



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudců Mgr. Aleše Roztočila a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobkyně: **AUTO GAMES PLUS, a.s.**, IČ 26956501, se sídlem Za Olšávkou 365, Uherské Hradiště, zast. Mgr. Michalem Varmužou, advokátem, se sídlem Kozinova 21/2, Šumperk, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, Praha 4, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 6. 2017, č. j. 31268-2/2017-900000-304.4, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 23. 6. 2021, č. j. 30 Af 78/2017 - 123,

**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. Shrnutí předcházejícího řízení

[1] Rozhodnutím Celního úřadu pro Zlínský kraj ze dne 3. 3. 2017, č. j. 1955-2/2017-640000-12, bylo podle § 42d odst. 1 písm. a) zákona č. 353/2003 Sb. o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o spotřebních daních“), rozhodnuto o propadnutí vybraných výrobků, a to tabákových výrobků - cigaret v celkovém množství 133.800 ks, jež byly zajištěny rozhodnutím téhož celního úřadu ze dne 30. 11. 2017, č. j. 64747-3/2016-640000-62, a jejichž vlastníci je žalobkyně, neboť bylo prokázáno, že vybrané výrobky byly dopravovány dne 28. 11. 2016 vozidlem tovární značky Volkswagen CADDY, r. z. X, v obci Uherské Hradiště - Sady, ulice Za Olšávkou, způsobem uvedeným v ustanovení § 42 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních, tedy bez dokladu prokazujícího jejich zdanění podle § 5 téhož zákona.

[2] Žalovaný rozhodnutím ze dne 9. 6. 2017, č. j. 31268-2/2017-900000-304.4, podle § 116 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009, daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, uvedené rozhodnutí celního úřadu o propadnutí vybraných výrobků změnil v části týkající se nesprávného označení rozhodnutí o jejich zajištění, jež bylo pod č. j. 64747-3/2016-640000-62 ve skutečnosti vydáno dne 30. 11. 2016. V ostatním zůstalo odvoláním napadené rozhodnutí beze změn.

[3] V odůvodnění rozhodnutí o odvolání žalovaný uvedl, že přeprava cigaret byla uskutečněna bez perfektního dokladu o dopravě s náležitostmi podle § 5 odst. 4 ve spojení s § 106 zákona o spotřebních daních, v němž by bylo uvedeno množství vybraných výrobků nacházejících se v dopravním prostředku a konkrétní místo, kam byly dopravovány. Fakturu a dvě karty plnění prodejních automatů, jimiž žalobkyně v rámci kontroly dokládala nákup vybraných výrobků, přitom nelze považovat za listiny prokazující zdanění cigaret zákonem požadovaným způsobem. Tuto skutečnost žalobkyně nedoložila ani skladovým výdajovým dokladem pro přepravu zboží za účelem doplnění prodejních automatů, neboť ten nebyl předložen řidičem dopravního prostředku v rámci kontroly. Zaplacení spotřební daně za propadlé vybrané výrobky nebylo pro posouzení věci významné, a proto byly v rámci odvolacího řízení zamítnuty důkazní návrhy žalobkyně směřující k prokázání takové úhrady. Existence tabákových nálepek nemůže prokázat zdanění vybraných výrobků, neboť se nejedná o doklad ve smyslu § 5 zákona o spotřebních daních.

[4] Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 20. 11. 2019, č. j. 30 Af 78/2017 - 81, uvedené rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Celní orgány totiž nedostatečně posoudily, zda řidičem žalobkyně předložené doklady v rámci kontroly ve spojení s jednoduchými početními úkony a vylepenými tabákovými nálepkami dostatečně prokazují, že s přepravovanými vybranými výrobky nemohlo být manipulováno tak, že by hrozilo neodvedení spotřební daně. Žalovanému proto krajský soud uložil, aby v dalším řízení nově posoudil možnost aplikace ustanovení § 42c odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních, podle něhož správce daně rozhodne o uvolnění zajištěných vybraných výrobků, pokud vybrané výrobky, které byly dopravovány s dokladem obsahujícím nesprávné nebo nepravdivé údaje, byly zdaněny nebo byly nabyty oprávněně bez daně.

