



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Dagmar Nygrínové a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Aleše Roztočila v právní věci žalobkyně: **TM-TRUCK s.r.o.**, zast. JUDr. Jaroslavem Novákem, Ph.D., advokátem, se sídlem Trojanova 12, Praha 2, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, Praha 4, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 4. 2. 2014, č. j. 8 Af 50/2010 - 70,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků řízení **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Předcházející řízení a obsah kasační stížnosti

[1] Rozhodnutím ze dne 28. 5. 2010, č. j. 5842-7/2010-900000-302 (dále jen „napadené rozhodnutí“), žalovaný zamítl odvolání R. E., bytem Z. F. 2691/52, M., proti rozhodnutí Celního ředitelství Plzeň ze dne 21. 1. 2010, č. j. 840/2010-160100-34, kterým byl odvolateli dle § 42 odst. 1 písm. c) zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o spotřebních daních“), zajištěn dopravní prostředek tovární značky Volvo FH 42T B HCM, RZ:X, včetně návěsu tovární značky Schwarzmüller TS 3/E, RZ: X, ve kterém odvolatel přepravoval 36362 litrů benzínu Natural BA95. V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný popsál, že dne 21. 1. 2010 byl hlídkou mobilního dohledu celního ředitelství odvolatel kontrolován s výsledkem, že údaje uvedené v odst. 7 průvodního dokladu č. 4074414 jsou nepravdivé, protože tam uvedená adresa společnosti EKOL GAS PB s. r. o. (Lipová cesta 736, Milevsko), neodpovídá aktuálnímu sídlu této společnosti. Žalovaný ozřejmil, že institut zajištění vybraných výrobků dle § 42 zákona o spotřebních daních slouží jako předběžné opatření. V průvodním dokladu č. 4074414 byla v odst. 7 uvedena adresa příjemce společnost EKOL GAS PB s. r. o., se sídlem Lipová cesta 736, Milevsko, skutečná adresa příjemce byla však dne 13. 11. 2009 změněna na adresu Pražská 288, Písek. Průvodní doklad č. 4074414 obsahoval nepravdivý údaj spočívající v nesprávně uvedené adrese sídle příjemce; podmínky § 42 zákona o spotřebních

daních proto byly dle žalovaného splněny. Teprve prokáže-li se, že s vybranými výrobky nebylo nakládáno způsobem uvedeným v § 42 zákona o spotřebních daních, budou výrobky a dopravní prostředek uvolněny ze zajištění a vráceny zpět kontrolované osobě. Žalovaný dále zjistil, že kolonka 7a průvodního úředního dokladu nebyla vyplněna, což dle nařízení Komise (EHS) č. 2719/92 znamená, že místo dodání je stejné jako v odst. 7. Na mezinárodním nákladním listu však bylo jako místo vykládky uvedeno jiné místo. Mezinárodní nákladní list přitom nemůže nahradit průvodní doklad, ledaže by obsahoval stejné údaje, jaké jsou vyžadovány pro průvodní úřední doklad, přičemž povaha těchto údajů musí být vyznačena číslem odpovídající kolonky průvodního úředního dokladu. V případě, že by v průběhu dopravy vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od daně mělo dojít ke změně místa určení, je provozovatel odesílajícího skladu povinen zajistit zaznamenání změny na zadní straně průvodního dokladu. Odvolatelé muselo být známo, že adresa sídla příjemce není správná, obzvláště když v mezinárodním nákladním listu je uvedeno již nové sídlo společnosti; bylo tudíž v jeho moci zabezpečit, aby odesílatel před započítím přepravy průvodní doklad uvedl do náležitého stavu. Ke změně sídla příjemce došlo 2 měsíce před uskutečněním dopravy, přičemž o této skutečnosti nebyl správce daně v průběhu tohoto období informován. Žalovaný dále vysvětlil, že odvolatel jako kontrolovaná osoba není dopravcem, ale pouze jeho zaměstnancem; dopravcem je žalobkyně, kterou žalovaný přibral jako osobu zúčastněnou na řízení, která je ve smluvním vztahu s objednatelům dopravy zboží, proto ji bylo prvostupňové rozhodnutí též doručeno.

