toho krajský soud odmítl jako opožděné žalobní body, týkající se nezákonnosti napadeného rozhodnutí žalovaného z důvodu nedostatečně zjištěného skutkového stavu, jež žalobkyně uplatnila v podání ze dne 30. 4. 2017, tedy již při prvním projednávání věci krajským soudem. Krajský soud připomněl, že NSS již ve svém zrušovacím rozsudku shledal, že skutková zjištění celních orgánů byla dostatečná pro stanovený postup. Krajský soud také nepřisvědčil námitkám žalobkyně uplatněným v novém řízení po vydání zrušujícího rozsudku NSS, v nichž požadovala doplnění skutkových zjištění a opětovné posouzení zjištěného skutkového stavu, neboť skutkový

stav, z něhož při formulaci svého právního názoru celní orgány vycházely, byl dostatečně zjištěn.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[8] Žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) podala proti tomuto rozsudku krajského soudu kasační stížnost z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

[9] Nejprve vytkla krajskému soudu, že nezohlednil její argumentaci obsaženou v podání ze dne 30. 4. 2017. To bylo sice skutečně učiněno až po uplynutí lhůty pro podání žaloby, šlo však pouze o rozhojnění bodů obsažených na straně 8 žaloby. Již od počátku žalobkyně namítala, že skutková zjištění nebyla dostatečná například ohledně určení místa údajného porušení povinností při přepravě vybraného výrobku v režimu podmíněného osvobození od daně, přičemž místo ani okamžik porušení žalovaný neoznačil.

[10] Pro samotné posouzení věci je rozhodující, že ke stáčení lihu v České republice došlo až v okamžiku, kdy již měly české celní orgány prostřednictvím eAD-AT dokladu informaci o tom, že líh bude dopraven do Lihovaru Budeč. Pokud zákon o spotřebních daních a unijní právo předpokládají možnost změny místa určení vybraných výrobků po zahájení realizace dopravy, pak stěžovatelce není zřejmé, proč v jejím postupu shledaly celní orgány porušení zákona vedoucí k podrobení vybraných výrobků spotřební dani z lihu, jestliže fiskální zájmy České republiky ani jiného členského státu nemohly být poškozeny. Stěžovatelka fakticky jednala tak, jako by požádala o změnu místa určení i změnu příjemce vybraných výrobků. Celní orgány nemají lpět na formalistických závěrech, aniž by vyhodnotily, zda postup zvolený stěžovatelkou jakožto laikem, učiněný v dobré víře ve snaze vyhovět urgentnímu požadavku obchodního partnera, nekopíruje postup přípustný z hlediska přísného formalistického pohledu celních orgánů. Žalovaný i soudy setrvávají na formalistickém dodržování pravidel, aniž by se skutečně zabývaly tím, zda byly či nebyly narušeny fiskální zájmy členských států Evropské unie, resp. fungování EMCS systému. Celní orgány ani krajský soud se nevypořádaly s tím, zda stěžovatelka jednala s motivem ohrozit výběr daně a fungování režimu sledování vybraného výrobku, byť i jen formou nedbalosti. Jednání stěžovatelky vždy směřovalo k tomu, aby byly všechny celní orgány informovány o cestě vybraného výrobku a aby nemohlo dojít k ohrožení výběru daně nebo ohrožení dohledu nad vybraným výrobkem. Nedošlo ke stočení vybraného výrobku jinde, než bylo v systému EMCS deklarováno, ale naopak k jeho dopravení na místo do lihovaru v Budči, jak bylo uvedeno i v systému EMCS.

[11] Krajský soud a předtím i NSS přehlédly řadu okolností, a jejich závěry proto nejsou v souladu se zákonem ani účelem a smyslem směrnice č. 2008/118/ES, o obecné úpravě spotřebních daní. Doppravovaný líh byl denaturován, takže jeho stočením do nádrže v Lihovaru Budeč nemohla vzniknout povinnost hradit spotřební daň, neboť denaturovaný líh je od ní osvobozen podle § 71 odst. 1 písm. e) zákona o spotřebních daních. Pokud došlo ke změně informace o místě určení v systému EMCS na Lihovar Budeč a k následnému stočení v tomto lihovaru, bylo by ryze formalistické dovozovat zákonnost propadnutí lihu z toho, že došlo ke stočení lihu, ačkoliv ještě nedošlo k evidenčnímu

pokračování

přijetí vybraného výrobku do daňového skladu Lihovarem Budeč. Navíc došlo jen ke stočení výrobku, nikoli ke změně jeho charakteru. V době provádění české celní kontroly byla prováděna řádná denaturace lihu, tím pádem bylo zřejmé, že ani finální příjemce lihu nebude povinen k úhradě spotřební daně z důvodu řádné denaturace lihu. Ani stočením lihu v Lihovaru Budeč tak nemohlo dojít k propuštění denaturovaného lihu ke spotřebě, neboť výrobek byl opět umístěn do daňového skladu Lihovaru Budeč.

