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 žalobkyně: **Brennerei Starrein GmbH,** ATU53412409, se sídlem Starrein 42, 2084 Weitersfeld, Rakousko, zast. JUDr. Alfrédem Šrámkem, advokátem, se sídlem Českobratrská 1403/2, Ostrava, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel,** se sídlem Budějovická 7, Praha 4, za účasti osob zúčastněných na řízení: I) Lihovar Budeč, spol. s r. o., IČO: 181 27 967, se sídlem Knínice 22, Telč, II) Schildecker Transport GmbH, ATU2025470, se sídlem Industriegelände Objekt 2, 3435, Pischelsdorf, Rakousko, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 6. 2017, č. j. 19429-4/2017-90000-304.4, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 28. 7. 2021, č. j. 29 Af 65/2017 - 138,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Osoby zúčastněné na řízení **nemají** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Přehled dosavadního řízení

[1] Žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím na základě odvolání žalobkyně a osoby zúčastněné na řízení I) změnil výrok rozhodnutí Celního úřadu pro Kraj Vysočina (dále též „celní úřad“) ze dne 8. 2. 2017, č. j. 10349/2017-630000-31, a to tak, že ve výroku text *„právnické osobě Lihovar Budeč spol. s r.o., se sídlem: Knínice 22, PSČ: 588 56 Telč, IČ: 18127967“* nahradil textem *„ve vlastnictví právnické osoby Lihovar Budeč spol. s r. o., sídlem Knínice 22, 588 56 Telč, IČ: 18127967“* a v ostatním ponechal rozhodnutí celního úřadu beze změn. Uvedeným rozhodnutím celní úřad podle § 42 odst. 1 písm. a) zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních (dále jen „ZSD“), rozhodl o propadnutí zajištěných vybraných výrobků, a to lihu v kvalitě úkap, dokap, v balení skladovací nádrž, v množství 14.333 litrů etanolu Lihovaru Budeč spol. s r. o.

[2] Žalobkyně v žalobě proti tomuto rozhodnutí žalovaného v prvé řadě namítala, že k opuštění lihu z režimu s podmíněným osvobozením od daně nedošlo, neboť přepravovaný líh byl přepravován v režimu s podmíněným osvobozením od daně bez ohledu na to, zda byl ještě v dopravním prostředku nebo byl již částečně stočen v Lihovaru Budeč – v daňovém skladu určení podle dokladu 14ATI0221S0000913491 (dále též „eAD-AT“). Čl. 7 odst. 2 Směrnice 2008/118/ES o obecné úpravě spotřebních daní a o zrušení směrnice 92/12/EHS výslovně spojuje vznik daňové povinnosti s opuštěním vybraných výrobků (lihu) z režimu s podmíněným osvobozením od daně a k tomu nedošlo.

[3] K porušení podmínek dopravy podle namítaného průvodního daňového dokladu eAD-AT nedošlo, když líh byl dopraven v souladu s údaji v průvodním daňovém dokladu do Lihovaru Budeč, který byl uveden jako daňový sklad určení. Nikdy tak nebyl přerušen řetězec dopravy zboží z daňového skladu do jiného daňového skladu, tj. režim podmíněného osvobození od daně, vybrané propadlé výrobky neopustily dopravní prostředek uvedený jak v průvodním dokladu eAD-DE, tak i v dokladu eAD-AT, před zahájením vykládky v Lihovaru Budeč.

[4] Žalobkyni byla platebním výměrem vydaným celním úřadem ze dne 2. 3. 2016, č. j. 13461/2016-630000-31, předepsána spotřební daň z lihu z předmětného propadlého výrobku ve výši 8.211.990 Kč, tj. předmětný propadlý výrobek byl zdaněn a měl být uvolněn.

[5] Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 29. 8. 2019, č. j. 29 Af 65/2017 - 59, rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Přisvědčil námitce žalobkyně, že správní orgány nesprávně určily místo, v němž došlo k pochybení žalobkyně, když za toto místo označily daňové území České republiky. Klíčový aspekt v podobě územní spojitosti s Českou republikou nebyl v projednávané věci naplněn. Doprava předmětného lihu na základě dokladu eAD-DE byla vázaná toliko na území Spolkové republiky Německo a Rakouska, a proto správní orgány České republiky nebyly příslušné k posouzení porušení režimu podmíněného osvobození od daně vyplývajícího z dokladu eAD-DE, ani k posouzení, zda byl líh v důsledku porušení režimu podmíněného osvobození od spotřební daně dopravován bez dokladu uvedeného v § 27 ZSD.