[2] Žalobkyně proti napadenému rozhodnutí brojila žalobou ze dne 30. 7. 2010, v níž vyjádřila přesvědčení, že její žaloba je přípustná, neboť napadeným rozhodnutím byla zkrácena na svých právech. Popsala, že v lednu 2010 pro společnost EKOL GAS PB, realizovala dopravu pohonných hmot z Německa do České republiky, přičemž během kontroly dne 21. 1. 2010 celní úřady vyhodnotily údaje (údaj o příjemci vybraných výrobků) v průvodním dokladu č. 4074414 jako nesprávné či nepravdivé. O zajištění vybraných výrobků a dopravních prostředků byl vyhotoven protokol ze dne 21. 1. 2010, v němž jako osoba, která porušila právní předpis, byl označen R. E.; žalobkyně tedy zjevně nebyla v této fázi účastníkem řízení. Z protokolu nevyplývá, kdo je kontrolovaná osoba a zda jí bylo oznámeno opatření o zajištění vybraných výrobků a dopravních prostředků. Obě rozhodnutí celního ředitelství napadl R. E. včasným odvoláním, v němž vysvětlil, že drobné, formální nedopatření v označení adres příjemce způsobilo odesílatel vybraných výrobků, přičemž se nejednalo o neexistující a smyšlenou adresu, nýbrž o adresu bývalého sídla společnosti EKOL GAS PB. Odvolatel odkázal na ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu ve vztahu k tzv. „přepjatému formalismu“. O odvolání rozhodl žalovaný zamítavě. Žalobkyně vytýkala žalovanému zmatečnost daňového řízení, neboť jí nebylo zřejmé, kdy se vlastně stala jeho účastníkem, když protokol o zajištění hovoří pouze o řidiči E., stejně jako úřední záznam o vydání vybraných výrobků, ačkoli správně již v této fázi řízení měla být kontrolovanou osobou žalobkyně, která je na případu finančně zainteresovaná jako přepravce. Pokud by byl postup celního orgánu správný, byl by řidič vystaven neúměrnému riziku. Rovněž absentují protokoly o ústním jednání s kontrolovanou osobou – žalobkyní – která tak neměla žádné povědomí o tom, co se děje, a nemohla nastalou situaci řešit. Z rozhodnutí o zajištění dopravního prostředku nadto nevyplývá, jak bylo naloženo se zajištěnými dopravními prostředky a vybranými výrobky; to se žalobkyně dozvěděla až v průběhu řízení, přitom jí však nebylo zřejmé, proč byl zajištěn i samotný tahač a proč nebyly přečerpany pouze zajištěné pohonné hmoty z cisterny. Nebylo tedy ze strany celních orgánů postupováno v souladu se zásadami daňového řízení – zásadou legality a proporcionality. Žalobkyně nesouhlasila s tím, že zajištění je dočasné, neboť nebylo přijato žádné rozhodnutí předvídané ustanovením § 42 odst. 9 a násl. zákona o spotřebních daních; nebylo tedy rozhodnuto o případném propadnutí vybraných výrobků či zabránění těchto výrobků, ani rozhodnuto o zrušení zajištění, které nadále trvá. Ze strany celního orgánu se tudíž nemůže jednat o rychlé a hospodárné řízení. Žalovaný se nezamyslel nad smyslem institutu zajištění dle § 42 odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních a postupoval ryze formalisticky, když nepřihlédl k tomu, že na základě všech dostupných údajů mohl identifikovat všechny subjekty transakce. Zjištěná nesrovnalost byla pouze formálním

pokračování

nedostatkem v neaktuálnosti sídla příjemce, způsobená neinformovaností dodavatele. Změna sídla nastala ke dni 14. 11. 2009, přičemž nelze po zahraničním dodavateli požadovat, aby sám po potenciálních změnách svých obchodních partnerů pátral. Drobný formální nedostatek nemohl vést k záměně na straně příjemce vybraného zboží, resp. k jakýmkoli jiným pochybnostem. Opatření celních orgánů vzhledem k okolnostem případu tedy žalobkyně považovala za nepřiměřeně tvrdá, zvláště když nebyl ohrožen výběr daně. Žalobkyně se pozastavovala nad tím, že ji nikdo nevyzval k odstranění zjištěných vad, místo toho bylo rovnou rozhodnuto o zajištění zboží, čímž je žalobkyně odpovědná za formální pochybení třetí strany. S ohledem na výše uvedené žalobkyně vyjádřila přesvědčení, že celní orgány nemohly postupovat podle § 42 zákona o spotřebních daních. Nelze ji totiž klást za vinu neplnění oznamovací povinnosti příjemce vybraných výrobků. Naopak mělo být přihlédnuto k míře porušení právních předpisů v podobě uvedení nesprávných údajů na průvodních dokladech, zvláště když nebylo zjištěno, že by se žalobkyně na porušení povinností jakkoli podílela. Její postavení bylo nadále ztíženo i tím, že celní orgány s ní původně ani nekomunikovaly. Z důvodu zajištění dopravního prostředku není schopna žalobkyně realizovat přijaté objednávky, čímž jí vzniká velká škoda a což dopadá i do jejího renomé. Žalobkyně proto navrhovala, aby soud napadené rozhodnutí zrušil.

[3] Žalovaný se k žalobě vyjádřil podáním ze dne 15. 10. 2010, ve které namítal, že soud by měl žalobu odmítnout, protože žalobkyně nevyčerpala všechny opravné prostředky, když odvolání podal pouze řidič R. E., kterého celní orgány zprvu považovaly za kontrolovanou osobu. Až doručením vyrozumění ze dne 7. 4. 2010 byla žalobkyně o situaci informována a mohla uplatnit svá práva, což však neučinila a proti prvostupňovému rozhodnutí odvolání nepodala. Žalovaný nerozporoval, že celní ředitelství pochybilo, pokud neprověřilo, zda zajištění dopravního prostředku se nedotkne práv dalších osob, tato vada však byla v průběhu řízení odstraněna dodatečným doručením prvostupňového rozhodnutí žalobkyni s informací, že se stává účastnicí řízení. Celní ředitelství správně považovalo za kontrolovanou osobu původně pouze řidiče dopravního prostředku, neboť takový postup odpovídá § 42 zákona o spotřebních daních. Napadené rozhodnutí pouze představuje deklaratorní potvrzení fakticky provedeného úkonu zajištění věci, na jehož základě může dotčená osoba činit další kroky. S ohledem na fázi řízení není důležité, zda se doručí všem zainteresovaným subjektům, neboť po jeho vydání se teprve zjišťuje skutečnost, jakých subjektů se rozhodnutí (zajištění), týká. Vždy však musí být doručeno subjektu, u něhož byly zajištěné věci zjištěny, což bylo splněno. To, že rozhodnutí mělo být doručeno žalobkyni, vyplývá z charakteru řízení, nikoli ze samotného textu zákona. Při zajištění věci tedy celní ředitelství mělo jednat pouze s řidičem, který se nadto podle protokolu ze dne 21. 1. 2010 sám označil za přepravce. Pochybení celního ředitelství žalovaný spatřoval v tom, že mělo po doručení rozhodnutí o zajištění dopravního prostředku zjistit, zda se netýká dalších osob. Pozdějším doručením rozhodnutí o zajištění nebyla práva žalobkyně dotčena, neboť při vlastním zajištění byly rozhodné údaje na přepravních dokumentech, přičemž poukazoval na vlastní průběh kontroly a možnost kontaktovat skutečného dopravce. Všechny tyto okolnosti se však z povahy věci zjišťují až následně po faktickém provedení úkonu zajištění a v podstatě až po doručení rozhodnutí o zajištění věci, neboť pro vydání takového rozhodnutí je stanovena krátká jednodenní lhůta. V okamžiku provádění faktického úkonu nemusí kontrolní orgán požadovat po přepravci jakékoliv vysvětlení, pouze ověří existenci a správnost dokladů. Při provádění kontroly žalobkyně nemohla z povahy věci provést žádný úkon, stejně jako do vydání rozhodnutí o zajištění věci s ohledem na krátké lhůty pro jeho vydání. S ohledem na výše uvedené proto nelze podle žalovaného dospět k závěru, že pochybení celního ředitelství odůvodňuje zrušení napadeného rozhodnutí, zvláště když bylo odstraněno v průběhu odvolacího řízení. Tvzení uvedená v rozhodnutí o zajištění dopravního prostředku jsou správná; vybrané výrobky a dopravní prostředek se mají zajistit osobě, u níž jsou fakticky zjištěny, zvláště když se řidič sám označil za přepravce. Pokud by měl žalovaný přijmout tezi, že se žalobkyně měla účastnit samotné kontroly, byla by právní úprava podle § 42 zákona o spotřebních daních neaplikovatelná. Rozhodnutí o zajištění věci neukládá řidiči žádné povinnosti, pouze deklaruje faktické odněti

