



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Barbary Pořízkové a soudců JUDr. Pavla Molka a JUDr. Radana Malíka v právní věci žalobkyně: **G7, a.s.**, se sídlem Tylova 541, Litvínov, zast. Mgr. Jakubem Kratochvílem, advokátem se sídlem Dobrovského 1303/13, Praha 7, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 1387/7, Praha 4, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 6. 2016, č. j. 18945-4/2016-900000-302, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 21. 5. 2020, č. j. 5 Af 59/2016 - 90,

**t a k t o :**

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení.

**O d ů v o d n ě n í :**

### I. Vymezení věci

[1] Celní úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „celní úřad“) provedl dne 29. 6. 2015 na dálnici D1 místní šetření, při němž zkontroloval nákladní automobil značky VOLVO, který řídil P. F. Při kontrole zjistil ve vozidle 7 000 litrů motorové nafty, jejichž vlastníkem byla podle vyjádření řidiče žalobkyně a k nimž řidič předložil některé doklady, zejména stáček lístek a dodací nákladní list č. M285376, nepředložil však doklady požadované celním úřadem. Ten rozhodl nejprve o zajištění vybraných výrobků a následně rozhodnutím ze dne 23. 2. 2016, č. j. 18080-5/2016-510000-12, o propadnutí vybraných výrobků v množství 6 967 litrů podle § 42d odst. 1 písm. a) zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o spotřebních daních“). Měl za prokázané, že byly dopravovány bez dokladu podle § 5 zákona o spotřebních daních prokazujícího jejich řádné zdanění spotřební daní, tedy způsobem předpokládaným v § 42 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních. Odvolání proti rozhodnutí celního úřadu zamítl žalovaný rozhodnutím ze dne 30. 6. 2016, č. j. 18945-4/2016-900000-302.

[2] Žalobkyně podala proti rozhodnutí o odvolání žalobu, kterou nejprve zamítl Městský soud v Praze (dále jen „městský soud“) rozsudkem ze dne 12. 9. 2019, č. j. 5 Af 59/2016 - 56. Tento zamítavý rozsudek zrušil Nejvyšší správní soud (dále též „NSS“) rozsudkem ze dne 4. 3. 2020, č. j. 9 Afs 306/2019 - 33, a to z důvodu nepřezkoumatelnosti vypořádání námitek porušení zásady legitimního očekávání městským soudem.

[3] Městský soud, jemuž se věc vrátila k dalšímu řízení, následně nyní přezkoumávaným rozsudkem ze dne 21. 5. 2020 žalobu opět zamítl. Nesouhlasil s žalobním bodem, podle něhož ve věci nebylo prováděno dokazování způsobem požadovaným v § 92 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Celní úřad ve svém rozhodnutí přehledně uvedl důkazy, které shromáždil, a srozumitelným způsobem popsal, jaká skutková zjištění z nich učinil. Žalobkyně naopak neuplatnila žádnou žalobní námitku, kterou by brojila proti nesprávnosti konkrétního skutkového zjištění či jeho hodnocení ze strany celního úřadu, a většina listin, z nichž celní úřad vycházel, byla předložena právě žalobkyní či řidičem, který vybrané výrobky přepravoval, a žalobkyni tak musel být jejich obsah znám. Na závěru, že celní úřad provedl dokazování listinami, které shromáždil, nemůže nic změnit ani jeho konstatování uvedené v postoupení odvolání s příslušnou částí daňového spisu, že „*vzhledem k charakteru rozhodnutí nebylo ve věci provedeno dokazování*“. Daňový řád neupravuje povinnost správce daně seznámit účastníka řízení s podklady před vydáním rozhodnutí.