[6] S poukazem na rozsudek Městského soudu v Praze č. j. 3 Af 12/2010 - 53 krajský soud dovodil, že pokud v nyní projednávané věci měl být líh na základě průvodního dokladu eAD-DE složen v daňovém skladu žalobkyně v Rakousku, byly k posouzení souladu dopravy s tímto průvodním dokladem příslušné rakouské úřady celní správy, neboť k porušení režimu podmíněného osvobození od spotřební daně došlo právě v Rakousku, a to nedoručením lihu do daňového skladu žalobkyně se sídlem na území Rakouska. Správní orgány tudíž pochybily, pokud posuzovaly podmínky dopravy vybraných výrobků na základě eAD-DE v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, uskutečňované dle právního řádu jiného státu. Na základě zjištění o porušení režimu podmíněného osvobození od spotřební daně tedy správní orgány neměly rozhodnout o zajištění vybraných výrobků a následně o jejich propadnutí podle § 42d ZDS.

[7] V rozporu se zákonem je také závěr, že líh byl dopraven do Lihovaru Budeč bez dokladu uvedeného v § 27 ZSD, dovozený ze skutečnosti, že předmětný líh byl v době kontroly ze strany správního orgánu prvního stupně již částečně stočen do nádrží Lihovaru Budeč, neboť správní orgány si takový úsudek učinily na základě hodnocení dopravy dle eAD-DE, aniž by k tomu byly příslušné.

[8] Proti tomuto rozsudku krajského soudu podal žalovaný kasační stížnost, na základě níž Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 20. 1. 2020, č. j. 4 Afs 358/2019 - 24, rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Konstatoval, že stočení lihu v Lihovaru Budeč, nedovezení do daňového skladu žalobkyně v Rakousku a faktické neodeslání lihu z tohoto rakouského daňového skladu do Lihovaru Budeč nelze vnímat jako tři izolované

události, ale jako skutečnosti vzájemně propojené, které naplnily hypotézu § 28 odst. 1 a 4 zákona o spotřebních daních. Aktivitou, která vedla k porušení režimu podmíněného osvobození od spotřební daně z lihu, tedy bylo v prvé řadě jeho stočení na území ČR. K porušení režimu podmíněného osvobození od daně během dopravy tak došlo na daňovém území ČR. V posuzované věci se tak skutečná cesta vybraných výrobků odchýlila od cesty deklarované, čímž byla možnost kontroly ze strany celních orgánů ztížena, ne-li znemožněna, protože se vybrané výrobky nenacházely ve státě, v němž se měly nacházet, tedy v Rakousku, kde nemohly být zkontrolovány a z nějž nemohly být odeslány, přestože podle dokladu eAD-AT z něj odeslány být měly. Údaje uvedené na předloženém elektronickém průvodním dokladu tedy nebyly pravdivé, resp. líh byl dopravován bez dokladu dle § 27 ZSD obsahujícího údaje odpovídající skutečnému průběhu dopravy.

[9] Žalobkyně poté doplnila žalobu podáním ze dne 13. 8. 2020 a replikou ze dne 11. 3. 2021 reagovala na vyjádření žalovaného ze dne 11. 9. 2020.