[5] Proti tomuto zrušujícímu rozsudku podal žalovaný kasační stížnost, o níž rozhodl Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 30. 3. 2021, č. j. 4 Afs 483/2019 - 35.

[6] V jeho odůvodnění Nejvyšší správní soud nejprve uvedl, že podle příslušných ustanovení zákona o spotřebních daních je při dopravě cigaret povinností dopravce mít u sebe po celou dobu přepravy doklad, který prokazuje, odkud a kam jsou cigarety přepravovány, v jakém množství a pro jaký subjekt. Existence ani rozsah této povinnosti nebyly v projednávané věci předmětem sporu. Žalobkyně však zastávala názor, že této své povinnosti dostála předložením dokladu o koupi přepravovaných cigaret a dvou dokladů o vyložení části nákladu (resp. o naplnění dvou prodejních automatů částí přepravovaných cigaret) ve spojení se skutečností, že cigarety byly označeny tabákovými nálepkami (kolky) údajně prokazujícími jejich zdanění.

[7] Žalovaný však předložené doklady nepovažoval za dostatečné, a to zejména proto, že množství cigaret v nich uvedené neodpovídá počtu cigaret zajištěných při kontrole. S tímto názorem se Nejvyšší správní soud ztotožnil. Jak totiž správně uvedl žalovaný ve svém rozhodnutí, z předloženého dokladu o nákupu cigaret vyplývá pouze to, že žalobkyně dne 25. 11. 2016 zakoupila 704.000 ks cigaret. Podle tvrzení žalobkyně přitom tyto cigarety po jejich zakoupení byly složeny ve skladu v jejím sídle. Do výdejních automatů podle žalobkyně dodatečně předloženého dokladu bylo dne 28. 11. 2016 dopravováno jen 144.600 ks cigaret. Přestože toto množství odpovídá součtu zajištěných cigaret (133.800 ks) a cigaret vyložených v jednotlivých automatech (3.200 ks a 7.600 ks), z dokladů předložených při kontrole tento počet nelze nijak zjistit. Doklad o koupi totiž deklaruje jen počet 704.000 ks cigaret, zatímco ze dvou dokladů o vyložení cigaret vyplývá to, že původně naložený počet cigaret se během dopravy snížil o 10.800 ks. Žalobkyně tedy nepřepařovala cigarety společně s doklady, z nichž by bylo možné přímo či prostřednictvím jednoduchých početních operací zjistit

pokračování

přepřavované množství cigaret. Jakou část nakoupených cigaret žalobkyně ponechala ve skladu a jakou část dne 28. 11. 2016 rozvázela do prodejních automatů, totiž v dokladech předložených během kontroly nebylo uvedeno. Navíc z předložených dokladů nebylo možné zjistit ani to, jaké množství cigaret bylo původně naloženo, a tedy přepřavováno až do místa první vykládky. Toto množství tak nejenže nebylo v dokladech uvedeno výslovně, ale není možné je z nich zjistit ani provedením jakýchkoliv početních úkonů. Pochybení žalobkyně tak nelze považovat za pouhý formální nesoulad údajů v dokladech se zákonnými požadavky bez reálného významu. Žalobkyně totiž nedostala jak po formální, tak i materiální rovině své povinnosti přepřavovat cigarety společně s dokladem, z něž je možné jednoznačně určit přepřavované množství vybraných výrobků. Žalovaný tedy správně konstatoval, že žalobkyně nesplnila svou zákonem předepsanou evidenční povinnost.

