



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Lenky Krupičkové a soudců Davida Hipšra a Tomáše Foltase v právní věci žalobkyně: **ELASTIK, spol. s r. o.**, se sídlem Hlavná 252/104, Šelpice, Slovenská republika, zastoupená JUDr. Marošem Prošmanem, advokátem se sídlem Revoluční 764/17, Praha, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 1387/7, Praha, **za účasti:** „MICHOR“ K. MICHALSKI, S. STEFANIAK SPÓLKA JAWNA, se sídlem ul. Skłęczkowska 18, Kutno, Polská republika, zastoupená JUDr. Vandou Bieleckou, advokátkou se sídlem Pavlovova 586/8, Havířov, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě - pobočka v Olomouci ze dne 9. 11. 2022, č. j. 60 Af 9/2021-39,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I.

[1] Celní úřad pro Olomoucký kraj (dále též „správce daně“) provedl dne 25. 10. 2019 kontrolu nákladního vozidla a cisternového návěsu. Řidič vozidla předložil při kontrole doklady, z nichž plynulo, že přepravuje ETANOL SKAZÓNY PCK MIB 96 CN 22072000 v množství 23 970,9 kg z Polské do Slovenské republiky. Jelikož nepředložil zjednodušený průvodní doklad ve smyslu § 30 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních (dále jen „ZSD“) či doklady, kterými by jej bylo možné nahradit, správce daně provedl zajištění přepravovaného lihu (denaturovaný ethanol) a dopravního prostředku. Dne 31. 10. 2019 pak

správce daně rozhodl dle § 42 odst. 1 písm. c) a odst. 3 ZSD o zajištění přepravovaného lihu a dopravního prostředku. K odvolání osoby zúčastněné na řízení žalovaný změnil rozhodnutí o zajištění tak, že ve výroku text „dle ustanovení § 42 odst. 1 písm. c)“ nahradil textem „dle ustanovení § 42 odst. 1 písm. a)“.

[2] Žalobkyně posléze doručila dne 15. 4. 2020 správci daně žádost o vydání zajištěného lihu. Ke své žádosti přiložila kupní smlouvu ze dne 25. 11. 2019, kterou převedla osoba zúčastněná na řízení jako výlučný vlastník vlastnické právo k zajištěnému líhu na žalobkyni.

[3] Správce daně následně rozhodnutím ze dne 6. 5. 2020 rozhodl podle § 42d odst. 1 písm. a) ZSD o propadnutí zajištěného lihu s odůvodněním, že byl dopravován na daňovém území České republiky bez dokladu uvedeného v § 30 téhož zákona; došlo tedy k naplnění § 42 odst. 1 písm. a) ZSD. Odvolání žalobkyně žalovaný zamítl a potvrdil rozhodnutí o propadnutí věci.

II.

[4] Proti rozhodnutí o odvolání brojila žalobkyně žalobou. Namítala, že rozhodnutí je nicotné, neboť správce daně nebyl věcně příslušný rozhodnout o zajištění lihu. Neměl k tomu ani pravomoc, neboť ta dopadá jen na přepravy vymezené v § 30 ZSD. Žalobkyně připustila, že podle nařízení komise (EHS) č. 3649/92 ze dne 17. 12. 1992, o zjednodušeném průvodním dokladu pro pohyb výrobků podléhajících spotřební dani, které byly uvolněny ke spotřebě v odesílajícím členském státě, uvnitř Společenství (dále jen „nařízení č. 3649/92“) existuje povinnost mít u přepravy lihu zjednodušený průvodní doklad. Ustanovení § 30 ZSD však takovou povinnost neupravuje; její vymáhání je tak v rozporu s principem právní jistoty. Zároveň nařízení nedefinuje obdobnou sankci za porušení dané povinnosti. Dále označila rozhodnutí o zajištění za vnitřně rozporné, neboť ve výroku správce daně uvedl důvod pro zajištění dle § 42 odst. 1 písm. c) ZSD, odůvodnění však pojednává o § 42 odst. 1 písm. a) téhož zákona. Závěrem uvedla, že sankce v podobě zajištění a propadnutí ethanolu byla nepřiměřeným zásahem do jejích majetkových práv.

