ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Vlašína a soudců Mgr. Radovana Havelce a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobce: **THERMOIL s. r. o.** se sídlem Kašparova 1844/8, Teplice, zastoupeného JUDr. Filipem Štípkem, advokátem se sídlem Hradiště 96/6-8, Ústí nad Labem proti žalovanému: **Generální ředitelství cel** se sídlem Budějovická 1387/7, Praha 4, o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 12. 2015, č. j. 51763-2/2015-900000-304.4, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka Pardubice ze dne 12. 10. 2016, č. j. 52 Af 20/2016 - 66,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žádnému z účastníků **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění

I. Dosavadní průběh řízení

[1] Celní úřad Pardubice rozhodl dne 29.1. 2015 pod č.j. 6192-4/2015-590000- 62 o zajištění vybraných výrobků - minerálních olejů pod kódem nomenklatury 2710 19 41 v množství 2 558 litrů, obchodního označení topný olej extra lehký TOL-EX (dále též „*vybrané výrobky*“) ve vlastnictví žalobce. Následně v dalším řízení zjistil, že vybrané výrobky byly dne 28. 1. 2015 na silnici X v obci Svitavy dopravovány nákladním automobilem cisternového typu IVECO, RZ: X (dále jen „*vozidlo*“), způsobem uvedeným v ustanovení § 42 odst. 1 písm. b) zákona č. 353/2003 Sb. o spotřebních daních, tzn. bez dokladu prokazujícího jejich řádné zdanění spotřební daní podle ustanovení § 5 zákona o spotřebních daních ve spojení s ustanovením § 51 zákona o spotřebních daních; vybrané výrobky jsou přitom předmětem spotřební daně podle ustanovení § 45 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních a byly dopravovány v množství přesahujícím osobní spotřebu

podle ustanovení § 4 odst. 5 písm. a) zákona o spotřebních daních. Rozhodnutím ze dne 25. 6. 2015, č. j. 33692-2/2015-590000-12 proto celní úřad uložil propadnutí těchto vybraných výrobků podle ustanovení § 42d odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce odvolání, které žalovaný zamítl rozhodnutím ze dne 30. 12. 2015, č. j. 51763-2/2015-900000-304.4.

[2] Žalobu proti rozhodnutí žalovaného zamítl Krajský soud v Hradci Králové – pobočka Pardubice (dále jen *„krajský soud“*) rozsudkem ze dne 12. 10. 2016, č. j. 52 Af 20/2016 – 66.

[3] Krajský soud jako spornou vymezil otázku, zda byly vybrané výrobky ve vlastnictví žalobce obchodního označení topný olej extra lehký TOL-EX pod kódem nomenklatury 2710 19 41 v množství 2 558 litrů dopravovány s dokladem uvedeným v ustanovení § 5 zákona o spotřebních daních. V projednávané věci byl krajský soud toho názoru, že po stočení vybraných výrobků v množství 509 l a 2 541 l měl dopravu vybraných výrobků v novém množství 2558 l provázet doklad uvedený v ustanovení § 5 odst. 4 zákona o spotřebních daních vystavený žalobcem. V něm měl žalobce uvést konkrétní místo, kam je dopravováno konkrétní množství vybraných výrobků, s uvedením celkové výše spotřební daně připadající na toto množství. Žalobce tento doklad nedoložil a předložil pouze daňový doklad č. X ze dne 28. 1. 2015 vystavený spol. ČEPRO a.s. na množství 5 572 l a plnící lístky ze dne 28. 1. 2015, které již nelze pro nové množství vybraných výrobků použít. Podle krajského soudu tyto doklady ani ve vzájemné kombinaci nesplňují požadavky dané ustanovením § 5 zákona o spotřebních daních vztahující se na situaci žalobce. Ve vztahu k projednávané věci není relevantní ani to, zda vybrané výrobky byly zdaněny. Krajský soud poukázal na to, že vznik povinnosti spotřební daň přiznat a zaplatit vzniká nezávisle na sankci za porušení evidenčních povinností ve smyslu ustanovení § 5, 6, 51 a dalších zákona o spotřebních daních (srov. závěry NSS v rozhodnutí ze dne 3. 3. 2010, č.j. 1 Afs 12/2010-110, dostupný na www.nssoud.cz).