[10] Krajský soud následně ve věci znovu rozhodl v záhlaví označeným rozsudkem, jímž žalobu zamítl na základě závěrů uvedených v rozsudcích NSS ze dne 20. 1. 2020, č. j. 4 Afs 358/2019 - 24, a ze dne 1. 11. 2019, č. j. 9 Afs 218/2019 - 38, č. 3953/2020 Sb. NSS.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[11] Žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) podala proti tomuto rozsudku krajského soudu kasační stížnost. Pro posouzení celé věci je rozhodující, že ke stáčení lihu v České republice došlo až v okamžiku, kdy již měly celní orgány České republiky prostřednictvím eAD-AT dokladu informaci o tom, že líh bude dopraven do Lihovaru Budeč. Pokud zákon o spotřebních daních a směrnice o spotřebních daních a nařízení Komise (ES) č. 684/2009 ze dne 24. 7. 2009 předpokládají možnost změny místa určení zboží po zahájení realizace dopravy, pak stěžovatelce není zřejmé, proč v jejím postupu shledaly celní orgány porušení zákona s tak masivním dopadem, kterým je propadnutí zboží, jestliže fiskální zájmy České republiky ale ani jiného členského státu nebyly a ani nemohly být poškozeny. Jestliže totiž lze v průběhu realizace dopravy změnit místo dodání i příjemce, pak stěžovatelka fakticky jednala tak, jako by požádala o změnu místa určení i změnu příjemce zboží. Nelze postupovat tak, že celní orgány budou lpět na formalistických postupech a závěrech, aniž by skutečně vyhodnotily, zda postup zvolený stěžovatelkou, jakožto laikem učiněný v dobré víře ve snaze co nejvíce vyhovět urgentnímu požadavku obchodního partnera, ve skutečnosti zcela nekopíruje postup přípustný z hlediska přísného formalistického pohledu celních orgánů. Žalovaný i soud setrvávají na formalistickém dodržování pravidel, aniž by se skutečně zabývaly tím, zda byly či nebyly narušeny fiskální zájmy členských států Evropské unie, resp. fungování EMCS systému samého.

[12] Celní orgány ani soud se nevypořádaly s tím, zda stěžovatelka jednala s motivem ohrozit výběr daně a fungování režimu sledování vybraného výrobku, byť i jen formou nedbalosti. Jednání stěžovatelky vždy směřovalo k tomu, aby byly všechny celní orgány informovány o cestě vybraného výrobku a aby nemohlo dojít byť i jen k ohrožení výběru daně nebo ohrožení dohledu nad vybraným výrobkem. Nedošlo ke stočení vybraného výrobku jinde, než bylo v systému EMCS deklarováno, ale naopak došlo k jeho dopravení na místo do lihovaru v Budči, jak bylo uvedeno i v systému EMCS.

[13] Krajský soud a předtím i Nejvyšší správní soud přehlédly řadu významných okolností, a jejich závěry proto nejsou v souladu se zákonem ani účelem a smyslem směrnice ze dne 16. 12. 2008 č. 2008/118/ES o obecné úpravě spotřebních daní. Za podstatnou okolnost stěžovatelka označila, že dopravovaný výrobek (líh) byl denaturován, tedy jeho stočením

do nádrže v Lihovaru Budeč nemohla vzniknout povinnost hradit spotřební daň ani Lihovaru Budeč ani žalobkyni, neboť denaturovaný líh je od spotřební daně osvobozený podle § 71 odst. 1 písm. e) zákona o spotřebních daních. Pokud tedy došlo ke změně informace o místě určení v systému EMCS na Lihovar Budeč a k následnému stočení v tomto lihovaru, bylo by ryze formalistické dovozovat zákonnost propadnutí lihu toliko z důvodu, že došlo ke stočení lihu, ačkoliv ještě nedošlo k evidenčnímu přijetí vybraného výrobku do daňového skladu Lihovarem Budeč, navíc za situace, kdy pouhým stočením výrobku nedošlo ke změně charakteru vybraného výrobku na nikoli denaturovaný líh.

[14] Je nepřípustné a v rozporu se smyslem a účelem zákona o spotřebních daních, aby v situaci, kdy nedošlo k ohrožení výběru spotřební daně ani k narušení informační povinnosti, došlo k propadnutí lihu, a to rovněž z důvodu, že v době fyzické české celní kontroly již přešly daňové povinnosti z předmětného lihu na Lihovar Budeč a stěžovatelka již nebyla osobou disponující lihem. V době provádění české celní kontroly byla prováděna řádná denaturace lihu, tím pádem bylo zřejmé, že ani finální příjemce daně nebude povinen k úhradě spotřební daně z důvodu řádné denaturace lihu. Ani stočením lihu v Lihovaru Budeč tak nemohlo dojít k propuštění denaturovaného lihu ke spotřebě, neboť výrobek byl opět umístěn do daňového skladu Lihovaru Budeč.