[4] Povinnost seznámit účastníka řízení se zjištěnými skutečnostmi a důkazy je zakotvena v § 115 odst. 2 daňového řádu a vztahuje se k situaci, kdy odvolací orgán provede v rámci odvolacího řízení dokazování, z něhož vyjdou najevo nové skutečnosti. Žalovaný nepochybil, pokud vyšel z podkladů, které shromáždil celní úřad. Předpokladem postupu podle § 115 odst. 2 daňového řádu je provedení dokazování v rámci odvolacího řízení, z něhož vzejdou nové skutečnosti, s nimiž nebyl účastník řízení dosud konfrontován. Žalovaný však nové důkazy v odvolacím řízení neprováděl, resp. nezjistil nové skutečnosti, které by samy o sobě byly pro rozhodnutí významné. Žalobkyně za takové nové důkazy označila své odvolání proti rozhodnutí o zajištění vybraných výrobků, rozvozový plán č. RP 1506844-1 ze dne 29. 6. 2015 a rozhodnutí o zajištění vybraných výrobků. Tyto listiny však byly součástí spisového materiálu a žalobkyně jejich obsah znala, protože šlo o jí podané odvolání a jí předložený rozvozový plán. Doručeno, a tudíž i známo, jí bylo i rozhodnutí o zajištění vybraných výrobků vydané v odvolacím řízení. Nemohlo tedy jít o nové důkazy, resp. o takové důkazy, z nichž by mohly vyjít najevo nové skutečnosti.

[5] Městský soud zamítl i druhý žalobní bod, v němž žalobkyně tvrdila, že vybrané výrobky byly dopravovány v souladu s právním řádem, a pokud doklady vykazovaly vady, jednalo se o pouhé nesprávnosti či nepravdivosti ve smyslu § 42c odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních a správní orgány měly povinnost zabývat se tím, zda byly vybrané výrobky řádně zdaněny. Žalobkyně však neuvedla, jaký konkrétní hodnotící závěr žalovaného považuje za nesprávný a z jakého skutkového a právního důvodu má nezákonnost takového závěru vyplývat. Naopak žalovaný provedl důkladný rozbor všech dokladů, které řidič či žalobkyně předložili, a podrobil je srozumitelnému a logickému hodnocení. Městský soud se ztotožnil s jeho závěrem o zásadních nesrovnalostech předložených dokladů. Pokud zůstal nedotčen závěr, že vybrané výrobky byly dopravovány bez řádného dokladu ve smyslu § 5 zákona o spotřebních daních, prokazování jejich zdanění nemá pro rozhodnutí o propadnutí zajištěných vybraných výrobků význam. V řízení podle § 42b zákona o spotřebních daních správní orgány nezjistí, zda byly dopravované vybrané výrobky zdaněny, nýbrž zda byly dopravovány s doklady vyžadovanými v § 5 zákona o spotřebních daních.

[6] Ohledně námitky porušení legitimního očekávání městský soud zdůraznil, že ji žalobkyně ponechala ve zcela obecné rovině. Rozhodnutí celního úřadu ze dne 21. 1. 2016, č. j. 8649-3/2016-510000-12, o uvolnění 2 628 litrů zajištěných vybraných výrobků se sice rovněž týkalo žalobkyně a k jeho vydání došlo nedlouho před tím, než celní úřad vydal nyní napadené

pokračování

rozhodnutí. To však samo o sobě nevypovídá o skutkové či právní podobnosti srovnávaných případů, která by mohla založit důvodné očekávání, že v nyní posuzované věci bude celní úřad postupovat identicky jako v předchozí věci. Městský soud vysvětlil, v čem se od sebe oba případy liší, a proč tedy musela být nutně odlišná i rozhodnutí celního úřadu, byť byla vydána s odstupem jednoho měsíce. Pouhá okolnost, že správní orgány původně vedly spisový materiál ohledně obou výše zmíněných případů v jednom správním spisu, nemůže sama o sobě založit žalobkyni legitimní očekávání, jelikož šlo o skutkově i právně samostatné a odlišné případy. Městský soud proto shledal námitku porušení zásady legitimního očekávání neopodstatněnou.

## II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření ke kasační stížnosti

[7] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) napadla rozsudek městského soudu kasační stížností, z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[8] Městský soud se nijak nevypořádal s námitkou, že žalovaný rozhodoval o odvolání, aniž by měl k dispozici celý spis, což sám NSS potvrdil v bodě 12. předchozího rozsudku ze dne 4. 3. 2020. Tuto námitku městský soud sám uvádí v bodě 35. odůvodnění rozsudku, avšak nijak se s ní následně v odůvodnění svého rozhodnutí nevypořádal. Rozhodování o odvolání na základě neúplného spisového materiálu je podstatným porušením ustanovení o řízení před správním orgánem, které mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé ve smyslu § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s., a soud tak měl *ex officio* napadené rozhodnutí zrušit.