[12] Stěžovatelka dále popsala, jakým způsobem funguje systém EMCS a jakým způsobem probíhala doprava v posuzované věci, a namítla, že NSS ani krajský soud nezohlednily, že všechny celní orgány v jednotlivých státech, jichž se doprava vybraného výrobku týkala, byly o průběhu a způsobu přepravy informovány a že výběr daně byl zajištěn prostřednictvím jistot složených postupně všemi subjekty zapojenými do přezkoumávané dopravy. Poté, co stěžovatelka v systému EMCS potvrdila přijetí vybraných výrobků do svého daňového skladu, informovala rakouské celní orgány o záměru odeslat vybrané výrobky do České republiky s tím, že následně pro přepravu z rakouského daňového skladu do českého daňového skladu obdržela od rakouských celních orgánů příslušný doklad eAD-AT, který rakouské celní orgány zaslaly českým celním orgánům a ty jej následně zaslaly Lihovaru Budeč. Jakmile došlo k potvrzení ukončení dopravy z Rakouska dne 21. 2. 2014 a převzetí lihu ze strany daňového skladu Lihovaru Budeč, byl povinen případnou spotřební daň hradit českým celním orgánům právě Lihovar Budeč, který měl u příslušných českých celních orgánů složenou jistotu ve výši předpokládané daně z předmětného lihu. Po celou dobu přepravy tedy nemohlo dojít ke ztrátě spotřební daně. Se stáčením lihu se započalo až po přijetí dokladu eAD-AT ze strany Lihovaru Budeč, a poté co bylo zadáno do systému EMCS, že dojde ke stočení v tomto lihovaru. Celní orgány ani soudy však nezjistily okamžik oznámení ukončení přepravy v systému EMCS ze strany Lihovaru Budeč, neboť v tomto smyslu neprovedly řádné dokazování. Celní orgány a následně i soudy chybně posoudily, že má být uložena daňová povinnost stěžovatelce. Jestliže došlo ke stočení lihu v Lihovaru Budeč, došlo k uložení povinnosti hradit spotřební daň osobě, které již daňové povinnosti uloženy být nemohly, protože již došlo k převzetí lihu Lihovarem Budeč, a tím i k přechodu případných daňových povinností na Lihovar Budeč.

[13] Závěrem stěžovatelka navrhla předložení věci rozšířenému senátu, neboť dřívější rozsudek č. j. 9 Afs 218/2019 - 38 je ve světle její kasační argumentace nezákonný a jistě musí existovat způsob, jak docílit změny právního názoru NSS ještě v řízení před tímto soudem.

[14] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti navrhl, aby byla odmítnuta podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s., neboť stěžovatelka vůbec nenamítá, že se krajský soud neřídil závazným právním názorem NSS vyjádřeným v rozsudku č. j. 9 Afs 218/2019 - 38, v němž byly vyřešeny všechny sporné právní otázky.

III. Posouzení kasační stížnosti

[15] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatelka je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupena advokátem. Poté NSS přezkoumal důvodnost kasační stížnosti dle § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů.

[16] Kasační stížnost není důvodná.

