

U S N E S E N Í

Nejvyšší správní soud rozhodl v rozšířeném senátu složeném z předsedy Josefa Baxy a soudců Petra Mikeše, Filipa Dienstbiera, Zdeňka Kühna, Barbary Pořízkové, Aleše Roztočila a Karla Šimky v právní věci žalobkyně: **ČSAD Hodonín a. s.**, se sídlem Brněnská 3883/48, Hodonín, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, Praha 4, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 4. 2016, č. j. 12509/2016-900000-304.1, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 9. 1. 2018, č. j. 31 Af 31/2016 - 111,

t a k t o :

Věc **se vrací** k projednání a rozhodnutí druhému senátu.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Mezi účastníky je nesporný skutkový stav, spočívající v tom, že při kontrole dne 20. 4. 2015 řidič nákladní cisternové soupravy žalobkyně předložil na výzvu k předložení dokladů k převážené motorové naftě doklad o prodeji, objednávku dopravy, dodací list, dva stáček lístky, mezinárodní nákladní list, koncesní listinu a ručně psaný rozvozový plán pro žalobkyni.

[2] Celní úřad pro Zlínský kraj na základě těchto skutečností rozhodl podle § 42d odst. 1 písm. a) zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, o propadnutí vybraných výrobků (minerálních olejů) žalobkyně z důvodu, že byly dopravovány způsobem uvedeným v § 42 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních, tedy bez dokladu prokazujícího zdanění vybraných výrobků podle § 5 téhož zákona. Žalovaný (dále „stěžovatel“) rozhodnutím uvedeným v záhlaví tohoto usnesení zamítl odvolání žalobkyně a napadené rozhodnutí celního úřadu potvrdil.

[3] Krajský soud rozsudkem uvedeným v záhlaví tohoto usnesení zrušil rozhodnutí stěžovatele a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Vyšel z toho, že podle § 42c odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních správce daně rozhodne o uvolnění zajištěných vybraných výrobků, pokud se prokáže, že s nimi nebylo nakládáno způsoby uvedenými v § 42 odst. 1 nebo 2 téhož zákona. Stěžovatel tvrdil, že s nimi způsobem uvedeným v § 42 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních nakládáno bylo, neboť byly dopravovány bez dokladu prokazujícího zdanění vybraných výrobků dle § 5 zákona o spotřebních daních. Smyslem stanovení striktních pravidel pro doklady prokazující zdanění vybraných výrobků je naplnění požadavku, aby vybrané výrobky byly v každém okamžiku jednoznačně identifikovatelné a jejich původ a zdanění byly ověřitelné. Požadavek na jednoznačnou identifikaci a ověřitelnost v každém okamžiku (tedy i v každém okamžiku dopravy) je zcela zásadní. Proto by také bylo z hlediska aplikace § 42 odst. 1 písm. a) a § 42d odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních lhostejné, kdyby byly zákonem předepsané

doklady předloženy až dodatečně, po zajištění vybraných výrobků. Podle krajského soudu však byla v posuzované věci jednoznačná identifikovatelnost zajištěných vybraných výrobků zajištěna a tyto výrobky byly za pomoci předložených listin plně ztotožnitelné s výrobky uváděnými na dokladu o prodeji. Ačkoliv došlo ke snížení objemu vybraných výrobků oproti původní hodnotě uvedené na dokladu o prodeji, řidič cisternové soupravy předložil takové listiny, které bez jakýchkoliv pochybností dokládaly, že dopravované vybrané výrobky jsou výrobky uvedeny na dokladu o prodeji, a tudíž také zdaněnými vybranými výrobky. Z listin je totiž zcela patrné, jaké celkové množství vybraných výrobků bylo nakoupeno a jak se tento objem měl v průběhu dopravy měnit.

II. Kasační stížnost žalovaného, vyjádření žalobkyně

[4] Proti rozsudku krajského soudu podal stěžovatel kasační stížnost

[5] V ní odmítl právní hodnocení věci krajským soudem a zmínil zejména rozpor s judikaturou Nejvyššího správního soudu. Poukazoval v obecné rovině na základní zásady nakládání s vybranými výrobky, tj. přísnost a důraz na bezchybnost doprovodných dokladů, jak je formulují rozsudky Nejvyššího správního soudu. Nejvíce podobný nyní řešené situaci je podle stěžovatele případ řešený v rozsudku ze dne 31. 1. 2018, čj. 3 Afs 257/2016-44, ve věci THERMOIL s. r. o. (dále „*rozsudek THERMOIL*“). Dopravce načerpal do cisterny vybrané výrobky – minerální oleje a postupně je po částech stácel u jednotlivých odběratelů. Soud uzavřel, že ačkoliv na základě dodacího listu a stáček lístků bylo možné ověřit aktuální množství vybraných výrobků v cisterně, dopravce při dopravě nedisponoval žádným dokladem, který by umožnil okamžitou kontrolu evidence přepravovaného množství vybraných výrobků a spotřební daně. Nepředložil-li řidič tento doklad při kontrole dopravy, skutková podstata uvedená v § 42 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních byla naplněna a žalovaný byl oprávněn zboží zajistit.

