

USNESENÍ

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Jitky Zavřelové a soudců Petra Mikeše a Milana Podhrázkého v právní věci žalobce: **PRZEDSIĘBIORSTWO PRODUKCYJNO – HANDLOWE „CHEMIA – BOMAR“ EDWARD MARCINIAK**, NIP 7470002307, se sídlem Chróścina 6C, 49-345 Skorogoszcz, Polská republika, zastoupený Mgr. Tomášem Valouchem, advokátem, se sídlem Rašínovo nábřeží 2000/78, Praha 2, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 1387/7, Praha 4, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 3. 2020, čj. 16004/2020-900000-314, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě – pobočka v Olomouci ze dne 30. 11. 2021, čj. 65 Af 30/2020-59,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se odmítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalobci **se vrací** zaplacený soudní poplatek za kasační stížnost ve výši **5 000 Kč**, který bude vyplacen z účtu Nejvyššího správního soudu do 30 dnů od právní moci tohoto usnesení k rukám jeho zástupce Mgr. Tomáše Valoucha, advokáta.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalobce 7. 11. 2018 přepravoval mezi členskými státy EU, z Maďarska do Polska přes Českou republiku, 30 014 l lihu (množství při 20 °C). Jelikož řidičem předložený průvodní doklad neobsahoval všechny náležitosti zjednodušeného průvodního dokladu podle § 30 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, (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), rozhodl Celní úřad pro Olomoucký kraj (dále „správce daně“) s odkazem na § 42 odst. 1 písm. c) a odst. 3 tohoto zákona o zajištění uvedeného lihu společně s nákladním automobilem (tahačem) a cisternovým návěsem.

[2] Z výsledků zkoušek provedených postupně dvěma celně technickými laboratořemi správce daně 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, neboť vůbec neobsahuje povinný denaturační prostředek denatonium-benzoát, jehož měl obsahovat 1 g na 1 hl absolutního etanolu (dále bude soud používat pro označení denatonium-benzoátu název „Bitrex“, což je obchodní značka, pod kterou je tato chemická látka obecně známá). Zjištění o nepravdivosti údaje o plné denaturaci se dle správce daně stalo stěžejní, neboť jeho důsledky by nemohlo zvrátit ani případné zjištění, že zjednodušený průvodní doklad byl vyplněn dostatečně. Následně správce daně rozhodl o propadnutí zajištěných věcí státu (viz rozsudek NSS z 23. 3. 2023, čj. 1 Afs 54/2022-44). Dále žalobci vyměřil pokutu za opožděné tvrzení daně podle § 250 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (viz řízení o kasační stížnosti vedené pod sp. zn. 10 Afs 98/2022).

[3] Platebním výměrem ze 17. 10. 2019, čj. 98994/2019-580000-31, správce daně vyměřil žalobci spotřební daň z předmětného lihu za zdaňovací období listopad 2018 ve výši 8 231 370 Kč. V záhlaví označeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobce a platební výměr potvrdil.