[4] Krajský soud dále podotkl, že Celní správa České republiky připustila možnost, že doklady pro prokázání zdanění skladovaných vybraných výrobků a dopravovaných vybraných výrobků mohou být vystavovány i v elektronické podobě, a za předpokladu, že budou splněny podmínky, které jsou uvedeny v metodickém materiálu Celní správy České republiky nazvaném Alternativní postupy vystavování dokladů, jimiž se prokazuje zdanění vybraných výrobků akceptované CS ČR. Postupy jsou zveřejněny na webových stránkách Celní správy České republiky. Účelem tohoto materiálu je pak definovat alternativní způsoby vydávání dokladů, kterými se prokazuje řádné provádění dokumentace vybraných výrobků u jednotlivých modelů doprav a zdanění vybraných výrobků ve volném daňovém oběhu; jedná se tak o výčet objektivně možných alternativ k prokázání zdanění vybraných výrobků, které připadají v úvahu v souladu s ustanoveními § 5 a § 51 zákona o spotřebních daních. Krajský soud byl toho názoru, že metodický materiál měl pouze informativní charakter a sloužil k tomu, aby se s ním seznámila podnikatelská veřejnost. Dle metodického materiálu se předpokládalo dokončení technického řešení a jeho testování a spuštění do konce září 2014, avšak k zahájení standardního provozu došlo až 1. července 2015. Tento metodický materiál, umožňující alternativní postupy, podle krajského soudu nebyl v době zajištění ani vydání rozhodnutí

správního orgánu prvního stupně o propadnutí předmětných vybraných výrobků účinný a žalobce podle něj nemohl zákonně postupovat. Dále krajský soud poukázal na to, že žalobce ve správním řízení ani v žalobě netvrdil ani nedokázal postup pro aplikování alternativního řešení vystavování daňových dokladů dle metodického materiálu, aby byl v souladu s ustanovením § 5 zákona o spotřebních daních či nijak netvrdil zaslání rozvozového plánu, který je podmínkou pro aplikaci postupu dále uvedeného v bodu 4.1 alternativa 2 metodického materiálu.

[5] Krajský soud se neztotožnil ani s námitkou, že by postup žalovaného byl v rozporu se zásadou legitimního očekávání. Jako nedůvodnou posoudil taktéž námitku, že by žalovaný měnil důvody pro zajištění a propadnutí vybraných výrobků – podle krajského soudu byla důvodem pro zajištění doprava bez perfektního dokladu dle ust. § 5 odst. 4 zákona o spotřebních daních. Změněna byla pouze právní kvalifikace zajištění předmětných vybraných výrobků z ustanovení § 42 odst. 1 písm. c) na ustanovení § 42 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních. To však nemění nic na tom, že v řízení bylo prokázáno porušení ustanovení § 5 zákona o spotřebních daních. Jako nedůvodnou shledal též námitku proti neprovedení některých důkazů v řízení (evidence pohybu motorového vozidla převážející předmětné vybrané výrobky dle GPS nebo navrhované výslechy svědků - výstavce daňového dokladu o prodeji č. X; plk. Ing. Bc. J. D.); podle krajského soudu byly tyto důkazy nadbytečné vzhledem ke skutečnosti, že skutkový stav byl zjištěn dostatečně tak, že žalobce dopravoval vybrané výrobky v množství 2 558 l bez dokladu ve smyslu ustanovení § 5 zákona o spotřebních daních. Krajský soud se také ztotožnil se žalovaným v tom, že vzhledem k tomu, že s vybranými výrobky nebylo nakládáno způsoby uvedenými v § 42 odst. 1 nebo odst. 2 zákona o spotřebních daních, nemohl správce daně rozhodnout o jejich uvolnění ze zajištění.

