



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Josefa Baxy a JUDr. Ivo Pospíšila v právní věci žalobce: **a) Rodinný pivovar Bernard a.s.**, se sídlem 5. Května 1, Humpolec, zastoupen JUDr. Ladislavem Břeským, advokátem se sídlem Botičská 1936/4, Praha 2, **b) FONTÁNA Kroměříž, spol. s r. o.**, se sídlem Malý Val 1586/29, Kroměříž, **c) Moravská pivovarská, a.s.**, se sídlem Komenského 3490/35, Přerov I-Město, Přerov, zastoupeni JUDr. Alfrédem Šrámkem, advokátem se sídlem Českobratrská 1403/2, Ostrava, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, Praha 4, **za účasti** osoby zúčastněné na řízení **TRANSSPED MV s.r.o.**, se sídlem Chropyňská 3759/36, Kroměříž, o žalobách proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 11. 2018, č. j. 49182-4/2018-900000-314, v řízení o kasačních stížnostech žalobců proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 29. 3. 2022, č. j. 31 Af 2/2019-201,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 29. 3. 2022, č. j. 31 Af 2/2019-201, **se ruší.**
- II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 11. 2018, č. j. 49182-4/2018-900000-314, **se ruší** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci a) na náhradě nákladů řízení částku 28 570 Kč do třiceti (30) dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupce JUDr. Ladislava Břeského, advokáta.
- IV. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci b) na náhradě nákladů řízení částku 31 537,75 Kč do třiceti (30) dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejich zástupce JUDr. Alfréda Šrámka, advokáta.

V. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci c) na náhradě nákladů řízení částku 94 613,25 Kč do třiceti (30) dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejich zástupce JUDr. Alfréda Šrámka, advokáta.

VI. Osoba zúčastněná na řízení nemá právo na náhradu nákladů řízení.

## Odůvodnění:

### I. Vymezení věci a rozsudek krajského soudu

[1] Celní úřad pro Zlínský kraj (dále jen „celní úřad“) vydal dne 27. 6. 2018 rozhodnutí č. j. 34722-6/2018-640000-12 (dále jen „prvostupňové rozhodnutí“), jímž nechal podle § 42d odst. 1 písm. a) zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, propadnout pivo o objemu 1730 l včetně jeho obalů – KEG sudů. Přitom vycházel z předpokladu, že vybrané výrobky jsou ve vlastnictví žalobce b).

[2] Na základě odvolání žalobců žalovaný rozhodnutím ze dne 20. 11. 2018, č. j. 49182-4/2018-900000-314 (dále jen „napadené rozhodnutí“), prvostupňové rozhodnutí změnil. Zohlednil, že vlastnické právo ke KEG sudům svědčí jiným osobám než žalobci b) a původní výrok nahradil novým výrokem v následujícím znění: *„Celní úřad pro Zlínský kraj (...) rozhodl ve věci vybraných výrobků - piva v celkovém množství 1730 l včetně jeho obalů (KEG sudů) v množství 45 kusů, zajištěných rozhodnutím celního úřadu č. j. 32632-3/2018-640000-62 ze dne 29. 5. 2018, specifikovaných níže v tabulce (dále jen „vybrané výrobky“) tak, že podle ust. § 42d odst. 1 písm. a) zákona o SPD ukládá propadnutí těchto vybraných výrobků (piva včetně jeho obalů), ve vlastnictví účastníka FONTÁNA, jakožto osoby, která toto pivo vlastní, a ve vlastnictví účastníků Pivovar ZUBR, Pivovar Litovel, Pivovar HOLBA a Pivovar BERNARD, jakožto osob, které tyto obaly vlastní, neboť bylo prokázáno, že vybrané výrobky byly dne 27. 5. 2018 v 11:50 hod. na silnici č. I/47 u obce Bílany ve směru jízdy Hulín - Kroměříž dopravovány nákladním automobilem tovární značky Iveco, RZ: 3Z59478, způsobem uvedeným v ust. § 42 odst. 1 písm. b) zákona o SPD, tzn. bez dokladu prokazujícího jejich řádné zdanění spotřební daní podle ust. § 5 zákona o SPD; vybrané výrobky jsou přitom předmětem spotřební daně podle ust. § 81 odst. 1 písm. a) zákona o SPD a byly dopravovány v množství, jež zcela zjevně není množstvím pro osobní spotřebu ve smyslu ust. § 4 odst. 5 písm. d) a odst. 6 zákona o SPD ve spojení s ust. § 32 odst. 2 zákona o SPD.“*

[3] Proti rozhodnutí žalovaného podal žalobce a) dne 11. 1. 2019 žalobu ke Krajskému soudu v Brně (dále jen „krajský soud“); zbylí žalobci pak podali k témuž soudu společnou žalobu dne 18. 1. 2019.

[4] Krajský soud žalobám vyhověl a napadené rozhodnutí žalovaného zrušil z důvodu rozporu mezi rozhodnutím o zajištění vybraných výrobků a rozhodnutím o jejich propadnutí. Na základě kasační stížnosti žalovaného však Nejvyšší správní soud rozsudek soudu ze dne 30. 9. 2020, č. j. 31 Af 2/2019-86, zrušil, a to rozsudkem ze dne 2. 2. 2021, č. j. 1 Afs 410/2020-31. Krajský soud vykročil z dispoziční zásady, neboť přezkoumal napadené rozhodnutí mimo rámec vznesených žalobních bodů. Zároveň pak zavázal soud

pokračování

k zodpovězení otázky, které výrobky jsou v nyní posuzované věci předmětem spotřební daně a zda představují KEG sudy a jejich obsah jeden nedělitelný celek. S tím souvisela i mezi účastníky řízení sporná otázka charakteru KEG sudů, jakožto přepravního či prodejního obalu.