[4] Žalobu proti rozhodnutí žalovaného krajský soud výše uvedeným rozsudkem zamítl. V posuzovaném případě nevznikly žádné pochybnosti o tom, že žalobcem přepravovaný líh byl určen pro jeho podnikání a nesplňoval definici lihoviny určené pro osobní spotřebu dle § 4 odst. 5 zákona o spotřebních daních. Žalobce nikdy v průběhu celého řízení nezpochyboval správnost zjištění o nepřítomnosti Bitrexu. Krajský soud rovněž uvedl, že pro určení osoby plátce daně a její výpočet byl skutkový stav zjištěn dostatečně. Bylo by proto nadbytečné doplňovat dokazování o výslech svědků, kteří měli podle žalobce prokázat, kdo a jak líh do cisterny v Maďarsku načerpal, jak provedl denaturaci, kdo byl zodpovědný za použité denaturační činidlo, či jaká denaturační činidla používá prodejce, společnost Pannonia. Jelikož zákon o spotřebních daních neobsahuje žádné liberační ustanovení, které by žalobce jako dopravce zprošťovalo jeho postavení plátce daně podle § 4 odst. 1 písm. f) tohoto zákona, je zcela nerozhodné, zda měl dobrou víru, resp. vědomost o skutečných vlastnostech přepravovaného lihu, popř. co vše učinil pro to, aby se vyhnul riziku, že se do postavení plátce dostane. Pro vznik povinnosti přiznat a zaplatit daň a určení osoby plátce daně byla podstatná pouze zjištění o objektivních vlastnostech přepravovaného lihu a o tom, kdo jej přepravoval. Otázka způsobu provedení a původce denaturace předmětného lihu nebyla pro správné zjištění a stanovení daně rozhodná. Neprovedením nadbytečných důkazů ani nemohlo dojít k porušení zásady zákonnosti. Námitku, jíž se žalobce domáhal přímého účinku čl. 7 odst. 4 směrnice Rady 2008/118/ES z 16. 12. 2008, o obecné úpravě spotřebních daní a o zrušení směrnice 92/12/EHS (dále „směrnice 2008/118/ES“), z něhož dovozoval, že předmětný etanol neměl být předmětem spotřební daně pro jeho prokazatelnou nepoživatelnost, shledal krajský soud opožděnou, neboť ji žalobce neuplatnil ve lhůtě pro podání žaloby a ani ji nebylo možno považovat za rozvedení jakéhokoli včas uplatněného žalobního bodu.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[5] Žalobce (dále „stěžovatel“) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností, v níž navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

[6] Stěžovatel namítl vadu řízení před správními orgány spočívající v nedostatečně zjištěném skutkovém stavu. Pokud by správce daně vyslechl stěžovatelem navržené svědky, zjistil by, že k propuštění lihu ke spotřebě, který byl u dodavatele skladován v režimu

pokračování

podmíněného osvobození od daně, došlo na území Maďarska, a to vadně provedenou denaturací. Daňová povinnost tak vznikla podle čl. 7 odst. 1 a 2 písm. a) a čl. 8 odst. 1 písm. a) směrnice 2008/118/ES již v Maďarsku. Stěžovatel proto navrhl doplnění dokazování výsledkem osob, které se podílely na denuraci lihu a plnění dopravního prostředku.

[7] 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 ve smyslu čl. 7 odst. 4 směrnice 2008/118/ES. K tomu stěžovatel doložil 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. I když došlo k vadné denuraci, fakticky byl líh denaturován, neboť absolutně neměl vlastnosti umožňující použití k potravinářským účelům.

[8] Dále uvedl, stejně jako již v žalobě, že udělal vše pro to, aby denaturace byla provedena v pořádku, a proto v době zahájení dopravy byl prokazatelně v dobré víře, že převážený líh je denaturován v souladu s předpisy EU, přičemž objektivně nemohl nedostatečnou denuraci jakkoli ovlivnit. Dobrá víra pramenila zejména z toho, že společnost Pannonia je jedním z největších evropských producentů biolihu, stěžovatel s ní uzavřel písemnou smlouvu a obdržel od ní protokol o denuraci a laboratorní zprávu o analýze, cisterna měla originální plomby společnosti Pannonia, přičemž stěžovatel používal líh pro vlastní potřebu (výrobu kapaliny do ostříkovačů a podobných výrobků). Stěžovatel převzal průvodní doklad podle § 30 zákona o spotřebních daních, jelikož o vadném provedení denaturace nevěděl.

[9] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti navrhl její zamítnutí. Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud odmítl kasační stížnost jako nepřijatelnou, bylo by nadbytečné vyjádření podrobněji reprodukovat.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[10] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost jako celek je nepřijatelná.

