

U S N E S E N Í

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Ondřeje Mrákoty a soudkyň Kateřiny Štěpánové a Michaely Bejčkové v právní věci žalobce: **PRZEDSIĘBIORSTWO PRODUKCYJNO – HANDLOWE „CHEMIA – BOMAR“ EDWARD MARCINIAK**, NIP 7470002307, Chróścina 6C, 49-345 Skorogoszcz, Polská republika, zastoupený Mgr. Tomášem Valouchem, advokátem, Rašínovo nábřeží 2000/78, Praha 2, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, Budějovická 1387/7, Praha 4, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 4. 2020, čj. 18428/2020-900000-314, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě – pobočka v Olomouci ze dne 30. 11. 2021, čj. 65 Af 31/2020-49,

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 v listopadu 2018 přepravoval líh (v množství 30 014 l při 20 °C) mezi členskými státy EU přes Českou republiku. Řidičem předložený průvodní doklad neobsahoval všechny náležitosti zjednodušeného průvodního dokladu podle § 30 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, proto Celní úřad pro Olomoucký kraj („správce daně“) líh **společně** s nákladním automobilem a cisternovým návěsem zajistil.

[2] Laboratorní zkoušky odhalily, že přepravovaný líh nemá parametry plně denaturovaného lihu¹. Neobsahoval vůbec povinný denaturační prostředek. Nepravdivost údaje o plné denaturaci byla pro správce daně stěžejní z hlediska jeho následných úvah.

¹ 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) 2017/2236.

- [3] Správce daně rozhodl ve věci žalobce třemi samostatnými rozhodnutími:
- o propadnutí zajištěných věcí (viz rozsudek NSS z 23. 3. 2023, čj. 1 Afs 54/2022-44);
 - o vyměření spotřební daně z lihu za zdaňovací období listopad 2018 ve výši 8 231 370 Kč (viz usnesení NSS z 21. 7. 2023, čj. 8 Afs 48/2022-44);
 - a o pokutě za opožděné tvrzení daně, která je sporná v nynější věci.

[4] Žalobu proti rozhodnutí žalovaného krajský soud zamítl. Žalobce byl plátcem daně, a tím i osobou povinnou podat daňové přiznání. Nevznikly pochybnosti o tom, že přepravovaný líh byl určen pro podnikání žalobce a nesplňoval definici lihoviny určené pro osobní spotřebu dle zákona o spotřebních daních. Bylo nadbytečné doplňovat dokazování o žalobcem navrhovaný výslech svědků (k objasnění otázek, kdo a jak líh do cisterny načerpal, jak provedl denaturaci, kdo byl zodpovědný za použité denaturační činidlo, či jaká denaturační činidla používá prodejce). Ve věci je nerozhodné, zda měl žalobce dobrou víru, zákon o spotřebních daních neobsahuje žádné liberační ustanovení, které by žalobce jako dopravce zprošťovalo jeho postavení plátce daně. 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 původu denaturace předmětného lihu nebyla pro správné zjištění a stanovení daně rozhodná. Z hlediska otázky dvojího trestání je pak relevantní pouze úvaha o totožnosti skutků, kterou žalovaný provedl správně.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[5] Žalobce („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 vznáší tři okruhy žalobních námitek: vady řízení spočívající v nedostatečně zjištěném skutkovém stavu, porušení zásady *ne bis in idem* a nepřihlídnutí k jeho „dobré víře“.

[7] Stěžovatel uvádí, že správce daně nesprávně zjistil skutkový stav, který by prokazoval povinnost vybrat daň na území Maďarska. Ethanol byl u dodavatele skladován v režimu podmíněného osvobození od daně. Pokud by bylo prokázáno, že k propuštění ke spotřebě došlo na území Maďarska, a to vadně provedenou denaturací, měla by být daňová povinnost vybrána v Maďarsku dle čl. 7 odst. 1 a odst. 2 a) a čl. 8 odst. 1 písm. a) bodu (i) směrnice Rady 2008/118/ES z 16. 12. 2008, o obecné úpravě spotřebních daní a o zrušení směrnice 92/12/EHS. Pokud by s touto 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 ze dne 24. 8. 2020, z něhož má vyplývat, že fakticky byl líh denaturován, neboť absolutně neměl vlastnosti umožňující použití k potravinářským účelům. Pokud by správce daně vyslechl stěžovatelem navržené svědky, zjistil by, 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. Stěžovatel proto navrhl doplnění dokazování výslechem osob, které se podílely na denaturaci lihu a plnění dopravního prostředku.