[9] Neztotožnila se s tím, jak městský soud v novém řízení posoudil její námitku porušení legitimního očekávání. V rozhodnutí celního úřadu ze dne 21. 1. 2016, č. j. 8649-3/2016-510000-12, bylo totiž rozhodnuto o uvolnění 2 628 litrů zajištěných vybraných výrobků v situaci, kdy byl dodací nákladní list, kterým bylo prokázáno dodání vybraného výrobku stěžovatelce od ČEPRO, a. s., také dodán nikoli na místě kontroly, ale až následně. Ani v nyní posuzovaném případě nebylo nejpozději v době rozhodování žalovaného napadeným rozhodnutím ze dne 30. 6. 2016 nejmenší pochyby o tom, kdo byl plátcem daně, jak plyne přímo i z tohoto rozhodnutí. Pokud tedy žalovaný věděl, kdo je plátcem daně, nic mu nebránilo, aby tak, jak tomu bylo ve věci vedené ve stejném spise a krátce předtím rozhodnuté celním úřadem dne 21. 1. 2016, zjistil i v nyní posuzovaném řízení, že vybraný výrobek byl zahrnut v daňovém příznání plátce daně za příslušné zdaňovací období a řádně zdaněn, a následně rozhodl o uvolnění propadnutých vybraných výrobků. Celní orgány nikdy neměly pochybnost o tom, že by vybrané výrobky nebyly zdaněny. V jednom případě však postupovaly tak, že na základě následně dodaných podkladů samy zjistily, zda jsou vybrané výrobky zdaněny; v nyní posuzovaném případě však s odstupem v řádu dnů rozhodovaly zcela opačně. Ačkoli jim bylo na základě následně dodaných podkladů prokázáno, kdo je plátcem daně, odmítly samy zjistit, zda byly vybrané výrobky zdaněny, a tuto povinnost svalily v rozporu s prve uplatněným postupem na stěžovatelku. Takový postup je rozporný s § 8 odst. 2 daňového řádu a porušil její legitimní očekávání. Oba případy byly řešeny ve stejné době a stejným celním úřadem. Dokladování vybraných výrobků podle § 5 zákona o spotřebních daních navíc bylo v dané době poměrně nové a postupy uplatňování v praxi ze strany celní správy se doposud neustálily. Řidiči, panu F., byla navíc v nyní posuzované věci doručena výzva dle § 92 odst. 4 daňového řádu k prokázání řádného zdanění zajištěných vybraných výrobků, jejímž vydáním dal celní úřad jasně najevo, že má ve věci za prokázání splnění první podmínky dle § 42c odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních, jinak by ani prokazování zdanění nevyžadoval. Z těchto důvodů navrhl, aby byl rozsudek městského soudu zrušen a věc mu vrácena k dalšímu řízení.

[10] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti zdůraznil, že každý z případů doprav uskutečněných stěžovatelkou v měsíci červnu 2015 probíhal zcela odlišně, takže i rozhodnutí o konečném osudu vybraných výrobků musela být odlišné. Oba případy byly celním úřadem vedeny v rámci jednoho spisu. Absence paralelní části spisu týkající se jiného případu téhož subjektu při rozhodování žalovaného o odvolání však nemá na zákonnost jeho rozhodnutí žádný vliv, neboť se jednalo o dvě právně zcela samostatné věci a jediný souhrnný spis celním úřadem ani neměl být veden. Skutečnost, že se jedná o totožného účastníka řízení, nebyla důvodem pro tvorbu společného nedělitelného spisu.

[11] Oba případy byly zcela odlišné. V případě, který byl ukončen autoremedurním rozhodnutím celního úřadu ze dne 21. 1. 2016, byl k dopravě minerálních olejů předložen dodací nákladní list a stáček listky, které však v okamžiku kontroly nekorespondovaly s množstvím aktuálně dopravovaným, neboť část minerálních olejů již byla v době kontroly stočena na místě dodání. V odvolacím řízení probíhajícím po účinnosti novely zákona o spotřebních daních zákonem č. 315/2015 Sb., který s účinností od 1. 1. 2016 zmírnil právní úpravu možného uvolnění vybraných výrobků ze zajištění, celní úřad uznal, že dodacím nákladním listem na konkrétní nakoupené množství motorové nafty od společnosti ČEPRO, a. s., je prokázáno časově odpovídající dodání tohoto vybraného výrobku přímo stěžovatelce, a byla prověřena skutečnost, že toto množství bylo zahrnuto plátcem daně ČEPRO, a. s., do daňového přiznání za zdaňovací období červen 2015.