[15] Stěžovatelka dále popsala, jakým způsobem funguje systém EMCS a jakým způsobem probíhala doprava v posuzované věci, a namítla, že Nejvyšší správní soud ani krajský soud nezohlednil, že všechny celní orgány v jednotlivých státech, jichž se doprava vybraného výrobku v této věci týkala, byly o průběhu a způsobu přepravy informovány a že výběr daně byl zajištěn prostřednictvím jistot složených postupně všemi subjekty zapojenými do přezkoumávané dopravy.

[16] Poté, co stěžovatelka v systému EMCS potvrdila přijetí zboží do svého daňového skladu, informovala rakouské celní orgány o záměru odeslat zboží do České republiky s tím, že následně formálně pro přepravu z rakouského daňového skladu do českého daňového skladu obdržela od rakouských celních orgánů příslušný doklad eAD-AT, který rakouské celní orgány zaslaly českým celním orgánům a české celní orgány jej následně zaslaly lihovaru Budeč. Jakmile došlo k potvrzení ukončení dopravy z Rakouska dne 21. 2. 2014 a převzetí lihu a to ze strany daňového skladu Lihovar Budeč, byl povinen případnou spotřební daň hradit českým celním orgánům právě Lihovar Budeč, který měl u příslušných českých celních orgánů složenou jistotu ve výši předpokládané daně z předmětného lihu. Stěžovatelka opětovně zdůraznila, že po celou dobu přepravy nemohlo dojít ke ztrátě spotřební daně. Se stáčením lihu v Budči se započalo až po přijetí dokladu eAD-AT ze strany Lihovaru Budeč, a poté co bylo zadáno do systému EMCS, že dojde ke stočení v tomto lihovaru. Celní orgány ani soud však nezjistily okamžik oznámení ukončení přepravy v systému EMCS ze strany Lihovaru Budeč, neboť v tomto smyslu neprovedly řádné dokazování.

[17] V konečném důsledku pak celní orgány a následně i soudy chybně posoudily, že má být uložena daňová povinnost stěžovatelce. Jestliže došlo ke stočení lihu v Lihovaru Budeč, došlo k uložení povinnosti hradit spotřební daň osobě, které již daňové povinnosti uloženy být nemohly, protože již došlo k převzetí lihu Lihovarem Budeč, a tím i k přechodu případných daňových povinností na Lihovar Budeč.

[18] Krajský soud se nevypořádal s žalobní námitkou, že celní orgány nedostatečně vymezily údajně protiprávní jednání stěžovatelky, za které jí bylo uloženo propadnutí věci. S poukazem na závěry uvedené v rozsudku NSS ze dne 19. 9. 2019, č. j. 10 Afs 81/2019 - 42, stěžovatelka uvedla, že rozhodnutí celního úřadu obsahuje pouze povšechné uvedení právních předpisů, které

měly být porušeny bez jednoznačného vymezení, jaké konkrétní jednání mělo být stěžovatelce kladeno k tíži a proč by mělo vést k propadnutí lihu.

[19] Závěrem stěžovatelka navrhla předložení věci rozšířenému senátu, neboť dřívější rozsudky NSS sp. zn. 9 Afs 218/2019 a 4 Afs 358/2019 jsou ve světle kasační argumentace stěžovatelky nezákonné, a přitom z pohledu stěžovatelky musí existovat způsob, jak docílit změny právního názoru NSS ještě v řízení před tímto soudem.

[20] Žalovaný ve vyjádření kasační stížnosti uvedl, že nový žalobní bod uplatněný žalobkyní v doplnění žaloby, v němž namítá, že výrok rozhodnutí celního úřadu nemůže obstát pro nedostatečné vymezení skutku, je opožděný, neboť jej stěžovatelka uplatnila po uplynutí lhůty k podání žaloby. Tuto námitku nelze chápat jako rozšíření žalobní argumentace. Rozhodnutí celního úřadu obsahuje náležitosti vyžadované § 102 daňového řádu, tedy i konkrétní ustanovení daňového řádu a zákona o spotřebních daních, na základě kterých správce daně rozhodl o propadnutí zajištěného zboží. Ve věci propadnutí zajištěných dopravovaných vybraných výrobků vůbec není rozhodné a není třeba prokazovat, kdo zavinil/způsobil, že tyto výrobky byly dopravovány v rozporu se zákonem, rozhodné je toliko to, že tyto výrobky byly dopravovány v rozporu se zákonem.