II. Kasační stížnost a vyjádření k ní

[6] Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (dále též „*stěžovatel*“) kasační stížnost. V ní uplatnil důvody podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb. soudní řád správní (dále jen „*s. ř. s.*“).

[7] Stěžovatel namítl, že v řízení u krajského soudu přednesl řadu argumentů a označil důkazy, které měly prokázat zákonnost jeho postupu, resp. jasně svědčily v jeho prospěch. Krajský soud se však ztotožnil se závěry žalovaného a věc nesprávně právně posoudil. Stěžovatel poukázal na to, že žalovaný dne 12. 12. 2014 vydal metodiku nazvanou „*Alternativní postupy vystavování dokladů, kterými se prokazuje zdanění VV ve VDO akceptované CS ČR“ (verze 8)* (dále jen „*metodický pokyn*“), která nabyla účinnosti dne 1. 7. 2015, přičemž do té doby se řídil pravidly vystavování dokladů, uznávanými a uplatňovanými po řadu let celní správou, a postupoval taktéž (a to v dobré víře) dle doporučení obsaženého v dopise plk. Ing. Bc. J. D., ředitelky odboru 23 daní ze dne 8. 8. 2014, který se řešené problematiky úzce dotýkal.

[8] Konkrétně má stěžovatel za to, že pokud správní orgán jasně a srozumitelně vymezí, které postupy považuje z hlediska zákona o spotřebních daních za zákonné, a tento svůj postoj v čase skrze metodiku změní, nicméně ještě před změnou, tedy před nabytím účinnosti metodiky, posoudí jednání daňového subjektu – stěžovatele, překvapivě zcela jinak, než jak do té doby činil, aniž došlo ke změně právní úpravy posuzované

problematiky, nemůže takový jeho postup obstát. Ze stejného důvodu pak nemůže obstát ani rozhodnutí krajského soudu, které se s takovým postupem ztotožní.

[9] Stěžovatel je názoru, že účelem uvedené metodiky bylo nastavit nová pravidla (nové technické řešení alternativních postupů) a změnit dosavadní po téměř 20 let celními orgány zachovávanou praxi označování množství přepravovaného zboží (to vše za situace, kdy nedošlo ke změně zákonné úpravy). Existence metodiky je přímým důkazem, že před nabytím její účinnosti celní správa akceptovala, resp. uplatňovala postup jiný, než byl následně upraven v metodice, a to po dlouhá léta (to stěžovatel ví z důvodu svých dlouholetých podnikatelských aktivit v daném oboru). Stěžovatel se přitom pravidly, která byla takto celní správou nastavena před tím, než metodika nabyla účinnosti v dobré víře řídil, činil tak několik let a i v posuzovaném případě. Řídil se taktéž doporučeními obsaženými v dopise plk. Ing. Bc. J. D. a právě za účelem prokázání oprávněnosti a zákonnosti svého postupu navrhoval, aby soud provedl důkaz jak dopisem, tak i výslechem autorky tohoto dopisu. Po provedení obou těchto důkazů by totiž mohla být náležitě vyhodnocena otázka legitimního očekávání stěžovatele a jeho dobrá víra, že postupuje zákonně, řídí-li se doporučeními celní správy a jí nastavenými pravidly. Stěžovatel však zhodnotil navržený důkazní prostředek jako nadbytečný a odmítl jej provést, krajský soud pak dal v tomto ohledu dalšímu účastníkovi řízení za pravdu.