pokračování

[8] Stěžovatel nesouhlasí s právním názorem soudu na jím poukazovanou zásadu *ne bis in idem*. Stěžovatel byl potrestán dvojí sankcí za jednu skutkovou okolnost, kterou je doprava nedenaturovaného ethanolu přes území České republiky s nesprávnou dokumentací. Připouští, že nedodržení evidenční povinnosti při dopravě a nepodání daňového přiznání nejsou zcela totožné, jsou však založeny na stejné okolnosti. Pokud by ovšem stěžovatel nedopravoval nedenaturovaný ethanol přes území České republiky s nesprávnou dokumentací, pak by nedošlo ani k jedné z těchto sankcí. Stěžovatel byl důvodně přesvědčen o osvobození přepravovaného zboží od daně, proto jeho jednání nelze oddělit a skutky se v podstatných okolnostech neliší.

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

[10] 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

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

[12] Uplatněnou argumentaci totiž nelze považovat za přípustné kasační námítky ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s., podle něž *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*.

[13] Kasační stížnost je opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského (městského) soudu ve správním soudnictví (§ 102 s. ř. s.). Aby byly kasační námítky způsobilé k projednání, musí kvalifikovaným způsobem zpochybňovat právě rozhodnutí krajského (městského) soudu. Stěžovatel je 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 námítky, 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]).

[14] Námítku, 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 bodě [19] nyní

napadeného rozsudku, včetně zdůvodnění, proč bylo nadbytečné tyto svědky vyslechnout. S těmito závěry krajského soudu však stěžovatel v kasační stížnosti nikterak nepolemizuje.

[15] 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.

[16] Shodně je nutno naložit i s námitkou spočívající v úplném zničení ethanolu, které stěžovatel doložil znaleckým posudkem. Stěžovatel dovozoval, že zboží nemělo být předmětem spotřební daně pro svou prokazatelnou nepoživatelnost. To nicméně prvně uvádí 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.

[17] Co se týče námitky porušení zásady zákazu dvojího trestání za stejné jednání, stěžovatel ji zakládá na tom, že oba skutky jsou důsledkem jeho dobré víry o tom, že převáží líh řádně denaturovaný. Žádným způsobem však nereaguje na argumentaci krajského soudu, který v bodě [27] rozsudku rozebral, že v případě propadnutí lihu a dopravního prostředku je stěžovatel trestán za jiné jednání než v případě pokuty za nepodání daňového příznání a že v obou případech jsou rozdílné i právně relevantní následky, jakož i právem chráněné zájmy. Stěžovatel nijak nepolemizuje se závěry krajského soudu, který vysvětluje, že tvrzená dobrá víra stěžovatele nemá žádný vliv na posouzení totožnosti obou skutků (a tudíž že ani odkazovaná judikatura není přílehlavá); a že subjektivní příčina stěžovatelova protiprávního jednání nic nemění na tom, že skutky, za které byl potrestán, nejsou totožné. Identickou námitku ostatně precizně vypořádal již žalovaný v napadeném rozhodnutí.

[18] 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 [17] a [18] 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. 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).

[19] 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 zopakování již krajským soudem vypořádaných žalobních bodů, resp. o nedostatek reakce na odůvodnění podané krajským soudem.

[20] 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

pokračování

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 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 čj. 10 As 181/2019-63, bod [11], či obdobně usnesení NSS z 30. 6. 2022, čj. 2 Afs 115/2020-42, bod [16]).

[21] 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 namístě 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 tvářící 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, který nebyl vyzván k doplnění chybějících důvodů blanketní kasační stížnosti, může bez omezení jakoukoliv lhůtou rozhodnit důvody, pro které kasační stížnost podává [srov. nálezn ÚS z 31. 1. 2006, sp. zn. I. ÚS 390/05 (N 27/40 SbNU 219)].

IV. Závěr a náklady řízení

[22] 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.].

[23] 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.

[24] 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.

Poučení: Proti tomuto usnesení nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 12. února 2024

Ondřej Mrákota
předseda senátu