[17] Nejvyšší správní soud se v první řadě zabýval námitkou stěžovatelky, v níž krajskému soudu vytýkala, že neměl odmítnout posoudit tvrzení obsažená v jejím podání ze dne 30. 4. 2017; svojí povahou jde o námitku nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu. Ani stěžovatelka nezpochybňuje, že toto tvrzení uplatnila až po uplynutí lhůty pro podání žaloby, která uplynula v pondělí 5. 12. 2016, neboť napadené rozhodnutí jí bylo doručeno dne 3. 10. 2016. V podání z dne 30. 4. 2017 již tedy nemohla uplatnit nové žalobní body, neboť podle § 71 odst. 2 věty třetí s. ř. s. platí: *Rozšířit žalobu na dosud nenapadené výroky rozhodnutí nebo ji rozšířit o další žalobní body může jen ve lhůtě pro podání žaloby.*

[18] Jak NSS konstatoval v bodu 14. rozsudku ze dne 8. 9. 2014, č. j. 8 Afs 106/2014 - 26, *„řízení před správními soudy je totiž ovládáno dispoziční a koncentrační zásadou, proto již v žalobě musí být uplatněny všechny důvody nezákonnosti napadeného správního rozhodnutí nebo všechny vady řízení, které jeho vydání předcházelo, a to ve lhůtě vymezené v § 72 odst. 1 ve spojení s § 71 odst. 2 s. ř. s. Soudní řád správní neumožňuje, aby žalobce vznášel nové námítky po uplynutí lhůty pro podání žaloby (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 12. 2004, čj. 1 Afs 25/2004 – 69, ze dne 17. 12. 2007, čj. 2 Afs 57/2007 – 92, ze dne 16. 9. 2008, čj. 8 Afs 91/2007 – 407, nebo ze dne 16. 12. 2009, čj. 6 A 72/2001 – 75). Také Ústavní soud potvrdil, že s ohledem na efektivnost soudního řízení zákonodárce koncentroval řízení před krajskými soudy tím, že stanovil lhůtu k podání správní žaloby v délce dvou měsíců, přičemž žalobce musí v uvedené lhůtě uplatnit veškeré žalobní body (viz nálezy ze dne 30. 3. 2009, sp. zn. IV. ÚS 2701/08, nebo ze dne 1. 12. 2009, sp. zn. Pl. ÚS 17/09, odst. 39).“*

[19] Stěžovatelka ovšem namítá, že tvrzení obsažená v jejím podání ze dne 30. 4. 2017 byla pouhým rozhojněním argumentace obsažené již v žalobě. S tím se však NSS neztotožňuje. V uvedeném podání totiž namítala, že vybrané výrobky neopustily režim podmíněného osvobození od daně, neboť v napadených správních rozhodnutích nebylo stanoveno místo, kde údajně došlo k porušení podmínek přepravy (k němuž navíc podle stěžovatelky nedošlo), a tedy místo vzniku daňové povinnosti. Brojila proti tomu, že celní úřad nepostupoval v souladu s nařízením Rady (EU) č. 389/2012, o správní spolupráci v oblasti spotřebních daní a o zrušení nařízení (ES) č. 2073/2004, když si u rakouských orgánů celní či daňové správy neověřil, zda byl doklad eAD-AT platný či neplatný, resp. zda byl líh skutečně evidován v daňovém skladu v Rakousku, z něž měl být následně zaslán do daňového skladu Lihovaru Budeč. Dle stěžovatelky byl líh dopraven do daňového skladu v ČR v souladu s dokladem eAD-AT, jehož platnost nebyla v řízení nikdy zpochybněna. I žalovaný konkludentně uznal správnost dokladu eAD-AT, když jako plátce daně určil stěžovatelku a tvrdil, že plátcem daně je osoba, která poskytla

pokračování

zajištění daně pro dopravu, což byl daňový sklad místa odeslání v Rakousku. K porušení podmínek dokladu eAD-AT nedošlo, a líh proto nikdy nemohl opustit režim podmíněného osvobození od spotřební daně, protože nikdy nebyl přerušen řetězec dopravy předmětného lihu z jednoho daňového skladu do jiného, neboť před zahájením vykládky v daňovém skladu Lihovaru Budeč existoval platný doklad eAD-DE, na který navazoval platný doklad eAD-AT.

[20] Tuto argumentaci však podle NSS nelze pokládat za rozhojnění argumentace obsažené v žalobě. V ní sice zopakovala svůj názor vyjádřený již v odvolání, že k údajnému porušení režimu podmíněného osvobození od spotřební daně mohlo dojít jedině na území Rakouska či Německa, avšak nikoli ČR. Tudíž námitky ohledně místa porušení režimu podmíněného osvobození od spotřební daně lze pokládat za rozhojnění tohoto bodu, což ostatně krajský soud učinil. Žaloba však neobsahovala žádná tvrzení, za jejichž rozhojnění by bylo možno pokládat výtku, že si celní úřad měl u příslušných orgánů rakouské celní či daňové správy ověřit, zda byl doklad eAD-AT platný či neplatný, že žalovaný konkludentně uznal správnost dokladu eAD-AT a že nikdy nebyl přerušen řetězec dopravy předmětného lihu z jednoho daňového skladu do jiného. Krajský soud proto postupoval správně, když v bodě 15. rozsudku označil tyto žalobní námitky obsažené poprvé až v podání stěžovatelky ze dne 30. 4. 2017 za opožděné.