[10] Podle stěžovatele neprovedení uvedeného důkazu nebylo ze strany správních orgánů ani krajského soudu přesvědčivě a dostatečně odůvodněno, jedná se o svévoli rozhodujících orgánů. Je přitom povinností všech orgánů veřejné moci, které disponují pravomocí ukládat trestní nebo správní sankce, zabývat se jak důkazy svědčícími v neprospěch účastníka řízení, tak i důkazy, které naopak obranu účastníka podporují. Ve stěžovatelově případě však byla tato zásada porušena, když důkazní prostředek významný pro posouzení a rozhodnutí věci, navržený stěžovatelem, proveden nebyl, a když takový postup nadto nebyl rozhodujícími orgány náležitě odůvodněn. Kromě toho nebyly provedeny i některé další důkazy navržené stěžovatelem, skrze něž mohla být prokázána zákonnost postupu stěžovatele (např. evidence pohybu motorového vozidla, které vybrané výrobky přepravovalo). Stěžovatel také Nejvyššímu správnímu soudu předložil judikáty ze dne 5. 8. 2016, č. j. 4 Afs 32/2016-36 a ze dne 15. 10. 2009, č. j. 5 Afs 93/2008-94, v nichž Nejvyšší správní soud shledal vady spočívající v nedostatečném dokazování v daňovém řízení.

[11] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti setrval na postoji, který k totožným námitkám zaujal již v řízení o žalobě.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[12] Stěžovatel v kasační stížnosti uplatnil důvody podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Pod kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. podřadil Nejvyšší správní soud námitku, že krajský soud neprovedl dokazování navrženými důkazy – dopisem o doporučených postupech a výslechem autorky tohoto dopisu Ing. J. D. Pod kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. poté podřadil námitku, že krajský soud nesprávně právně posoudil postup stěžovatele při dopravě vybraných výrobků.

[13] Žalovaný v projednávané věci rozhodl napadeným rozhodnutím o propadnutí zajištěných vybraných výrobků podle ustanovení § 42d odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních. V řízení o zajištěných vybraných výrobcích totiž shledal, že vybrané výrobky byly dopravovány bez dokladu prokazujícího zdanění vybraných výrobků uvedeného v ustanovení § 5 zákona o spotřebních daních a tedy, že s vybranými výrobky nebylo nakládáno způsobem podle ustanovení § 42 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních.

[14] Podle ustanovení § 5 odst. 6 zákona o spotřebních daních ve spojení s ustanovením § 42 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních lze vybrané výrobky uvedené do volného daňového oběhu dopravovat pouze s daňovým dokladem, s dokladem o prodeji, s dokladem o dopravě nebo s jiným rozhodnutím správce daně. Nezbytnost požadavku na přesnou evidence vybraných výrobků zdůraznil Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 20. 8. 2009, č. j. 1 Afs 81/2009 – 68. V něm uvedl, že „*předmětem spotřební daně jsou věci určené druhově, tak jedním z důvodů, proč zákon o spotřebních daních klade zvláštní požadavky na vedení přesné dokumentace je právě to, aby bylo možné jednoznačně posoudit, zda byla spotřební daň za konkrétní množství vybraných výrobků řádně uhrazena.*“. Rovněž Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 8. 7. 2015, č. j. 1 Afs 131/2015 – 38 dále vyložil, že „*rozhodná právní úprava předvídá určitou kontrolu vybraných výrobků, které jsou ze své povahy určené druhově, jsou tedy běžně zaměnitelné a lze je identifikovat pouze prostřednictvím příslušných dokladů. Právní úprava zde reguluje nejen způsob prokazování zdanění vybraných výrobků, ale stanoví i režim jejich dopravy. Kontrola vybraných výrobků, které je možné identifikovat právě ve spojení s příslušným dokladem, by v případě nedodržování této povinnosti byla de facto znemožněna*“.

[15] K uplatnění jednotlivých dokladů žalovaný v rozhodnutí o odvolání vyložil, že v případě daňového dokladu se jedná o vztah mezi plátcem daně a nabyvatelem vybraných výrobků, uváděných do volného daňového oběhu plátcem daně. V případě dokladu o prodeji se jedná o vztah mezi prodávajícím (osoba odlišná od plátce daně) a nabyvatelem vybraných výrobků, již uvedených do volného daňového oběhu (přeprodej). V případě dokladu o dopravě se jedná o všechny ostatní situace, kdy nejsou splněny podmínky pro vydání daňového dokladu ani dokladu o prodeji, tj. vybrané výrobky již jsou ve volném daňovém oběhu a zatím nedochází k jejich přeprodeji (typicky rozvoz vlastních vybraných výrobků do vlastních provozoven, na vlastní čerpací stanice, nebo zákazníkům s tím, že k prodeji – přechodu vlastnického práva dojde až u zákazníka nebo později např. uhrazením kupní ceny). S výkladem žalovaného se Nejvyšší správní soud ztotožnil, neboť vychází ze systematického, gramatického i logického výkladu obou ustanovení zákona o spotřebních daních.