[8] Nejvyšší správní soud dále uvedl, že novelou zákona o spotřebních daních provedenou zákonem č. 315/2015 Sb. zákonodárce s účinností od 1. 1. 2016 zavedl možnost vydat i ty zajištěné výrobky, které byly dopravovány s dokladem obsahujícím nesprávné nebo nepravdivé údaje, pokud se prokáže, že byly zdaněny, jak vyplývá ze znění § 42c odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních. Pro naplnění účelu tohoto ustanovení tak musí mít dopravce možnost prokázat zdanění přepřavovaného zboží i jiným způsobem, než jen doklady předloženými v průběhu kontroly. Předpokladem pro aplikaci tohoto mírnějšího ustanovení je však skutečnost, že vybrané výrobky byly dopravovány s dokladem obsahujícím nesprávné nebo nepravdivé údaje, takže možnost dodatečně prokázat zdanění přepřavovaných výrobků a dosáhnout jejich uvolnění ze zajištění mají pouze ti dopravci, kteří při kontrole předložili zákonem předpokládané doklady, z nichž některé uvedené údaje zcela neodpovídají skutečnosti. Z důvodové zprávy k příslušné novele zákona o spotřebních daních totiž vyplývá, že *„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 vyčíslit daň. ... Má-li správce daně pochybnosti o údajích uvedených na dokladech, musí vyhodnotit, zda tyto nesrovnalosti jsou takové intenzity, že lze zpochybnit doklad jako takový.“* Úmyslem zákonodárce proto bylo jen zmírnit tvrdost zákona o spotřebních daních, který dříve umožňoval rozhodnout o propadnutí zajištěných výrobků i v případech velmi mírných pochybení, a nikoliv rozvolnit zákonné požadavky na obsah dokladů při dopravě vybraných výrobků natolik, že by osud zajištěných výrobků závisel pouze na tom, zda se dopravci dodatečně předloženými důkazy podaří prokázat jejich zdanění. Z těchto intencí zákonodárce vycházel také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 1. 2021, č. j. 8 Afs 72/2019 - 34, který dovodil, že neúplné doklady o dopravě vybraných výrobků lze i po jejich zajištění doplnit dalšími listinami, prokázat tak jejich zdanění a dosáhnout jejich uvolnění podle § 42c odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních jen za situace, kdy již údaje obsažené na dokladu o dopravě byly takového stupně konkrétnosti, aby v souvislosti se skutečnostmi plynoucími z dalších listin bylo možné bez pochybností dospět k závěru, že se vystavený doklad o dopravě vztahuje právě k zajištěným výrobkům.

[9] V posuzované věci však podle Nejvyššího správního soudu doklady předložené žalobkyní při kontrole neobsahovaly toliko některé nesprávné informace, nýbrž postrádaly naprosto zásadní údaj o množství přepřavovaných cigaret, a nebylo tak možné spolehlivě dovodit jejich vztah k zajištěným vybraným výrobkům. Vzhledem k závažnosti nedostatků těchto dokladů o dopravě z nich tedy nebylo možné vycházet, čímž nebyl splněný základní předpoklad pro uvolnění zajištění předmětných vybraných výrobků za použití § 42c odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních. Závěru krajského soudu, který žalovanému vytkl nedostatečné posouzení skutečností rozhodných pro užití tohoto ustanovení, proto není možné s ohledem na skutková zjištění učiněná v posuzované věci přisvědčit.

[10] Na základě všech těchto skutečností Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 30. 3. 2021, č. j. 4 Afs 483/2019 - 35, napadený rozsudek zrušil, věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení a zavázal ho uvedeným právním názorem.