[6] Žalobkyně uvedla, že požadavek stěžovatele na předchozí vystavení více dokladů o dopravě podle § 5 odst. 4 zákona o spotřebních daních s tím, že budou odpovídat jednotlivým množství vybraných výrobků stáčeným na jednotlivých místech, případně jejich postupné vystavování řidičem, jde nad rámec zákona a tento postup by nebyl transparentní a spíše by umožňoval daňové úniky. V průběhu dopravy se mohou místa vykládky a stáčené množství podle plánu změnit situací v dopravě nezávislou na vůli dopravce nebo z jiných důvodů. Tím by při kontrole předložené doklady vykazovaly vady v porovnání se skutečností. Stejně tak může docházet ke změnám množství v návaznosti na změny teplot. Tím by byla dána další záminka kontrolnímu orgánu k zajištění vybraných výrobků podle § 42 odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních. Dopravce by neměl žádnou obranu, neboť doklad by obsahoval nesprávný údaj.

III. Důvod postoupení věci rozšířenému senátu

[7] Druhý senát dospěl k závěru, že rozhodná právní otázka, konkrétně co vše lze považovat za řádný doklad o prodeji podle § 5 odst. 3 zákona o spotřebních daních či doklad o dopravě podle § 5 odst. 4 téhož zákona, má být posouzena jinak než v dřívějším rozsudku THERMOIL. Ve všech relevantních skutkových souvislostech je věc posuzovaná druhým senátem obdobná té, jíž se zabýval v citovaném rozsudku třetí senát. Druhý senát má, stejně jako krajský soud, za to, že doklad o původně do automobilové cisterny načerpaném celkovém množství minerálního oleje ve spojení s doklady o postupném odčerpání dílčích množství oleje u jednotlivých odběratelů splňují požadavky § 5 odst. 4 věty druhé zákona o spotřebních daních, jde-li o doklad o dopravě, či požadavky § 5 odst. 3 téhož zákona, jde-li o doklad o prodeji, pokud je z kombinace těchto dokladů (jsou-li samy o sobě věrohodné) ve spojení s jednoduchými početními úkony (odečtení postupně odčerpaných dílčích dodávek oleje od celkového množství

původně načerpaného do automobilové cisterny; příp. vynásobení množství minerálního oleje sazbou příslušné spotřební daně) přesně a nepochybně patrné, jakým způsobem, kdy a ve vztahu ke komu bylo s jednotlivými dílčími dodávkami minerálního oleje nakládáno. Ztotožňuje se i s námitkami žalobkyně, že stěžovatelem požadovaný postup by nevedl k lepším výsledkům. Závěr, že právní názor vyslovený krajským soudem je správný, však druhý senát nemůže vyslovit sám, neboť tomu brání, že třetí senát již ve shora zmíněném rozsudku vyslovil ke stejné právní otázce za obdobných skutkových okolností právní názor odlišný, a musí se proto obrátit na rozšířený senát s ohledem na § 17 s. ř. s.

IV. Posouzení pravomoci rozšířeného senátu

[8] Rozšířený senát se nejprve musel zabývat otázkou, zda má pravomoc rozhodnout v předložené věci. Základ pravomoci rozšířeného senátu stanoví § 17 odst. 1 věta první s. ř. s.: *Dospěl-li senát Nejvyššího správního soudu při svém rozhodování k právnímu názoru, který je odlišný od právního názoru již vyjádřeného v rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, postoupí věc k rozhodnutí rozšířenému senátu.*

[9] Právní názor, kterým se chce předkládající senát ve věci odchýlit, však musí mít vliv na výsledek posuzované věci. Pokud tomu tak není, není pravomoc rozšířeného senátu dána (viz např. náleze Ústavního soudu ze dne 20. 3. 2007, sp. zn. Pl. ÚS 4/06, bod 19). Jak již dříve rozšířený senát uvedl, v jeho pravomoci není tvorba akademického rozhodnutí, o kterém předem ví, že nebude postupujícím senátem využito (usnesení ze dne 21. 2. 2017, čj. 1 As 72/2016-48, bod 27).