[5] Krajský soud poté přistoupil k opětovnému projednání věci v intencích podaných žalob a rozsudku Nejvyššího správního soudu a žaloby zamítl.

[6] Nejdříve se zabýval otázkou, zda KEG sud představuje prodejní nebo přepravní obal. Dospěl k názoru, že KEG sud plní jak funkci přepravní, tak prodejní, přičemž v případě prodejních obalů je podstatná funkce pro konečného zákazníka, resp. uživatele, kterým není velkoobchod. Proto se dále zabýval posouzením oddělitelnosti „piva od sudu“, které se jevílo jako objektivní kritérium pro rozlišení obou typů obalu. V případě obalu, který slouží primárně pro účely přepravy, je oddělitelnost výrobku a možnost jeho skladování mimo transportní obal bezpochyby podstatná, jelikož samotný transportní obal předpokládá možnost oddělení přepravovaného výrobku a jeho samotné skladování, případně distribuci prodejních jednotek mimo transportní obal (typicky paleta). K tomu si vyžádal odborné vyjádření Výzkumného ústavu pivovarského a sladařského, a.s., který se vyjádřil prostřednictvím prof. T. B..

[7] Na základě odborného vyjádření soud dospěl k závěru, že za obvykle dostupných podmínek se v případě přečerpání obsahu KEG sudů nejedná o standardní a normální úkon. V případě KEG sudů jde o situaci, kdy vybraný výrobek není běžně oddělitelný od svého obalu bez významnější specifické manipulace. Tudíž v situaci, kdy KEG sudy mohou plnit jak funkci usnadnění převozu piva, tak jeho balení (s ohledem na přímý kontakt s vybraným výrobkem) a vymezení prodávaného množství, tj. prodejní jednotky, posouzení možnosti jednoduchého přečerpání při zachování kvality a možné další distribuce pro soud znamenala rozlišovací kritérium, na základě kterého se přiklonil k závěru, že převažující funkcí KEG sudu je funkce prodejního obalu.

[8] Samotná oddělitelnost vybraných výrobků je totiž skutečností objektivní a podle názoru soudu musí být samotná celní správa schopna oddělit vybraný výrobek od jeho obalu, namísto toho, aby v každém jednotlivém případě bylo nutné vyžadovat spolupráci třetích osob, nota bene účastníků řízení.

[9] Dále se soud zabýval posouzením možnosti propadnutí věci ve vlastnictví jiné osoby než té, která nedodržela evidenční povinnost, aniž by byla zkoumána otázka zavinění vlastníků KEG sudů. Vycházel přitom z předchozího závěru, že se v případě zajištěných vybraných výrobků spolu s KEG sudy jako obaly jedná o jednu prodejní jednotku. Zákon o spotřebních daních neposkytuje celnímu úřadu možnost správního uvážení v tom smyslu, zda bude ve vztahu ke KEG sudům postupovat analogicky jako v případě dopravního prostředku. Ustanovení § 42c zákona o spotřebních daních výslovně upravuje změkčující režim uvolnění zajištěných výrobků pouze a jedině ve vztahu k dopravnímu prostředku. S ohledem na to, že správní orgány mohou činit pouze to, co jim zákon dovoluje, nejsou celní úřady oprávněny rozhodnout o uvolnění jiného výrobku než dopravního prostředku, jakkoliv režim KEG sudů jako vratného obalu, může velmi blízce připomínat režim např. cisterny, ve které jsou vybrané výrobky přepravovány.

[10] Soud se tedy ztotožnil s tím, že KEG sudy jako prodejní obaly sdílí osud vybraných výrobků a spor o vlastnické právo v řízení o propadnutí vybraných výrobků souvisí pouze s tím, zda měly být KEG sudy uvolněny ze zajištění. Správní orgány tedy v řízení o propadnutí zboží neměly jinou možnost, než rozhodnout o propadnutí celé prodejní jednotky.

[11] Ani námitce zjevného nepoměru hodnoty obalu vybraného výrobku k výši daně, která byla jak vyměřena, tak i odvedena z vybraných výrobků, soud nevyhověl. Uložená sankce nemohla mít rdousící efekt na podnikání žalobců – pivovarů, neboť v případě každého z nich se jednalo o 5 až 20 sudů různých objemů, což při množství vyráběného a dodávaného piva soud považoval za marginální počet.

[12] Žalobce b) pak brojil proti tomu, že i když během kontroly předmětného vozidla nebyl doložen doklad, předpokládaný ustanovením § 5 zákona o spotřebních daních, byl však poté žalobcem doložen dodatečně v rámci řízení před Celním úřadem pro Zlínský kraj dodací list č. 701DL18004664. Takový postup však neumožňovala právní úprava, jelikož správní orgán v této věci neměl žádné uvážení. V řízení žalobci žádným způsobem neprokázali, že by s vybranými výrobky bylo nakládáno způsobem, který by byl v souladu s § 42 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních. Skutečnost, že samotný doklad existoval, nebyla pro posouzení věci relevantní. Fakt, že zákonem požadované doklady v citované věci neexistovaly ani před zahájením přepravy, resp. v jejím průběhu, nic nemění na tom, že i kdyby existovaly a dopravce je neměl v okamžiku kontroly u sebe k dispozici, musel by být výsledek postupu správních orgánů shodný, tj. muselo by dojít k zajištění vybraných výrobků.

