



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Ivo Pospíšila, soudce JUDr. Josefa Baxy a soudkyně JUDr. Lenky Kaniové v právní věci žalobce: **PRZEDSIĘBIORSTWO PRODUKCYJNO - HANDLOWE „CHEMIA - BOMAR“ EDWARD MARCINIAK**, sídlem Chróścina 6C, Skorogoszcz, Polská republika, zastoupen Mgr. Tomášem Valouchem, advokátem se sídlem Rašínovo nábřeží 2000/78, Praha 2, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, Praha 4, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 5. 2020, č. j. 8839-2/2020-900000-314, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě – pobočka v Olomouci ze dne 30. 11. 2021, č. j. 65 Af 40/2020 - 79,

takto:

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Celní úřad pro Olomoucký kraj (dále jen „správce daně“) rozhodnutím ze dne 8. 11. 2018 zajistil dle § 42 odst. 1 písm. c) a odst. 3 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních (dále jen „zákon o spotřebních daních“), 30 014 l lihu (množství při 20 °C) společně s nákladním automobilem (tahačem) a cisternovým návěsem, v němž žalobce dne 7. 11. 2018 přepravoval uvedený líh mezi členskými státy EU, a to z Maďarska do Polska přes Českou republiku. Důvodem zajištění lihu spolu s dopravním prostředkem byla skutečnost, že řidičem předložený průvodní doklad neobsahoval všechny náležitosti

zjednodušeného průvodního dokladu podle § 30 zákona o spotřebních daních, resp. nařízení Komise (EHS) č. 3649/92 (dvě kolonky dokladu nebyly vyplněny vůbec a v jedné kolonce byl místo údaje o polském daňovém orgánu, kterému měla být doprava lihu předem oznámena, uveden údaj o příjemci). Současně správce daně téhož dne odebral vzorek za účelem laboratorního ověření, zda se jedná o líh denaturovaný, jak bylo tvrzeno v průvodním dokladu.

[2] V navazujícím řízení o zajištěných vybraných výrobcích správce daně z výsledků zkoušek provedených postupně dvěma celně technickými laboratoři (dále jen „CTL“) zjistil, že přepravovaný líh obsahující cca 96 % etanolu nemá parametry plně denaturovaného lihu dle nařízení Komise (ES) č. 3199/93, o vzájemném uznávání postupů úplné denaturace lihu pro účely osvobození od spotřební daně, ve znění prováděcího nařízení Komise (EU) č. 2017/2236. To z důvodu, že vůbec neobsahuje povinný denaturační prostředek denatonium-benzoát (dále jen „Bitrex“, což je obchodní značka, pod kterou je tato chemická látka obecně známá), jehož měl obsahovat 1 g na 1 hl absolutního etanolu. Nepravdivost údaje o plné denaturaci se dle správce daně stala stěžejní, a tudíž se původně označenými vadami dokladu již dále nezabýval. Ani případné ověření, že další údaje uvedené ve zjednodušeném dokladu byly vyplněny správně a pravdivě, by nemohlo zvrátit důsledky tohoto závažnějšího zjištění.

[3] Jelikož údaj uvedený na dokladu o plné denaturaci lihu byl ve smyslu § 42 odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních údajem nepravdivým, správce daně uzavřel, že nebyly splněny podmínky pro uvolnění lihu ani dopravních prostředků ve smyslu § 42c odst. 1, 2 a 3 zákona o spotřebních daních, neboť přepravovaný líh nebyl zdaněn ani oprávněně nabyt bez daně. Hodnota dopravních prostředků, kterou správce daně s ohledem na jejich stáří stanovil částkou maximálně 3 mil. Kč (max. 6 mil. Kč bez ohledu na stáří vozidel), není ve zjevném nepoměru k výši daně z tohoto lihu, kterou správce daně předběžně vyčíslil na min. 8,1 mil. Kč. Rozhodnutím ze dne 27. 9. 2019, č. j. 1436-10/2019-580000-12 (dále jen „prvostupňové rozhodnutí“), správce daně rozhodl dle § 42d odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních, že zajištěné vybrané výrobky včetně dopravních prostředků (vše ve vlastnictví žalobce) propadají a jejich vlastníkem se stává stát.

[4] V záhlaví označeným rozhodnutím ze dne 11. 5. 2020 žalovaný k odvolání žalobce změnil prvostupňové rozhodnutí tak, že v jeho výroku nahradil v textu „*Vlastníkem zabraných vybraných výrobků se podle § 42d odst. 2 ZSpD stává stát*“, slovo „zabraných“ slovem „propadnutých“. Jinak ponechal rozhodnutí beze změny a odvolací námítky žalobce shledal nedůvodnými.