[16] Z protokolu o zajištění vybraných výrobků ze dne 28. 1. 2015 (a to je mezi stranami nesporné) vyplývá, že stěžovatel (resp. dopravce) v okamžiku kontroly a při místním šetření dne 28. 1. 2015 na silnici č. X v obci Svitavy, jehož předmětem byla ověření přepravy vybraných výrobků nákladním vozidlem RZ X, předložil tyto doklady:

- daňový doklad dle zákona o spotřebních daních - dodací nákladní list X ze dne 28. 1. 2015, s údaji: čas stočení: 8:01 hodin na množství 5 572 l minerálního oleje obchodního označení TOL-EX při teplotě 15 °C, resp. 5 502 l při teplotě 0,2 °C

(včetně atestu jakosti zboží k dokladu X). Tento doklad vystavil plátce daně ČEPRO, a.s. pro stěžovatele

- plnící lístek – dodací list č. X, ze dne 28. 1. 2015, čas stočení: 8:31 hodin, na zboží: topný olej extra lehký v množství 509 l při teplotě 15 °C, resp. 503 l při teplotě 0,1 °C, odběratel: PSJ Brno Dornych Plotní, s uvedením údaje o daňovém dokladu: X,

- plnící lístek – dodací list č. X, ze dne 28. 1. 2015, čas stočení: 9:11 hodin, na zboží: topný olej extra lehký v množství 2 541 l při teplotě 15 °C, resp. 2 509 l při teplotě 0,0 °C, odběratel: Therm Business, s uvedením údaje o daňovém dokladu: X.

[17] Z těchto dokladů vyplývá, že dodací nákladní list X byl vystaven plátcem daně, společností ČEPRO, a. s., dne 28. 1. 2015 v 8:01 hod. pro stěžovatele jako odběratele na množství 5.572 litrů (při 15° C). Vlastní plnění minerálního oleje do vozidla dopravce probíhalo v čase od 7:45 do 8:01 hod. Podle plnícího lístku č. X bylo stočeno v čase od 8:25 do 8:31 hod. 509 litrů (při 15° C) u jednoho odběratele a v čase od 8:46 do 9:11 hod. 2.541 litrů (při 15° C) u druhého. S každým stočením se o to objem přepravovaného minerálního oleje snížil a dál pokračoval v dopravě. Z protokolu o místním šetření č. j. 6192/2015-590000-62 vyplývá, že celní správa při přečerpání ověřila, že v čase kontroly bylo dopravované množství 2.558 litrů (při 15° C), což odpovídá objemu stočení u jednotlivých odběratelů. Ve stáčecích lístcích je přitom identifikován jen odběratel, místo, čas a množství stočeného oleje, nelze z něj dovodit údaje o výši spotřební daně. Samotné zůstatkové množství minerálního oleje nedoprovázel žádný doklad.

[18] V úvahách o tom, který doklad podle výše citovaného ustanovení § 5 zákona o spotřebních daních měl za těchto okolností doprovázet zbývající množství vybraných výrobků, se ztotožnil Nejvyšší správní soud se žalovaným. Doklad podle ustanovení § 5 odst. 3 zákona byl podle názoru Nejvyššího správního soudu povinen stěžovatel vydat jednotlivým nabyvatelům při stočení. Od každého stočení minerálního oleje měl tedy zbývající množství vybraných výrobků doprovázet doklad podle ustanovení § 5 odst. 4 zákona o spotřebních daních.