[21] K tvrzené nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku spočívající v nevypořádání námitky nedostatečného vymezení skutku v rozhodnutí celního úřadu žalovaný uvedl, že se nejedná o takovou vadu, která by způsobovala nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku. Tato námitka byla opožděná, a i kdyby byla uplatněna včas, byla nedůvodná. Z judikatury NSS i Ústavního soudu vyplývá, že krajský soud nemusí výslovně a obsáhle vypořádávat každou námitku účastníků řízení, nýbrž postačí, pokud proti uplatněným námitkám postaví vlastní ucelený argumentační systém.

III. Posouzení kasační stížnosti

[22] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatelka je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupen advokátem. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti dle § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[23] Kasační stížnost není důvodná.

[24] Nejvyšší správní soud se v prvé řadě zabýval námitkou stěžovatelky, v níž krajskému soudu vytýkala nevypořádání námitky, že celní orgány nedostatečně vymezily údajně protiprávní jednání stěžovatelky, za které jí bylo uloženo propadnutí věci. Krajský soud v bodu 21 stručně shrnul doplnění žaloby ze dne 13. 8. 2020 a v bodech 34 a 35 se s tímto doplněním taktéž velice stručně vypořádal. K uvedené námitce stěžovatelky se však vskutku výslovně nevyjádřil. Stěžovatelce je třeba přisvědčit, že se jedná o pochybení krajského soudu.

[25] Při hodnocení tohoto pochybení je však třeba zohlednit, že uvedená námitka stěžovatelky byla uplatněna opožděně, neboť rozhodnutí žalovaného bylo stěžovatelce doručeno dne 26. 6. 2017, lhůta k podání žaloby tedy uplynula dne 28. 8. 2017 (poslední den dvouměsíční lhůty připadl na sobotu 26. 8. 2017, tj. lhůta uplynula následující pracovní den) a stěžovatelka uvedenou námitku nevznesla v žalobě ze dne 28. 8. 2017, ale až v podání (doplnění žaloby) ze dne 13. 8. 2020, tj. až poté, co Nejvyšší správní soud, jak již bylo uvedeno výše, zrušil

první rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Jednalo se proto o opožděně uplatněnou námitku, ke které již ani krajský soud nemohl podle § 71 odst. 2 s. ř. s. přihlédnout a zabývat se jí. Dále je třeba zmínit, že krajský soud vystihl podstatu věci a přiléhavě poukázal na závěry Nejvyššího správního soudu uvedené v rozsudku č. j. 4 Afs 358/2019 - 24, jimiž byl při posouzení věci vázán, a podpůrně rovněž na závěry uvedené v rozsudku téhož soudu č. j. 9 Afs 218/2019 - 38, a rozsudku Krajského soudu v Brně z 15. 6. 2021, č. j. 29 Af 135/2016 - 155, v němž z naposledy uvedeného rozsudku NSS vycházel. S přihlédnutím k výše uvedenému nepovažuje Nejvyšší správní soud pochybení krajského soudu při vypořádání uvedené námitky za natolik závažné, aby mělo za následek nepřezkoumatelnost kasační stížností napadeného rozsudku.

[26] Ve zbytku kasační stížnosti stěžovatelka uvádí námitky, v nichž zejména zpochybňuje závěry krajského soudu a NSS týkající se posouzení věci samé. Kromě námitek, které vychází z žalobních námitek uvedených již v žalobě, uvádí také zcela nové námitky, kterými se doposud NSS nezabýval. Obě tyto skupiny námitek jsou ovšem nepřípustné, zčásti z důvodu podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s., zčásti z důvodu podle § 104 odst. 4 s. ř. s.

[27] Je třeba nejprve připomenout, že se jedná o druhou kasační stížnost v téže věci, byť odlišného účastníka řízení. S ohledem na § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. je opakovaná kasační stížnost v téže věci přípustná jen za předpokladu, že je jako její důvod namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem NSS. Ten se nemá znovu zabývat věcí, u které již jedenkrát svůj právní názor vyslovil, pokud se tímto právním názorem krajský soud řídil (srov. nález Ústavního soudu ze dne 8. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 136/05). Nepřípustnost kasační stížnosti se dotýká především otázek, které NSS v téže věci již závazně posoudil, resp. mohl posoudit (viz usnesení rozšířeného senátu ze dne 22. 3. 2011, č. j. 1 As 79/2009 - 165, č. 2365/2011 Sb. NSS). Toto omezení je odrazem závaznosti právního názoru pro krajský soud v dalším řízení (§ 110 odst. 4 s. ř. s.) a vylučuje i možnost NSS, aby revidoval svůj původní závazný právní názor k nové kasační stížnosti v téže věci (srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 59/2007 - 56, č. 1723/2008 Sb. NSS).