[5] Žalobce brojil proti napadenému rozhodnutí u Krajského soudu v Ostravě – pobočka v Olomouci (dále jen „krajský soud“), který v záhlaví označeným rozsudkem žalobu zamítl. Upozornil, že správce daně zkoumá, zda jsou splněny podmínky pro uvolnění zajištěných vybraných výrobků a dopravních prostředků. Pokud tomu tak je, rozhodne o jejich uvolnění. Pokud ne, rozhodne podle § 42d odst. 1 zákona o spotřebních daních o jejich propadnutí v případě, že je vlastník těchto výrobků a dopravních prostředků znám, popř. o jejich zabrání, pokud vlastník znám není. Žalobce nezpochybnuje, že vybrané výrobky přepravoval se zjednodušeným průvodním dokladem podle § 30 zákona o spotřebních daních, který obsahoval nepravdivý údaj o plné

pokračování

denaturaci lihu. Dle § 42c odst. 1 zákona o spotřebních daních lze uvolnit vybrané výrobky, které sice byly dopravovány s formálně nedokonalým dokladem, ale prokázalo se, že to materiálně nevedlo k pochybení, pokud jde o samotné zdanění. Výrobky ze zajištění je tedy možné uvolnit jedině za podmínky, že bude v řízení prokázáno jejich řádné zdanění nebo nabytí bez daně. Důkazní břemeno, které leží v tomto případě na daňovém subjektu, žalobce neunesl.

[6] S tvrzením, že vybrané výrobky přepravoval v režimu podmíněného osvobození od daně, který porušil již prodejce na území Maďarska, přišel žalobce nově až v žalobě. V režimu podmíněného osvobození od daně dle § 25 a násl. zákona o spotřebních daních mohou být přepravovány vybrané výrobky jedině s elektronickým průvodním dokladem, jehož náležitosti a způsob vytvoření v elektronickém systému jsou upraveny v § 26 a 27 téhož zákona. Zásadní náležitostí takového dokladu je specifický referenční kód (tzv. ARC kód). Žalobce by v takovém případě již v okamžiku zajištění lihu sdělil, že jej přepravuje v režimu podmíněného osvobození od daně a doložil předepsané doklady. To však neučinil, a to nejen v době zajištění, nýbrž ani v průběhu navazujícího řízení. Jedná o zcela nepodložené tvrzení, a tudíž se žalobce nedůvodně dovolává aplikace § 28 odst. 4 a 5 zákona o spotřebních daních, který se vztahuje k přepravě lihu v režimu podmíněného osvobození od daně.

[7] Krajský soud nepřisvědčil ani námitce, že přepravovaný líh měl být považován za úplně zničené, resp. nenahraditelně ztracené zboží, které spotřební dani nepodléhá. Podle § 67 zákona o spotřebních daních byl líh v každém případě předmětem daně z lihu. Otázka denaturace má nicméně vliv na osvobození lihu od daně dle § 71 zákona o spotřebních daních. Předmětem daně však takový líh zůstává bez ohledu na jeho faktické znehodnocení pro využití k výrobě alkoholických nápojů a jiných výrobků určených k lidské spotřebě, neboť způsobilost ke konzumaci není pojmovým znakem předmětu daně z lihu. Samotný obsah denurantů, které činí líh nepoživatelným, tudíž nemůže vést k závěru, že se jedná o líh zničený, resp. nenahraditelně ztracený ve smyslu čl. 7 odst. 4 Směrnice Rady 2008/118/ES. Krajský soud tudíž neprovedl navrhovaný důkaz znaleckým posudkem, neboť nebyl způsobilý prokázat relevantní skutečnosti.

[8] Propadnutím vybraných výrobků a zajištěných dopravních prostředků na straně jedné a uložení pokuty za nepodání daňového přiznání na straně druhé nebyl žalobce trestán dvakrát za totéž. Nedodržení evidenční povinnosti při dopravě lihu a nepodání daňového přiznání jsou rozdílná jednání a totožné nejsou ani právně relevantní následky (porušení právem chráněných zájmů). Tvrzená dobrá víra žalobce v to, že převáží líh řádně denaturovaný, nemůže mít žádný vliv na posouzení totožnosti obou skutků.