dopravního prostředku, přičemž výrok rozhodnutí cituje příslušná ustanovení zákona. Až v dalším řízení, jehož účastníkem bude i žalobkyně, se bude rozhodovat o těchto záležitostech. Žalovaný byl přesvědčen, že zajištění proběhlo zákonným způsobem a že napadené rozhodnutí je správné. Jestliže celní orgán zjistí, že průvodní doklad AAD obsahuje nepravdivé či nesprávné údaje, je povinen ve smyslu § 42 odst. 1 zákona o spotřebních daních zajistit přepravované vybrané výrobky a dopravní prostředek, neboť v daném případě může připadat do úvahy uložení sankce propadnutí dopravního prostředku. Rozhodnutí o zajištění je předběžným opatřením, po kterém následuje další řízení, v němž se zjišťuje skutečný stav věci, tzn. zda jsou údaje na průvodním dokladu skutečně nepravdivé či nesprávné. Zajištění se provádí bez ohledu na práva třetích osob a jejich podnikatelské aktivity, neboť k tomu zákon nedává žádný prostor. Až v dalším řízení se bude rozhodovat o konečném osudu zajištěných věcí. Žalovaný vyjádřil přesvědčení, že při zajištění zboží je irelevantní, kdo sporný doklad vytvořil. Postup podle § 42 odst. 8 zákona o spotřebních daních by byl možný pouze tehdy, pokud by při zajištění bylo postaveno na jisto, že propadnutí dopravního prostředku nepřichází v daném případě v úvahu. Dopravní prostředek proto nemohl být uskladněn u žalobce, protože přepravované vybrané výrobky nebylo možné jednoduše vyložit a uskladnit v jakémkoliv skladu a protože zákon umožňuje rozhodnout o propadnutí dopravního prostředku, což vylučuje, aby zůstal u kontrolované osoby, která by jej používala. Žalovaný se nemohl vyjádřit k námitkám žalobkyně ohledně případného následného postupu, neboť toho se napadené rozhodnutí netýkalo. Žalobkyně výklad ustanovení § 42 zákona o spotřebních daních nesprávně zjednodušila, neboť jeho účelem je i kontrola přepravy vybraného zboží jako celku, o čemž svědčí i množství údajů na průvodním dokladu. Označení příjemce musí odpovídat skutečnosti stejně jako místo dodání vybraných výrobků a všechny doklady musí být v souladu. Žalovaný zdůraznil, že se přepravují vybrané výrobky nezatížené spotřební daní, proto je nutné klást důraz na správnost údajů s ohledem na velké riziko vzniku daňových úniků. Místo dodání je proto nezbytnou náležitostí průvodního dokladu AAD, přičemž platí, že pokud není vyplněna kolonka č. 7a v průvodním dokladu, je místem dodání adresa uvedená v kolonce č. 7, tedy adresa příjemce, jak tomu bylo i v projednávané věci. Rozdílnost údajů tedy není drobným formálním pochybením, ale naprosto zásadním nedostatkem průvodního dokladu, zvláště když v mezinárodním nákladovém listu je místo dodání zcela jiné. Řidič navíc při výpovědi uvedl, že místem dodání jsou 2 čerpací stanice v Chebu, přičemž na jedné z nich byl hlídkou celního ředitelství kontrolován. Místo dodání tedy není v souladu ani s původní adresou sídla příjemce a ani s jeho novou adresou. Samotná přeprava se uskutečnila v rozporu s průvodním dokladem. Žalovaný nesouhlasil s tvrzením žalobkyně, že přepravce nemůže nést odpovědnost za pochybení dodavatele, neboť to byla ona, kdo vyplnil mezinárodní nákladový list, z něhož vyplývá, že správná adresa příjemce jí byla známa. Mohla proto odhalit nesprávnou adresu příjemce a měla tuto situaci řešit. Pokud nejednala s řádnou péčí, musí nést následky svého jednání a nemůže se dovolávat údajného formalistického postupu celních orgánů. Při rozhodování o zajištění věci nadto podle žalovaného není vůbec podstatné, kdo nesprávnost údajů na průvodním dokladu zavinil či způsobil, neboť to je z hlediska zákona nerozhodné. Podstatná je pouze skutečnost, že údaje na průvodním dokladu jsou nesprávné, zvláště když v průběhu přepravy nelze až na výjimky průvodní doklad opravovat. Žalovaný pouze na okraj uvedl, že mu není jasné, proč tedy žalobkyně na doklady uváděla jako příjemce společnost EKOL GAS PB, když s ní údajně nebyla v žádném obchodním vztahu. Žalovaný proto navrhoval žalobu zamítnout.