[12] V nyní posuzovaném případě však byla situace odlišná. Prvotní doklad předložený stěžovatelkou nebyl vůbec ztotožnitelný s její osobou, neboť se týkal dodání minerálních olejů mezi jinými subjekty. Nedodržela ani předvídaný alternativní postup při zasílání dokladů pro ztotožnění konkrétní dopravy a konkrétního množství dopravovaných minerálních olejů Celní správě ČR. Vztah dokladů k realizované dopravě nebyl prokázán, takže vybrané výrobky byly ve smyslu § 42 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních dopravovány bez dokladu podle § 5, což možnost jejich uvolnění ze zajištění vyloučilo. Z důvodu absence dokladu jakkoli ztotožnitelného se stěžovatelkou nepřicházela v úvahu postup, jímž by celní úřad ověřoval zdanění předmětných vybraných výrobků u subjektu, který je uvedl do volného daňového oběhu (v prvním případě to byla společnost ČEPRO, a. s., jako provozovatel daňového skladu), nebo u jiného subjektu, neboť předpokladem postupu podle § 42c odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních je existence dokladů s nesprávnými nebo nepravdivými údaji, avšak ztotožnitelnými bez pochybností s tím subjektem, který se jich dovolává. Celní úřad tak v posuzovaném případě neměl u koho zdanění prověřovat, neboť neměl k dispozici žádný doklad, ze kterého by mohl vycházet. Když žalovaný v rozhodnutí o odvolání, uvedl že „nemá pochyb o tom, že odvolatel je vlastníkem zajištěných vybraných výrobků, a tudíž regulérním účastníkem tohoto řízení“, měl tím na mysli účastenství v řízení podle § 42a odst. 1 zákona o spotřebních daních, nikoli postavení stěžovatelky jako plátce daně podle § 4 téhož zákona. Kasační námitka, že správní orgány tím, že znaly účastníka řízení, znaly i plátce daně, svědčí o nepochopení právní úpravy a provázanosti prokazování zdanění jako předpokladu pro uvolnění vybraných výrobků podle § 42c odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních. Správce daně v případě dokladu s nesprávnými nebo nepravdivými doklady nebude prověřovat zdanění u osoby, která vybrané výrobky dopravovala a která se tohoto nabývacího dokladu dovolává, nýbrž u subjektu, který je vystavovatelem tohoto dokladu.

[13] V případě prvé dopravy byl předložen doklad od subjektu ČEPRO, a. s., který se týkal dodání vybraných výrobků přímo stěžovatelce; v okamžiku kontroly pouze neodpovídalo

pokračování

množství dopravovaných vybraných výrobků, neboť část z nich byla mezitím odložena u odběratelů. Porovnáním údajů na stáčecích lístcích a prověřením zdanění daného množství vybraných výrobků přímo u ČEPRO, a. s., dospěl celní úřad k závěru, že je namístě rozhodnout o uvolnění zajištěných vybraných výrobků podle § 42c odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních. Naopak v případě druhé dopravy byl předložen obdobný doklad od subjektu ČEPRO, a. s., avšak týkal se dodání mezi ním a jiným subjektem odlišným od stěžovatelky. Jelikož žádný jiný doklad svědčící stěžovatelce, jehož pomocí by bylo možno na základě stáčecích lístků nebo jiných skutečností „dopočítat“ případně odložené množství vybraných výrobků, na místě předložen nebyl, byla vyloučena možnost prověřovat zdanění u plátce daně, který vybrané výrobky uvedl do volného daňového oběhu, neboť takový plátce daně nebyl znám. Nebylo tedy možné provést dokazování ohledně zdanění vybraných výrobků, což je předpoklad postupu podle § 42c odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních, když nebyl znám subjekt, u kterého by bylo možno zdanění prověřit.

