



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Karla Šimky a soudců JUDr. Ivo Pospíšila a Mgr. Sylvy Šiškeové 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 :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 9. 1. 2018, č. j. 31 Af 31/2016 - 111, **se zrušuje.**
- II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 4. 2016, č. j. 12509/2016-900000-304.1, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalované k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení o žalobě 3000 Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k jejím rukám.
- IV. Žalobkyni **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává.**

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.

[1] Krajský soud 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 uvedenými 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 a vyjádření žalobkyně

[2] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) proti rozsudku krajského soudu podal včasnou kasační stížnost, kterou napadl rozsudek krajského soudu v celém jeho rozsahu z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

[3] 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. 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 stáčecích 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.

[3] 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 množstvím 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. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[4] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a stěžovatelem uplatněných důvodů, zároveň zkoumal, zda kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu netrpí vadami, k nimž by měl v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. přihlídnout z úřední povinnosti, a dospěl k závěru, že takovou vadou netrpí.

[5] V projednávaném případě dospěl druhý senát 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 ze dne 31. 1. 2018, čj. 3 Afs 257/2016 - 44, ve věci THERMOIL s. r. o. Předložil proto věc k rozhodnutí rozšířenému senátu.

[6] Druhý senát zaujal názor, stejně jako krajský soud, 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. Ztotožnil se i s námitkami žalobkyně, že stěžovatelem požadovaný postup by nevedl k lepším výsledkům.

[7] Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu rozhodl usnesením ze dne 16. 6. 2020, č. j. 2 Afs 47/2018 – 52, tak, že se věc vrací k projednání a rozhodnutí druhému senátu. V odůvodnění usnesení konstatoval, že postoupení věci ze strany druhého senátu je přinejmenším předčasné. Než bude možno dát jednoznačnou odpověď na uvedenou spornou otázku, je nutné nejdříve vyřešit, jaké znění zákona je aplikovatelné na projednávaný případ. Konkrétně uvedl (vybrané pasáže zdůraznil nyní druhý senát):

„[4] *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.*

[5] *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 správci 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 oprávněně 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 vyčíslit 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).

[6] 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).

[7] 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.

[8] 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 zádot všem svým povinností. 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. Kečeno 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.

[9] V prvé 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.“

[10] Také nelze přehlédnout, že dosavadní judikatura nabíží na propadnutí nebo zabrání 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 přiblížit 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).“

[8] K výše uvedenému názoru rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu se vyjádřil stěžovatel tak, že aplikace změnčené právní úpravy by nepřinesla žalobkyni žádný příznivější výsledek, neboť i podle nové právní úpravy by se v jejím případě jednalo o dopravu bez řádného průvodního dokladu podle § 5 zákona o spotřebních daních [§ 42 odst. 1 písm. b) zákona

o spotřebních daních], nikoliv s dokladem obsahujícím nesprávné nebo nepravdivé údaje. Novou úpravu proto dle jeho názoru nebylo možno v odvolacím řízení použít. Žalobkyně především uvedla, že ať už mělo být rozhodováno podle právní úpravy v době kontroly, nebo novější právní úpravy v době rozhodování stěžovatele, má za to, že rozhodnutí žalovaného je nutno s ohledem na názor krajského soudu i druhého senátu zrušit.

[9] V souladu s výše uvedeným závazným názorem rozšířeného senátu Nejvyšší správní soud zjistil, že žalovaný skutečně ve svém rozhodnutí ze dne 4. 4. 2016 změnu zákona o spotřebních daních týkající se uvolnění zajištěných vybraných výrobků nebo dopravního prostředku, účinnou od 1. 1. 2016, nereflektoval, tedy nemohl posoudit, zda na případ dopadá nová právní úprava rozšiřující okruh situací, v nichž může dojít k uvolnění zajištěných vybraných výrobků nebo dopravního prostředku. Krajský soud měl v souladu s výše uvedenou judikaturou tuto změnu při svém rozhodování zohlednit a rozhodnutí žalovaného posoudit i z tohoto hlediska. To však neučinil a zrušující důvody opřel výlučně o právní úpravu, jež v době jeho rozhodování (a už v době rozhodování stěžovatele) nebyla účinná.

IV. Závěr a náklady řízení

[10] Nejvyšší správní soud zjistil, že krajský soud, stejně jako žalovaný, nezhodnotil aplikaci nové právní úpravy (zákona o spotřebních daních) na projednávaný případ. Proto podle § 110 odst. 1 s. ř. s. napadený rozsudek krajského soudu zrušil. S ohledem na důvody zrušení rozsudku přistoupil podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. ve spojení s § 78 odst. 1 s. ř. s. také ke zrušení žalobou napadeného rozhodnutí žalovaného. Podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. ve spojení s § 78 odst. 4 s. ř. s. pak vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení.

[11] V dalším řízení je správní orgán vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu (§ 78 odst. 5 ve spojení s § 120 s. ř. s.).

[12] Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu, a proto je povinen rozhodnout kromě nákladů řízení o kasační stížnosti také o nákladech řízení, které předcházelo zrušenému rozsudku krajského soudu (§ 110 odst. 3 věta druhá s. ř. s.).

[13] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 věta první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Protože žalobkyně měla v řízení o kasační stížnosti i v řízení o žalobě úspěch, má právo na náhradu nákladů těchto řízení. Nejvyšší správní soud je posledním soudem, který o věci rozhodl; proto musí určit náhradu nákladů celého soudního řízení.

[14] V řízení o žalobě vznikly žalobkyni náklady řízení zaplacením soudního poplatku ve výši 3000 Kč. Náhrada nákladů řízení o žalobě tak činí celkem 3000 Kč.

[15] V řízení o kasační stížnosti nevznikly žalobkyni žádné náklady řízení, a proto, ačkoliv byla úspěšná, jí Nejvyšší správní soud žádnou náhradu nákladů řízení nepřiznal.

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

V Brně dne 6. srpna 2020

JUDr. Karel Šimka
předseda senátu