[4] Žalobkyně ve věci podala repliku ze dne 10. 10. 2011, v níž setrvala na své argumentaci obsažené v žalobě a tvrdila, že žalobu nelze odmítnout, neboť postupovala v souladu s vyrozuměním ze dne 7. 4. 2010, z něhož vyvodila, že je vedeno řízení s více účastníky řízení, přičemž očekávala, že celní orgány ji poskytnou veškerá příslušná práva, zvláště když byla vyzvána pouze k tomu, aby se vyjádřila k odvolání pana E.. Celní ředitelství nedostatečně poučilo žalobkyni o jejích právech a zabránilo jí uplatnit tato práva v řízení v prvním stupni, kdy právě s ní měli jednat jako s účastníkem řízení, nikoli s panem E., což vyplývá ze samotných přepravních dokladů. Pan E. během své výpovědi použil pojem přepravce ve významu řidič

pokračování

motorového vozidla přepravujícího zboží. Pokud by pan E. nepodal odvolání, nemohla by žalobkyně se vzniklou situací nic udělat a účastnit se tak řízení. Žalobkyně netrvala na tom, že by měla být účastna samotné kontroly a faktickému úkonu zajištění, ale nesouhlasila s tím, že celní ředitelství s ní ihned nejednalo jako s účastníkem řízení. Při vydání prvostupňového rozhodnutí nemohl pan E. vědět, že do řízení bude následně po třech měsících přibrána žalobkyně a že mu nebude hrozit povinnost uhradit náklady spojené se skladováním, proto se odvolala. Nesouhlasila dále s tím, že celní orgány musejí rozhodnout o zajištění dopravního prostředku, neboť zákon toto neukládá. Žalobkyně nadto upozornila na to, že vlastníkem dopravního prostředku je leasingová společnost; žalobkyni proto není zřejmé, jak by bylo možné rozhodnout o propadnutí tohoto majetku. Ve věci samé přitom nebylo stále rozhodnuto, a to ani po uplynutí značného časového odstavu. Žalobkyně nesouhlasila s tím, že celní orgány prováděly kontrolu správnosti samotných přepravních dokladů, což je v rozporu se zákonem, podle kterého se měly zaměřit pouze na druh a množství vybraných výrobků. Byla proto zjevně provedena jiná kontrola, než na kterou pamatuje zákon. Důvod pro zajištění zboží se nadto v průběhu „řízení“ měnil.

[5] V podání ze dne 25. 9. 2013 žalobkyně setrvala na své argumentaci a uvedla, že zajištění vybraných výrobků a dopravního prostředku je s ohledem na jeho délku zjevně nepřiměřené. Poukazovala dále na to, že v obdobných věcech celní úřady rozhodovaly jinak, resp. daleko rychleji, což považovala za rozporné s jejím legitimním očekáváním.

[6] Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 4. 2. 2014, č. j. 8Af 50/2010 - 70, napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Soud na úvod konstatoval, že postup Celního ředitelství Plzeň byl správný, pokud rozhodnutí o zajištění vybraných výrobků směřovalo vůči panu R. E., jenž byl zaměstnancem žalobkyně, a to vzhledem k tomu, že dopravní prostředek a vybrané výrobky byly v okamžiku rozhodování orgánu celní správy v dispozici této osoby. Za podstatnou vadu řízení však městský soud považoval to, že poté, co vyšlo najevo, že žalobkyně je vlastníkem zajištěného dopravního prostředku, nepostupovalo celní ředitelství správně, pokud jen vyrozumělo žalobkyni o jejím postavení v řízení a o jejích procesních právech, což je nedostatečné. Žalobkyni totiž byla prvostupňová rozhodnutí pouze doručena a bylo jí sděleno, že R. E. proti nim podal odvolání s tím, že se k němu může vyjádřit. Žalobkyně tedy nebyla informována o tom, že i ona může podat proti těmto rozhodnutím opravný prostředek. Z faktu, že jí byla rozhodnutí doručena a že měla možnost vyjádřit se k odvolání pana E., nemohla žalobkyně spolehlivě zjistit, že i jí svědčí právo uplatnit řádný opravný prostředek. Poučení o tom neobsahují ani rozhodnutí o zajištění, neboť ta se vztahují jen k panu E. Ani průvodní dopis ze dne 7. 4. 2010 v tomto směru rovněž ničeho neobsahuje. Jestliže žalobkyně nebyla náležitě poučena o svém právu podat odvolání, nebylo jí umožněno uplatnit svá práva účastníka řízení, což mohlo způsobit nezákonnost napadeného rozhodnutí. Dalšími námitkami se městský soud nezabýval, neboť směřují vůči věcné správnosti a zákonnosti rozhodnutí celních orgánů, přičemž žalobkyni nebylo postupem celních orgánů umožněno uplatnit je nejprve ve správním řízení. Teprve poté, kdy žalobkyně bude moci své námitky vznést v řádném odvolání a poté, kdy se s nimi odvolací orgán řádně vypořádá, bude připadat v úvahu jejich přezkum i v řízení před správním soudem.