[14] K výzvě panu F. K. prokázání řádného zdanění zajištěných vybraných výrobků, žalovaný připomněl, že takovou výzvou správce daně vyzývá účastníka řízení k předložení důkazních prostředků, na jejichž základě teprve může být učiněn závěr, zda s vybranými výrobky bylo nebo nebylo nakládáno v rozporu s § 42 odst. 1 zákona o spotřebních daních. Celní úřad takovou výzvou v žádném případě nedává účastníku řízení najevo, že má ve věci za prokázané splnění první podmínky § 42c odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních. V nyní posuzovaném případě stěžovatelka předložila celnímu úřadu doklad, který se podle ní vztahoval k dopravovaným vybraným výrobkům. Byl však diskvalifikován tím, že se vůbec netýkal dodání vybraných výrobků mezi dodavatelem ČEPRO, a. s., a stěžovatelkou, nýbrž se týkal úplně jiné obchodní transakce mezi jinými subjekty a v okamžiku kontroly neodpovídalo ani množství dopravovaných vybraných výrobků s množstvím uvedeným na dokladu. Navíc jedno dříve vydané pozitivní rozhodnutí celního úřadu vůči stěžovatelce nemůže založit její legitimní očekávání stejného výsledku řízení v dalším případě. Závěrem žalovaný chronologicky seřadil jednotlivé úkony stěžovatelky a celního úřadu v obou řízeních, z níž dovodil, že stěžovatelce v době, kdy uskutečňovala v pořadí druhou dopravu vybraných výrobků, nemohla být známa žádná správní praxe celního úřadu, a tudíž nemohla ani vědět, co má očekávat. Navrhl, aby byla kasační stížnost zamítnuta.

### III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[15] Nejvyšší správní soud (dále též „NSS“) posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[16] Námitka, že měl městský soud rozhodnutí žalovaného zrušit, protože žalovaný neměl k dispozici celý správní spis, je nedůvodná. Není pravda, že se městský soud s touto námitkou nevyřadil. Z rozsudku jasně plyne, že nejde o situaci, kdy by celní úřad poskytl jen část listin týkajících se přezkoumávaného prvostupňového rozhodnutí, nýbrž o situaci, kdy v jednom správním spise byly listiny týkající se více případů spojených osobou stěžovatelky. V bodě 63. rozsudku městský soud pouze konstatoval, že „*správní orgány původně vedly spisový materiál ohledně obou výše zmíněných skutkových případů v rámci jednoho správního spisu*“. I v bodě 12 předchozího rozsudku NSS ze dne 4. 3. 2020 je konstатовáno pouze to, že rozhodnutí ze dne 21. 1. 2016 bylo součástí téhož správního spisu. Za této skutkové situace, kterou stěžovatelka nerozporuje, nebylo pochybením, pokud celní úřad v reakci na odvolání proti rozhodnutí ze dne 23. 2. 2016, č. j. 18080-5/2016-510000-12, postoupil žalovanému ty listiny, které se týkaly tohoto konkrétního

řízení, a nikoli všechny listiny týkající se více řízení stěžovatelky, byť je měl shromážděny v jednom správním spise.

[17] Nepostoupení těch částí správního spisu, které se týkaly jiných rozhodnutí, sice vedlo ve svém důsledku k tomu, že městský soud neměl při svém původním rozhodování k dispozici rozhodnutí celního úřadu ze dne 21. 1. 2016, č. j. 8649-3/2016-510000-12, o uvolnění 2 628 litrů zajištěných vybraných výrobků, nezbytnost obstarání tohoto rozhodnutí pro rozhodování městského spisu však plynula až z toho, že na něm stěžovatelka postavila svou žalobní námitku porušení legitimního očekávání, nikoli z toho, že by toto rozhodnutí muselo být trvale připojeno k prvostupňovému spisu celního úřadu.

[18] Co se týče námitky porušení legitimního očekávání, NSS připomíná, že svým předchozím rozsudkem zrušil rozsudek městského soudu ze dne 12. 9. 2019 proto, že se městský soud s žalobní námitkou, byť velmi obecnou, a důkazním návrhem týkajícím se rozhodnutí celního úřadu ze dne 21. 1. 2016 vypořádal nedostatečně a vnitřně rozporně. Uvedl, že nenavrhl provedení důkazu tímto rozhodnutím při jednání, přestože provedení tohoto důkazu navrhla již v žalobě. Dále uvedl, že toto rozhodnutí nebylo součástí spisového materiálu, přestože ve skutečnosti bylo součástí téhož správního spisu, ovšem bylo v části, kterou žalovanému celní úřad nepostoupil spolu s odvoláním, takže ji ani on neposlal městskému soudu. Navíc dodal, že „*ustanovení § 8 odst. 2 daňového řádu nelze vykládat tím způsobem, že by byl správce daně automaticky vázán dřívějším rozhodnutím, pokud v něm učinil chybné, resp. s právní úpravou nesouladné posouzení*“, přestože neměl toto dřívější rozhodnutí k dispozici, protože si je nevyžádal ani jako stěžovatelkou navrhovaný důkaz, ani jako chybějící část správního spisu, takže o chybnosti či protiprávnosti tohoto rozhodnutí si nemohl učinit úvahu.

