



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Aleše Roztočila a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobce: **J. S.**, zast. JUDr. Milanem Zábržem, advokátem, se sídlem Veveří 486/57, Brno, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, Praha 4, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 7. 2017, č. j. 28166-2/2017-900000-304.5, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 17. 10. 2018, č. j. 22 Af 100/2017 - 32,

**t a k t o :**

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

**O d ů v o d n ě n í :**

**I. Dosavadní průběh řízení**

[1] Žalovaný shora označeným rozhodnutím změnil rozhodnutí Celního úřadu pro Moravskoslezský kraj ze dne 22. 3. 2017, č. j. 40552/2017-570000-32.1, a to tak, že se žalobci vyměruje spotřební daň z tabákových výrobků ve výši 23.486.700 Kč.

[2] Krajský soud v záhlaví uvedeným rozsudkem žalobu zamítl. Ze spisu zjistil, že pracovníci celního úřadu dne 12. 5. 2015 kontrolovali nákladní soupravu řízenou panem L. K., v průběhu kontroly se dostavil žalobce a předložil nákladní list a CMR k nákladu. Hlídká zjistila, že náklad vozidla sestával z 267.000 a 120.000 krabiček cigaret bez platné tabákové nálepky. Dále žalobce svými klíči zpřístupnil hlídce návěs zaparkovaný v blízkém skladovém areálu v Třanovicích, kde bylo nalezeno dalších 108.000 krabiček cigaret bez platné tabákové nálepky. Správní orgány dospěly k závěru, že žalobce tyto tabákové výrobky dopravoval a skladoval na území České republiky bez platné tabákové nálepky, proto mu vznikla povinnost přiznat a zaplatit spotřební daň. Z rozhodnutí správních orgánů je bez pochybností zjištělné, že žalobci byla spotřební daň vyměřena z důvodu, že dopravoval a skladoval uvedené tabákové výrobky, a to i přesto, že toto

není uvedeno přímo ve výroku jejich rozhodnutí. Rozhodnutí žalovaného tedy není nezákonné z toho důvodu, že není uvedeno ve výroku, proč žalobci vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit.

[3] Nedůvodnou soud shledal i námitku žalobce, že žalovaný překročil svou pravomoc, neboť výrok rozhodnutí celního orgánu nahradil vlastním rozhodnutím. Žalovaný totiž v souladu s § 116 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, změnil výrok rozhodnutí celního úřadu. Pokud žalobce namítal, že žalovaný nesprávně uvedl předpis, dle kterého rozhodoval, ani v tomto mu krajský soud nepřisvědčil, neboť žalovaný správně uvedl, že rozhodoval dle § 4 odst. 1 písm. f) a § 9 odst. 3 písm. e) zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních. Nebylo nutné přesně uvádět, ve znění kterých novel byla aplikovaná ustanovení použita, neboť tato ustanovení v období od zjištění přepravovaných, resp. skladovaných výrobků do vydání napadeného rozhodnutí nebyla nijak měněna, tedy o aplikovaném znění těchto ustanovení nemohla vzniknout pochybnost. Krajský soud dále uvedl, že skutkové podstaty uvedené v § 9 zákona o spotřebních daních stojí vedle sebe a dopadají na různé situace. Proto je nedůvodná námitka, že mezi těmito skutkovými podstatami existuje vztah subsidiarity a správní orgány měly daň vyměřit jinému (nezjištěnému) subjektu, který tabákové výrobky uvedl do oběhu, popř. dovezl do ČR.

## II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[4] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností. Namítá, že rozhodnutí žalovaného je nepřezkoumatelné, protože není v jeho výroku uvedeno, z jakého důvodu byla stěžovateli spotřební daň vyměřena. Pouze výrok je totiž závazný a má být formulován tak, aby nebylo nutné zjišťovat takto zásadní okolnosti studiem odůvodnění. Stěžovatel není právně vzdělán a nelze po něm vyžadovat, aby studoval celé odůvodnění rozhodnutí pro zjištění, z jakého důvodu mu daň byla vyměřena. Pokud Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 27. 6. 2018, č. j. 6 Afs 354/2017 - 15, dospěl k jinému názoru, stěžovatel s takovým posouzením nesouhlasí a navrhuje předložení věci rozšířenému senátu.

[5] Stěžovatel nesouhlasí ani s posouzením své námitky o nemožnosti nahrazení výroku rozhodnutí celního úřadu rozhodnutím žalovaného. Výklad krajského soudu, že změna zahrnuje i možnost nahrazení původního výroku výrokiem novým, odporuje čl. 2 odst. 3 Ústavy České republiky. Žalovaný si takto extenzivním výkladem rozšiřuje svou pravomoc, jak v řízení o odvolání rozhodnout.