[19] Doklad o dopravě musí podle § 5 odst. 4 věty druhé daňového zákona obsahovat

a) obchodní firmu nebo jméno, sídlo nebo místo pobytu a daňové identifikační číslo, bylo-li přiděleno, odesilatele
b) adresu místa určení a v případě, že to není možné, jiné údaje určující polohu místa určení,
c) množství dopravovaných vybraných výrobků uvedených do volného daňového oběhu, u nichž vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit, a jejich název, popřípadě obchodní označení
d) výši spotřební daně celkem,
e) datum vystavení dokladu o dopravě,
f) číslo dokladu o dopravě.

[20] Jak již bylo výše uvedeno, zbývající množství vybraných výrobků nedoprovázel vůbec žádný daňový doklad přesně splňující náležitosti podle ustanovení § 5 odst. 4 zákona

o spotřebních daních. Stěžovateli lze jistě přisvědčit v tom, že chybějící skutečnosti bylo možno doplnit i jinými podklady, z nichž by splnění nezbytných podmínek alespoň v souhrnu vyplývalo (obdobně srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 10. 2009, č. j. 5 Afs 93/2008-94). To, jak lze chybějící skutečnosti dovodit z dokladů, které celním orgánům předložil při kontrole, či jak by je bylo možno dovodit z navržených důkazů, stěžovatel nijak konkrétně (ač byl dostatečně konfrontován se zjištěnými skutečnostmi) neuvedl ani v žalobě, ani v kasační stížnosti.

[21] Jakkoli lze tedy přisvědčit stěžovateli, že na základě dodacího listu a stáčecích lístků bylo možné ověřit aktuální množství vybraných výrobků v cisterně, je nepochybné, že dopravce při dopravě nedisponoval žádným dokladem, který by umožnil okamžitou kontrolu evidence přepravovaného množství vybraných výrobků a spotřební daně. Nepředložil-li tedy řidič tento doklad při kontrole dopravy, je zřejmé, že skutková podstata uvedená v § 42 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních byla naplněna a žalovaný byl oprávněn zboží zajistit. V této souvislosti Nejvyšší správní soud podotýká, že v řízení o zajištění vybraných výrobků navíc nelze dovodit ani přípustnost dodatečného předložení dokumentů prokazujících jejich zdanění v případě, kdy kontrolovaná osoba nemá v průběhu kontroly takový doklad k dispozici. Tímto způsobem totiž nelze zhojit porušení povinnosti dopravovat vybrané výrobky s příslušnými doklady, a to v jakémkoliv okamžiku přepravy (srov. kupř. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 9. 2016, č. j. 1 Afs 133/2016 - 32, a ze dne 27. 11. 2014, č. j. 10 Afs 148/2014 - 70).

[22] Všechny výše uvedené skutečnosti v souhrnu znamenají jednoznačný závěr, že vybrané výrobky byly dopravovány bez dokladu prokazujícího zdanění vybraných výrobků uvedeného v ustanovení § 5 zákona o spotřebních daních a tedy, že s vybranými výrobky nebylo nakládáno způsobem podle ustanovení § 42 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních. Tyto skutečnosti jsou poté rozhodnými pro naplnění skutkové podstaty propadnutí zajištěných vybraných výrobků podle ustanovení § 42d odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních. Tento následek podle rozsudku NSS ze dne 3. 3. 2010, čj. 1 Afs 12/2010-107 znamená to, že „*stát zde trestá vlastníka předmětných výrobků podléhajících spotřební dani především za nedodržení evidenčních povinností specifikovaných v § 5, § 6 a dalších zákona o spotřebních daních*“.