## II. Důvody kasačních stížností a vyjádření žalovaného

[13] Žalobci (stěžovatelé) podali proti rozsudku krajského soudu kasační stížnosti z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

### *II.A Kasační stížnost stěžovatele a)*

[14] Stěžovatel a) nesouhlasil s hodnocením krajského soudu stran posouzení KEG sudů jako obalu s převažující prodejní funkcí. Zejména pak brojil proti závěru o oddělitelnosti obsahu od obalu a následnou možností tento obsah (pivo) skladovat. Nesouhlasil také se závěrem soudu o nutnosti vlastních schopností celní správy, jelikož ta běžně užívá skladovací prostory třetích osob. Přecherpání piva tedy bylo zcela v možnostech celní správy.

[15] Jelikož považuje stěžovatel KEG sud za obal primárně přepravní, nesouhlasí s posouzením možnosti jejich propadnutí. Netvoří jednu prodejní jednotku, a proto nesdílí osud vybraných výrobků. Stěžovatel nebyl účastníkem řízení o zajištění vybraných výrobků, tudíž nebylo v jeho moci dosáhnout uvolnění KEG sudů v tomto řízení. Žalovaný pak v mezidobí změnil svůj pohled na charakter vybraných výrobků a v důsledku toho nemohl stěžovatel bránit své vlastnické právo.

pokračování

[16] Závěr krajského soudu o přiměřenosti sankce propadnutí KEG sudů pak zcela pomíjel preventivní funkci trestu, kdy uložená sankce může být důležitým signálem do budoucna pro chování státní správy vůči žalobcům v podobných případech.

### *II.B Kasační stížnost stěžovatelů b) a c)*

[17] Stěžovatelé b) a c) podali proti rozsudku společnou kasační stížnost. Ve stěžejních bodech je významově shodná s kasační stížností stěžovatele a). Nejvyšší správní soud ji proto rekapituluje pouze stručně.

[18] Soud nesprávně posoudil otázku, zda KEG sud je obalem prodejním nebo obalem přepravním. Sud je zálohovaný obal, nelze jej proto považovat za neoddělitelnou součást výrobku v něm obsaženého. I když přečerpání obsahu KEG sudu do jiného skladovacího obalu nepředstavuje standardní úkon, je zcela nepochybné, že je takovou operaci možno provést. Nelze klást stěžovateli k tíži, že celní orgány nejsou schopny takové přečerpání uskutečnit.

[19] Dále stěžovatelé b) a c) brojili proti závěru soudu o možnosti propadnutí věci ve vlastnictví jiné osoby, než té, která nedodržela evidenční povinnost. V této souvislosti odkazovali na analogii uvolnění zajištěného dopravního prostředku, na základě které by měly být posuzovány také KEG sudy. Ty pak představují pouze nástroj manipulace s výrobkem (pivem).

[20] Nesouhlasili ani s proporcionalitou propadnutí KEG sudů vzhledem ke zjištěné povinnosti ke spotřební dani, která byla nadto řádně uhrazena. Skutečnost, že propadnutí sudů nemělo rdousící efekt na žalobce, není relevantní pro posouzení proporcionality ve spojení se závěrem soudu, že cílem úpravy spotřební daně je zajistit její výběr.

### *II.C Vyjádření žalovaného*

[21] Žalovaný ve svém vyjádření odkázal na příslušné pasáže napadeného rozsudku, s jehož závěry se ztotožnil. Uvedl, že vlastník věci musí pečlivě uvážit komu věc (zde zajištěné KEG sudy) zapůjčí a eventuálně si sjednat podmínky užívání věci a náhradu v případě nemožnosti získat věc zpět. Vlastníci sudu si měli být vědomi toho, že mohou být zajištěny a vysloveno jejich propadnutí, pokud budou vybrané výrobky – pivo, přepravovány v rozporu se zákonem o spotřebních daních.

### *II.D Replika stěžovatelů b) a c)*

[22] Stěžovatelé b) a c) v replice k vyjádření žalovaného zdůraznili, že z vyjádření prof. B. plyne možnost přečerpání obsahu KEG sudů. Dále zdůraznili, že předmětem spotřební daně byly vybrané výrobky, nikoliv však již KEG sudy jako jejich obal. Vlastníci obalů nebyli účastníci řízení o zajištění, nemohli se tak bránit dříve než proti rozhodnutí o propadnutí obalů. Ztotožnili se s argumentací uvedenou v kasační stížnosti stěžovatele a). Ve zbytku setrvali na své argumentaci uvedené v jejich kasační stížnosti.

### III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[23] Nejvyšší správní soud při posuzování kasačních stížností hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení. Zjistil, že kasační stížnosti mají požadované náležitosti a jsou projednatelné. Důvodnost kasačních stížností posoudil v mezích jejich rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[24] Na úvod Nejvyšší správní soud uvádí, že společnosti Pivovar Litovel, a.s. a Pivovar ZUBR, a.s., s účinností ke dni 1. 9. 2022 zanikly, přičemž došlo k přechodu jmění zanikajících společností na nástupnickou společnost Moravská pivovarská a. s. Současně došlo ke dni 1. 9. 2022 ke změně názvu společnosti Pivovar HOLBA, a.s. na společnost Moravská pivovarská a.s. Jelikož tedy nástupnická společnost Moravská pivovarská a.s. (dříve Pivovar HOLBA, a.s.) byla od počátku řízení účastníkem, nerozhodoval kasační soud o změně účastníků na straně žalobců.

