



ČESKÁ REPUBLIKA

R O Z S U D E K

J M Ě N E M R E P U B L I K Y

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jana Passera a soudců Mgr. Davida Hipšra a JUDr. Michala Mazance v právní věci žalobce: **CHEMAT sp.j. JACEK WŁODARCZYK, ZBIGNIEW ULANOWSKI**, se sídlem ul. Kolska, nr. 82 A, 62-500 Konin, Polsko, zastoupen JUDr. Petrem Chylou, advokátem se sídlem Sokolská tř. 11, Ostrava, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, Praha 4 (dříve Celní ředitelství Praha, se sídlem Washingtonova 7, Praha 1), proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 7. 2008, čj. 8154/08-1701-21/R, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 15. 9. 2011, čj. 6 Ca 315/2008 - 35,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I.

[1] Celní úřad Praha 1 (dále jen „celní úřad“) stanovil žalobci platebním výměrem ze dne 29. 2. 2008, čj. 18415/07-176100-024, základ daně a vyměřil mu spotřební daň z lihu. Žalobce přepravoval vybrané výrobky (nedenaturovaný líh s obsahem etanolu 92,7%), aniž by prokázal jejich zdanění nebo oprávněné nabytí bez daně. Žalobce se proti platebnímu výměru odvolal.

[2] Celní ředitelství Praha (dále jen „žalovaný“) změnilo rozhodnutím ze dne 30. 7. 2008, čj. 8154/08-1701-21/R, platební výměr tak, že doplnilo odkaz na jednotlivá ustanovení zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, a rovněž doplnilo výrok o tom, že povinnost přiznat a zaplatit daň vznikla dnem zjištění vybraných výrobků u žalobce. Z výroku prvostupňového rozhodnutí žalovaný odstranil stanovení lhůty pro splatnost spotřební daně. Výše uložené daňové povinnosti zůstala nezměněna.

II.

[3] Žalobce podal proti rozhodnutí žalovaného žalobu u Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“). Namítl nedostatečně zjištěný skutkový stav, nezákonnost a nesrozumitelnost napadeného rozhodnutí. Tvrdil, že převážel ředidlo, které vzniklo denaturací v souladu s legislativou Polské republiky, a bylo opatřeno potřebnými doklady. Na přepravované výrobky se nevztahoval zákon o spotřebních daních, proto nemusel disponovat dokladem dle § 30 zákona č. 353/2003 Sb. o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o spotřebních daních“). Analýza Celně technické laboratoře byla chybná, pokud z ní vyplývá, že látka nebyla řádně denaturována. Nesrovnalosti, které mu žalovaný vytýkal, vyplývaly z nesprávné implementace práva EU do právního řádu členských států, což mu celní orgány neměly klást k tíži. Označil dokumenty, které předložil správním orgánům v průběhu daňového řízení a které podle něj bezpečně prokazují postup při denaturaci zboží.

[4] Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že postupoval podle zákonů České republiky a do nich implementované legislativy Společenství. Žalobce nedoložil účel použití zvláštního denurátu, proto výrobek považoval za nedenaturovaný líh a doměřil spotřební daň.

[5] Městský soud zamítl žalobu rozsudkem ze dne 31. 10. 2011, čj. 6 Ca 315/2008 - 35. Z analýzy Celní technické laboratoře totiž vyplynulo, že přepravované výrobky byly tzv. vybranými výrobky ve smyslu zákona o spotřebních daních, které podléhají zdanění. Odebraný vzorek neobsahoval obecnou denaturační směs, ale pouze směs pro tzv. zvláštní denuraci líhu. Zvláštní denurace líhu se provádí u líhu, který je určen k technickému využití. Žalobce však nesplnil podmínku prokázání účelu použití líhu, která je vyžadována při zvláštní denuraci. K vyměření spotřební daně došlo na území České republiky, proto žalobce správně postupoval podle právních předpisů České republiky. Městský soud konstatoval, že žalovaný rozhodoval na základě dostatečně zjištěného skutkového stavu a věc posoudil správně podle právních předpisů ČR i Evropské unie. Celním orgánům nepříslušelo srovnávat postup polských a českých orgánů, neboť předpisy EU jsou shodně závazné ve všech členských zemích.