[21] Ve zbytku kasační stížnosti stěžovatelka uvádí námitky, v nichž zejména zpochybňuje závěry krajského soudu a NSS týkající se posouzení věci samé. Kromě námitek, které vychází z žalobních námitek uvedených již v žalobě, uvádí také zcela nové námitky, kterými se doposud NSS nezabýval. Obě tyto skupiny námitek jsou ovšem nepřipustné, zčásti z důvodu podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s., zčásti z důvodu podle § 104 odst. 4 s. ř. s.

[22] Je třeba nejprve připomenout, že se jedná o druhou kasační stížnost v téže věci, byť odlišného účastníka řízení. S ohledem na § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. je opakovaná kasační stížnost v téže věci přípustná jen za předpokladu, že je jako její důvod namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem NSS. Ten se nemá znovu zabývat věcí, u které již jedenkrát svůj právní názor vyslovil, pokud se tímto právním názorem krajský soud řídil (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 8. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 136/05). Nepřípustnost kasační stížnosti se dotýká především otázek, které NSS v téže věci již závazně posoudil, resp. mohl posoudit (viz usnesení rozšířeného senátu ze dne 22. 3. 2011, č. j. 1 As 79/2009 - 165, č. 2365/2011 Sb. NSS). Toto omezení je odrazem závaznosti právního názoru pro krajský soud v dalším řízení (§ 110 odst. 4 s. ř. s.) a vylučuje i možnost NSS, aby revidoval svůj původní závazný právní názor k nové kasační stížnosti v téže věci (srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 59/2007 - 56, č. 1723/2008 Sb. NSS, či usnesení rozšířeného senátu ze dne 22. 10. 2019, č. j. 4 As 3/2018 - 50, č. 4015/2020 Sb. NSS). Nejvyšší správní soud poukazuje též na usnesení ze dne 5. 2. 2013, č. j. 8 Afs 47/2012 - 39, v němž uvedl, že „[i]nstitut nepřipustnosti opakovaných kasačních stížností vylučuje, aby Nejvyšší správní soud k nové kasační stížnosti v téže věci sám revidoval svůj původní závazný právní názor. Zruší-li totiž Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu, je vysloveným právním názorem vázán nejenom krajský soud (§ 110 odst. 4

s. ř. s.), *ale také samotný Nejvyšší správní soud, rozhoduje-li za jinak nezměněných poměrů v téže věci. Tím je zaručen požadavek legitimního očekávání a předvídatelnosti soudního rozhodování (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2008, čj. 9 Afs 59/2007 - 56).*“

[23] Ustanovení § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. obsahuje i výjimku z popsání pravidla. Kasační stížnost je přípustná, je-li namítáno, že se krajský soud neřídil závazným právním názorem NSS vysloveným v předchozím zrušujícím rozsudku. Judikatura Ústavního soudu a NSS dovedla nad rámec doslovného znění § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. další výjimky z aplikovatelnosti tohoto ustanovení. Zpravidla jej nelze vztáhnout na případy, kdy NSS vytkl krajskému soudu procesní pochybení, nedostatečně zjištěný skutkový stav nebo nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí. Odmítnutí kasační stížnosti by v takovém případě znamenalo odmítnutí věcného přezkumu rozhodnutí z pohledu aplikace hmotného práva (viz usnesení rozšířeného senátu č. j. 1 As 79/2009 - 165). I v těchto případech se však námitky opakované kasační stížnosti musí pohybovat v rámci již vysloveného právního názoru a následování pokynu NSS nebo musí směřovat k právní otázce, která v první kasační stížnosti nebyla řešena a kvůli vadnému procesnímu postupu nebo vadě obsahu rozhodnutí krajského soudu řešena být nemohla. Opakovaná kasační stížnost je obvykle rovněž přípustná, pokud krajský soud doplnil po zrušení svého původního rozsudku dokazování, byť nově zjištěné skutečnosti hodnotil v souladu s názorem NSS, vyjádřeným ve zrušujícím rozsudku (viz rozsudek NSS ze dne 25. 5. 2009, č. j. 8 As 25/2009 - 66, či usnesení rozšířeného senátu č. j. 9 Afs 59/2007 - 56). Dalším důvodem, o který se může opírat přípustnost opakované kasační stížnosti, je změna právního stavu změnou či zrušením rozhodného právního předpisu, pokud v dané věci nelze aplikovat předpis původní; podobně může jít i o vyslovení protiústavnosti předpisu Ústavním soudem (viz usnesení rozšířeného senátu č. j. 9 Afs 59/2007 - 56). Lze shrnout, že přípustnost opětovné kasační stížnosti (včetně stížnosti podané druhým účastníkem řízení) je omezena na důvody, které NSS v souladu se zákonným omezením svého přezkumu dosud v téže věci neřešil.