[7] Proti tomuto rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 4. 2. 2014, č. j. 8Af 50/2010 - 70, podal žalovaný (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost ze dne 14. 3. 2014, v níž uvedl, že na svém postupu neshledal jakékoli pochybení a že tímto postupem žalobkyně nebyla krácena na žádném procesním právu. Poukázal na to, že jednal v souladu s tehdejší právní úpravou danou zákonem č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zsdp“), který neobsahoval tak propracovanou právní úpravu projednání odvolání a odstraňování vad prvoinstančního řízení, jak je tomu podle současné právní úpravy. Přesto stěžovatel v podstatě postupoval v intencích současné právní úpravy a v okamžiku, kdy zjistil, že v prvoinstančním řízení došlo k vadě v tom, že přepravce nebyl považován za účastníka řízení, uložil celnímu ředitelství, aby tuto vadu odstranilo a zaslalo žalobkyni rozhodnutí o zajištění.

Stěžovatel totiž dospěl k závěru, že přepravce je také účastníkem řízení vedle řidiče pana R. E., zvláště když nová právní úprava rozšiřuje okruh účastníků řízení o zajištění vybraných výrobků a dopravního prostředku a zvláště když byl podán návrh k Ústavnímu soudu na zrušení části ustanovení § 42 zákona o spotřebních daních (viz. Pl. ÚS 31/08). Stěžovatel byl proto přesvědčen, že vadu řízení odstranil řádně, když žalobkyni bylo zasláno rozhodnutí o zajištění s tím, že ve vyrozumění ze dne 7. 4. 2010 bylo uvedeno, že rozhodnutí musí být sděleno všem subjektům, jejichž práva mohou být rozhodnutím zasažena či omezena. Ve vyrozumění bylo výslovně uvedeno, že se rozhodnutí zasílá žalobkyni jako účastnici řízení spolu s odvoláním, které podal R. E.. Jestliže byla žalobkyně v předmětném vyrozumění označena za účastníka řízení, je stěžovatel přesvědčen, že tímto byla žalobkyni poskytnuta všechna práva, která účastníkovi náleží, a to včetně práva na odvolání. Žalobkyně tak nebyla krácena na svých právech, zvláště když se k odvolání řidiče vyjádřila pouze tak, že nemá připomínky, ačkoli mohla svou argumentaci řádně rozvést. Reakce žalobkyně podle stěžovatele svědčí o tom, že jí bylo umožněno se v daném případě řádně vyjádřit a že jí nebylo upřeno žádné právo. Celní ředitelství sice mohlo výslovně ve své výzvě uvést, že žalobkyně se může odvolat, stěžovatel však považoval za dostačující, že žalobkyně byla označena za účastníka řízení s tím, že se jí doručuje rozhodnutí. Stěžovatel namítal, že mu není zřejmé, co by všechno musel správní orgán za předmětné situace do přípisu napsat, tedy o čem všem by musel žalobkyni poučit. Stačilo pouze výslovně uvést poučení o právu na odvolání, nebo bylo nutné uvést úplný výčet všech práv účastníka řízení vyplývající z právních předpisů (právo na nahližení do spisu, právo podávat vyjádření, návrhy důkazy atd.), aby bylo poučení pokládáno soudem za dostatečné? Tím, že byla žalobkyně označena za účastníka řízení, bylo žalobkyni vysvětleno, že může uplatňovat veškerá práva účastníka řízení. Žalobkyně se proto mohla proti prvostupňovému rozhodnutí odvolat, její nečinnost nelze klást k tíži stěžovatele. Z procesní opatrnosti mohla podat odvolání, pokud by si nebyla jeho přípustností jistá, nebo se mohla na význam vyrozumění dále dotázat. Stěžovatel dále poukazoval na to, že žalobkyně byla v průběhu řízení zastoupena odborníkem, který jí měl poskytnout náležitou odbornou pomoc. Upozornil na to, že pokud žalobkyně odvolání nepodala, mohla být její žaloba odmítnuta (pro nevyčerpání opravných prostředků), což však městský soud neučinil. Stěžovatel proto navrhoval, aby Nejvyšší správní soud rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[8] Žalobkyně se podle obsahu spisu ke kasační stížnosti nevyjádřila.

II.

Posouzení kasační stížnosti

[9] Stěžovatel je osobou oprávněnou k podání kasační stížnosti, neboť byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek Městského soudu v Praze vzešel [ustanovení § 102 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)], kasační stížnost je včasná (ustanovení § 106 odst. 2 s. ř. s.) a přípustná, neboť nejsou naplněny důvody zakládající její nepřipustnost podle ustanovení § 104 s. ř. s.

[10] Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s ustanovením § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněného důvodu. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[11] Z obsahu kasační stížnosti vyplývá, že ji stěžovatel podal z důvodu uvedeného v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., neboť dovozuje nesprávné právní posouzení věci Městským soudem v Praze. Podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. lze kasační stížnost podat z důvodu tvrzené „nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.“ Nesprávné posouzení právní otázky v předcházejícím řízení spočívá v tom, že na správně zjištěný skutkový stav byl krajským soudem aplikován nesprávný právní názor.