[6] Nezákonný je i názor, že postačovalo uvedení aplikovaných ustanovení „v rozhodném znění“. Stěžovatel je právní laik a zákon o spotřebních daních byl v období od 12. 5. 2015 do 10. 7. 2017 celkem 10x novelizován. Navíc stěžovatel připomíná § 102 odst. 1 [daňového řádu], podle něhož je uvedení aplikovaného předpisu nezbytnou náležitostí rozhodnutí.

[7] Stěžovatel dále tvrdí, že povinnost zaplatit daň dle § 9 odst. 3 písm. e) zákona o spotřebních daních je subsidiární vůči povinnosti uvedené v odst. 1 a 2 tohoto paragrafu. Tato subsidiarita vyplývá ze slova „také“ uvedeného v § 9 odst. 3.

[8] Stěžovatel nakonec namítá, že krajský soud rozhodl v nesprávném složení, neboť dle rozvrhu práce měl rozhodovat ve věci stěžovatele senát s předsedou senátu Mgr. Jiřím Gottwaldem, v rozsudku je však jako předsedkyně senátu uvedena JUDr. Monika Javorová.

pokračování

[9] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že se ztotožňuje se závěry vyslovenými v napadeném rozsudku.

### III. Posouzení kasační stížnosti

[10] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatel je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupen advokátem. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů.

[11] Kasační stížnost není důvodná.

[12] Nejvyšší správní soud konstatuje, že napadený rozsudek krajského soudu není nepřezkoumatelný, neboť krajský soud sice stručně, avšak výstižně reagoval na všechny stěžovatelem v žalobě uplatněné výtky a vysvětlil, proč je nepovažoval za důvodné. Odůvodnění rozsudku je srozumitelné, logické a konzistentní a v tomto ohledu Nejvyšší správní soud nemůže krajskému soudu nic vytknout. Ostatně i stěžovatel tuto námitku uplatnil pouze v obecné rovině, aniž by blíže vysvětlil, v čem by měla nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu spočívat. Pokud pak stěžovatel dovozoval nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu z tvrzené nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného, ani v tomto mu nelze dát zapravdu, jak bude vysvětleno níže.

[13] Stěžovatel nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného spatřoval především v tom, že nebylo již ve výroku uvedeno, z jakého důvodu měl stěžovatel povinnost uhradit spotřební daň.

[14] Podle § 102 odst. 1 daňového řádu *[r]ozhodnutí obsahuje (...) d) výrok s uvedením právního předpisu, podle něhož bylo rozhodováno, a jde-li o platební povinnost, také částku a číslo účtu příslušného poskytovatele platebních služeb, na který má být částka ubražena. Podle odstavce 3 a 4 téhož paragrafu [v] odůvodnění správce daně uvede důvody výroku nebo výroků rozhodnutí a informaci o tom, jak se vypořádal s návrhy a námitkami uplatněnými příjemcem rozhodnutí. V odůvodnění rozhodnutí, které bylo vydáno na základě dokazování, správce daně dále uvede, které skutečnosti má za prokázané, jakými úvahami se při hodnocení důkazů řídil, o které důkazy opřel svá skutková zjištění a jak věc posoudil po právní stránce.*

[15] Již z citovaného znění § 102 odst. 1 písm. d) a odst. 3 daňového řádu vyplývá, že stěžovatel se mýlí, pokud se domnívá, že důvody vyměření daně měly být uvedeny ve výroku. Žalovaný v souladu se zákonem ve výroku uvedl stěžovatele jako daňový subjekt, kterému je daň vyměřována, částku vyměřené daně a platební údaje potřebné k úhradě daně. Ve výroku je rovněž správně uvedeno, že stěžovateli daň byla vyměřena jako plátcí daně ve smyslu § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních. V odůvodnění pak srozumitelně vyložil důvody tohoto rozhodnutí, tj. z jakých skutečností dovodil, že stěžovatel zčásti dopravoval a zčásti skladoval vybrané tabákové výrobky (což stěžovatel nijak nerozporuje), ohledně nichž nebyla splněna povinnost uhradit spotřební daň, jakož i to, že z citovaného ustanovení zákona o spotřební dani vyplývá povinnost takové osoby spotřební daň zaplatit. Rozhodnutí žalovaného tak má všechny zákonné náležitosti, je srozumitelné a nemůže být označeno za nepřezkoumatelné. Povinnost, kterou žalovaný stěžovateli uložil, i důvody, pro které tak učinil, musí být z rozhodnutí zřejmé, a to i osobě bez právnického vzdělání. Po adresátu správního aktu lze obecně požadovat, aby se seznámil s celým jemu oznámeným rozhodnutím, včetně jeho odůvodnění.