[10] Rozšířený senát dospěl k závěru, že postoupení věci ze strany druhého senátu je minimálně předčasné.

[11] Druhý senát předkládá odlišný právní názor na výklad § 5 odst. 3 a 4 zákona o spotřebních daních, které se týkají požadavků na doklady o prodeji a doklady o dopravě vybraných výrobků podle zákona o spotřebních daních. Vychází totiž z toho, že právě to, zda řidič žalobkyně převážející minerální oleje disponoval řádnými doklady podle daných ustanovení, je klíčové pro posouzení věci.

[12] Tomuto závěru by bylo možné dát za pravdu jednoznačně tehdy, pokud jde o znění zákona o spotřebních daních účinné do 31. 12. 2015. Tehdy účinné znění zákona totiž fakticky nerozlišovalo mezi podmínkami pro zajištění vybraných výrobků, popřípadě i dopravního prostředku, který je dopravuje, a mezi podmínkami pro jejich propadnutí nebo zabrání.

[13] Podle § 42 zákona o spotřebních daních platilo a i nadále platí, že správce daně zajistí vybrané výrobky, pokud jsou přepravovány nebo skladovány buď bez příslušných dokladů (mezi, které patří i doklady podle § 5 citovaného zákona), nebo údaje uvedené na těchto dokladech jsou nesprávné nebo nepravdivé, nebo jsou tyto doklady pozměněny nebo padělány. Na zajištění vybraných výrobků nebo dopravního prostředku navazuje řízení o zajištěných vybraných výrobcích nebo dopravním prostředku podle § 42b až § 42e zákona o spotřebních daních. Výsledkem tohoto navazujícího řízení je buď uvolnění zajištěných vybraných výrobků nebo dopravního prostředku (§ 42c) nebo jejich propadnutí nebo zabrání (§ 42d). Podle § 42d odst. 1 zákona o spotřebních daních platilo a platí, že [p]okud správce daně nerozhodne o uvolnění vybraných výrobků nebo dopravního prostředku, rozhodne o jejich a) propadnutí v případě, že je vlastník těchto výrobků nebo dopravního prostředku znám, nebo b) zabrání v ostatních případech. K propadnutí nebo zabrání tedy dochází vždy tehdy, kdy nejsou splněny podmínky pro uvolnění vybraných výrobků nebo dopravního prostředku. Podle § 42c odst. 1 zákona o spotřebních daních účinného do 31. 12. 2015 platilo, že [s]právce daně rozhodne o uvolnění a) zajištěných vybraných výrobků, pokud

se prokáže, že s nimi nebylo nakládáno způsoby uvedenými v § 42 odst. 1 nebo 2, nebo b) dopravního prostředku, pokud se prokáže, že s vybranými výrobky, které tento dopravní prostředek dopravoval, nebylo zacházeno způsoby uvedenými v § 42 odst. 1. Jinými slovy zákonodárce umožňoval uvolnění zajištěných vybraných výrobků nebo dopravního prostředků pouze tehdy, pokud by se v navazujícím řízení o zajištěných vybraných výrobcích nebo dopravním prostředku ukázalo, že původní postup správce daně při zajištění vybraných výrobků byl nesprávný, neboť již v době zajištění bylo zboží dopravováno nebo skladováno s vymezenými doklady.

[14] Novelou provedenou zákonem č. 315/2015 Sb. však s účinností od 1. 1. 2016 došlo k významné změně § 42c zákona o spotřebních daních. Jeho odst. 1 a 2 nově zní: (1) *Správce daně rozhodne o uvolnění zajištěných vybraných výrobků, pokud a) s nimi nebylo nakládáno způsoby uvedenými v § 42 odst. 1 nebo 2, b) vybrané výrobky, které byly dopravovány s dokladem podle § 42 odst. 1 obsahujícím nesprávné nebo nepravdivé údaje, byly zdaněny nebo byly nabyty oprávněně bez daně, nebo c) vybrané výrobky, které byly skladovány s dokladem podle § 42 odst. 2 obsahujícím nesprávné nebo nepravdivé údaje, byly zdaněny.* (2) *Správce daně rozhodne o uvolnění dopravního prostředku, pokud a) s vybranými výrobky, které tento dopravní prostředek dopravoval, nebylo zacházeno způsoby uvedenými v § 42 odst. 1, nebo b) vybrané výrobky, které byly tímto dopravním prostředkem dopravovány s dokladem podle § 42 odst. 1 obsahujícím nesprávné nebo nepravdivé údaje, byly zdaněny nebo byly nabyty oprávněně bez daně.*