pokračování

[12] Po přezkoumání kasační stížnosti dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[13] Podle ustanovení § 7 odst. 1 zsdp „*daňového řízení vedeného správcem daně se zúčastňují, kromě pověřených pracovníků správce daně, daňové subjekty a třetí osoby. Všechny osoby zúčastněné na řízení jsou povinny na požádání prokázat svoji totožnost.*“ Podle ustanovení § 32 odst. 2 zsdp „*základní náležitosti rozhodnutí jsou a) označení oprávněného správce daně, který rozhodnutí vydal, b) číslo jednací, případně i číslo platebního výměru, datum podpisu rozhodnutí, které je dnem vydání rozhodnutí, c) přesné označení příjemce rozhodnutí, d) výrok s uvedením právních předpisů, podle nichž bylo rozhodováno, a jde-li o peněžité plnění, také částka a číslo účtu příslušné banky nebo spořitelního a úvěrního družstva, na něž má být částka zaplacená, e) lhůta plnění, f) poučení o místu, době a formě podání opravného prostředku s upozorněním na případné vyloučení odkladného účinku, g) vlastnoruční podpis pověřeného pracovníka správce daně s uvedením jména, příjmení a funkce a otisk úředního razítka se státním znakem; tuto náležitost lze nabravit zaručeným elektronickým podpisem pracovníka a jeho kvalifikovaným certifikátem.*“ Podle ustanovení § 42 odst. 1 zákona o spotřebních daních „*zjistí-li celní úřad nebo celní ředitelství, že a) vybrané výrobky jsou dopravovány bez dokladu uvedeného v § 6, 26, 30, 51, 100 a 100a, pokud tento zákon nestanoví jinak (§ 24 a 50), b) vybrané výrobky jsou dopravovány ve větším množství (§ 4 odst. 3) bez dokladu uvedeného v § 5, c) údaje uvedené na tomto dokladu jsou nesprávné nebo nepravdivé, nebo d) tento doklad je nepravý, pozyměněný nebo padělaný, rozhodne o zajištění těchto vybraných výrobků, popřípadě i dopravního prostředku, který je dopravuje.*“ Podle ustanovení § 42 odst. 4 zákona o spotřebních daních „*celní úřad nebo celní ředitelství ústně oznámí opatření o zajištění vybraných výrobků nebo dopravního prostředku osobě, u které byly vybrané výrobky nebo dopravní prostředek zjištěny (dále jen "kontrolovaná osoba"), a bezodkladně vyhotoví protokol, ve kterém uvede i důvod zajištění, popis zajištěných vybraných výrobků, popřípadě popis zajištěného dopravního prostředku. Zaměstnanec, který pracuje v celním úřadu, nebo celním ředitelství, předá kopii protokolu kontrolované osobě. Rozhodnutí o zajištění musí být vydáno nejpozději následující pracovní den po dni vyhotovení protokolu.*“ Podle ustanovení § 42 odst. 5 zákona o spotřebních daních „*v rozhodnutí o zajištění vybraných výrobků nebo dopravního prostředku se uvedou důvody, pro které se vybrané výrobky nebo dopravní prostředek zajišťují, a poučení o právech a povinnostech osoby, již se rozhodnutí týká. V rozhodnutí se též uvede upozornění, že u zajištěných vybraných výrobků nebo dopravního prostředku může být uloženo propadnutí nebo rozhodnuto o zabrání, jestliže se prokáží důvody rozhodné pro zajištění.*“

[14] Z obsahu daňového spisu Nejvyšší správní soud zjistil, že Celní ředitelství Plzeň rozhodnutím ze dne 21. 1. 2010, č. j. 840/2010-160100-34, zajistilo dopravní prostředek nákladní automobil Volvo SPZ X a cisternu Schwarzmuller SPZ X, za jejichž provozovatele byla podle výroku tohoto rozhodnutí označena žalobkyně. Jako kontrolovaná osoba byl uveden pan R. E., datum narození X., bydliště Z. F. 2691/52, M. Proti rozhodnutím o zajištění vozidel a vybraných výrobků podal odvolání pouze pan R. E. Přípisem ze dne 31. 3. 2010 stěžovatel uložil Celnímu ředitelství Plzeň, aby se podrobněji zabývalo vztahem mezi odvolatelem panem R. E. a dopravcem (žalobkyní); pokud by mezi nimi byl zaměstnanecký vztah, byla by žalobkyně účastníkem řízení. V tomto směru mělo celní ředitelství zjistit, zda je žalobkyně účastníkem řízení a zda jí bylo prvostupňové rozhodnutí doručeno. Celní ředitelství zaslalo žalobkyni vyznění (výzvu) ze dne 7. 4. 2010, jejíž přílohou byla i rozhodnutí orgánu prvního stupně o zajištění vybraných výrobků a dopravního prostředku, s odůvodněním, že tato rozhodnutí musí být sdělena všem subjektům, jejichž věcná či jiná práva k zajištěným věcem by mohla být zasažena či jinak omezena; žalobkyně byla informována, že „*v kontextu s výše uvedeným Vám, jakožto účastníku předmětných řízení o zajištění vybraných výrobků, resp. dopravního prostředku, v příloze zasíláme předmětná rozhodnutí a zároveň Vás vyzýváme o tom, že do těchto rozhodnutí byla kontrolovanou osobou podána odvolání, jež kopie je přílohou tohoto vyznění... Po marném uplynutí lhůty k vyjádření k předmětným odvoláním, bude v řízení o těchto odvolání pokračováno s tím, že se bude mít za to, že k projednávaným odvoláním nemáte připomínek.*“ Žalobkyně tedy byla tímto vyzvána k tomu, aby se k podanému odvolání vyjádřila.

[15] Samostatnou výzvou celního ředitelství ze dne 7. 4. 2010 byla žalobkyně dále vyzvána, aby do 8 dnů od doručení písemnosti zaslala sdělení, zda pan R. E. je jejím zaměstnancem, a doklady prokazující její pověření zajistit dopravu na základě průvodního dokladu AAD č. 4074414 pro příjemce EKOL GAS PB s. r. o. V odůvodnění této výzvy celní ředitelství uvedlo, že je vedeno řízení podle § 42 zákona o spotřebních daních, přičemž písemné rozhodnutí o zajištění, které deklaruje tuto skutečnost a dává zúčastněným (dotčeným) osobám určitou právní jistotu a možnost stanoveným procesním postupem hájit svá práva a právem chráněné zájmy, bylo vydáno až ex post; celní ředitelství přitom uvedlo, že žalobkyně v daném řízení vystupuje v postavení zúčastněné osoby, která je povinna prokázat všechny skutečnosti, které mohou mít vliv na výsledek předmětného daňového řízení. Žalobkyně reagovala dopisem ze dne 20. 4. 2010, v němž uvedla, že pan R. E. je jejím zaměstnancem, což doložila příslušnou pracovní smlouvou, a že přepravu 36362 litrů minerálních olejů uskutečňovala na základě rámcové smlouvy o dodávkách pohonných hmot, v níž byla označena jako kupující, která si zajišťuje dopravu zboží. K podanému odvolání žalobkyně neměla připomínky.