III.

[6] Žalobce (stěžovatel) napadl rozhodnutí městského soudu včas podanou kasační stížností z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

[7] Namítl, že žalovaný vycházel z nedostatečně zjištěného skutkového stavu. Stěžovatel přepravoval výrobek řádně a se všemi potřebnými dokumenty. Jednalo se o ředidlo, které vzniklo denaturací v souladu s předpisy Polské republiky. Dokumenty dle § 30 zákona o spotřebních daních nebylo třeba dokládat, neboť výrobky ani vozidlo, které je převáželo, nepodléhaly tomuto zákonu. Analýza celních orgánů ČR byla chybná, stejně jako zařazení výrobků pod kód celní nomenklatury. Namítl nesprávnou implementaci evropského práva do předpisů ČR. Právo EU platí stejně pro všechny členské státy, a proto nepředpokládal, že jeho výklad bude v České republice jiný než v Polsku. Neporušoval vědomě právní předpisy. Za nesprávný stěžovatel považoval právní názor žalovaného, že nešlo o zvláštní denuraci líhu. Nebylo mu jasné, proč se žalovaný domníval, že výrobky byly určeny pro lidskou spotřebu. Z laboratorní analýzy vyplynulo, že výrobky nebyly požitelné. Žalovaný nevyvrátil jeho tvrzení, že přepravovaný výrobek byl skutečně ředidlem. Stěžovatel nevěděl, jak s výrobky zamýšlel naložit jejich objednatel. Městský soud podle jeho názoru řádně nevyhodnotil všechny důkazy.

[8] Žalovaný se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

IV.

[9] Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[10] Kasační stížnost není důvodná.

[11] Předně je třeba konstatovat, že kasační stížnost je relativně stručná a obecná. Shodně lze charakterizovat i žalobu podanou k městskému soudu. Stěžovatel shrnul výsledky správního řízení a zopakoval svá dosavadní tvrzení. Setrval na subjektivním přesvědčení, že přepravovanou komoditou bylo ředidlo. Z toho učinil závěr, že v tomto případě nebyly vůbec splněny podmínky pro aplikaci zákona o spotřebních daních a že neměl povinnost předložit doklady podle § 30 tohoto zákona. Ve věci však nebylo třeba vyvracet subjektivní přesvědčení stěžovatele, že přepravuje komoditu nepodléhající spotřební dani, ale vyhodnotit výsledky rozboru odebraných vzorků a posoudit, zda převážené zboží spotřební dani podléhá či nikoliv. To správní orgány řádně učinily a výsledky svých zjištění uvedly do správních rozhodnutí. V žalobě ani v kasační stížnosti stěžovatel nevznesl konkrétní námitky proti výsledkům vyhodnocení odebraných vzorků. Opakoval pouze zcela obecná tvrzení, že analýza celních orgánů je chybná a chybné je i zařazení do celního sazebníku. Proč však považuje závěry celně technické laboratoře za chybné, již v kasační stížnosti neuvádí. Zcela obecné je rovněž tvrzení, že denaturace výrobku proběhla zcela v souladu s právními předpisy Polské republiky. Stěžovatel neuvádí konkrétní ustanovení polských právních předpisů, podle kterých bylo postupováno při denaturaci. Nejvyšší správní soud rovněž zdůrazňuje, že v přezkoumávaném rozhodnutí nerozhodovaly správní orgány o trestním obvinění stěžovatele, ale o tom, zda byly splněny podmínky pro vyměření spotřební daně. Již proto nemohou být důvodné úvahy stěžovatele, že „*správní orgány vycházely z toho, že jsme úmyslně poškozovaly ČR dopravou nelegálního lihu. Vědomě jsme se žádného porušení předpisů nedopustili*“.