[9] K námitce nepřiměřenosti rozhodnutí o propadnutí lihu včetně dopravního prostředku krajský soud uvedl, že správce daně nemůže libovolně volit mezi jednotlivými způsoby, kterými ukončí řízení o zajištěných vybraných výrobcích, nýbrž musí rozhodnout způsobem, který zákon pro danou situaci předvídá. Při rozhodování o propadnutí zajištěných vybraných výrobků je dle § 42d odst. 1 zákona o spotřebních daních určujícím pouze to, zda byly či nebyly splněny podmínky § 42c zákona o spotřebních daních pro uvolnění těchto výrobků a zda je znám jejich vlastník. Ačkoliv propadnutí nebo zabránění vybraných výrobků je sankcí, na kterou se vztahují základní principy správního trestání, neznamená to, že by bylo možné považovat řízení

o zajištěných vybraných výrobcích za řízení o přestupku a vztáhnout na něj veškerá ustanovení č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich (dále jen „zákon o odpovědnosti za přestupky“). Nakládání s vybranými výrobky některým ze způsobů uvedených v § 42 odst. 1 nebo 2 není v zákoně o spotřebních daních označeno za přestupek, tudíž správce daně nemůže přihlídnout k závažnosti jednání, okolnostem, za nichž byl čin spáchán, ani k majetkovým poměrům obviněného, tj. k hlediskům vyjmenovaným v § 37 zákona o odpovědnosti za přestupky. Nemůže přihlídnout ani k subjektivním okolnostem jako je přesvědčení žalobce, že převážel líh plně denaturovaný.

[10] Jediný prostor pro správní uvážení a zhodnocení proporcionality sankce propadnutí vytvořil zákonodárce správci daně při rozhodování o uvolnění zajištěného dopravního prostředku v § 42c odst. 3 zákona o spotřebních daních, podle něhož může správce daně rozhodnout o uvolnění dopravního prostředku, je-li hodnota dopravního prostředku ve zjevném nepoměru k výši daně, která měla být vyměřena ze zajištěných vybraných výrobků. Právní úprava rozhodování o uvolnění zajištěného dopravního prostředku v sobě kombinuje užití správního uvážení a výklad neurčitého právního pojmu, kterým je „zjevný nepoměr“ k výši daně, která měla být vyměřena z vybraných výrobků, jež byly zajištěny. Není-li neurčitý právní pojem naplněn, není dán prostor pro jakoukoliv úvahu správního orgánu. Správce daně uvedl, z jakých zdrojů a k jakým zjištěním o hodnotě zajištěných dopravních prostředků dospěl, následně vyčíslil pravděpodobnou výši spotřební daně, která bude ze zajištěného lihu vyměřena, a poté obě hodnoty porovnal. Dospěl k závěru, že hodnota zajištěných dopravních prostředků, a to dokonce ani hodnota nezohledňující jejich stáří (tj. cca 6 mil. Kč), není ve zjevném nepoměru k výši vyměřené spotřební daně (8,2 mil. Kč). Správce daně pojem „zjevný nepoměr“ interpretoval tak, že hodnota dopravního prostředku převyšuje výši daně (ideálně několikanásobně), a v souladu s tímto výkladem věc posoudil. Žalobce nesprávnost výkladu správce daně nenamítal, pouze zcela nepřipadně porovnával celkovou částku, o kterou přijde, s hodnotou lihu.

[11] Následnými platebními výměry ze dne 17. 10. 2019 správce daně žalobkyni vyměřil z lihu za zdaňovací období listopad 2018 spotřební daň ve výši 8 231 370 Kč, a dále uložil žalobkyni pokutu za opožděné tvrzení daně ve výši 300 000 Kč. Rozhodnutí žalovaného ve věci spotřební daně je předmětem řízení vedeného Nejvyšším správním soudem pod sp. zn. 8 Afs 48/2022. Rozhodnutí žalovaného ve věci pokuty je předmětem řízení vedeného pod sp. zn. 10 Afs 98/2022.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[12] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“).

[13] Stěžovatel se domnívá, že správce daně nedostatečně zjistil skutkový stav. Měl zjišťovat, že k propuštění lihu ke spotřebě, který byl u dodavatele skladován v režimu podmíněného osvobození od daně, došlo na území Maďarska, a to vadně provedenou denaturací. Daňová povinnost tak vznikla dle čl. 7 odst. 1 a 2 písm. a) a čl. 8 odst. 1 písm. a) směrnice Rady č. 2008/118/ES již v Maďarsku.

pokračování

[14] Pokud by s prvně uvedenou námitkou soud nesouhlasil, má stěžovatel za to, že by mohly být naplněny podmínky pro vyjmutí lihu z režimu podmíněného osvobození na území Maďarska na základě úplného zničení ethanolu, k čemuž stěžovatel dokládá znalecký posudek. Z něj vyplývá, že líh byl pro možnost dalšího použití zcela znehodnocen, neboť jej nelze užít pro lidskou konzumaci. Použité denaturalizační látky nelze odstranit ekonomicky únosným způsobem. Stěžovatel převzal průvodní doklad dle § 30 zákona o spotřebních daních, jelikož o vadném provedení denaturace nevěděl. Stěžovatel navrhuje doplnění dokazování ke zjištění skutkového stavu výsledkem osob, které se podílely na denaturaci lihu a plnění dopravního prostředku. I když došlo k vadné denaturaci, došlo k tomu fakticky, neboť předmětný líh absolutně neměl vlastnosti umožňující použití k potravinářským účelům.