[24] Podá-li kasační stížnost v téže věci druhý účastník řízení, je § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. aplikovatelný zejména v případě, kdy tento účastník brojí proti závěrům krajského soudu, které jsou výsledkem aplikace právního názoru NSS vyjádřeného v předchozím zrušujícím rozsudku (blíže viz např. rozsudek NSS ze dne 25. 5. 2011, č. j. 6 As 1/2011 - 139). Tento názor potvrdil i Ústavní soud v bodech 23 a 24 nálezu ze dne 2. 7. 2019, sp. zn. III. ÚS 926/19: „*Nutno však zdůraznit, že použití § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. nebrání samotná skutečnost, že předchozí a následnou kasační stížnost podali rozdílní účastníci před krajským soudem či osoby zúčastněné na řízení. Byla-li určitá právní otázka Nejvyšším správním soudem plně ve věci vyřešena k předchozí kasační stížnosti někoho jiného, mohou i osoby odlišné od původního stěžovatele k této otázce v následné kasační stížnosti přípustně namítat jen to, že se krajský soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu. Omezení dané v § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. se tak netýká odlišného stěžovatele podávajícího následnou kasační stížnost v případě, že k předchozí kasační stížnosti jiného stěžovatele se určitou námitkou (či právní otázkou) nemohl Nejvyšší správní soud zabývat a nezabýval se jí. Dále lze poznamenat, že při hodnocení, zda jde o nepřípustnou kasační stížnost dle § 104 odst. 3 písm. a)*“

pokračování

s. ř. s. (či zda některé kasační námitky jsou dle daného ustanovení nepřipustné), je třeba hledět k tomu, jaké námitky kasační stížnost obsahuje (srov. zmíněné usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 As 79/2009, bod 30). Jde-li o důvod nepřipustnosti v § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s., nelze bez znalosti obsahu konkrétní opakované kasační stížnosti určit, zda jde o kasační stížnost dle daného ustanovení nepřipustnou.“ (zvýraznil NSS).

[25] Nejvyšší správní soud posoudil podle shora uvedených kritérií ty kasační námitky, které vycházejí ze žalobních námitek uvedených v žalobě ze dne 1. 12. 2016. Stěžovatelka krajskému soudu nevytýká, že se neřídil závazným názorem vyjádřeným v předchozím rozsudku NSS, nenamítá jiné vady řízení a netvrdí ani, že by v jejím případě byla dána některá z výše uvedených judikatorně dovozených výjimek z nepřipustnosti opakované kasační stížnosti. Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 9 Afs 218/2019 - 38 jasně konstatoval, že stočením lihu na území ČR došlo k porušení režimu podmíněného osvobození od spotřební daně z lihu. K podstatě věci se tedy jednoznačně vyjádřil.

[26] Krajský soud v dalším řízení z odůvodnění rozsudku NSS vycházel a jeho závazným právním názorem se řídil. Stěžovatelka v kasační stížnosti polemizuje s předchozím posouzením věci v rozsudku č. j. 9 Afs 218/2019 - 38, ostatně sama namítá přímo nezákonnost tohoto rozsudku. Brojí tak proti závaznému posouzení věci NSS v předchozím zrušujícím rozsudku. Tyto námitky jsou proto podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. nepřipustné.