[19] V nynějším řízení však již jeho rozsudek takovou vadou stížen není. Městský soud si vyžádal rozhodnutí celního úřadu ze dne 21. 1. 2016 a po provedeném dokazování tuto námitku opět zamítl jako nedůvodnou. Jeho odůvodnění v bodech 62. a 63. nyní posuzovaného rozsudku je vnitřně konzistentní a srozumitelné. Jasně vyložil, že skutkové okolnosti nyní posuzovaného řízení, v němž celní úřad rozhodl o propadnutí vybraných výrobků, byly zcela odlišné od skutkových okolností posuzovaných v řízení, jež vedlo k rozhodnutí ze dne 21. 1. 2016 o uvolnění zajištěných vybraných výrobků.

[20] Vysvětlil, že v této dřívější věci bylo nejprve rozhodnuto o propadnutí motorové nafty z toho důvodu, že řidičem předložené stáčecí lístky obsahovaly údaje, které neodpovídaly údajům o množství aktuálně převážené nafty, současně však nebyla zpochybněna správnost dodacího nákladního listu. Poté, co s účinností od 1. 1. 2016 vstoupila v platnost nová právní úprava zakotvená v § 42c odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních, která zmírnila dopady zjištěných nedostatků v dokladech za předpokladu prokázání zdanění dotčených výrobků, přistoupil celní úřad po podání odvolání k autoremeduře. Jelikož nebylo pochyb o pravosti dodacího nákladního listu vystaveného společností ČEPRO, a.s., která motorovou naftu uvedla do volného daňového oběhu a prodala stěžovatelce, bylo možné prověřit, že plátce daně řádně vybrané výrobky uvedené v daňovém dokladu zdanil.

[21] Naopak v nyní posuzované věci vykazovaly doklady, které řidič předložil při kontrole dopravy vybraných výrobků, významné nedostatky, které nebyly odstraněny ani údaji uvedenými v rozvozových plánech, které stěžovatelka v průběhu dopravy zasílala prostřednictvím webového rozhraní Celní správy České republiky. Především nebylo možné za daňový doklad ve smyslu § 5 odst. 2 zákona o spotřebních daních prokazující zdanění vybraných výrobků považovat

pokračování

dodací nákladní list, neboť z něho vyplývalo, že motorovou naftu od společnosti ČEPRO, a. s., jako plátce daně nakoupil subjekt odlišný od stěžovatelky. Rovněž další doklady neosvětlily stav zjištěný při kontrole, neboť pouze deklarovaly prodej motorové nafty jinému nabyvateli. Ani stěžovatelkou následně předložené stáček listky nesplňovaly náležitosti daňového dokladu, takže nebylo možné provést ztotožnění těchto dokladů se zajištěnou motorovou naftou. Doklad předložený teprve po kontrole osvědčující skutečnost, že nakoupila vybrané výrobky od společnosti Mol čerpací stanice, s.r.o., nemohl zpětně ztotožnit kontrolou zjištěné množství vybraného výrobku se skutkovou verzí představenou řidičem i stěžovatelkou, navíc existence tohoto dokladu nebyla uvedena v rozvozových plánech.

[22] V kasační stížnosti stěžovatelka pouze zdůrazňuje, že v obou případech byl dodací nákladní list prokazující dodání vybraného výrobku od společnosti ČEPRO, a. s., dodán nikoli na místě kontroly, ale až následně. K tomu je však třeba připomenout, že podstatná odlišnost obou případů nastala už na samém počátku, neboť v případě končícím uvolněním zajištěných vybraných výrobků byly již při kontrole předloženy doklady jasně ztotožňující osoby dodavatele a stěžovatelky jako odběratele, neodpovídalo pouze aktuálně dopravované množství vybraných výrobků, neboť část již byla mezitím stočena, což bylo následně doloženo dalšími doklady. V nyní posuzovaném případě však byl při kontrole předložen dodací nákladní list, z něž plynulo, že ČEPRO, a. s., jako plátce daně prodal vybrané výrobky v množství 17 004 litrů společnosti Eni Česká republika, s.r.o. Této obchodní transakce se ale stěžovatelka neúčastnila, takže uvedený doklad, nijak nezobrazuje způsob nabytí vybraných výrobků stěžovatelkou. Nemá tedy pravdu, pokud tvrdí, že i v tomto případě bylo od počátku zjevné, kdo je plátcem spotřební daně. Z dokladu, ze kterého vyplývala transakce mezi dvěma odlišnými subjekty, nijak neplynulo, kdo byl plátcem daně vůči výrobku zajištěnému stěžovatelce.