[15] Je tak evidentní, že se významným způsobem rozšířil okruh situací, ve kterých musí dojít k uvolnění zajištěných vybraných výrobků nebo dopravního prostředku. Není to pouze tehdy, kdy vybrané výrobky nebyly přepravovány či skladovány se správnými a pravdivými doklady, ale i tehdy, kdy se zpětně prokáže, že ačkoliv doklady byly v tomto směru vadné, objektivně se jednalo o vybrané výrobky, které byly zdaněny. Ostatně důvodová zpráva k tomu mj. uváděla: „*Nová úprava umožní správcům daně uvolnit zajištěné vybrané výrobky, které byly dopravovány s dokladem, který v dané situaci vyžaduje zákon, ale který obsahuje nesprávné nebo nepravdivé údaje. Vybrané výrobky mohou být v rámci řízení uvolněny, pokud účastník řízení prokáže jejich zdanění (například evidencemi, objasněním nesrovnalostí v dokladu, atp.), resp. jejich oprávněné nabytí bez daně (důkazní břemeno zde leží na straně účastníka řízení). Pokud je v rámci řízení prokázáno, že doklad po objasnění nesrovnalostí odpovídá požadavkům zákona, lze jej uznat jako doklad prokazující zdanění. V případech, kdy zákon vyžaduje jiné doklady (např. podle § 6 zákona a jiné), postupuje se v těchto situacích obdobně. Obdoba se zakotvuje také pro skladování. Nesprávné nebo nepravdivé údaje mohou vzniknout z nepozornosti či chybou v psaní a počtech. Tyto chyby mohou vzniknout například v průběhu přepravy, neboť může docházet k postupnému odkládání zboží a je nutno po každé změně znovu spočítat množství zboží a vypočítat daň. Pokud se tedy u zajištěných vybraných výrobků následně prokáže, že ačkoli byly dopravovány s dokladem obsahujícím nesprávné či nepravdivé údaje, ale byly řádně zdaněny, resp. nabyty oprávněně bez daně, nebude docházet k jejich propadnutí nebo zabrání, ale budou uvolněny.*“ (Poslanecká sněmovna Parlamentu, sněmovní tisk č. 512, funkční období 2013 - 2017).

[16] Předmětem nynějšího přezkumu je právě rozhodnutí vydané v řízení o zajištěných vybraných výrobcích nebo dopravním prostředku, nikoliv o zákonnosti samotného zajištění, jehož podmínky nebyly novelou dotčeny. Rozhodnutí o zajištění je ve správním soudnictví samostatně přezkoumatelné (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 3. 2017, čj. 7 Afs 347/2016-34, č. 3569/2017 Sb. NSS, ve věci *PARAMO*).

[17] Pokud by na věc dopadala novější právní úprava, stěžovatel by musel v řízení o zajištěných vybraných výrobcích nebo dopravním prostředku zohlednit nejen spornou otázku týkající se požadavků na doklady, ale i to zda nejsou naplněny další alternativy § 42c zákona o spotřebních daních pro uvolnění zajištěných vybraných výrobků.

[18] Jak již bylo uvedeno, novelizované znění zákona o spotřebních daních nabylo účinnosti 1. 1. 2016. Stěžovatel rozhodnutí vydal 4. 4. 2016, tedy již za účinnosti dané novely. Stěžovatel se v rozhodnutí nijak nezmiňuje o tom, že by bral danou novelu v úvahu při svém rozhodování. Naopak lze dovodit, že si jí zřejmě nebyl vůbec vědom, neboť v napadeném rozhodnutí mj. uvedl: „Z celého odvolání je patrný názor odvolatele, že zdanění předmětných výrobků prokázal a tím učinil žádost všem svým povinnostem. V řízení o zajištěných vybraných výrobcích se však celní orgány nezabývají primárně tím, zda byly zajištěné vybrané výrobky řádně zdaněny. Smyslem řízení o zajištěných vybraných výrobcích je prověřit, zda byly dodrženy zákonem předepsané evidenční povinnosti, jimiž se stát chrání před nedovoleným nakládáním s vybranými výrobky a tím spojenými daňovými úniky. Řečeno slovy ZoSPD je účelem tohoto řízení prokázat, zda s vybranými výrobky bylo nakládáno způsoby uvedenými v § 42 odst. 1 a 2 ZoSPD. V případě přepravy vybraných výrobků to znamená, zda byly vybrané výrobky v momentě jejich dopravy fyzicky doprovázeny doklady, které obsahují jednak zákonem stanovené formální náležitosti a zároveň také správné, pravdivé a nepozměněné údaje. [...] V projednávaném případě tedy CÚ neměl zkoumat, zda byly předmětné vybrané výrobky zdaněny, ale pouze to, zda je doprovázely při přepravě předepsané doklady, či nikoliv.“ Tato koncepce však odpovídá znění zákona o spotřebních daních účinném do 31. 12. 2015.