[25] V souzené věci jde o opakované kasační stížnosti, soud se tedy nejprve zabýval otázkou jejich přípustnosti ve smyslu § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. Podle tohoto ustanovení je *„kasační stížnost nepřipustná proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu.“* Nejvyšší správní soud se tak nemůže zabývat znovu věcí, u které již jedenkrát svůj právní názor vyslovil, a to v situaci, kdy se tímto právním názorem krajský soud řídil (srov. náleží Ústavního soudu ze dne 8. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 136/05).

[26] K přípustnosti opakované kasační stížnosti lze dále odkázat na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2011, č. j. 1 As 79/2009-165, č. 2365/2011 Sb. NSS, v němž se konstatuje: *„Opakovaná kasační stížnost, v níž stěžovatel vznesl pouze námitky, které mohl uplatnit již v předešlé kasační stížnosti, je podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. nepřipustná. Ze zákazu opakované kasační stížnosti platí výjimky pro případy, kdy Nejvyšší správní soud zrušil rozhodnutí soudu pro procesní pochybení, nedostatečně zjištěný skutkový stav, případně nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí. Posouzení toho, které námitky mohl stěžovatel uplatnit již v předešlé kasační stížnosti, závisí na konkrétních okolnostech případu.“* V projednávané věci byl předchozí rozsudek krajského soudu zrušen na základě kasační stížnosti žalovaného z důvodu, že soud vykročil z předmětu přezkumu a porušil tak § 75 odst. 2 s. ř. s. Nejvyšší správní soud se tedy zabýval otázkou, která není nyní předmětem kasačních stížností, kasační stížnosti jsou proto přípustné.

[27] Kasační stížnosti jsou důvodné.

[28] Jelikož se kasační námitky všech stěžovatelů v hlavních bodech překrývaly, zabýval se jimi Nejvyšší správní soud společně.

[29] V posuzované věci je sporné použití § 42d odst. 1 zákona o spotřebních daních, tj. zda žalovaný mohl rozhodnout o propadnutí zajištěných KEG sudů, které byly ve vlastnictví osob odlišných od osoby, která porušila povinnost stanovenou zákonem o spotřebních daních.

pokračování

[30] Podle § 42d zákona o spotřebních daních:

*„(1) Pokud správce daně 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.*

*(2) Vlastníkem propadnutých nebo zabraných vybraných výrobků nebo dopravního prostředku je stát.*

*(3) S propadnutými nebo zabranými vybranými výrobky se naloží způsobem stanoveným zvláštními právními předpisy nebo se tyto výrobky zničí; propadnuté nebo zabrané tabákové výrobky se zničí vždy. Zničení vybraných výrobků se provede na náklady původního vlastníka, popřípadě osoby, u níž byly vybrané výrobky zjištěny.“*

[31] Propadnutí věcí podle citovaného zákona je úzce spjato se zajištěním vybraných výrobků. Správce daně totiž může rozhodnout o propadnutí vybraných výrobků pouze tehdy, byly-li dříve zajištěny (např. z důvodu absence nezbytných dokladů o zdanění, jak tomu bylo právě v projednávané věci) a zároveň nebyly naplněny důvody pro jejich uvolnění.

[32] Propadnutí vybraných výrobků je pak sankcí za porušení zákona o spotřebních daních; stát zde postihuje vlastníka vybraných výrobků podléhajících spotřební dani především za nedodržení evidenčních povinností specifikovaných v § 5, § 6 a dalších zákona o spotřebních daních (viz rozsudek NSS ze dne 3. 3. 2010, čj. 1 Afs 12/2010-107).

[33] Propadnutí vybraných výrobků má zamezit nedovolenému pohybu nezdaněných výrobků a také sleduje cíl zamezení dalšího páčání této činnosti. Primárně postihuje majitele vybraných výrobků a je sankcí za porušení zákonem stanovených podmínek. Zákon o spotřebních daních tedy umožňuje **zejména propadnutí vybraných výrobků** (předmětu daně), jež byly přepravovány v rozporu se zákonem.

[34] V nyní souzeném případě vydal celní úřad dne 30. 5. 2018 rozhodnutí č. j. 32632-3/2018-640000-62, kterým zajistil také (vyjma vybraných výrobků) 45 KEG sudů, jejichž obsahem byly vybrané výrobky podléhající spotřební dani – pivo (26 ks KEG sudů o objemu 30 l a 19 ks KEG sudů o objemu 50 l). Pouze pivo (nikoliv KEG sudy) však představuje vybraný výrobek podle § 1 odst. 2 písm. c) zákona o spotřebních daních, a je tak předmětem spotřební daně.

[35] Základem rozhodnutí o propadnutí výrobků bylo zajištění vybraných výrobků podle § 42 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních, podle kterého „[s]právce daně zajistí vybrané výrobky, popřípadě i dopravní prostředek, který je dopravuje, jestliže zjistí, že vybrané výrobky jsou dopravovány bez dokladu uvedeného v § 5“.

[36] Celní úřad tedy nejprve zajistil vybrané výrobky – pivo, a to včetně přepravních obalů (KEG sudů), z důvodu, že vybrané výrobky byly přepravovány bez dokladu uvedeného v § 5 zákona o spotřebních daních. **Předmětem daně byly tedy pouze vybrané výrobky – pivo**, které byly přepravovány bez potřebného daňového dokladu. Rozhodnou

otázkou pak je, zda jsou sudy neoddělitelnou součástí vybraného výrobku a správní orgány musely vyslovit jejich propadnutí také. Jak totiž plyne z citovaných ustanovení zákona o spotřebních daních, zajištění a propadnutí míří zejména na **vybrané výrobky**, které byly dopravovány bez potřebných dokladů (v nyní souzeném případě - pivo).