[23] Nejvyšší správní soud především nemohl přisvědčit námitce, ve které stěžovatel poukazoval na to, že v době skutku (28. 1. 2015) dodržoval při vystavování dokladů dlouhodobou praxi celních orgánů. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 21. 7. 2009, č. j. 6 Ads 88/2016 - 132, s odkazem na dosavadní judikaturu tohoto soudu a několik nálezů Ústavního soudu, uznal vynutitelnou vázanost orgánu veřejné správy správní praxí spočívající v ustálené, jednotné a dlouhodobé činnosti, popřípadě nečinnosti správních orgánů, opakovaně potvrzující určitý výklad a použití právních předpisů, neboť taková praxe na straně adresátů veřejné správy zakládá legitimní očekávání, že v ní orgány veřejné správy budou pokračovat. Podle tohoto judikátu je však problematika vzniku legitimního očekávání otázkou skutkovou, a proto určit, zda určité očekávání existovalo a zda mu má soud poskytnout ochranu, vyžaduje zjišťování mnoha skutečností. K tomu je však nezbytné, aby adresát veřejné správy v příslušném řízení takové skutečnosti v dostatečné míře konkrétnosti tvrdil, aby vůbec bylo možné zjistit, jaká byla dosavadní správní praxe, zda představovala ustálenou, jednotnou a dlouhodobou

interpretaci a aplikaci relevantních právních předpisů příslušnými správními orgány a zda vyvolávala legitimní očekávání jejího pokračování.

[24] Legitimní očekávání navíc představuje i otázku právní, jak taktéž konstatoval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 21. 7. 2009, č. j. 6 Ads 88/2006 - 132. Přiznání ochrany legitimnímu očekávání tak musí předcházet obezřetné vážení všech rozhodných právem chráněných zájmů a soud musí pečlivě poměřovat legitimní očekávání a míru jeho intenzity s případným závažným veřejným zájmem, který by s přihlédnutím ke konkrétním okolnostem mohl a měl nad imperativem ochrany legitimního očekávání převážit. Legitimní očekávání na straně adresátů veřejné správy přitom mohou založit pouze jednání a postupy, které jsou v souladu se zákonem a v jeho mezích. Nezákonná správní praxe očekávání, natož legitimní, založit nemůže, neboť postupuje-li dosud správní orgán mimo svou pravomoc a působnost, nemůže jím být do budoucna vázán, ledaže by jednání ultra vires nebylo zřejmé ani samotnému správnímu orgánu vzhledem k nejednoznačnosti aplikované právní normy a jejímu předchozímu výkladu a dlouhodobá a dosud nezpochybňovaná správní praxe by založila na straně adresáta veřejné správy očekávání, jemuž by při absenci konkurujícího závažného veřejného zájmu musela být zcela výjimečně s poukazem na obecnou spravedlnost poskytnuta soudní ochrana.

[25] Stěžovatel však konkrétní skutečnosti o praxi celních orgánů, která by se měla významně odlišovat od okolností, za kterých byly vybrané výrobky zajištěny, a proto by měl být v jeho případě postup celních orgánů překvapivý, nevylíčil ani v žalobě a ani v kasační stížnosti. Není teda zcela zřejmé, na základě jakého postupu celních orgánů by mělo stěžovateli vůbec vzniknout legitimní očekávání. Za těchto okolností proto Nejvyššímu správnímu soudu nezbývá než poukázat na to, že povinnosti pro evidenci vybraných výrobků při dopravě pro stěžovatele vyplývají zásadně ze zákona o spotřebních daních a to v nezměněné podobě již od počátku účinnosti tohoto zákona. Sankce za nedodržení těchto pravidel vyplývají z ustanovení § 42 až 42e tohoto zákona a to také delší dobu - již od účinnosti zákona č. 95/2011 Sb. tj. ode dne 1. 5. 2011. Svých zákonných povinností si tedy stěžovatel měl být vědom dostatečně dlouho. Pokud při dopravě vybraných výrobků postupoval v rozporu s touto právní úpravu, jde to k jeho tíži.