[5] Krajský soud v Ostravě - pobočka v Olomouci (dále též „krajský soud“) žalobkyni nepřisvědčil. Zdůraznil, že zákonodárce formuloval § 42 odst. 1 písm. a) ZSD zcela jasně tak, že přepravované výrobky správce daně zajistí, nejsou-li „dopravovány“ s doklady dle jednotlivých ustanovení ZSD. Dané ustanovení tedy neodkazuje na konkrétní typy přeprav, které uvádí § 30 ZSD, ale na konkrétní doklad, tj. zjednodušený průvodní doklad, na jehož vzor a náležitosti odkazuje § 30 odst. 5 ZSD. Skutková podstata uvedená v § 42 odst. 1 písm. a) je tak naplněna tehdy, pokud není předložen požadovaný doklad. Podle krajského soudu plyne tentýž závěr z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 11. 2014, č. j. 10 Afs 148/2014-70. Pravomoc správce daně a jeho věcná příslušnost k vydání rozhodnutí o zajištění vybraných výrobků proto není omezena jen na typy přeprav uvedené v § 30 ZSD. Krajský soud neshledal rozhodnutí o zajištění nicotným ani z důvodu vnitřní rozpornosti. Správce daně sice v jeho výroku uvedl, že předmětný ethanol zajistil podle § 42 odst. 1 písm. c) ZSD, byť odůvodnění odpovídá ustanovení § 42 odst. 1 písm. a) téhož zákona. Tuto vadu však zhojil žalovaný, což žalobkyně v žalobě vůbec nereflektovala. K aplikaci nařízení krajský soud dodal, že se jedná o závazný a přímo použitelný předpis. Žalobkyně byla povinna jím uloženou povinnost splnit. Následky jejího nesplnění pak

pokračování

komplexně upravuje ZSD. Závěrem krajský soud nepřisvědčil ani namítané nepřiměřenosti zásahu do majetkových práv žalobkyně. Sankce v podobě propadnutí zajištěných věcí by mohla být nepřiměřená tehdy, pokud by měla pro daňový subjekt likvidační důsledek. To žalobkyně ani netvrdila.

III.

[6] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) kasační stížnost z důvodů, které podřadila pod § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále též „s. ř. s.“). Krajský soud se podle ní nedostatečně vypořádal s jejími žalobními námitkami stran nezákonnosti, respektive nicotnosti rozhodnutí o zajištění. K tomu žalobkyně zopakovala svou argumentaci, podle níž správce daně neměl pravomoc ani věcnou příslušnost rozhodnout o zajištění a následném propadnutí lihu, neboť § 30 ZSD nedopadá na situaci, kdy je denaturovaný líh přepravován z Polska, přes Českou republiku, na Slovensko. V této souvislosti poukázala na princip právní jistoty, ochranu legitimního očekávání a výklad v pochybnostech ve prospěch jednotlivce, k čemuž obsáhle citovala judikaturu. Podle ní jsou „sankcionovatelné“ jen druhy dopravy určené v § 30 ZSD. Stěžovatelka dále zopakovala, že rozhodnutí o zajištění je vnitřně rozporné, neboť jeho odůvodnění není souladné s výrokem. Na tom podle ní nic nemění následný zásah žalovaného, neboť pochybení správce daně nebylo možné konvalidovat. Nadto šlo o nepřiměřený zásah do jejich majetkových práv. Uzavřela, že krajský soud selektivně přihlížel jen k některým skutečnostem, čímž žalobkyni zkrátil na právu na spravedlivý proces.

IV.

[7] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti konstatoval, že kasační námitky jsou fakticky totožné s těmi žalobními. Zdůraznil, že výrobky, jež jsou předmětem spotřební daně, lze uvnitř Evropského společenství přepravovat toliko se zjednodušeným průvodním dokladem. Souhlasil pak se závěry krajského soudu a připomněl, že skutková podstata uvedená v § 42 odst. 1 písm. a) ZSD je naplněna tehdy, pokud není předložen požadovaný doklad, tj. zjednodušený průvodní doklad ve smyslu nařízení č. 3649/92, či obchodní dokumentace, která by tento doklad v souladu s uvedeným nařízením nahradila.

[8] Osoba zúčastněná na řízení se ke kasační stížnosti nevyjádřila.

V.

[9] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.). Kasační stížnost shledal projednatelnou a včasnou. Stěžovatelka je v řízení o kasační stížnosti rovněž řádně zastoupena advokátem.

[10] Kasační stížnost není důvodná.