[37] Na tomto místě považuje kasační soud za důležité rozlišit mezi institutem zajištění vybraných výrobků a institutem propadnutí. Jak bylo zmíněno již shora, účelem zajištění výrobků je omezení dispozice s nimi ze strany kontrolované osoby či jejich vlastníka do té doby, než bude vyjasněno, zda s nimi bylo nakládáno v souladu se zákonem (tj. že výrobky byly zdaněny či osvobozeny od spotřební daně). Propadnutí vybraných výrobků je pak sankcí za porušení zákona o spotřebních daních; stát zde trestá vlastníka předmětných výrobků podléhajících spotřební dani především za nedodržení povinností specifikovaných v zákoně o spotřebních daních.

[38] Zajištění tedy představuje „okamžitý“ a dočasný úkon orgánů celní správy, který má zabránit dalšímu nakládání s vybranými výrobky do doby, než se prokáže, zda s nimi bylo nakládáno v rozporu se zákonem, či nikoliv. Propadnutí je pak sankcí za jednání, které vedlo k zajištění vybraných výrobků, za situace, že nebyly odstraněny vady, pro něž byly vybrané výrobky zajištěny. Oba instituty se tedy týkají **především vybraných výrobků (předmětu spotřební daně)**, přičemž v rámci zajištění lze předpokládat také jeho dopad na případné dopravní prostředky, přepravní obaly atp. To plyne především z „dočasnosti“ daného institutu a potřeby okamžitého zásahu. Propadnutí má však trvalé následky; dochází ke ztrátě vlastnictví vybraných výrobků. Proto je třeba vždy zvažovat důsledky a proporce při rozhodování o propadnutí věci, která není předmětem daně, ale nějakým způsobem s ní souvisí (typicky může jít např. o obal věci).

[39] Tak tomu bylo i v nyní souzeném případě. Celní úřad zajistil vybrané výrobky (pivo), které byly přepravovány bez potřebných dokladů. Společně s výrobky zajistil také KEG sudy, v nichž bylo pivo přepravováno. Rozhodnou otázkou tedy je, zda mohly orgány celní správy rozhodovat také o propadnutí KEG sudů v situaci, kdy předmětem daně, a tedy i případné sankce za porušení zákonných podmínek, byly vybrané výrobky – pivo, a nikoliv samotné KEG sudy.

[40] Pro posouzení propadnutí KEG sudů v majetku osob odlišných od vlastníka vybraných výrobků (který je primárně postihován), je rozhodující posouzení oddělitelnosti „piva od sudu“.

[41] Krajský soud i žalovaný dospěli k závěru o neoddělitelnosti „piva od sudu“. Vycházeli přitom z povahy sudu jako prodejního obalu a složitosti přecherpání piva do jiného obalu. S těmito závěry se však Nejvyšší správní soud neztotožňuje.

[42] Podle § 2 písm. a) zákona č. 477/2001 Sb., o obalech se rozumí „*obalem výrobek zhotovený z materiálu jakékoli povahy a určený k pojmutí, ochraně, manipulaci, dopravě, popřípadě prezentaci výrobku nebo výrobků určených spotřebiteli nebo jinému konečnému uživateli.*“

pokračování

[43] Podle bodu 1. citovaného ustanovení prodejním obalem se pak rozumí takový, který „*v místě nákupu tvoří prodejní jednotku pro spotřebitele nebo jiného konečného uživatele.*“

[44] Přepavním obalem se pak podle bodu 3. citovaného ustanovení rozumí ten, který má „*usnadnit manipulaci s určitým množstvím prodejních jednotek nebo skupinových obalů a usnadnit jejich přepravu tak, aby se při manipulaci a přepravě zabránilo jejich fyzickému poškození.*“

[45] Krajský soud posuzoval, zda KEG sud představuje prodejní či přepravní obal a na základě úvahy o neoddělitelnosti obsahu od obalu dospěl k závěru, že se jednalo o prodejní obal. S tímto závěrem kasační soud nesouhlasí. Při posuzování této otázky je nutné přihlížet ke konkrétním skutkovým okolnostem posuzovaného případu. Ze správního i soudního spisu totiž plyne (a mezi stranami ani není sporné), že sudy zůstávaly ve vlastnictví jednotlivých pivovarů [stěžovatelů a) a c)], zatímco jejich obsah – vybraný výrobek – předmět daně (pivo) byl majetkem stěžovatele b), jak plyne ze smluv mezi ním a pivovary.

[46] Ze samotné definice „prodejního obalu“ pak plyne, že pro spotřebitele nebo konečného uživatele tvoří jednu prodejní jednotku. Jelikož však v případě prodeje piva nedocházelo (ani nemohlo) k přechodu vlastnického práva ke KEG sudu, nemohl pak současně s vybraným výrobkem tvořit jednu prodejní jednotku; sud nebyl současně s pivem předmětem prodeje. Již tato úvaha vede kasační soud k závěru, že převážná funkce KEG sudu byla přepravní. Nejvyšší správní soud si je samozřejmě vědom toho, že mohou nastat i jiné situace, nicméně v nyní posuzovaném případě nedocházelo k převodu vlastnictví KEG sudů, proto je třeba dále věc posuzovat s přihlédnutím k této skutečnosti.