[11] Následně Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 23. 6. 2021, č. j. 30 Af 78/2017 - 123, žalobu zamítl. V odůvodnění nového rozsudku uvedl, že je vázán názorem Nejvyššího správního soudu ohledně povahy nedostatků žalobkyní předložených dokladů. Nově vzneseným požadavkem na posouzení, zda tabákové nálepky představují neúplný doklad o dopravě, se pak nemohl zabývat, neboť její žalobkyně uplatnila až při ústním jednání, tedy po uplynutí dvouměsíční lhůty pro vymezení žalobních bodů. I kdyby se však jednalo o námitku včasně uplatněnou, byla by nedůvodná, neboť tabákové nálepky neobsahují informaci o množství dopravovaných výrobků ani jejich název. Ani požadavek žalobkyně na předložení věci Ústavnímu soudu s návrhem na zrušení § 42c odst. 1 písm. b), respektive § 42d zákona o spotřebních daních, který byl uplatněn již v žalobě, nebyl shledán opodstatněným, neboť tato ustanovení dopadající na řešenou věc nejsou rozporná s ústavním pořádkem. V dané věci je totiž možný výklad těchto ustanovení s přihlédnutím ke konkrétním okolnostem posuzovaného případu. V tomto směru je rozhodné, že žalobkyní předložené doklady při kontrole postrádaly naprosto zásadní údaje o množství přepravovaných cigaret.

## II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[12] Proti tomuto novému rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) včasnou blanketní kasační stížnost, kterou k výzvě soudu doplnila ve stanovené měsíční lhůtě.

[13] V doplnění kasační stížnosti stěžovatelka namítla nesprávnost postupu krajského soudu, jenž se odmítl zabývat její námitkou, že tabákové nálepky představují přinejmenším neúplný doklad o dopravě. Navíc věc neměla být posuzována podle § 42c odst. 2 zákona o spotřebních daních, nýbrž jí měly být cigarety vydány podle odstavce prvního téhož ustanovení, jelikož v průběhu kontroly prokázala zdanění dopravovaných výrobků.

[14] Dále stěžovatelka namítla neústavnost § 42c odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních a požádala o předložení věci Ústavnímu soudu s návrhem na zrušení tohoto ustanovení. Podle stěžovatelky totiž uvedené ustanovení nesleduje žádný legitimní cíl, když umožňuje propadnutí i těch výrobků, u nichž bylo jednoznačně prokázáno jejich zdanění. Tato právní úprava rovněž neumožňuje ukládání sankcí přiměřených závažnosti pochybení, neboť připouští jen propadnutí zajištěných výrobků bez ohledu na to, zda byly řádně zdaněny, či nikoliv.

[15] S ohledem na tyto skutečnosti stěžovatelka navrhla zrušení napadeného rozsudku krajského soudu i rozhodnutí žalovaného.

[16] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti navrhl její zamítnutí, neboť se ztotožnil se závěry krajského soudu.

## III. Posouzení kasační stížnosti

[17] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., podle nichž byl vázán rozsahem a důvody, jež stěžovatelka uplatnila v kasační stížnosti. Přitom neshledal vady uvedené v § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti. Stěžovatelka neodkázala na žádný důvod kasační stížnosti, nicméně z jejího obsahu vyplývá, že ji podala podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s., tedy z důvodů tvrzené nezákonnosti

pokračování

spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení a tvrzené jiné vady řízení před soudem, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

[18] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval kasační námitkou o nesprávnosti postupu krajského soudu, který pominul tvrzení stěžovatelky, podle něhož je nutné na tabákové nálepky (kolky) nahlížet jako na přinejmenším neúplný doklad o dopravě. Řízení před správním soudem je postaveno na zásadě dispoziční, a je tudíž na žalobci, aby stanovil rámec soudního přezkumu vymezením žalobních bodů, z nichž musí být zároveň patrné, z jakých skutkových a právních důvodů považuje napadené výroky rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné. Možnost uplatňovat a rozšiřovat žalobní body je přitom podle § 71 odst. 1 písm. d) a odst. 2 s. ř. s. časově omezena lhůtou pro podání žaloby, která činí dva měsíce od oznámení napadeného rozhodnutí správního orgánu žalobci, jak vyplývá z § 72 odst. 1 téhož zákona. Pokud tedy stěžovatelka uplatnila uvedenou námitku dlouho po uplynutí této lhůty až při ústním jednání krajského soudu dne 23. 6. 2021, učinila tak evidentně opožděně a krajský soud se jí nemohl zabývat. V této souvislosti lze přisvědčit i dalšímu závěru krajského soudu, že i při včasném uplatnění by nemohla být námitka důvodná, neboť údaje obsažené podle příslušného právního předpisu na tabákových nálepkách neobsahují množství dopravovaných vybraných výrobků uvedených do volného daňového oběhu, u nichž vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit, a tabákové nálepky tudíž nelze považovat za, byť jen neúplný, doklad o dopravě.