[28] Ustanovení § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. obsahuje i výjimku z popsaného pravidla. Kasační stížnost je přípustná, je-li namítáno, že se krajský soud neřídil závazným právním názorem NSS vysloveným v předchozím zrušujícím rozsudku. Judikatura Ústavního soudu a NSS dovodila nad rámec doslovného znění § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. další výjimky z aplikovatelnosti tohoto ustanovení. Zpravidla jej nelze vztáhnout na případy, kdy NSS vytkl krajskému soudu procesní pochybení, nedostatečně zjištěný skutkový stav nebo nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí. Odmítnutí kasační stížnosti by v takovém případě znamenalo odmítnutí věcného přezkumu rozhodnutí z pohledu aplikace hmotného práva (viz usnesení rozšířeného senátu č. j. 1 As 79/2009 - 165). I v těchto případech se však námitky opakované kasační stížnosti musí pohybovat v rámci již vysloveného právního názoru a následování pokynu NSS nebo musí směřovat k právní otázce, která v první kasační stížnosti nebyla řešena a kvůli vadnému procesnímu postupu nebo vadě obsahu rozhodnutí krajského soudu řešena být nemohla. Opakovaná kasační stížnost je obvykle rovněž přípustná, pokud krajský soud doplnil po zrušení svého původního rozsudku dokazování, byť nově zjištěné skutečnosti hodnotil v souladu s názorem NSS, vyjádřeným ve zrušujícím rozsudku (viz rozsudek NSS ze dne 25. 5. 2009, č. j. 8 As 25/2009 - 66, či usnesení rozšířeného senátu č. j. 9 Afs 59/2007 - 56). Dalším důvodem, o který se může opírat přípustnost opakované kasační stížnosti, je změna právního stavu změnou či zrušením rozhodného právního předpisu, pokud v dané věci nelze aplikovat předpis původní; podobně může jít i o vyslovení protiústavnosti předpisu Ústavním soudem (viz usnesení rozšířeného senátu č. j. 9 Afs 59/2007 - 56). Lze shrnout, že přípustnost opětovné kasační stížnosti (včetně stížnosti podané druhým

účastníkem řízení) je omezena na důvody, které NSS v souladu se zákonným omezením svého přezkumu dosud v téže věci neřešil.

[29] Podá-li kasační stížnost v téže věci druhý účastník řízení, je § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. aplikovatelný zejména v případě, kdy tento účastník brojí proti závěrům krajského soudu, které jsou výsledkem aplikace právního názoru NSS vyjádřeného v předchozím zrušujícím rozsudku (blíže viz např. rozsudek NSS ze dne 25. 5. 2011, č. j. 6 As 1/2011 - 139). Tento názor potvrdil i Ústavní soud v usnesení ze dne 11. 8. 2015, sp. zn. II. ÚS 2083/15, ve kterém uvedl: *„Smysl kasační stížnosti, jakožto mimořádného opravného prostředku, kterým lze napadnout rozhodnutí krajského soudu vydané ve správním soudnictví, totiž nemůže být negován opakovaným vznášením stejných či přinejmenším obdobných právních otázek, na něž již Nejvyšší správní soud vyslovil svůj právní názor. Takto by totiž docházelo k jevu, nikoliv nepodobnému příslovečnému ‚ping-pongu' mezi oběma stupni správního soudnictví, kdy by byl Nejvyšší správní soud zbytečně zahlcován podáními, u nichž by bylo dopředu zřejmé (s ohledem na zásadu kontinuity, jednoty a předvídatelnosti jeho rozhodování), s jakým výsledkem řízení skončí. Takovýto přístup by zcela zjevně odporoval i zásadě hospodárnosti řízení a devalvoval by funkci Nejvyššího správního soudu coby orgánu sjednocujícího judikaturu ve správním soudnictví. Není proto ani rozhodné, zda dřívější kasační rozhodnutí Nejvyššího správního soudu bylo vydáno na základě návrhu současného stěžovatele anebo žalovaného správního orgánu (jako tomu bylo právě v nyní projednávaném případě).“*