[47] Ačkoliv by již pouze na základě výše uvedené úvahy bylo možné dospět k závěru o „přepravním“ charakteru obalu, vyjádří se soud také k pro věc podstatné otázce oddělitelnosti obalu od vybraného výrobku, neboť ta je významná pro posouzení zákonnosti propadnutí KEG sudu společně s vybraným výrobkem. V případě jejich neoddělitelnosti by pak správce daně neměl jinou možnost, než rozhodnout o jejich společném osudu. Krajský soud dospěl k závěru o neoddělitelnosti „piva od sudu“, jelikož v případě jejich „oddělení“ se nejedná o standardní a běžný úkon, který je schopna provést celní správa svými vlastními prostředky. Tento závěr podpořil odborným vyjádřením prof. B. z Výzkumného ústavu pivovarského a sladařského, a. s.

[48] Kasační soud po prostudování odborného vyjádření a souvisejících okolností však dospěl k závěru opačnému. Z vyjádření prof. B. plyne, že se sice nejedná o standardní postup, nicméně za dodržení hygienických podmínek je takové přečerpání možné, a všechny potřebné komponenty k sestavení „přečerpávacího“ zařízení jsou na trhu běžně dostupné. Závěrem pak uvedl, že při splnění technologických podmínek je možné převádět obsah z jednoho sudu do druhého, nebo míchat obsah více sudů do větší nádoby. Tedy pivo lze ze sudu přečerpat do jiného obalu; primárně také sudu či jiného vhodného tanku nebo nádoby.

[49] Krajský soud však za důležité považoval také to, že musí být ve schopnostech samotné celní správy oddělit vybraný výrobek od obalu. S tímto závěrem Nejvyšší správní soud nesouhlasí.

[50] Je absurdní, aby kvůli tomu, že celní správa nedisponuje potřebným zařízením, či náhradními obaly (sudy, tanky), byl postihován majitel KEG sudu, který se nedopustil protiprávního jednání, v jehož důsledku byly vybrané výrobky zajištěny. Tato skutečnost je umocněna nabídkou součinnosti stěžovatele a) s případným oddělením vybraných výrobků od obalů (přecherpáním piva). Vzhledem k tomu, že se jedná o propadnutí věci, která náleží osobě odlišné od té, která porušila zákonem stanovenou povinnost, nelze považovat případnou obtížnost oddělení výrobků od obalu za rozhodnou skutečnost. Zároveň také nelze souhlasit s tím, že by schopností „oddělení“ musela disponovat samotná celní správa bez spolupráce třetích osob. To by vedlo k absurdnímu závěru, kdy by celní orgány musely disponovat veškerým vybavením a skladovacími prostory pro všechny myslitelné případy; nebo naopak by hrozilo propadnutí širokému spektru věcí souvisejících s přepravou vybraných výrobků. Sám krajský soud pak připustil, že orgány celní správy využívají pronajaté skladovací prostory, či součásti přepravní cisterny při přecherpání jejího obsahu; tedy využívají služeb třetích osob.

[51] Zjednodušeně řečeno, v případech kdy lze vybraný výrobek oddělit od jeho obalu (tedy předmět spotřební daně od obalu nepodléhající této dani), nelze na tuto činnost rezignovat pouze z důvodu případné komplikovanosti takového zásahu či nedostupnosti potřebných zařízení v majetku orgánů celní správy. Nesprávnost takové úvahy (i postupu) vynikne obzvláště v nyní posuzované situaci, kdy obaly (nepodléhající dani) vlastnila osoba odlišná od vlastníka vybraných výrobků, neboť na tuto osobu primárně nedopadá sankce propadnutí vybraných výrobků podle zákona o spotřebních daních.

[52] Uvedený závěr lze podpořit také odkazem na platnou právní úpravu, týkající se úhrady nákladů zajištění a zejména případného zničení vybraných výrobků.

[53] Podle § 42 odst. 5 zákona o spotřebních daních „[n]áklady na uskladnění zajištěných vybraných výrobků a dopravního prostředku hradí jejich vlastník, popřípadě osoba, u níž byly vybrané výrobky zjištěny, pouze v případě, že správce daně rozhodne o propadnutí nebo zabrání zajištěných vybraných výrobků nebo dopravního prostředku.“

[54] Podle § 42d odst. 3 téhož zákona „[z]ničení vybraných výrobků se provede na náklady původního vlastníka, popřípadě osoby, u níž byly vybrané výrobky zjištěny.“

[55] Náklady na zajištění a případné zničení propadnutých výrobků nese totiž jejich vlastník nebo osoba, u níž byly zajištěny, nikoliv orgány celní správy. Náklady na oddělení „piva od sudu“ by tedy nesl vlastník vybraných výrobků - piva [stěžovatel b)]. Ten by však nesl i náklady na zničení sudů. Nemůže proto obstát argument „komplikovaností“ přecherpání piva pro celní správu či nedostatku vlastních zařízení, jelikož si k této činnosti mohl celní úřad využít služeb třetí osoby, aniž by tím jakkoliv finančně zatížil svůj, či státní rozpočet. Naopak by postup využití služeb jiných osob sledoval cíl právní úpravy zajištění a propadnutí vybraných výrobků podléhajících spotřební dani, neboť by negativně postihoval jejich vlastníka, který nedodržel právní předpisy týkající se nakládání

pokračování

s nimi. Postup navržený krajským soudem by pak v nyní posuzovaném případě dopadal negativně zejména na vlastníky KEG sudů.

[56] Nelze ani odhlédnout od skutečnosti, že v případě zničení vybraných výrobků („vylití piva“) zůstává obal po vyčepování obsahu nepoškozený a způsobilý dalšího užití, tedy i navrácení majitelům.