[12] Nejvyšší správní soud již v minulosti rozhodoval o kasační stížnosti stěžovatele týkající se dovozu lihu z Polska. V rozsudku ze dne 28. 6. 2010, čj. 8 Afs 79/2009 - 131, zamítl kasační stížnost stěžovatele ve věci propadnutí vybraných výrobků a dopravního prostředku. Ačkoliv šlo v nyní projednávané věci o vyměření spotřební daně, lze odkázat na podrobné odůvodnění uvedeného rozsudku, zejména na tu část, kde soud zdůraznil potřebu opatřit převážené zboží zjednodušeným průvodním dokladem.

[13] Podle § 1 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních je líh vybraným výrobkem. Ve věci není sporu o tom, že se na dovážené zboží nevztahovaly podmínky pro přiznání osvobození od daně upravené v § 11 odst. 1 zákona o spotřebních daních. Podle čtvrtého odstavce § 11 jsou další skutečnosti zakládající nárok na osvobození vybraných výrobků od daně stanoveny pro daň z lihu v § 71 a 72. Podle § 71 odst. 1 písm. e) zákona o spotřebních daních je od daně osvobozen také líh obecně denaturovaný, podle písmene f) tohoto ustanovení je rovněž osvobozen líh zvláště denaturovaný. Podle § 67 odst. 1 zákona o spotřební dani je předmětem daně líh (etanol) včetně neodděleného lihu vzniklého kvašením, obsažený v jakýchkoli výrobcích, nejde-li o výrobky uvedené pod kódy nomenklatury 2203, 2204, 2205, 2206, pokud celkový obsah lihu v těchto výrobcích činí více než 1,2 % objemových etanolu. Podle třetího odstavce tohoto ustanovení se na líh denaturovaný jiným než stanoveným denaturačním prostředkem, s menším množstvím denaturačního prostředku nebo použitý pro jiný než stanovený účel pohlíží jako na líh nedenaturovaný.

[14] Stěžovatel namítl, že výrobky, které převážel, byly denaturovány. Denurací z nich vzniklo ředidlo. Tato námitka není důvodná. Z analýzy celně technické laboratoře vyplývá, že se jednalo o směs ethanolu bez přítomnosti obecného denaturačního činidla dle § 10 zákona č. 61/1997 Sb., o lihu, resp. přílohy č. 2 k vyhlášce ministerstva zemědělství č. 141/1997 Sb., o technických požadavcích na výrobu, skladování a zpracování lihu. Ve zkoumaném vzorku byl zjištěn Bitrex, což mohlo svědčit provedení tzv. zvláštní denaturace. U zvláštní denaturace lihu se zkoumá druh použitého denaturačního prostředku, jeho množství v denaturovaném lihu a následně účel použití tohoto zvláštně denaturovaného lihu. Žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí podrobně popsal, proč nelze považovat zkoumané vzorky za zvláštně denaturované. Nebyla totiž v souladu s položkou 2 výše uvedené přílohy č. 2 dodržena podmínka účelu použití takto denaturovaného lihu k výrobě lihu syntetického a rovněž nebyla dodržena podmínka použití tohoto způsobu denaturace pouze u zpracovatele lihu. Zvláštně denaturovaný líh musel být použit pro výrobu výrobků, které nejsou určeny pro lidskou spotřebu a navíc nebyl přepravován výrobek vyrobený z takto denaturovaného lihu, ale přímo denaturovaný líh. Stěžovatel v kasační stížnosti neuplatnil žádné konkrétní námitky, kterými by brojil proti těmto skutkovým a právním zjištěním žalovaného, se kterými se ztotožnil i městský soud. Neobstojí proto jeho obecné tvrzení, že přepravovaný líh byl denaturován, a proto nepodléhal spotřební dani. Podstatné totiž bylo, jakým způsobem byl denaturován a za jakých podmínek došlo k denuraci. Z uvedených důvodů bylo třeba nahlížet na přepravovaný líh jako na líh nedenaturovaný a vyměřit spotřební daň.