[15] Stěžovatel tvrdí, že došlo k porušení zásady *ne bis in idem*, čili k porušení zákazu dvojího trestání za tentýž skutek, neboť pokuta za nepodání daňového přiznání a propadnutí věci jsou tresty, které byly stěžovateli uloženy za to, že přepravoval nedenaturovaný ethanol přes území ČR s nesprávnou dokumentací. Ačkoliv samotná jednání relevantní pro posouzení skutku nejsou totožná, nelze zpochybnit, že uložení obou trestů se zakládá na stejné okolnosti. Je to důsledkem stěžovatelova přesvědčení, že přepravoval líh osvobozený od spotřební daně. Nesouhlasí s hodnocením soudu, který od sebe tresty odděluje do dvou samostatných jednání – nedodržení evidenční povinnosti při dopravě vybraného výrobku a nepodání řádného daňového tvrzení. Jednání se od sebe v podstatných prvcích neliší. Dvě sankce tak správce daně stěžovateli uložil za jedno protiprávní jednání.

[16] Podle stěžovatele správce daně porušil zásadu přiměřenosti, subsidiarity a zákonnosti při ukládání trestu. Nezohlednil dostatečně závažnost deliktu, kterým byl v podstatě jen převoz lihu s dokladem, který nebyl řádně vyplněn. Sankce dosahuje 80 % vyměřené daně. Soud měl přihlídnout k dobré víře stěžovatele. Uložená sankce zasáhla do práva stěžovatele podnikat, neboť s použitím dopravního prostředku počítal pro uskutečnění dalších zakázek. Z napadeného rozsudku není zřejmá právní úvaha soudu týkající se zásady subsidiarity a zákonnosti. Dále se krajský soud řádně nevypořádal s argumentací týkající se výkladu pojmu „zjevný nepoměr“, jestliže odkázal pouze na napadené rozhodnutí. Výklad správce daně je v tomto nepodložený a neodpovídá zákonu ani důvodové zprávě. Z ničeho neplyne, že pro uvolnění zajištěného dopravního prostředku musí být jeho hodnota vyšší než daň. Podle stěžovatele spočívá zjevný nepoměr v tom, že vyměřenou daň bude muset prostřednictvím sankce uhradit z 80 % ještě jednou. Trestání se má však omezit na případy, u kterých je to odůvodněno závažností a společenskou škodlivostí protiprávního jednání, jestliže nepostačují jiné prostředky a nástroje. Pokud k pochybení došlo na straně dodavatele a stěžovatel neměl v úmyslu distribuovat nezdaněný vybraný výrobek, porušily správní orgány zásadu subsidiarity. Stěžovatel odkazuje na § 48 odst. 3 zákona o odpovědnosti za přestupky.

[17] Stěžovatel nesouhlasí s krajským soudem, že propadnutí vybraných výrobků a dopravního prostředku nepředstavuje sankci za přestupek. V tomto případě by měl převážet teleologický výklad, podle kterého je postihované jednání nutno považovat za přestupek.

[18] Žalovaný se ve svém vyjádření ztotožnil s názorem krajského soudu, že stěžovatel přepravoval líh v režimu volného daňového oběhu se zjednodušeným průvodním dokladem dle § 30 zákona o spotřebních daních, v němž byly uvedeny nepravdivé údaje, a neprokázal, že zajištěný líh byl řádně zdaněn nebo oprávněně nabyt bez daně, a proto nebyly splněny podmínky pro jeho uvolnění. Nesouhlasí s tvrzením stěžovatele, s nímž přišel až v žalobě, že líh přepravoval v režimu podmíněného osvobození od daně. Stejně tak souhlasí s krajským soudem, že líh nelze považovat za zničený či nenahraditelně ztracený, i když je nepoživatelný s ohledem na látky použité k „denaturaci“ a že je stále předmětem daně.

[19] Žalovaný má za to, že krajský soud precizně vypořádal i námitku stěžovatele týkající se porušení zásady *ne bis in idem* a s jeho hodnocením se ztotožňuje. Obdobně souhlasí se závěry týkajícími se přiměřenosti uložené sankce a užití zásad pro ukládání trestů. V žalobě stěžovatel nenamítal nesprávnost výkladu pojmu „zjevný nepoměr“, pouze zcela nepřipadně porovnával celkovou částku, o kterou přijde, s hodnotou lihu. Krajský soud se tak dostatečně zabýval zásadou subsidiarity a zákonnosti, jakož i zjevným nepoměrem k výši daně. Co se týče správnosti samotného výkladu pojmu „zjevný nepoměr k výši daně“, odkazuje žalovaný na obsah napadeného rozhodnutí a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 3. 2018, č. j. 10 Afs 172/2017 - 93.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[20] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou. Důvodnost kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[21] Kasační stížnost **není** důvodná.