[26] Jiný názor by ostatně nezaujal Nejvyšší správní soud ani tehdy, pokud by měl posuzovat postup stěžovatele podle metodického pokynu, na který stěžovatel též poukazuje (byť měl nabýt účinnosti dne 1. 7. 2015, tedy až po zajištění vybraných výrobků). Metodický pokyn je nepochybně propracovanější než zákonná ustanovení a ve vtahu k různým situacím, které mohou vzniknout při dopravě či prodeji vybraných výrobků, vyjmenovává druhy dokladů, jimiž lze prokázat splnění požadavků podle ustanovení § 5 zákona o spotřebních daních. Je pravdou, že stěžovatel při kontrole sice celní správě předložil podklady, které metodika obecně akceptuje k prokázání některých rozhodných skutečností. Ovšem pokud ani v souhrnu z těchto předložených dokladů nevyplývá naplnění požadavků dokladu o dopravě podle ustanovení § 5 odst. 4 zákona o spotřebních daních, nelze se se stěžovatelem ztotožnit v tom, že v souladu s ustanovením § 5 odst. 6 zákona o spotřebních daních doprovázel dopravu vybraných výrobků vhodný doklad. Navíc Nejvyšší správní soud zjistil, že část metodiky, které se stěžovatel v žalobě dovolává a má z ní snad za to, že její podmínky splnil (konkrétně bod 4.1. alternativa 2),

se vztahuje k typu dopravy *„bez dalšího prodeje ve volném daňovém oběhu“*. Tato část metodiky však vůbec neupravuje prodej vybraných výrobků dalším osobám, ale pouze dopravu jednomu nabyvateli do jeho vlastních nádrží (navíc by musely být stáčecí lístky doplněny rozvozovým plánem, který stěžovatel nepředložil). V projednávané věci, kdy bylo uskutečněno dodání dalším osobám odlišným od stěžovatele, by tato část metodiky tedy nepřipadala ani do úvahy.

[27] Nadbytečné by pro projednávanou věc nepochybně bylo i dokazování polohy vozidla dopravce podle souřadnic GPS. Skutečnosti o poloze vozidla jsou totiž nesporné, jde především o místa nakládky vybraných výrobků u plátce daně ČEPRO a.s., či o místa stočení. Podle názoru Nejvyššího správního soudu by pak i důkaz metodickým pokynem, dopisem či výslechem autorky dopisu o doporučených postupech prokázal leda zastávaný obecný postoj celních orgánů k procesu a potřebě dokladů, které mají provázet dopravu vybraných výrobků. Pro závěr o tom, zda byly dodrženy podmínky pro dopravu vybraných výrobků podle ustanovení § 5 odst. 6 ve spojení s odst. 4 ve stěžovatelově věci, je ale rozhodující obsah jím předložených dokladů a jejich soulad s příslušnými předpisy. Nejvyšší správní soud se proto ztotožnil s krajským soudem i se žalovaným v tom, že uvedené důkazy nebylo ve věci nezbytné provádět, neboť rozhodné skutečnosti by to nijak neovlivnilo.

[28] Na základě všech uvedených důvodů Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že správní spis obsahuje dostatečná a rozhodná skutková zjištění. Neprovedení navržených důkazů na věci nic změnit nemohlo, krajský soud jejich neprovedením řízení vadou nezatížil. Na základě zjištěných skutečností poté vyhodnotil jako správný závěr krajského soudu i žalovaného, že stěžovatel při dopravě vybraných výrobků nedisponoval dokladem o dopravě podle ustanovení § 5 odst. 4 zákona o spotřebních daních. Kasační důvod podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a ani písm. d) s. ř. s. tak nebyl naplněn.

[29] Vzhledem k tomu, že napadený rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové je zákonný, Nejvyšší správní soud proto kasační stížnost podle § 110 odst. 1, s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.

IV. Náklady řízení

[30] O nákladech řízení rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá proto podle § 60 odst. 1 s. ř. s. právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovaný správní orgán náhradu nákladů výslovně neuplatnil a Nejvyšší správní soud ani ze spisu neshledal, že by mu vznikly náklady překračující běžnou administrativní činnost. Soud proto nepřiznal náhradu nákladů řízení žádnému z účastníků.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku nejsou opravné prostředky přípustné (srov. § 53 odst 3 s. ř. s.)

V Brně dne 31. 1. 2018

JUDr. Jaroslav Vlašín
předseda senátu