[19] Otázkou, zda měly být stěžovatelce v posuzované věci cigarety vydány podle § 42c odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních, se již Nejvyšší správní soud zabýval ve zmíněném zrušujícím rozsudku 30. 3. 2021, č. j. 4 Afs 483/2019 - 35, přičemž dospěl k závěru, že s ohledem na závažnost nedostatků dokladů o dopravě z nich nebylo možné vycházet, v důsledku čehož nebyl splněný základní předpoklad pro uvolnění zajištění předmětných vybraných výrobků za použití uvedeného zákonného ustanovení. Proto se Nejvyšší správní soud nemohl ve smyslu § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. zabývat kasační námitkou, podle níž neměla být věc posuzována podle § 42c odst. 2 zákona o spotřebních daních, nýbrž měly být stěžovatelce cigarety vydány podle odstavce prvního téhož ustanovení, jelikož v průběhu kontroly prokázala zdanění dopravovaných výrobků.

[20] Nejvyšší správní soud se neztotožnil ani s názorem stěžovatelky o neústavnosti § 42c odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních, podle něhož *správce daně rozhodne o uvolnění zajištěných vybraných výrobků, pokud vybrané výrobky, které byly dopravovány s dokladem podle § 42 odst. 1 obsahujícím nesprávné nebo nepravdivé údaje, byly zdaněny nebo byly nabyty oprávněně bez daně*. Jak již totiž uvedl v předchozím rozsudku sp. zn. 4 Afs 483/2019, uvedené ustanovení umožňuje dosáhnout uvolnění zajištěných vybraných výrobků, pokud neúplné doklady o jejich dopravě lze doplnit dalšími listinami tak, aby bylo možné bez pochybností dospět k závěru, že se vystavený doklad o dopravě vztahuje právě k zajištěným výrobkům. Úmyslem zákonodárce proto bylo jen zmírnit tvrdost zákona o spotřebních daních, který dříve umožňoval rozhodnout o propadnutí zajištěných výrobků i v případech velmi mírných pochybení, a nikoliv rozvolnit zákonné požadavky na obsah dokladů při dopravě vybraných výrobků natolik, že by osud zajištěných výrobků závisel pouze na tom, zda se dopravci dodatečně předloženými důkazy podaří prokázat jejich zdanění. Jedná se přitom o legitimní cíl, neboť zdanění přepravovaného zboží není možné dostatečně spolehlivě prokázat bez návaznosti na doklad předložený v průběhu kontroly. Uvedené ustanovení zákona o spotřebních daních tedy není v rozporu s ústavním pořádkem a Nejvyšší správní soud neshledal důvod pro předložení věci Ústavnímu soudu s návrhem na jeho zrušení.

[21] Lze tedy shrnout, že krajský soud posoudil příslušné právní otázky správně a řízení před ním nebylo zatíženo vadami, které mohly mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Proto nebyly naplněny důvody kasační stížnosti uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

#### **IV. Závěr a náklady řízení**

[22] S ohledem na všechny shora uvedené skutečnosti dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl. Současně podle § 60 odst. 1 věty první a § 120 s. ř. s. nepřiznal žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť stěžovatelka v něm neměla úspěch a žalovanému v něm nevznikly žádné náklady přesahující rámec jeho běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 11. ledna 2022

JUDr. Jiří Palla  
předseda senátu