[11] Nejvyšší správní soud předesílá, že kasační stížnost je opravný prostředek směřující proti pravomocnému rozhodnutí krajského (městského) soudu. Jedná se tedy o mimořádný opravný prostředek. Kasační soud přezkoumává rozhodnutí a postup krajského soudu. Stěžovatel je proto povinen uvést konkrétní argumentaci zpochybňující právě závěry vyslovené v napadeném rozhodnutí krajského soudu (srov. např. rozsudky ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Azs 249/2016-38, ze dne 29. 1. 2015, č. j. 8 Afs 25/2012-351, nebo ze dne 14. 6. 2017, č. j. 3 As 123/2016-40). Argumentace stěžovatele v kasační stížnosti musí mířit proti důvodům rozhodnutí krajského soudu, nikoli správního orgánu, jakkoli krajský soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu a postupu předcházejícího jeho vydání (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 9. 2009, č. j. 7 Afs 106/2009-77, dle kterého „kasační stížnost, jejíž důvody nesměřují vůči výroku napadeného soudního rozhodnutí, resp. nesměřují proti důvodům, na nichž je toto rozhodnutí postaveno, je nepřípustná podle § 104 odst. 4 s. ř. s., neboť se opírá o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103 s. ř. s.“ Nejvyšší správní soud je přitom povolán pouze k přezkumu v rozsahu vymezeném stěžovatelem. Řízení o kasační stížnosti je totiž dále ovládáno zásadou dispoziční. Obsah, rozsah a kvalita kasační stížnosti předurčují obsah, rozsah a kvalitu následného soudního rozhodnutí. Je-li tedy kasační stížnost kuse zdůvodněna, je tak předurčen nejen rozsah přezkumné činnosti soudu, ale i obsah rozsudku soudu. Soud není povinen ani oprávněn domýšlet argumenty za stěžovatele. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by roli advokáta (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, a rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2012, č. j. 1 Afs 57/2011-95, ze dne 22. 4. 2014, č. j. 2 Ads 21/2014-20, ze dne 27. 10. 2010, č. j. 8 As 22/2009-99, ze dne 18. 6. 2008, č. j. 7 Afs 39/2007-46, ze dne 17. 12. 2008, č. j. 7 As 17/2008-60, či usnesení Ústavního soudu ze dne 6. 1. 2020, sp. zn. II. ÚS 875/20, ze dne 14. 9. 2021, sp. zn. I. ÚS 776/21).

[12] V souzené věci je kasační argumentace z velké části převzata z té žalobní. Kasační soud se jí proto mohl zabývat pouze v souladu s výše uvedenými pravidly.

[13] Stěžovatelka v souzené věci nadto reaguje na závěry krajského soudu obecnými námitkami o nezákonnosti a nepřezkoumatelnosti jeho závěrů, k čemuž právě připojuje z podstatné části argumentaci převzatou ze žaloby (mířící i jen čistě proti prvostupňovému rozhodnutí správce daně). K tomu je nutné připomenout, že pokud stěžovatelka stížnostní námitky vznese toliko v obecné rovině, a fakticky se omezí na pouhé vyjádření nesouhlasu se závěry krajského soudu, aniž by k nim uvedla též pádné protiargumenty, může zdejší soud na tyto kasační body reagovat pouze srovnatelnou mírou konkrétnosti (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 4. 2017, č. j. 3 Afs 152/2016-24, či ze dne 29. 9. 2020, č. j. 5 As 366/2019-33).

[14] K takto obecně formulované části kasační argumentace lze proto v intencích uvedeného taktéž pouze obecně konstatovat, že úvahy krajského soudu jsou v nyní posuzované věci dostatečně zřetelné a logické, přičemž nechybí dostatečné vypořádání žalobních námitek (nejen) ve vztahu k tvrzené nicotnosti žalobou napadeného rozhodnutí a vnitřní rozpornosti rozhodnutí o zajištění; jedná se tedy o rozsudek přezkoumatelný, opírající se o konkrétní ustanovení zákona i relevantní judikaturu.

pokračování

[15] Dle § 1 odst. 1 ZSD [t]ento zákon zpracovává příslušné předpisy Evropské unie¹⁾ a upravuje podmínky zdaňování minerálních olejů, **lihu**, piva, vína a meziproductů a tabákových výrobků (dále jen "**vybrané výrobky**") a surového tabáku spotřebními daněmi (důraz přidán soudem).