[19] V první řadě je třeba připomenout, že podle závěrů rozšířeného senátu v usnesení ze dne 28. 7. 2009, čj. 8 Afs 51/2007-87, č. 1926/2009 Sb. NSS, ve věci *NATO HQ*, „[s]oud ve správním soudnictví vždy v posuzované věci zkoumá, zda právní předpis nebo jeho ustanovení, která byla použita, na věc skutečně dopadají. Použití právního předpisu nebo jeho ustanovení, která na věc nedopadají, je důvodem zrušení přezkoumávaného rozhodnutí správního orgánu (rozsudku krajského soudu), mohlo-li mít za následek nesprávné posouzení pro věc rozhodujících skutkových či právních otázek obsažených v námitkách.“

[20] Také nelze přehlédnout, že dosavadní judikatura nahlíží na propadnutí nebo zabránění vybraných výrobků jako na sankci, na kterou se vztahují základní principy správního trestání (v podrobnostech viz zejména rozsudek ze dne 11. 3. 2015, čj. 3 Afs 170/2014-35, č. 3263/2015 Sb. NSS, ve věci *DRAGON KH*, včetně tam citované prejudikatury). Podle čl. 40 odst. 6 Listiny se [t]restnost činu se posuzuje a trest se ukládá podle zákona účinného v době, kdy byl čin spáchán. Pozdějšího zákona se použije, jestliže je to pro pachatele příznivější. Tato zásada se uplatní i pro správní trestání a musí k ní přihlídnout i krajský soud v rozhodnutí o žalobě, a to dokonce i pokud k této změně došlo až po právní moci rozhodnutí (usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 11. 2016, čj. 5 As 104/2013-46, č. 3528/2017 Sb. NSS).

[21] Vzhledem k tomu, že otázka vlivu novely nebyla v řízení dosud vznesena, vyzval rozšířený senát účastníky řízení k vyjádření. Žalobkyně setrvala na názoru, že nebyly splněny podmínky pro vydání napadeného rozhodnutí ani podle původní právní úpravy, nicméně i pokud by tomu tak nebylo, měl žalovaný ve svém rozhodnutí zohlednit novelu a zajištěné výrobky uvolnit, neboť byly prokazatelně zdaněny, což sám správce daně ověřil a nebyla shledána sebemenší nesrovnalost. Stěžovatel se k této otázce nevyjádřil.

[22] V první řadě je třeba vyjasnit, jaké znění zákona o spotřebních daních měl vzít stěžovatel za rozhodné pro posouzení věci, a i pokud by bylo rozhodným zněním před novelou, zda neměl žalovaný aplikovat novou právní úpravu s ohledem na čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod. Tuto úvahu však předkládající senát nečinil. Pokud by ji učinil, nelze rozhodně vyloučit, že by bylo třeba přistoupit ke zrušení rozhodnutí stěžovatele z jiných důvodů, než je posouzení předkládané sporné otázky. Tyto úvahy však nepřísluší rozšířenému senátu, neboť druhý senát se těmito otázkami doposud nezabýval a nemohl tudíž dospět k případně

odlišnému závěru, než který již byl vyjádřen v rozhodnutí Nejvyššího správního soudu. Rozšířený senát nevylučuje, že druhý senát dospěje k závěru, že i po vyřešení těchto otázek je dána pravomoc rozšířeného senátu. V předkládacím usnesení však musí v takovém případě řádně objasnit, proč i přes zmiňovanou novelu zákona o spotřebních daních bude posouzení dané otázky nezbytné pro jeho rozhodnutí o kasační stížnosti.

V. Shrnutí a závěr

[23] Rozšířený senát není povolán řešit judikaturní rozpory v situaci, kdy není zřejmé, zda je odlišný právní názor rozhodný pro posouzení věci.

[24] Z výše uvedených skutečností vyplývá, že v projednávané věci není dána pravomoc rozšířeného senátu ve smyslu § 17 odst. 1 s. ř. s. Věc se proto vrací druhému senátu bez věcného projednání předložené otázky k dalšímu řešení.

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

V Brně dne 16. června 2020

Josef Baxa
předseda rozšířeného senátu