[11] Uplatněnou argumentaci totiž nelze považovat za přípustné kasační námitky ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s., podle nějž *není kasační stížnost přípustná, opírá-li se jen o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103, nebo o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl.*

[12] Kasační stížnost je opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského (městského) soudu ve správním soudnictví (§ 102 s. ř. s.). Z toho plyne, že aby byly kasační námitky způsobitelné k projednání, musí kvalifikovaným způsobem zpochybňovat právě rozhodnutí krajského (městského) soudu. Stěžovatel je tedy povinen uvést konkrétní argumentaci zpochybňující závěry vyslovené v napadeném rozhodnutí soudu (srov. např. rozsudky NSS z 15. 2. 2017, čj. 1 Azs 249/2016-38, bod 12, nebo z 29. 1. 2015, čj. 8 Afs 25/2012-351, bod 140 a judikaturu tam citovanou). Z těchto důvodů tedy i kasační námitky, které v podstatě jen opakují žalobní tvrzení a alespoň v minimální míře nereagují na argumentaci krajského (městského) soudu, nepředstavují důvody podle § 103 s. ř. s., a jsou proto nepřijatelné ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s. V takové

situaci není namístě vyzývat stěžovatele k odstranění této vady postupem podle § 109 odst. 1 s. ř. s. (srov. usnesení NSS z 30. 6. 2020, čj. 10 As 181/2019-63, č. 4051/2020 Sb. NSS, body 5, 12 a 13).

[13] Námitku, že správce daně nedostatečně zjistil skutkový stav, neboť nevyslechl stěžovatelem navržené svědky podílející se na denaturaci lihu a plnění dopravního prostředku, stěžovatel uplatnil již v žalobě a krajský soud ji vypořádal v bodech 20 a 21 nyní napadeného rozsudku, včetně zdůvodnění, proč bylo nadbytečné tyto svědky vyslechnout (viz bod [4] výše). S těmito závěry krajského soudu však stěžovatel v kasační stížnosti nikterak nepolemizuje. Místo toho zcela nově argumentuje tím, že by svědecké výpovědi prokázaly, že k propuštění lihu ke spotřebě, který byl u dodavatele skladován v režimu podmíněného osvobození od daně, došlo na území Maďarska, kde proto v důsledku nedostatečné denaturace vznikla daňová povinnost. Jelikož tuto námitku poprvé uplatnil až v kasační stížnosti, ač mu nic nebránilo učinit tak již v žalobě, jde o námitku nepřipustnou ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s.

[14] Námitka spočívající v úplném zničení ethanolu, které stěžovatel doložil znaleckým posudkem, je totožná s opožděnou žalobní námitkou, již stěžovatel uplatnil až po lhůtě pro podání žaloby (body 9 a 25 napadeného rozsudku). Stěžovatel tak uvedenou námitku uplatnil až v kasační stížnosti, ač mu nic nebránilo učinit tak již v žalobě. Námitka je proto také nepřipustná ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s.

[15] Pokud jde o kasační námitku dobrou vírou, jde o doslovné zopakování žalobní námitky bez jakékoli reakce na její vypořádání ze strany krajského soudu v bodech 18 a 19 napadeného rozsudku. Krajský soud jasně a srozumitelně vysvětlil, že otázka dobré víry je pro nyní projednávanou věc (vyměření spotřební daně z lihu) zcela bezpředmětná, neboť ani její existence nemůže mít žádný vliv na skutečnost, že stěžovatel byl v postavení plátce daně podle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních. Stejně tak vysvětlil, že nemohlo jít o lihoviny určené pro osobní spotřebu ve smyslu § 4 odst. 5 zákona o spotřebních daních. V pouhém zopakování žalobní námitky tak nelze spatřovat setrvání na dříve vznesené argumentaci, která by byla nadále schopná obstát proti závěrům krajského soudu. I tato námitka je proto nepřipustná (rozsudek NSS ze 7. 9. 2022, čj. 8 As 178/2020-38, bod 37 a tam citovaná judikatura). Úkolem Nejvyššího správního soudu totiž není opětovné projednání správní žaloby, ale přezkoumání správnosti postupu krajského soudu (usnesení ÚS z 22. 11. 2022, sp. zn. II. ÚS 1852/22).