[22] Nejvyšší správní soud připomíná, že řízení o kasační stížnosti je ovládáno zásadou dispoziční (viz např. rozsudek ze dne 26. 1. 2015, č. j. 8 As 109/2014 - 70). Obsah a kvalita kasační stížnosti do značné míry předurčuje nejen rozsah přezkumné činnosti, ale i obsah rozsudku soudu. Je proto odpovědností stěžovatele, aby v kasační stížnosti specifikoval skutkové a právní důvody, pro které napadá rozhodnutí krajského soudu (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004 - 54, či ze dne 18. 7. 2013, č. j. 9 Afs 35/2012 - 42). Stěžovatel v převážné části kasační stížnosti na argumentaci krajského soudu nijak konkrétně nereaguje, zcela ji ignoruje a pouze opakuje námitky, které uplatnil již v žalobě, s tím, že krajský soud se s nimi vypořádal nesprávně či nedostatečně.

[23] Podle § 42c odst. 1 zákona o spotřebních daních *[s]právce daně rozhodne o uvolnění zajištěných vybraných výrobků, pokud a) s nimi nebylo nakládáno způsoby uvedenými v § 42 odst. 1 nebo 2, b) vybrané výrobky, které byly dopravovány s dokladem podle § 42 odst. 1 obsahujícím nesprávné nebo nepravdivé údaje, byly zdaněny nebo byly nabyty oprávněně bez daně, nebo c) vybrané výrobky, které byly skladovány s dokladem podle § 42 odst. 2 obsahujícím nesprávné nebo nepravdivé údaje, byly zdaněny.* Dále podle odst. 2 téhož

pokračování

ustanovení *[s]právce daně rozhodne o uvolnění dopravního prostředku, pokud a) s vybranými výrobky, které tento dopravní prostředek dopravoval, nebylo zacházeno způsobem uvedenými v § 42 odst. 1, nebo b) vybrané výrobky, které byly tímto dopravním prostředkem dopravovány s dokladem podle § 42 odst. 1 obsahujícím nesprávné nebo nepravdivé údaje, byly zdaněny nebo byly nabyty oprávněně bez daně. Dle odst. 3 pak [s]právce daně může rozhodnout o uvolnění dopravního prostředku, je-li hodnota dopravního prostředku ve zjevném nepoměru k výši daně, která měla být vyměřena z vybraných výrobků, které byly zajištěny.*

[24] Nejvyšší správní soud sdílí názor krajského soudu, že v daném případě nebyly splněny podmínky dle odst. 1 a 2 citovaného ustanovení pro uvolnění vybraných výrobků a dopravního prostředku a stěžovatel neunesl důkazní břemeno o řádném zdanění lihu či jeho oprávněném nabytí bez daně. Závěry krajského soudu vyslovené v tomto směru v bodech 11 až 14 napadeného rozsudku stěžovatel nijak nezpochybňuje, proto na ně Nejvyšší správní soud zcela odkazuje.

[25] Stěžovatel až v žalobě a jejím doplnění tvrdil, že líh přepravoval v režimu podmíněného osvobození od daně a k propuštění ke spotřebě došlo v Maďarsku a že správní orgány k prokázání této skutečnosti nedostatečně zjistily skutkový stav. Nejvyšší správní soud souhlasí s krajským soudem, že pokud by tomu tak skutečně bylo, tvrdil by to stěžovatel již ve správním řízení a přepravoval by líh s jinými doklady, než které správním orgánům předložil. Tyto závěry stěžovatel v kasační stížnosti zcela ignoruje, nijak na ně nereaguje a pouze opakuje, že líh byl z režimu podmíněného osvobození od daně uvolněn již v Maďarsku a že správní orgány měly k prokázání těchto skutečností provádět dokazování, resp. nyní navrhuje za tímto účelem jeho doplnění. To však musí Nejvyšší správní soud odmítnout, neboť tato námitka stěžovatele je zjevně účelová a pomíjí argumenty krajského soudu, což samo o sobě způsobuje její nedůvodnost. Nado to by bylo zcela absurdní vytykat správním orgánům, že neprováděly dokazování za účelem prokázání tvrzení, která stěžovatel poprvé uplatnil až v žalobě. Pokud zboží dle předložených dokladů převážel v režimu volného daňového oběhu, a nikoliv v režimu podmíněného osvobození od daně, a nic takového ve správním řízení ani netvrdil, nemůže v soudním řízení uspět s námitkou, že správní orgány nezjišťovaly skutečnosti, které by vedly k závěru, že líh nepřevážel v deklarovaném režimu. Obzvlášť za situace, kdy je to stěžovatel, který nese důkazní břemeno již ve správním řízení.