[27] S ohledem na výše uvedené NSS ke kasačním námitkám, které vychází z žalobních námitek uplatněných v žalobě ze dne 1. 12. 2016 pouze připomíná, že argumentace stěžovatelky, v níž poukazuje na možnost změny místa určení vybraných výrobků po zahájení realizace dopravy a dovolává se toho, že ke stáčení lihu v ČR došlo až v okamžiku, kdy již měly české celní orgány prostřednictvím eAD-AT dokladu informaci o tom, že líc bude dopraven do Lihovaru Budeč, nijak nevyvrací závěry uvedené v bodu 31 rozsudku NSS č. j. 9 Afs 218/2019 - 38. Zde vyslovil, že stočením byly nejen porušeny podmínky dokladu eAD-DE, ale zejména bylo znemožněno naplnění podmínek nově vydaného dokladu eAD-AT, podle něž měl být líc dopraven z daňového skladu v Rakousku do Lihovaru Budeč. Taková doprava již nemohla proběhnout a neproběhla, neboť uvedený doklad předpokládal naložení lihu v daňovém skladu v Rakousku, k němuž nedošlo a již dojít nemohlo, takže deklaroval něco, co se nestalo. Stěžovatelkou zmíněná okolnost, že dopravovaný výrobek (líc) byl denaturován, nic nemění na závěru uvedeném v bodu 40 rozsudku č. j. 9 Afs 218/2019 - 38, že skutečná cesta vybraných výrobků se odchýlila od cesty deklarované, čímž byla možnost kontroly ze strany celních orgánů ztížena, ne-li znemožněna, protože se vybrané výrobky nenacházely ve státě, v němž se měly nacházet, tedy v Rakousku, kde nemohly být zkontrolovány a z něj nemohly být odeslány, přestože podle dokladu eAD-AT z něj odeslány být měly. Údaje uvedené na předloženém elektronickém průvodním dokladu tedy nebyly pravdivé, resp. líc byl dopravován bez dokladu obsahujícího údaje odpovídající skutečnému průběhu dopravy.

[28] Stěžovatelka konečně v kasační stížnosti uplatnila také další skupinu námitek, které se týkaly jejího motivu (subjektivní stránky), přechodu daňové povinnosti na Lihovar

Budeč, zajištění výběru daně prostřednictvím jistot složených postupně různými subjekty, absence jednoznačného vymezení, jaké konkrétní jednání jí mělo být kladeno k tíži, v rozhodnutí celního úřadu. Těmito námitkami se NSS v rozsudku č. j. 9 Afs 218/2019 - 38 nezabýval, neboť je stěžovatelka neuvedla v žalobě, o které rozhodl krajský soud prvním rozsudkem č. j. 29 Af 135/2016 - 74, ale uvedla je až v doplnění žaloby ze dne 4. 8. 2020, tedy po zrušení prvního rozsudku krajského soudu.

[29] Výše uvedenými námitkami stěžovatelka nepřipustně rozšířila žalobu nad rámec původních žalobních bodů po uplynutí lhůty stanovené v § 71 odst. 2 s. ř. s. Nejvyšší správní soud se těmito kasačními námitkami nemohl zabývat z důvodu jejich nepřipustnosti podle § 104 odst. 4 s. ř. s. (viz např. body 43 a 48 rozsudku NSS ze dne 26. 8. 2013, č. j. 8 As 70/2011 - 239, č. 2929/2013 Sb. NSS, nebo rozsudek NSS ze dne 12. 1. 2005, č. j. 7 Azs 329/2004 - 48).

[30] Návrhu stěžovatelky na předložení věci rozšířenému senátu NSS nevyhověl. Neshledal důvod ke změně svého právního názoru vyjádřeného v rozsudku č. j. 9 Afs 218/2019 - 38, a navíc možnost přehodnocení právního názoru NSS v téže věci výslovně vyloučil sám rozšířený senát v usnesení č. j. 9 Afs 59/2007 - 56.

IV. Závěr

[31] Nejvyšší správní soud shledal nedůvodnými či nepřipustnými všechny stěžovatelkou uplatněné námitky, kasační stížnost je proto nedůvodná. Nejvyšší správní soud tedy dle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. kasační stížnost zamítl.

[32] Zároveň Nejvyšší správní soud rozhodl o nákladech řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla v řízení úspěch, a právo na náhradu nákladů řízení proto nemá. Procesně úspěšnému žalovanému pak nevznikly v řízení náklady přesahující rámec nákladů jeho běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 17. února 2022

JUDr. Pavel Molek
předseda senátu