Nelze dovozovat, že by stěžovatel nebyl schopen přečíst celé rozhodnutí žalované, které má šest stran textu.

[16] Pokud v rozsudku NSS ze dne 27. 6. 2018, č. j. 6 Afs 354/2017 - 15, je vyjádřen názor, že postačí, že konkrétní důvod, pro který je daňovému subjektu vyměřena spotřební daň dle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních, je uveden v odůvodnění rozhodnutí správního orgánu, v nyní projednávané věci lze pouze konstatovat, že kasační soud považuje tento názor za jediný správný, zcela se s ním ztotožňuje a ani stěžovatel nepředestřel závažné důvody, které by měly vést k postoupení věci rozšířenému senátu.

[17] Nejvyšší správní soud souhlasí i s tím, jak krajský soud posoudil druhou námitku stěžovatele, tj. nepřipustnost „nahrazení“ výroku rozhodnutí celního úřadu v rámci rozhodnutí o odvolání novým zněním výroku. Ustanovení § 116 odst. 1 písm. a) daňového řádu zakládá pravomoc odvolacího orgánu rozhodnutí napadené odvoláním změnit.

[18] Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 28. 2. 2017, č. j. 5 Afs 90/2015 - 51, vysvětlil, že vzhledem k specifikům daňového řízení oproti např. řízení podle správního řádu, zejména nemožnosti zrušení rozhodnutí a vrácení věci správci daně k dalšímu řízení, není vadou řízení, pokud odvolací orgán změnil rozhodnutí správce daně tak, že výrok jeho rozhodnutí nahradí novým zněním. V nyní projednávané věci navíc Nejvyšší správní soud ze spisu správního orgánu ověřil, že faktická změna rozhodnutí celního úřadu rozhodnutím žalovaného spočívala pouze ve formálních korekcích nikoli obsahových změnách. Stěžovateli vyměřená daňová povinnost ani její právní důvod vyjádřený ustanovením zákona, jež bylo aplikováno, se nezměnily. Kasační soud tak má za to, že z rozhodnutí žalovaného je zcela zřejmé, jak a proč rozhodl, jaká je daňová povinnost stěžovatele a stěžovatel nemohl být postupem žalovaného nijak zkrácen na svých právech.

[19] Nedůvodná je i námitka stěžovatele, že nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného je založena tím, že uvedl ve svém rozhodnutí, že daňová povinnost stěžovatele je založena § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních „ve znění pozdějších předpisů“, tj. bez konkretizace, jakými zákony byl zákon o spotřebních daních změněn. Nejvyšší správní soud připouští, že by bylo jistě srozumitelnější, pokud by žalovaný jasně uvedl, které znění zákona o spotřebních daních považoval za rozhodné, avšak v daném případě stěžovatel nemohl být nijak uveden v omyl, neboť o rozhodném znění daného ustanovení nemohlo být jakýchkoli pochyb. Ustanovení § 4 odst. 1 písm. f) bylo za celou dobu platnosti zákona o spotřebních daních měněno pouze jednou, a to zákonem č. 59/2010 Sb., *„kterým se mění zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 676/2004 Sb., o povinném značení lihu a o změně zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, ve znění pozdějších předpisů“*, a to s účinností od 1. 4. 2010. Skutkové okolnosti zakládající daňovou povinnost stěžovatele nastaly v květnu 2015 a rozhodnutí žalovaného bylo vydáno v červenci 2017. Stěžovatel by stěží mohl předpokládat, že by na jeho případ mělo být aplikováno citované ustanovení ve znění účinném před dubnem 2010. Daňová povinnost stěžovatele by ostatně vznikla i podle původního (nenovelizovaného) znění zákona o spotřebních daních, neboť novela se netýkala odpovědnosti osob dopravujících nebo skladujících vybrané výrobky za uhrazení daně. Totéž platí i pro ustanovení § 9 odst. 3 písm. e) zákona o spotřebních daních, které bylo žalovaným rovněž aplikováno.