[26] Obdobně stěžovatel pomíjí odůvodnění napadeného rozsudku, v němž se krajský soud vypořádal s námitkou, že líh s ohledem na prokázané množství v něm obsažených denaturantů a technologii použitou při jeho výrobě nemohl být již použit (zneužit) jako zboží podléhající spotřební dani, a tudíž měl být ve smyslu čl. 7 odst. 4 Směrnice Rady 2008/118/ES považován za úplně zničené, resp. nenahraditelně ztracené zboží, které spotřební dani nepodléhá. Své námitky v kasační stížnosti téměř shodně jako v žalobě opakuje a nijak nezpochybňuje, že líh podle krajského soudu podléhá zdanění, i když není požitelný, a v daném případě byl předmětem zdanění v souladu s § 67 zákona o spotřebních daních ve spojení s přílohou I Nařízení Rady (EHS) č. 2658/87 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku. Samotný obsah denaturantů, které činí líh nepoživatelným, tudíž nemůže vést k závěru, že se jedná o líh zničený, resp. nenahraditelně ztracený. S tímto názorem se Nejvyšší správní soud i s ohledem na absenci konkrétní polemiky ze strany stěžovatele zcela ztotožňuje. Kasační stížnost je tudíž

v tomto rozsahu nedůvodná a provádění navržených důkazů s tím souvisejících by bylo nadbytečné.

[27] Totéž platí pro námitku porušení zásady zákazu dvojího trestání za stejné jednání. Stěžovatel v podstatě doslovně zopakoval svou žalobní námitku založenou na tom, že oba skutky jsou důsledkem jeho dobré víry, že převáží líh řádně denaturovaný. Žádným způsobem však nepolemizuje s krajským soudem, který podrobně rozebral, že v případě propadnutí lihu a dopravního prostředku je trestán za jiné jednání než v případě pokuty za nepodání daňového přiznání a že v obou případech jsou rozdílné i právně relevantní následky, jakož i právem chráněné zájmy. Nejvyšší správní soud proto odkazuje na napadený rozsudek a sdílí názor krajského soudu, že tvrzená dobrá víra stěžovatele nemá žádný vliv na posouzení totožnosti obou skutků, a tudíž že ani odkazovaná judikatura není přílehlavá. Ať byla subjektivní příčina stěžovatelova protiprávního jednání jakákoliv, nic to nemění na závěru, že skutky, za které byl potrestán, nejsou totožné. Nadto Nejvyšší správní soud upozorňuje na rozsudek ze dne 17. 7. 2018, č. j. 5 Afs 104/2016 - 31, bod 56, v němž konstatoval, že „*[p]ropadnutí zajištěných výrobků (v dané věci neznačených a nezdaněných cigaret a lihu) nebo dopravního prostředku (v dané věci osobního automobilu užitého pro převoz zboží) dle § 42d zákona o spotřebních daních je na místě i tehdy, pokud by již byla uložena jiná sankce za předmětné jednání, například v podobě daňového penále či trestu podle trestního zákoníku (v nyní projednávané věci podmíněného trestu odnětí svobody). Naopak opačný přístup by byl zjevně v rozporu s legitimním cílem předmětné právní úpravy, veřejným zájmem na regulaci vybraných výrobků a v daném případě rovněž veřejným zájmem na prevenci škodlivého jednání a jeho následků, včetně možného ohrožení veřejného zdraví.*“ I proto nemůže být stěžovatelova námitka v žádném případě důvodná.

[28] Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani námitce týkající se porušení zásad přiměřenosti, subsidiarity a zákonnosti. Stěžovatelova žalobní námitka spočívala v tom, že se dovolával zohlednění své dobré víry, neboť měl za to, že jeho jednání nedosáhlo takové společenské škodlivosti, aby bylo uloženo propadnutí věcí potřebné a přiměřené, a odkazoval rovněž na § 48 odst. 3 zákona o odpovědnosti za přestupky, jakož i na obecná východiska judikatury k ukládání trestů. Obecně se dovolával závěrů Ústavního soudu k tzv. rdousícímu efektu trestu a zásahu do samotné podstaty práva na podnikání. Teprve v kasační stížnosti konkrétně namítá, že uložena sankce zasahuje do jeho práva podnikat, neboť s použitím dopravního prostředku dále počítal při uskutečňování svých zakázek. Netvrdí však, že by propadnutí dopravního prostředku mělo pro jeho podnikání likvidační efekt, což je předpokladem pro uplatnění citovaných závěrů Ústavního soudu. Jelikož tímto směrem stěžovatel nijak neargumentuje ani v kasační stížnosti a zejména to netvrdil ani v žalobě, nemůže být jeho námitka důvodná a nelze ani vytýkat krajskému soudu, že se možným rdousícím efektem napadeného rozhodnutí podrobně nezabýval. Pro úplnost Nejvyšší správní soud poukazuje na usnesení ze dne 17. 9. 2019, sp. zn. II. ÚS 1769/18, v němž Ústavní soud konstatoval, že „*namítá-li stěžovatel, že se správní soudy nezabývaly rdousícím efektem předmětné sankce, přehlíží závěry městského soudu, podle kterého je sice nesporné, že propadnutí dvou ze čtyř dopravních prostředků, které stěžovatel vlastnil, muselo znamenat zásah do jeho podnikatelské činnosti, nicméně jen z takového důvodu nelze označit sankci za likvidační*“. Nejvyšší správní soud má rovněž za to, že ani citelný zásah do práva podnikat nutně nepředstavuje zásah nezákonný