[57] Nad rámec uvedeného musí kasační soud také upozornit na nepoměrně vyšší hodnotu propadnutých KEG sudů (v celkovém počtu 45) vůči hodnotě spotřební daně z vybraných výrobků. Je zde tedy zjevný nepoměr mezi hodnotou KEG sudů a vyšší daně, která měla být vyměřena z vybraných výrobků, které byly zajištěny.

[58] Krajský soud tedy nesprávně posoudil otázku možnosti propadnutí KEG sudů společně s vybranými výrobky – pivem. Napadený rozsudek je tedy nutné zrušit, přičemž zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu, a pokud již v řízení před ním byly pro takový postup důvody, současně se zrušením rozhodnutí krajského soudu může sám podle povahy věci rozhodnout o zrušení rozhodnutí správního orgánu [§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s.]. V dané věci by krajský soud v souladu s vysloveným závazným právním názorem neměl jinou možnost, než zrušit rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátit k dalšímu řízení, neboť i on v napadeném rozhodnutí vyslovil propadnutí KEG sudů společně s vybranými výrobky, jelikož se nesprávně zabýval otázkou oddělitelnosti „piva od sudů“. Nejvyšší správní soud proto v souladu s § 110 odst. 2 písm. a) ve spojení s § 78 odst. 1 a 4 s. ř. s. rozhodl tak, že sám rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[59] V dalším řízení je tedy žalovaný vázán výše vyloženým závazným názorem Nejvyššího správního soudu a rozhodne s ním v souladu.

#### IV. Závěr a náklady řízení

[60] Jak již bylo uvedeno výše, Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnosti jsou opodstatněné, proto rozsudek krajského soudu zrušil (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Vzhledem k tomu, že důvody pro takový postup byly dány již v řízení před krajským soudem, zrušil Nejvyšší správní soud rovněž rozhodnutí žalovaného a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení [§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s.].

[61] V případě, že Nejvyšší správní soud zruší rozsudek krajského soudu a současně zruší i rozhodnutí žalovaného správního orgánu podle § 110 odst. 2 s. ř. s., je povinen rozhodnout kromě nákladů řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení, které předcházelo zrušenému rozhodnutí krajského soudu (viz § 110 odst. 3 větu druhou s. ř. s.). Při rozhodování o náhradě nákladů řízení vychází soudní řád správní z celkového úspěchu ve věci (§ 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s.). Stěžovatelé tak mají právo na náhradu nákladů v plné výši, neboť ve věci měli úspěch.

##### *IV. A Náklady stěžovatele a)*

[62] Náklady řízení stěžovatele v řízení o kasační stížnosti tvoří soudní poplatek ve výši 5 000 Kč a odměna advokátovi ve výši 3 100 Kč za jeden úkon právní služby v podobě

sepsání kasační stížnosti [§ 7 a § 9 odst. 4 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., s přihlédnutím k § 11 odst. 1 písm. d) téže vyhlášky, a jeden režijní paušál ve výši 300 Kč za jeden úkon právní služby dle § 13 odst. 4 téže vyhlášky], zvýšené o částku 714 Kč odpovídající DPH ve výši 21 %, neboť zástupce stěžovatele je plátcem DPH. Celkem tedy náklady řízení o kasační stížnosti činí 9 114 Kč.

[63] Náklady řízení o žalobě, včetně řízení o první kasační stížnosti žalovaného, tvoří soudní poplatek ve výši 3 000 Kč a odměna advokátovi ve výši 12 400 Kč za čtyři úkony právní služby v podobě převzetí a přípravy zastoupení, podání žaloby, účasti na přípravném jednání a účasti na jednání; k první kasační stížnosti se stěžovatel a) nevyjádřil [§ 7 a § 9 odst. 4 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., s přihlédnutím k § 11 odst. 1 písm. a), d) a g) téže vyhlášky, a čtyři režijní paušály po 300 Kč za čtyři úkony právní služby dle § 13 odst. 4 téže vyhlášky], zvýšené o částku 2 856 Kč odpovídající DPH. Celkem náklady řízení o žalobě a první kasační stížnosti činí 19 456 Kč.

[64] Celková výše nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti tedy činí 28 570 Kč. Žalovaný je povinen zaplatit stěžovateli a) náhradu nákladů řízení v této výši k rukám jeho zástupce JUDr. Ladislava Břeského, advokáta se sídlem Botičská 1936/4, Praha 2, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

#### *IV. B Náklady stěžovatelů b) a c)*

[65] Náklady stěžovatelů b) a c) budou shodné, jelikož v řízení postupovali společně a byli zastoupeni shodným advokátem. Soud proto vyčíslí jejich náklady s přihlédnutím k této skutečnosti. Podle § 12 odst. 4 advokátního tarifu, jde-li o společné úkony při zastupování dvou nebo více osob, náleží advokátovi za každou takto zastupovanou osobu mimosmluvní odměna snižená o 20 %.

[66] Náklady řízení každého ze stěžovatelů b) – e) v řízení o kasační stížnosti tvoří soudní poplatek ve výši 5 000 Kč a odměna advokátovi ve výši 2 480 Kč za jeden úkon právní služby v podobě sepsání kasační stížnosti [§ 7 a § 9 odst. 4 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., s přihlédnutím k § 11 odst. 1 písm. d) téže vyhlášky] Za repliku k vyjádření žalovaného kasační soud náhradu nepřiznal, jelikož v ní stěžovatelé setrvali na argumentaci uplatněné v kasační stížnosti. Náhrada hotových výdajů za úkon právní služby činí podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu rozdělená, však poměrnou částí za každého jednotlivého stěžovatele z částky 300 Kč pak tvoří 75 Kč. To vše zvýšené o částku 537 Kč odpovídající DPH ve výši 21 %, neboť zástupce stěžovatele je plátcem DPH. Celkem tedy náklady řízení o kasační stížnosti činí 8 092 Kč za každého ze stěžovatelů b) – e).