[15] Přepravované výrobky sice byly na etiketách a dokladech označeny jako „Rozcieńczalnik“ (ředidlo), nicméně dle výsledků analýzy provedené Celně technickou laboratoří byly vybranými výrobky ve smyslu zákona o spotřebních daních a spadaly do podpoložky nomenklatury KN 2207 20 00. Podle přílohy I nařízení Rady 2658/87/EHS, o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku, se pod kód KN 2207, resp. do podpoložky KN 2207 20 00 zařazují etylalkohol (etanol) a destiláty, denaturované, s jakýmkoli obsahem alkoholu. Stěžovatel tedy přepravoval vybrané výrobky obsahující líh, které podléhaly právní úpravě zákona o spotřebních daních. Byly proto splněny podmínky pro zahájení daňového řízení a následné doměření spotřební daně.

[16] Stěžovatel dále tvrdil, že rozpor mezi právní úpravou České a Polské republiky týkající se způsobu denaturace byl zapříčiněn chybnou implementací evropského práva. Postupoval v souladu s polskými předpisy a očekával, že v České republice budou mít implementované evropské předpisy stejný význam. Tyto námitky však nemají svůj předobraz v podané žalobě. Ve vztahu k právním předpisům Evropské unie stěžovatel v žalobě obecně namítl, že pokud existuje rozdíl mezi právními předpisy Polské republiky a České republiky, jde o pochybení při implementaci evropských právních předpisů do právních řádů členských zemí. Stěžovatel neuvedl žádný právní argumenty a skutkové okolnosti, ze kterých by bylo možné takto obecnou námitku posoudit. Podle § 104 odst. 4 s. ř. s. 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. Dle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu je „*předmětem přezkumu v řízení o kasační stížnosti rozhodnutí krajského soudu a teprve jeho prostřednictvím rozhodnutí žalovaného; vady týkající se správního řízení proto musí být zásadně namítány nejprve v řízení před krajským soudem a teprve nejsou-li krajským soudem zohledněny či řádně posouzeny, je možné je uplatnit v podané kasační stížnosti*“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 2. 2006, čj. 2 Afs 62/2005 - 118). V rozsudku ze dne 25. 9. 2008, čj. 8 Afs 48/2006 - 155 Nejvyšší správní soud obdobně uvedl, že v řízení o kasační stížnosti soud přezkoumává pouze zákonnost závěrů krajských soudů ke skutkovým a právním otázkám, které byly předmětem žaloby, a které stěžovatel následně uplatnil v kasační stížnosti.

[17] V kasační stížnosti tedy bylo třeba, aby stěžovatel vyvracel právní názor městského soudu k případné nesprávné aplikaci norem evropského práva v souzené věci. Měl uvést podrobné právní důvody, pro které zastává svůj názor. Aby však mohl městský soud předtím žalobu z těchto hledisek přezkoumat, bylo nezbytné, aby žaloba obsahovala dostatek konkrétních skutkových a právních důvodů. Jen v takovém případě mohl městský soud zaujmout podrobné stanovisko k důvodnosti žalobních námitek a stěžovatel jej mohl následně napadnout v kasační stížnosti. Tak tomu však v souzené věci nebylo, neboť žalobní námitky byly v tomto ohledu zcela obecné.

[18] Stěžovatel v kasační stížnosti rovněž obecně konstatoval, že způsob výkladu evropských právních předpisů polskými orgány má význam pro posouzení závažnosti jednání stěžovatele. Nezbyvá než konstatovat, že ani tato kasační námitka nemá svůj předobraz v podané žalobě.

[19] Nejvyšší správní soud na základě výše uvedeného neshledal uplatněné stížní námitky důvodnými resp. přípustnými. Kasační stížnost proto zamítl jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

[20] Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá tedy právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 *a contrario* za použití § 120 s. ř. s.). Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo (§ 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s.), soud náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznal, neboť mu žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti podle obsahu spisů nevznikly.

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

V Brně 27. února 2013

JUDr. Jan Passer
předseda senátu