[16] Dle § 42 odst. 1 písm. a) ZSD [s]právce daně zajistí vybrané výrobky, popřípadě i dopravní prostředek, který je dopravuje, jestliže zjistí, že vybrané výrobky jsou **dopravovány bez dokladu uvedeného v § 6, 27 a 27c, 30, 51, 100 nebo 100a s výjimkou uvedenou v § 50 odst. 8** (důraz přidán soudem).

[17] Dle § 30 odst. 1 téhož zákona [v]ybrané výrobky uvedené do volného daňového oběhu v jiném členském státě a dopravované na daňové území České republiky pro účely podnikání nebo určené k plnění úkolů veřejnoprávního subjektu **lze dopravovat se zjednodušeným průvodním dokladem**. Dle věty první odstavce 2 téhož ustanovení [v]ybrané výrobky uvedené do volného daňového oběhu v jiném členském státě a dopravované přes daňové území České republiky do tohoto jiného členského státu pro účely podnikání **lze dopravovat pouze se zjednodušeným průvodním dokladem a po vhodné trase** (důraz přidán soudem).

[18] Otázkou aplikace §§ 30 a 42 odst. 1 a § 42d ZSD se již v minulosti podrobně zabýval Nejvyšší správní soud v rozsudcích ze dne 27. 11. 2014, č. j. 10 Afs 148/2014-70, a ze dne 9. 4. 2021, č. j. 10 Afs 173/2019-35. Žalovaný a krajský soud ostatně na tyto rozsudky výslovně poukázali a prezentovali jejich závěry. Stěžovatelka však setrvala na opakování svých argumentů a nijak konkrétně s jejich závěry věcně nepolemizovala.

[19] V rozsudku č. j. 10 Afs 173/2019-35 se přitom kasační soud zabýval skutkově podobnou situací, jako je tomu v nyní posuzované věci. Jednalo se rovněž o přepravu vybraných výrobků mezi členskými státy (z Polska, přes území České republiky, do Chorvatska), přičemž při kontrole v České republice bylo zjištěno, že výrobky byly dopravovány bez zjednodušeného průvodního dokladu ve smyslu § 30 odst. 2 ZSD. Za této situace byly výrobky zajištěny a poté bylo rozhodnuto o jejich propadnutí. Nejvyšší správní soud pak přisvědčil správním orgánům, že došlo k naplnění skutkové podstaty § 42 odst. 1 písm. a) ZSD, pakliže stěžovatelka u sebe při průjezdu přes Českou republikou příslušné doklady neměla. Vycházel z toho, že „[z]ákladem rozhodnutí o propadnutí výrobků [je] porušení § 42 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních. V řízení o zajištění vybraných výrobků (tj. v řízení předcházejícím rozhodnutí o propadnutí výrobků) bylo potřeba postavit najisto, zda bylo s vybranými výrobky nakládáno v rozporu se zákonem. V daném případě je skutková podstata tohoto porušení formulována zcela jasně a výslovně tak, že přepravované výrobky správce daně zajistí, nejsou-li ‚dopravovány‘ s požadovanými doklady. Nepředložil-li tedy řidič tyto doklady, skutková podstata § 42 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních byla naplněna.“ Dále soud poukázal na úmysl evropského normotvůrce (a zákonodárce), aby zjednodušený průvodní doklad byl přepravován *společně* se zásilkou, a to v jakémkoli okamžiku průběhu přepravy. Tento doklad totiž slouží k individualizaci jinak jen druhově (genericky) určeného zboží (na specifika vybraných výrobků ve smyslu ZSD, které jsou určeny druhově, upozornil již rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 8. 2009, č. j. 1 Afs 81/2009-68). Nejvyšší správní soud v uvedeném rozsudku v podstatě potvrdil závěry, k nimž dospěl již ve věci č. j. 10 Afs 148/2014-70, kde šlo také o přepravu vybraných výrobků z Polska, přes území České republiky do Rakouska k jejich vlastníkovu,

přičemž v době kontroly nebyl na výzvu správce daně předložen zjednodušený průvodní doklad.

[20] Hypotéza skutkové podstaty formulované v § 42 odst. 1 písm. a) ZSD se tedy vztahuje ke kterémukoliv okamžiku průběhu přepravy. V případě této skutkové podstaty ve vztahu k § 30 téhož zákona je k jejímu naplnění podstatné jen to, zda v jakémkoliv okamžiku přepravy jsou vybrané výrobky přepravovány bez stanoveného dokladu. I při prostém průjezdu přes Českou republiku tedy musí být vybrané výrobky doprovázeny příslušnými doklady. Tato povinnost nebyla v případě stěžovatelky splněna.