[67] Náklady řízení o žalobě, včetně řízení o první kasační stížnosti žalovaného, tvoří soudní poplatek ve výši 3 000 Kč a odměna advokátovi ve výši 14 880 Kč (6 x 2 480) za šest úkonů právní služby v podobě převzetí a přípravy zastoupení, podání žaloby, účast na přípravném jednání a účast na jednání, vyjádření po zrušení prvního rozsudku krajského soudu a návrh otázek k vypracování odborného posouzení; k první kasační stížnosti se stěžovatel a) nevyjádřil [§ 7 a § 9 odst. 4 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., s přihlédnutím

pokračování

k § 11 odst. 1 písm. a), d) a g) téže vyhlášky, a šest režijních paušálů po 75 Kč za šest úkonů právní služby dle § 13 odst. 4 téže vyhlášky], zvýšené o částku 3 219 Kč odpovídající DPH.

[68] Zástupce stěžovatelů b) a c) v řízení před krajským soudem dále požadoval náhradu hotových výdajů za cestovné, neboť na dvě jednání před tímto soudem přicestoval osobním automobilem tovární značky Audi ze svého sídla v Ostravě. Délka jedné cesty z Ostravy do Brna a zpět je dohromady 344 km. Jelikož advokát cestoval na každé z jednání za účinnosti rozdílných vyhlášek upravujících sazby základní náhrady za používání silničních motorových vozidel, posuzoval soud každou z cest zvlášť.

[69] Náhrada za cestu na přípravné jednání 22. 6. 2021: podle § 1 písm. b) vyhlášky č. 589/2020 Sb., ve znění vyhlášky 375/2021 Sb., použité na základě § 13 odst. 5 advokátního tarifu, činí sazba náhrady za 1 km jízdy u osobních silničních motorových vozidel 4,40 Kč; pro uvedenou vzdálenost je celková výše této náhrady 1 514 Kč. Z technického průkazu vozidla dále vyplývá průměrná spotřeba paliva (motorová nafta) 6,8 l na 100 km, což při uvedené vzdálenosti dává celkový objem spotřebovaných pohonných hmot 23,4 l. Podle § 4 písm. c) vyhlášky výše průměrné ceny za 1 litr motorové nafty činí 27,20 Kč. Náhrada za spotřebované pohonné hmoty tedy celkově činí po zaokrouhlení 637 Kč. Celková výše náhrady cestovních výdajů zástupce stěžovatele za cestu na přípravné jednání činí 2 151 Kč.

[70] Náhrada za cestu na jednání 29. 3. 2022: podle § 1 písm. b) vyhlášky č. 511/2021 Sb., použité na základě § 13 odst. 5 advokátního tarifu, činí sazba náhrady za 1 km jízdy u osobních silničních motorových vozidel 4,70 Kč; pro uvedenou vzdálenost je celková výše této náhrady 1 617 Kč. Z technického průkazu vozidla dále vyplývá průměrná spotřeba paliva (motorová nafta) 6,8 l na 100 km, což při uvedené vzdálenosti dává celkový objem spotřebovaných pohonných hmot 23,4 l. Podle § 4 písm. c) vyhlášky výše průměrné ceny za 1 litr motorové nafty činí 47,10 Kč. Náhrada za spotřebované pohonné hmoty tedy celkově činí po zaokrouhlení 1 102 Kč. Celková výše náhrady cestovních výdajů zástupce stěžovatele za cestu na jednání činí 2 719 Kč.

[71] Za čas promeškaný na cestě z Ostravy do Brna (jedna cesta trvá osobním automobilem asi 1,75 hodiny) zástupci náleží náhrada za čtrnáct půlhodin, tj. 1 400 Kč [§ 14 odst. 1 písm. a) a odst. 3 advokátního tarifu]. K celkové částce je třeba přičíst také částku odpovídající DPH, tedy 1 317 Kč. Celkem tedy 7 587 Kč. Tuto částku je třeba poměrně rozdělit mezi stěžovatele b) – e), jelikož byli společně zastoupeni týměž zástupcem. Za každého stěžovatele náhrada pak představuje 1 896,75 Kč.

[72] Celková výše nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti tedy činí 31 537,75 Kč. Žalovaný je povinen zaplatit stěžovatelům b) a c) každému náhradu nákladů řízení v této výši k rukám jejich zástupce JUDr. Alfréda Šrámka, advokáta se sídlem Českobratrská 1403/2, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku. Jelikož došlo ke splnutí původních účastníků [žalobce Pivovar Litovel, a.s. a Pivovar ZUBR, a.s. se stěžovatelem c)] až v závěru řízení, náleží poměrná část jejich náhrady nákladů řízení stěžovateli c). Celkem tedy stěžovatelům b) a c) náleží 126 151 Kč.

[73] Nejvyšší správní soud neuložil v řízení o kasační stížnosti osobě zúčastněné na řízení žádnou povinnost, s jejímž splněním by jí vznikly náklady řízení. Nejvyšší správní soud tedy dle § 60 odst. 5 s. ř. s. rozhodl, že osoba zúčastněná na řízení nemá právo na náhradu jeho nákladů.

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

V Brně dne 20. října 2022

JUDr. Lenka Kaniová  
předsedkyně senátu