[23] Z § 5 odst. 1 zákona o spotřebních daních jasně plyne: *Na daňovém území České republiky se prokazuje zdanění vybraných výrobků uvedených do volného daňového oběhu daňovým dokladem nebo dokladem o prodeji či dokladem o dopravě vybraných výrobků do volného daňového oběhu již uvedených, pokud tento zákon nestanoví jinak (§ 6). Zdanění vybraných výrobků do volného daňového oběhu již uvedených se prokazuje pouze tehdy, nejedná-li se o vybrané výrobky pro osobní spotřebu (§ 4 odst. 6, § 32 odst. 2, 4 a 5).* Stěžovatelka, která vybrané výrobky dopravovala bez těchto dokladů, nemůže dost dobře klást k tíži celnímu úřadu, respektive žalovanému, že „odmítly samy zjistit, zda byly vybrané výrobky zdaněny“, a tuto povinnost svalily na ni. Tuto povinnost totiž měla od počátku ona a postup celního úřadu v řízení končícím rozhodnutím ze dne 21. 1. 2016 v ní nemohl vyvolat legitimní očekávání opaku, neboť v tomto řízení od počátku předložila doklady, z nichž vyplývalo, jak a od koho vybrané výrobky nabyta, pouze neodpovídalo uváděné množství, což se následně vyjasnilo. Oba případy tedy byly skutečně výrazně odlišné a shodovaly se pouze osobou stěžovatelky.

[24] Není pak vůbec patrné, z čeho dovozuje, že doručením výzvy dle § 92 odst. 4 daňového řádu ze dne 29. 6. 2015 k prokázání řádného zdanění zajištěných vybraných výrobků řidiči F. dal celní úřad najevo, že má ve věci za prokázané splnění podmínky, že vybrané výrobky byly dopravovány s dokladem podle § 42 odst. 1 obsahujícím nesprávné nebo nepravdivé údaje. Pouhým zasláním této výzvy na samém počátku řízení ještě správce daně vůči účastníkovi řízení nic nedeklaruje. Jak uvedl už městský soud v bodě 61. rozsudku, jedná se jen o výzvu k předložení dokladů prokazujících řádné zdanění spotřební daní u vybraných výrobků zjištěných protokolem o místním šetření.

[25] Odůvodnění městského soudu v této otázce je tedy srozumitelné a správné a stěžovatelka na základě rozhodnutí celního úřadu ze dne 21. 1. 2016 skutečně nemohla nabýt legitimního očekávání, že i nynější řízení skončí rozhodnutím o uvolnění zajištěných vybraných výrobků. Jak vyplývá z judikatury NSS (viz např. rozsudek ze dne 27. 4. 2017, č. j. 4 As 86/2016 - 38), myšlenkovým základem konceptu ochrany legitimního očekávání je přesvědčení, že ti, kdo jednají v oprávněné důvěře v existující právo, resp. v právo, jak se jim s přihlédnutím k okolnostem a dobré víře obsahově jeví, by neměli být zklamáni ve svých očekáváním, že v souladu s právem jednají a že jejich jednání také právní řád nakonec poskytne ochranu. V nyní posuzovaném případě však stěžovatelce na základě postupu celního úřadu ve zcela odlišné skutkové situaci nemohlo legitimní očekávání vzniknout, a její námitka je tedy nedůvodná.

#### IV. Závěr a náklady řízení

[26] Z výše uvedeného vyplývá, že napadený rozsudek městského soudu není nezákonný z důvodů namítaných v kasační stížnosti. Proto NSS kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl podle § 110 odst. 1 s. ř. s.

[27] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1, větu 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. Stěžovatelka ve věci neměla úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný měl ve věci plný úspěch, proto by mu soud mohl přiznat náhradu nákladů řízení proti stěžovatelce, avšak jemu žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, a proto mu je soud nepřiznává.

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

V Brně dne 1. září 2020

JUDr. Barbara Pořízková  
předsedkyně senátu