[16] Je zjevné, že kasační stížnost jako celek je nepřipustná. V části námitek proto, že je stěžovatel poprvé uplatnil až v kasační stížnosti, ve zbytku proto, že jde o doslovné zopakování již krajským soudem vypořádaného žalobního bodu.

[17] Není úlohou Nejvyššího správního soudu podrobit napadený rozsudek komplexnímu „testu“ a v návaznosti na opakované či zcela mimoběžné námitky posuzovat, zda krajský soud dospěl ke správnému závěru. Stejně tak není Nejvyšší správní soud povinen ani oprávněn domýšlet za stěžovatele argumenty, na základě kterých by tomu tak mohlo být. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by roli jeho advokáta (viz rozsudek NSS z 3. 12. 2020, čj. 7 Afs 251/2020-29, bod 11 a tam citovaná judikatura). V dané věci tedy není prostor pro to, *»aby Nejvyšší správní soud „stručně a obecně“ přezkoumal závěry krajského soudu – tak někdy postupují krajské soudy ve vztahu ke správním rozhodnutím, mají-li projednat „neumělou“ laickou žalobu. K tomuto postupu vede*

pokračování

krajské soudy snaha nepřipravit žalobce, kteří nemusí být zastoupeni advokátem, o přístup k soudu. V řízení o kasační stížnosti však není pro podobný postup prostor. V řízení, v němž musí za stěžovatele jednat advokát či jiný právní profesionál, je třeba vyžadovat tomu odpovídající úroveň právní argumentace ... « (viz usnesení NSS z 30. 6. 2020, čj. 2 Afs 115/2020-42, bod 16, či obdobně usnesení NSS čj. 10 As 181/2019-63, bod 11).

[18] Nejvyšší správní soud pak stěžovatele před posouzením kasační stížnosti nevyzýval k jejímu doplnění o další kasační námitky, neboť podaná kasační stížnost důvody obsahovala (byť šlo o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103 s. ř. s., resp. důvody neuplatněné v řízení před krajským soudem). Postup podle § 109 odst. 1 ve spojení s § 106 odst. 3 s. ř. s. je na místě jen v situaci, kdy kasační stížnost neobsahuje vůbec žádnou argumentaci (ani pokus o ni). Postup podle těchto ustanovení není určen k tomu, aby soud, který obdrží relativně dlouhý strukturovaný právní text tváříci se jako zdůvodněná kasační stížnost, upozorňoval stěžovatele zastoupeného právním profesionálem na potřebu či vhodnost doplnění jeho argumentace (obdobně viz usnesení NSS čj. 2 Afs 115/2020-42, bod 19). To samozřejmě mohl stěžovatel učinit kdykoli v průběhu kasačního řízení, neboť stěžovatel, vůči němuž nebylo postupováno podle § 106 odst. 3 s. ř. s., může bez omezení jakoukoliv lhůtou rozhojnit důvody, pro které kasační stížnost podává [srov. nález ÚS z 31. 1. 2006, sp. zn. I. ÚS 390/05 (N 27/40 SbNU 219)].

IV. Závěr a náklady řízení

[19] Vzhledem k výše uvedenému dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost jako celek není přípustná, a proto ji odmítl [§ 104 odst. 4 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. a § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s.].

[20] O náhradě nákladů řízení rozhodl soud v souladu s § 60 odst. 3 ve spojení s § 120 s. ř. s., podle nichž žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, byla-li kasační stížnost odmítnuta.

[21] Byl-li návrh na zahájení řízení před prvním jednáním odmítnut, soud vrátí z účtu soudu zaplacený poplatek (§ 10 odst. 3 věta třetí zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích; usnesení rozšířeného senátu NSS z 25. 3. 2021, čj. 8 As 287/2020-33, č. 4170/2021 Sb. NSS). Proto soud stěžovateli vrací soudní poplatek ve výši 5 000 Kč zaplacený za kasační stížnost, ve lhůtě stanovené v souladu s § 10a odst. 1 zákona o soudních poplatcích.

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

V Brně 21. července 2023

Jitka Zavřelová
předsedkyně senátu