[30] Krajský soud v dalším řízení z odůvodnění rozsudku Nejvyššího správního soudu vycházel. Zcela se tak řídil závazným právním názorem kasačního soudu. Stěžovatelka však kasační stížností v podstatě polemizuje s předchozím posouzením věci Nejvyšším správním soudem v rozsudku č. j. 4 Afs 358/2019 - 24, ostatně sama např. uvedla, že Nejvyšší správní soud přehlédl řadu významných okolností případu, a namítá rovněž nezákonnost tohoto rozsudku. Stěžovatelka tudíž v kasační stížnosti brojí proti závaznému posouzení věci Nejvyšším správním soudem v předchozím zrušujícím rozsudku. Tyto námitky stěžovatelky jsou proto podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. nepřípustné.

[31] Nejvyšší správní soud poukazuje na usnesení ze dne 5. 2. 2013, č. j. 8 Afs 47/2012 - 39, v němž uvedl, že „[i]*nstitut nepřípustnosti opakovaných kasačních stížností vylučuje, aby Nejvyšší správní soud k nové kasační stížnosti v téže věci sám revidoval svůj původní závazný právní názor. Zruší-li totiž Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu, je vysloveným právním názorem vázán nejenom krajský soud (§ 110 odst. 4 s. ř. s.), ale také samotný Nejvyšší správní soud, rozhoduje-li za jinak nezměněných poměrů v téže věci. Tím je zaručen požadavek legitimního očekávání a předvídatelnosti soudního rozhodování (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2008, čj. 9 Afs 59/2007 - 56).“*

[32] S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud ke kasačním námitkám, které vychází z žalobních námitek uplatněných v žalobě ze dne 28. 8. 2017 již pouze pro úplnost stručně uvádí, že argumentace stěžovatelky, v níž poukazuje na možnost změny místa určení zboží po zahájení realizace dopravy a dovolává se toho, že ke stáčení lihu v České republice došlo až v okamžiku, kdy již měly celní orgány České republiky prostřednictvím eAD-AT dokladu informaci o tom, že líh bude dopraven do Lihovaru Budeč, nijak nevyvrací závěry uvedené v bodu 36 rozsudku NSS č. j. 4 Afs 358/2019 - 24, v němž mimo jiné vyslovil, že stočením byly nejen porušeny podmínky dokladu eAD-DE, ale zejména bylo znemožněno naplnění podmínek nově vydaného dokladu eAD-AT, podle nějž měl být líh dopraven z daňového skladu v Rakousku do Lihovaru Budeč. Taková doprava již nemohla proběhnout a neproběhla. Právě proto nelze zároveň tvrdit, že tímto novým dokladem bylo „pokryto“ stočení lihu v Lihovaru Budeč, neboť uvedený doklad předpokládal naložení lihu v daňovém skladu v Rakousku, k němuž nedošlo a již dojít nemohlo, takže deklaroval něco, co se nestalo. Stěžovatelkou zmíněná okolnost, že dopravovaný výrobek (líh) byl denaturován, nic nemění na závěru uvedeném v bodu 44 rozsudku č. j. 4 Afs 358/2019 -24, že skutečná cesta vybraných výrobků se odchýlila od cesty deklarované,

čímž byla možnost kontroly ze strany celních orgánů ztížena, ne-li znemožněna, protože se vybrané výrobky nenacházely ve státě, v němž se měly nacházet, tedy v Rakousku, kde nemohly být zkontrolovány a z nějž nemohly být odeslány, přestože podle dokladu eAD-AT z něj odeslány být měly. Údaje uvedené na předloženém elektronickém průvodním dokladu tedy nebyly pravdivé, resp. líh byl dopravován bez dokladu podle § 27 ZSD obsahujícího údaje odpovídající skutečnému průběhu dopravy. Ani nově zmíněné skutečnosti ohledně dopravy a fungování systému EMCS uvedené stěžovatelkou v kasační stížnosti na tomto závěru nic nemění a nevyvrací jej.