[20] Stěžovatel dále (poněkud nesrozumitelně) namítal, že povinnost zaplatit spotřební daň u jím skladovaných výrobků je subsidiární vůči daňové povinnosti dle § 9 odst. 1 a 2 zákona

pokračování

o spotřebních daních, resp. že jeho daňová povinnost nastupuje v případě, že spotřební daň nebyla uhrazena osobou, která tabákové výrobky uvedla do volného oběhu v České republice, popř. ten, kdo je do země dovezl. Nejvyšší správní soud se shoduje s krajským soudem, že ustanovení § 9 odst. 1 a 2, resp. § 9 odst. 3 písm. e) zákona o spotřebních daních stojí vedle sebe a lze je aplikovat nezávisle na sobě. Tomu odpovídá i slovo „také“, na které stěžovatel sám upozorňuje a které obecně odpovídá výčtu možností, které je možné kumulovat. Je ovšem třeba zdůraznit, že stěžovatel se mýlí, pokud má za to, že jeho daňová povinnost byla založena § 9 odst. 3 písm. e) zákona o spotřebních daních, neboť toto ustanovení (stejně jako jeho odst. 1 a 2) pouze určuje okamžik, k němuž daňová povinnost vzniká. Samotnou povinnost zaplatit daň stěžovateli ukládá § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních. Z posledně citovaného ustanovení zároveň vyplývá jistá subsidiarita jeho daňové povinnosti, neboť ta tíží osobu dopravující nebo skladující vybrané výrobky pouze, pokud neprokáže, že se jedná o výrobky pro její osobní spotřebu, popř. neprokáže, že se jedná o řádně zdaněné výrobky (srov. rozsudek NSS ze dne 20. 8. 2009, č. j. 1 Afs 81/2009 - 68). V daném případě však stěžovatel nic takového ani netvrdil, ani neprokázal, proto byl povinen k úhradě spotřební daně.

[21] Poslední námitkou stěžovatel brojil proti tomu, že krajský soud rozhodoval údajně v nesprávném složení senátu. Sám stěžovatel ovšem cituje z rozvrhu práce Krajského soudu v Ostravě pro rok 2018, ve znění platném v době rozhodování krajského soudu, z něž vyplývá, že senát 22 Af krajského soudu, kterému věc byla přidělena k projednání a rozhodnutí, byl složen z předsedkyně JUDr. Moniky Javorové, jejího zástupce Mgr. Jiřího Gottwalda (s dodatkem „jen pro skončení věcí napadlých do 31.12.2017“), JUDr. Miroslavy Honusové, JUDr. Martina Lánička (po dobu dočasného přidělení), JUDr. Daniela Spratka, Ph.D. (jen pro skončení věcí napadlých do 31.12.2017), JUDr. Zory Šmolkové (po dobu dočasného přidělení, jen pro skončení věcí napadlých do 31.12.2017), JUDr. Petra Hluštíka, Ph.D. (po dobu dočasného přidělení, jen pro skončení věcí napadlých do 31.12.2017).

[22] Senát ve věci stěžovatele fakticky rozhodl ve složení z předsedkyně senátu JUDr. Moniky Javorové a soudkyň JUDr. Miroslavy Honusové a JUDr. Zory Šmolkové. Toto složení je zcela v souladu s rozvrhem práce, neboť nebylo důvodu pro zastupování předsedkyně senátu JUDr. Moniky Javorové, proto rozhodujícím senátu předsedala osobně. Teprve v případě, že by např. z důvodu čerpání dovolené, nebo dočasné pracovní neschopnosti nemohla ve věci v době jednání krajského soudu rozhodovat, zastoupil by ji Mgr. Jirí Gotwald. Stěžovatel proto nemá pravdu, pokud uvádí, že senátu v jeho věci měl předsedat Mgr. Gottwald. Rovněž účast soudkyň JUDr. Miroslavy Honusové a JUDr. Zory Šmolkové je v souladu se zněním rozvrhu práce, neboť se jednalo o věc napadlou do konce roku 2017. Senát s předsedkyní JUDr. Javorovou předtím rozhodoval o návrzích stěžovatele na osvobození od soudních poplatků a na přiznání odkladného účinku žalobě, rovněž při jednání dne 17. 10. 2018 přítomný zástupce stěžovatele vůči složení senátu ničeho nenamítal. I tato námitka je proto nedůvodná.

#### **IV. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení**

[23] Nejvyšší správní soud z výše uvedených důvodů kasační stížnost podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.

[24] Zároveň Nejvyšší správní soud rozhodl o nákladech řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl v řízení úspěch, a právo na náhradu nákladů řízení proto nemá. Procesně úspěšnému žalovanému pak nevznikly v řízení náklady

přesahující rámec nákladů jeho běžné úřední činnosti. Náhrada nákladů řízení se mu proto nepřiznává.

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

V Brně dne 15. ledna 2019

Mgr. Aleš Roztočil  
předseda senátu