pokračování

či dokonce protiústavní, pokud nemá likvidační účinky. Nic takového však stěžovatel netvrdí, jak již bylo shora uvedeno.

[29] Obdobně stěžovatel v žalobě netvrdil jako v kasační stížnosti, že správní orgány nesprávně vyložily pojem „zjevný nepoměr“, ale pouze se domáhal aplikace § 48 odst. 3 zákona o odpovědnosti za přestupky. Žádnou konkrétní argumentaci, se kterou se krajský soud údajně nevypořádal, však žaloba neobsahovala, a výtky stěžovatele jsou proto v tomto směru zcela liché.

[30] Krajský soud nepominul ani námitky týkající se zásady subsidiarity a zákonnosti. Jasně v napadeném rozsudku vysvětlil, že byť judikatura považuje propadnutí vybraných výrobků a dopravního prostředku za trestní sankci, užití trestních zásad na tento institut je omezené. Pokud nejsou splněny podmínky pro uvolnění vybraných výrobků a dopravního prostředku, správce daně nemá uvážení, zda tuto sankci uloží, či nikoliv. Ozřejmil pak, že uvážení má správce daně pouze při aplikaci „§ 42c odst. 3 ZSpD, podle něhož může správce daně rozhodnout o uvolnění dopravního prostředku, je-li hodnota dopravního prostředku ve zjevném nepoměru k výši daně, která měla být vyměřena z vybraných výrobků, které byly zajištěny. V tomto jediném případě promítl zákonodárce do rozhodování v řízení o zajištěných vybraných výrobcích pravidlo o neuložení propadnutí věci užívané v rámci správního trestání (§ 48 odst. 3 zákona o odpovědnosti za přestupky)“. Dále rozebral podstatu správního uvážení při aplikaci citovaného ustanovení zákona o spotřebních daních, vyložil, jak se s touto otázkou vypořádaly správní orgány a s jejich závěry se ztotožnil. S ohledem na obsah námitek stěžovatele, který se odkazoval na § 48 odst. 3 zákona o odpovědnosti za přestupky a porovnával částku, o kterou přijde, s hodnotou lihu, aniž by zpochybnil výklad správních orgánů, lze uzavřít, že krajský soud na žalobní námitku reagoval dostatečně a přezkoumatelně.

[31] Nejvyšší správní soud nesouhlasí s výkladem, na základě něhož krajský soud dovodil, že v daném případě nejde obecně o řízení o přestupku, neboť jej jako přestupek zákon výslovně neoznačuje. Zákon o odpovědnosti za přestupky je při rozhodování o propadnutí zajištěných vybraných výrobků a dopravního prostředku obecným právním předpisem ve vztahu k zákonu o spotřebních daních, a užije se tudíž tam, kde zákon o spotřebních daních coby zvláštní právní předpis neobsahuje svébytnou úpravu. Lze souhlasit s krajským soudem, že v daném případě nelze užít všechna ustanovení zákona o odpovědnosti za přestupky, ale nikoliv proto, že zákon o spotřebních daních vytýkané jednání za přestupek neoznačuje, nýbrž z důvodu popsaného vztahu obecnosti a speciality mezi těmito zákony. Dílčí chybný závěr však na celkovou správnost a zákonnost napadeného rozsudku nemá žádný vliv.

[32] Krajský soud správně vyložil, že v daném případě se (z důvodu jeho speciality – pozn. Nejvyššího správního soudu) užije § 42c odst. 3 zákona o spotřebních daních. Stejně tak správně vyložil, že k propadnutí nebo zabránění zajištěných věcí dochází vždy tehdy, když nejsou splněny podmínky pro uvolnění vybraných výrobků nebo dopravního prostředku (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 1. 2021, č. j. 8 Afs 72/2019 - 34). V rozsudku ze dne 13. 10. 2020, č. j. 10 Afs 61/2019 - 63, Nejvyšší správní soud uvedl, že „lze odkázat na náleží Ústavního soudu ze dne 30. 7. 2013 ve věci Pl. ÚS 37/11 (tato věc se sice týkala institutu mírně odlišného – propadnutí tabákových výrobků a lihovin podle § 135d zákona o spotřebních daních – ale v podstatných rysech srovnatelného).