[33] Stěžovatelka dále v kasační stížnosti uplatnila také další skupinu námitek, které se týkaly jejího motivu (subjektivní stránky), přechodu daňové povinnosti na lihovar Budeč, zajištění výběru daně prostřednictvím jistot složených postupně všemi subjekty, absenci jednoznačného vymezení, jaké konkrétní jednání mělo být stěžovatelce kladeno k tíži a proč by mělo vést k propadnutí lihu, v rozhodnutí celního úřadu. Těmito námitkami se Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 4 Afs 358/2019 - 24 nezabýval, neboť je stěžovatelka neuvedla v žalobě, o které rozhodl krajský soud prvním rozsudkem ze dne 29. 8. 2019, č. j. 29 Af 65/2017 - 59, ale uvedla je až v doplnění žaloby ze dne ze dne 13. 8. 2020 poté, co byl tento rozsudek krajského soudu zrušen rozsudkem NSS č. j. 4 Afs 358/2019 - 24. Tyto námitky jsou tudíž opožděné, neboť je stěžovatelka vznesla až poté, co dne 28. 8. 2017 uplynula lhůta k podání žaloby.

[34] Jak již Nejvyšší správní soud konstatoval v bodu 14 rozsudku ze dne 8. 9. 2014, č. j. 8 Afs 106/2014 - 26, *„řízení před správními soudy je totiž ovládáno dispoziční a koncentrační zásadou, proto již v žalobě musí být uplatněny všechny důvody nezákonnosti napadeného správního rozhodnutí nebo všechny vady řízení, které jeho vydání předcházelo, a to ve lhůtě vymezené v § 72 odst. 1 ve spojení s § 71 odst. 2 s. ř. s. Soudní řád správní neumožňuje, aby žalobce vznášel nové námitky po uplynutí lhůty pro podání žaloby (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 12. 2004, čj. 1 Afs 25/2004 - 69, ze dne 17. 12. 2007, čj. 2 Afs 57/2007 - 92, ze dne 16. 9. 2008, čj. 8 Afs 91/2007 - 407, nebo ze dne 16. 12. 2009, čj. 6 A 72/2001 - 75). Také Ústavní soud potvrdil, že s ohledem na efektivnost soudního řízení zákonodárce koncentroval řízení před krajskými soudy tím, že stanovil lhůtu k podání správní žaloby v délce dvou měsíců, přičemž žalobce musí v uvedené lhůtě uplatnit veškeré žalobní body (viz nálezy ze dne 30. 3. 2009, sp. zn. IV. ÚS 2701/08, nebo ze dne 1. 12. 2009, sp. zn. Pl. ÚS 17/09, odst. 39).“*

[35] Výše uvedenými námitkami, kterými stěžovatelka nepřípustně rozšířila žalobu po uplynutí lhůty stanovené v § 71 odst. 2 s. ř. s. nad rámec původních žalobních bodů, se proto zdejší soud nemohl zabývat z důvodu jejich nepřípustnosti podle § 104 odst. 4 s. ř. s. (viz např. rozsudky NSS ze dne 26. 8. 2013, č.j. 8 As 70/2011 - 239, odst. 43 a 48, nebo ze dne 12. 1. 2005, č. j. 7 Azs 329/2004 - 48).

[36] Návrhu stěžovatelky na předložení věci rozšířenému senátu Nejvyšší správní soud nemohl nevyhovět, neboť možnost takového postupu výslovně vyloučil rozšířený senát v cit. usnesení č. j. 9 Afs 59/2007 – 56.

IV. Závěr

[37] Nejvyšší správní soud shledal nedůvodnými či nepřípustnými všechny stěžovatelkou uplatněné námitky, kasační stížnost je proto nedůvodná. Nejvyšší správní soud tedy dle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. kasační stížnost zamítl.

[38] 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. Stěžovatelka neměla 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.

[39] Osoba zúčastněná na řízení má podle § 60 odst. 5 s. ř. s. právo na náhradu jen těch nákladů řízení, které jí vznikly v souvislosti s plněním povinnosti, kterou jí soud uložil. V tomto řízení však osobám zúčastněným na řízení žádné povinnosti uloženy nebyly a Nejvyšší správní soud neshledal ani jinou okolnost zvláštního zřetele hodnou, a proto osoby zúčastněné na řízení nemají právo na náhradu nákladů řízení.

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

V Brně dne 15. února 2022

Mgr. Aleš Roztočil
předseda senátu