[16] Z obsahu předloženého spisu Nejvyššímu správnímu soudu bez jakýchkoli pochyb vyplývá, že dne 21. 1. 2010 Celní ředitelství Plzeň zajistilo 36362 litrů minerálních olejů (benzínů Natural 95) a oba výše popsané dopravní prostředky provozované žalobkyní. Během tohoto zajišťování byl za účastníka řízení (kontrolovanou osobu) považován pouze pan R. E., zaměstnanec žalobkyně, ačkoli již podle výroku rozhodnutí Celního ředitelství Plzeň ze dne 21. 1. 2010 byla provozovatelem dopravních prostředků žalobkyně TM-TRUCK s. r. o., se sídlem Julia Fučíka 53, Vysoká Pec. Teprve až následně v dubnu 2010 byla žalobkyně oficiálně informována o tom, že její vozidlo včetně přepravovaného nákladu bylo celním ředitelstvím zajištěno (fakticky o tom věděla zjevně již dříve, a to nejen na základě toho, že pan E. byl řidičem žalobkyně, který ji o nastalé situaci pravděpodobně informoval, a i na základě toho, že pana E. i žalobkyni zastupoval v průběhu daňového řízení týž daňový poradce). Tyto skutečnosti ostatně nejsou mezi účastníky řízení sporné.

[17] Stěžovatel však nesouhlasí se závěrem městského soudu, že celní úřady postupovaly nesprávně, pokud výslovně žalobkyni nepoučily o možnosti podat proti rozhodnutí orgánu prvního stupně odvolání.

[18] Nejvyšší správní soud na úvod předesílá, že nikterak nezpochybňuje postup správního orgánu prvního stupně, pokud za účastníka řízení (kontrolovanou osobu) zprvu považoval pouze pana R. E. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 2. 2009, č. j. 7 Afs 69/2007 – 85), a to s ohledem na to, že během faktického úkonu zajištění, jemuž byl přítomen nelze zjistit všechny rozhodné skutečnosti, zvláště když platná právní úprava byla komplikovaná a v řadě směrů právě s ohledem na vymezení okruhu účastníků řízení nedokonalá, jak ostatně popsal Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 18. 6. 2012, č. j. 5 Afs 25/2012 – 30, s tím, že až novelou zákona o spotřebních daních provedenou zákonem č. 95/2011 Sb., byl jižs účinností od 1. 5. 2011 tento deficit odstraněn a ustanovení § 42 odst. 1 zákona o spotřebních daních novelizováno.

[19] Nejvyšší správní soud však nemůže přisvědčit argumentaci stěžovatele, že v průběhu daňového řízení po vydání rozhodnutí orgánu prvního stupně o zajištění dopravních prostředků a vybraných výrobků postupovaly celní orgány v souladu se zákonem. Byť si je Nejvyšší správní soud vědom skutečnosti, že žalobkyně byla v průběhu daňového řízení zastoupena daňovým poradcem (který rovněž zastupoval pana R. E.), nelze ani za této situace hodnotit vyrozumění ze dne 7. 4. 2010 o tom, že žalobkyně je účastníkem předmětného řízení, za dostačující procesní poučení, neboť téhož dne celní ředitelství vydalo rovněž výzvu, v níž byla žalobkyně označena za osobu zúčastněnou na řízení. Institut osoby zúčastněné je definován v ustanovení § 7 odst. 1 zsdp, mezi které zákon řadí nejen účastníky řízení, ale i třetí osoby, kterými jsou svědci, osoby přezvědčné, osoby mající listiny a jiné věci potřebné v daňovém řízení, ručitelé, podlužníci a

pokračování

plátcí působící v rámci zajišťovacího a vymáhacího řízení a další osoby specifikované v § 7 odst. 2 zsdp. Za situace, kdy žalobkyně obdržela dva přípisy, v nichž bylo její postavení vyhodnoceno zcela rozdílně, není možné dospět k závěru o tom, že žalobkyně mohla na základě těchto aktů celního ředitelství vědět o tom, jakého postavení se jí v řízení dostává, natož o tom, že si může proti rozhodnutí ze dne 21. 1. 2010 o zajištění vybraných výrobků a dopravního prostředku podat odvolání, pokud ani v jednom z nich nebylo takové poučení uvedeno. O nejasnosti postavení žalobkyně ze strany celních orgánů svědčí ostatně i odůvodnění napadeného rozhodnutí, které hovoří o tom, že žalobkyni bylo do řízení nutné přibrat jako „osobu zúčastněnou na řízení“.

[20] I kdyby Nejvyšší správní soud odhlédl od výše uvedené zmatečnosti (rozdílnosti) v poučení celního ředitelství, kterého se dostalo žalobkyni ve výzvě a vyznění ze dne 7. 4. 2010, nemůže Nejvyšší správní soud souhlasit se stanoviskem stěžovatele, že vyznění ze dne 7. 4. 2010 bylo samo o sobě dostatečné pro to, aby žalobkyně seznala, že může proti rozhodnutí o zajištění ze dne 21. 1. 2010 podat odvolání. Vyznění obsahovalo sdělení, že kontrolovanou osobou bylo proti přiloženým rozhodnutím o zajištění výrobků, resp. dopravních prostředků, podáno odvolání s tím, že po marném uplynutí lhůty k vyjádření k předmětným odvoláním bude v řízení o nich pokračováno. Žalobkyně tedy byla výslovně vyzvána k tomu, aby se k podaným odvoláním vyjádřila a nebyla v žádném případě poučena o možnosti podat proti rozhodnutím o zajištění vlastní odvolání.