[21] Jde-li o samotný denaturovaný líh, již žalovaný v rozhodnutí o zajištění vybraných výrobků poukázal na skutečnost, že podle čl. 5 nařízení č. 3649/92 *se zjednodušený průvodní doklad použije i při přepravě zcela denaturovaného lihu uvnitř Společenství pro obchodní účely podle čl. 27 odst. 1 písm. a) Směrnice Rady 92/83/EHS*. Denaturovaný líh pak spadá pod vybrané výrobky dle § 1 odst. 1 ZSD, o nichž rozhoduje celní správa. Dle § 67 ZSD se sice může jednat o výrobek osvobozený od daně, povinnost k prokázání vybraného výrobku příslušným dokladem se však neváže na jeho zdanění, ale přepravování (doprovádění).

[22] Krajský soud dále správně a komplexně vysvětlil, že celní orgány jsou povolány k úkonům souvisejícím se zajištěním vybraných přepravovaných výrobků a s tím souvisejících úkonů dle zákona č. 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky ve spojení s § 1 odst. 4 ZSD, což stěžovatelka v kasační stížnosti ani řádně nepochybnila (srov. bod [13] shora).

[23] K ostatním kasačním výtkám Nejvyšší správní soud předně odkazuje na závěry krajského soudu, k nimž ve stručnosti uvádí následující.

[24] Namítaný nesoulad výroku a odůvodnění prvostupňového rozhodnutí správce daně zhojil již žalovaný změnou výroku odvoláním napadeného rozhodnutí. Není přitom pravdou, že by žalovaný nemohl nedostatky prvostupňového rozhodnutí napravit. Podle ustálené judikatury tvoří daňové řízení v zásadě jeden celek od jeho zahájení až do právní moci konečného rozhodnutí. Při změně prvostupňového rozhodnutí v odvolacím řízení platí obě rozhodnutí společně (tvoří fakticky jeden celek), a to v mezích provedených změn (viz např. rozsudky ze dne 17. 6. 2010, č. j. 1 Afs 42/2010-52, ze dne 28. 5. 2013, č. j. 2 Afs 77/2012-21, č. 2895/2013 Sb. NSS, či ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 30/2015-70). Nejvyšší správní soud rovněž setrvale judikuje, že odvolací řízení má nejen povahu přezkumnou, ale též povahu nápravnou ve vztahu k pochybením správce daně (srov. rozsudek ze dne 30. 7. 2012, č. j. 5 Afs 48/2011-66). Vyjde-li tedy v odvolacím řízení najevo, že se správce daně dopustil pochybení, které by mohlo mít vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé (zde – odkaz na nesprávné ustanovení ve výroku rozhodnutí), může žalovaný napravit toto pochybení svým vlastním postupem.

[25] K otázce nepřiměřeného zásahu do majetkových práv krajský soud správně poukázal zejména na to, že stěžovatelka nepoukazovala na likvidační charakter zásahu. Stěžovatelka ani v kasační stížnosti nepoukazuje na žádný konkrétnější dopad do jejích majetkových práv.

pokračování

[26] Nedůvodnou neshledal kasační soud ani závěrečnou výtku o porušení práva na spravedlivý proces. Krajský soud projednávanou věc posoudil uceleně a přihlédl ke všem relevantním okolnostem vázán zásadou dispozitivnosti. Právo na spravedlivý proces neznamená, že je jednotlivci zaručováno přímo a bezprostředně právo na rozhodnutí odpovídající jeho názoru, ale je mu zajišťováno právo na spravedlivé soudní řízení, v němž se uplatňují všechny zásady správného soudního rozhodování podle zákona a v souladu s ústavními principy.

[27] Pro výše uvedené Nejvyšší správní soud uzavírá, že kasační stížnost neshledal důvodnou.

[28] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v řízení o kasační stížnosti nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti. Osoba zúčastněná na řízení má právo na náhradu jen těch nákladů, které jí vznikly v souvislosti s plněním povinnosti, kterou jí soud uložil. Vzhledem k tomu, že zdejší soud v dané věci osobě zúčastněné na řízení žádné povinnosti neuložil, rozhodl tak, že tato osoba nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 24. ledna 2024

Lenka Krupičková
předsedkyně senátu