Ústavní soud zde vyslovil, že test proporcionality se u tohoto institutu nepoužije ve své úplné formě. To plyne z povahy sankčního opatření, jehož intenzitu nelze odstupňovat: vybrané výrobky buď propadnou, nebo budou vráceny. Ústavní soud zdůraznil, že není na něm, nýbrž na orgánech rozhodujících v konkrétních věcech, aby zvažily všechny okolnosti případu – zejména to, zda přijatá sankce nezasáhla do samotné podstaty práva podnikat a zda neměla v konkrétním případě likvidační charakter“. V citovaném rozsudku taktéž konstatoval, že byť v dané věci stěžovatelka učinila vše proto, aby měla při přepravě zboží veškeré potřebné doklady, a vnímá proto propadnutí své věci jako nespravedlivý následek porušení povinností, kterého se dopustili primárně německý odesílatel a polský přepravce, k těmto okolnostem celní orgány nepřihlízejí ani nemohou přihlížet. Stěžovatelka se může případně pokusit získat náhradu škody soukromoprávní cestou. Tyto závěry pak lze vztáhnout také na nyní posuzovaný případ, v němž se stěžovatel opakovaně dovolává své údajné dobré víry, že převážel líh řádně denaturovaný, neboť pochybení vzniklo na straně jeho dodavatele. S ohledem na omezené možnosti individualizace sankce propadnutí vybraných výrobků a dopravního prostředku nelze zohlednit dobrou víru tak, jak se stěžovatel domáhá. K tomu lze podpůrně odkázat na rozsudek kasačního soudu ze dne 17. 1. 2018, č. j. 8 Afs 47/2017 - 40, v němž citoval z rozsudku ze dne 27. 2. 2013, č. j. 7 Afs 55/2012 - 23, že podle § 42d odst. 1 zákona o spotřebních daních ve znění účinném od 1. 5. 2011, celní orgán žádný prostor pro správní uvážení nemá a zákonodárce výslovně zakotvil režim zmírňujícího správního uvážení pouze pro případ propadnutí dopravního prostředku dle § 42c odst. 2 téhož zákona, a dovedil z toho, že „na rozhodování o zajištěných vybraných výrobcích nemohly mít stěžovatelem uváděné okolnosti týkající se jeho dobré víry a postupu dodavatelů jakýkoliv vliv“.

[33] Nejvyšší správní soud v této souvislosti nepovažuje napadené rozhodnutí za nepřiměřené ve smyslu § 42c odst. 3 zákona o spotřebních daních a ztotožňuje se s krajským soudem a správními orgány, jak vyložily pojem „zjevný nepoměr“ obsažený v tomto ustanovení. Stěžovatel namítá, že naopak považuje propadnutí vybraných výrobků a dopravního prostředku v hodnotě 80 % vyměřené daně za zjevně nepřiměřené. Nejvyšší správní soud má však za to, že pokud se má skutečně jednat o „zjevný“ nepoměr, musela by hodnota propadnutého dopravního prostředku (zákon spojuje možnost uvolnit pro zjevný nepoměr hodnoty k výši daně pouze zajištěný dopravní prostředek, a proto nelze zohledňovat také hodnotu lihu či dalších sankcí, jak to nesprávně směřuje stěžovatel) výrazně převyšovat výši daně. Tak to bylo například v případě rozhodovaném Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 28. 10. 2020, č. j. 4 Afs 107/2018 - 46, kde hodnota propadnutých věcí přesahovala daň několikanásobně. Naopak v případě stěžovatele, v němž hodnota propadnutého dopravního prostředku dosahuje bez ohledu na jeho stáří zhruba tři čtvrtin výše daně a při zohlednění jeho stáří je odhadnuta na méně než polovinu výše daně, nejde o hodnotu, která by byla zjevně nepoměrná k výši daně. To, že se má hodnota dopravního prostředku porovnávat s výší daně, přitom vyplývá z výslovného znění zákona. Slovo „nepoměr“ je pak zde možné chápat také jako „nevyrovnanost“, proto se závěrem, že by hodnota dopravního prostředku musela výrazně převyšovat částku samotné daně, Nejvyšší správní soud souhlasí. Tento výklad pak není ani v rozporu s důvodovou zprávou k novele, která ustanovení § 42c do zákona o spotřebních daních doplnila (zákon č. 95/2011 Sb.), jak namítá stěžovatel. Důvodová zpráva totiž o dané otázce výslovně vůbec nepojednává.

IV. Závěr a náklady řízení

pokračování

[34] S ohledem na vše výše uvedené dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[35] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel ve věci neměl úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, žalovanému pak v souvislosti s tímto řízením žádné náklady nad rozsah jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 23. března 2023

JUDr. Ivo Pospíšil
předseda senátu