[21] Celní orgány přitom v řízení o zajištění vybraných výrobků byly povinny postupovat tak, aby dostaly základním zásadám daňového řízení, tak jak byly upraveny v § 2 zsdp, zejm. postupovat v daňovém řízení v úzké součinnosti s daňovými subjekty a při vyžadování plnění jejich povinností v daňovém řízení volit jen takové prostředky, které daňové subjekty nejméně zatěžují a umožňují přitom ještě dosáhnout cíle řízení, tj. stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy (odst. 2), hodnotit důkazy podle své úvahy, a to každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlížet ke všemu, co v řízení vyšlo najevo (odst. 3), při uplatňování daňových zákonů v daňovém řízení brát v úvahu vždy skutečný obsah právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro stanovení či vybrání daně (odst. 7).

[22] Bez ohledu na komplikovanost právní úpravy aplikované v této věci za situace, kdy již ve výroku rozhodnutí orgánu prvního stupně o zajištění vybraných výrobků spolu s dopravním prostředkem byl za účastníka řízení označen pouze pan R. E., bylo podle názoru Nejvyššího správního soudu na místě, aby celní orgány žalobkyni upozornily na procesní stránku věci, zejména s přihlédnutím ke zmatečnosti výzvy a vyznění ze dne 7. 4. 2010. Žalobkyně byla podle vyznění ze dne 7. 4. 2010 účastnicí daňového řízení, které však v prvním stupni bez jejího vědomí a možnosti vyjádřit se k němu proběhlo, přičemž už bylo zahájeno řízení o odvolání jiného subjektu proti v něm vydanému rozhodnutí, ke kterému se mohla podle vyznění ze dne 7. 4. 2010 pouze vyjádřit, což také následně učinila. Ve výzvě z téhož dne byla pak vyzněna, že je nutné ji do řízení přibrat jen jako osobu zúčastněnou na řízení. Nejvyšší správní soud v tomto směru nepožaduje, aby celní orgány žalobkyni poučily o všech jejích procesních právech, neboť takový požadavek by byl v praxi zjevně nerealizovatelný, ale je přesvědčen, že měly více dbát ochrany jejích práv a výslovně zdůraznit, že i ona je jako účastnice řízení oprávněna podat řádný opravný prostředek (odvolání) v příslušné lhůtě, o němž bude stěžovatelem rozhodováno. To vše s ohledem na to, že to byla právě žalobkyně jako provozovatel dopravního prostředku a dopravce, který má věcné nebo jiné právo k zajištěným vybraným výrobkům nebo dopravnímu prostředku ve smyslu § 42 odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních a je tudíž zřejmé, že celní orgány nemohou provést řízení o zajištění těchto věcí, aniž by s touto osobou vedly řízení v souladu se zákonem, (konkrétně zsdp), presumovaným procesním postupem tak, aby zjištěné nesrovnalosti v údajích mohly být odstraněny a skutkový stav byl řádně zjištěn.

[23] Nejvyšší správní soud v tomto směru nemohl přehlédnout ani to, že Celní ředitelství Plzeň plně nerespektovalo přípis stěžovatele ze dne 31. 3. 2010, podle něhož mělo podrobněji prozkoumat vztah mezi panem R. E. a žalobkyní, přičemž pokud by zjistilo, že pan R. E. je zaměstnancem žalobkyně, byla by žalobkyně rovněž účastnicí předmětného řízení. Celní ředitelství namísto zkoumání této skutečnosti vyrozuměním ze dne 7. 4. 2010 informovalo žalobkyni o tom, že je účastnicí řízení, avšak výzvou z téhož dne teprve zjišťovalo, zda jsou vůbec splněny podmínky pro to, aby žalobkyně byla účastníkem řízení. Celní ředitelství při vydání vyrozumění ze dne 7. 4. 2010 tedy zjevně nemělo postaveno na jisto, zda je žalobkyně účastníkem řízení a zejm. na základě jakého titulu.

[24] Nejvyšší správní soud proto nemůže přisvědčit argumentaci stěžovatele, že žalobu bylo na místě odmítnout proto, že žalobkyně v průběhu daňového řízení nevyčerpala řádné opravné prostředky, ač mohla, neboť tím by žalobkyni odepřel přístup k soudu. Znemožnil by jí přezkum rozhodnutí o zajištění vybraných výrobků a dopravního prostředku za situace, kdy její procesní práva nebyla celními orgány dostatečně chráněna, tudíž by se nemohla bránit proti zajištění svého dopravního prostředku.

III.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[25] Na základě výše uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud po přezkoumání napadeného rozsudku Městského soudu v Praze k závěru, že nebyl naplněn tvrzený důvod podání kasační stížnosti podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., za použití ustanovení § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. Kasační stížnost proto není důvodná a Nejvyšší správní soud ji podle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s. zamítl.

[26] O nákladech řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 a 7 s. ř. s. ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl ve věci procesně úspěšný, proto nárok na náhradu nákladů řízení nemá; žalobkyni dle obsahu soudního spisu žádné náklady nevznikly, proto jí Nejvyšší správní soud právo na náhradu nákladů řízení nepřiznal.

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

V Brně dne 31. července 2014

JUDr. Dagmar Nygrínová
předsedkyně senátu