



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Václava Roučky a soudců JUDr. Ondřeje Szalonnáse a Mgr. Jaroslava Škopka v právní věci

žalobkyně: **TRAVEL FREE, s.r.o.**, IČO: 26739780, se sídlem Václavské nám. 53, 110 00 Praha 1,
zastoupená JUDr. Lubomírem Kadaněm, advokátem, se sídlem Vinohradská 365/10, 120 00 Praha 2,

proti
žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, 140 96 Praha 4,

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 9. 2019, č. j. 11062-4/2019-900000-316,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 9. 2019, č. j. 11062-4/2019-900000-316, a jemu předcházející rozhodnutí Celního úřadu pro Plzeňský kraj ze dne 14. 1. 2019, č. j. 4367/2019-600000-12, se zrušují a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku povinen zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení ve výši 11 228 Kč, a to k rukám JUDr. Lubomíra Kadaně, advokáta.

O d ů v o d n ě n í :

- I. Předmět řízení

1. Celní úřad pro Plzeňský kraj (dále jen „*správní orgán I. stupně*“) rozhodnutím ze dne 14. 1. 2019, č. j. 4367/2019-600000-12, v řízení o žalobkyni zajištěných vybraných výrobcích podle § 42b a násl. zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních (dále jen „*zákon o spotřebních daních*“) rozhodl výrokem I. o uvolnění části zajištěných vybraných výrobků podle § 42c odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních, jejichž vlastníkem je žalobkyně a které byly zajištěny rozhodnutím Celního úřadu pro Plzeňský kraj ze dne 14. 6. 2018, č. j. 68772-2/2018-600000-61, při vykládce z dopravního prostředku do žalobkyní provozovaného obchodu TRAVEL FREE SHOP na hraničním přechodu Rozvadov – Stará cesta (ve směnu do SRN) v katastrálním území Střeble, neboť v průběhu řízení o zajištěných vybraných výrobcích nebylo prokázáno, že s touto částí zajištěných vybraných výrobků žalobkyně nakládala způsobem uvedeným v § 42 odst. 2 písm. a) zákona o spotřebních daních, tj. že nebyly skladovány bez dokladu uvedeného v § 5 téhož zákona. Výrokem II. téhož rozhodnutí pak *správní orgán I. stupně* o propadnutí zbylé části vybraných výrobků podle § 42d odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních, jejichž vlastníkem je žalobkyně a které byly zajištěny rozhodnutím Celního úřadu pro Plzeňský kraj ze dne 14. 6. 2018, č. j. 68772-2/2018-600000-61, při vykládce z dopravního prostředku do žalobkyní provozovaného obchodu TRAVEL FREE SHOP na hraničním přechodu Rozvadov – Stará cesta (ve směnu do SRN) v katastrálním území Střeble, neboť v průběhu řízení o zajištěných vybraných výrobcích bylo prokázáno, že s těmito zbylými vybranými výrobky žalobkyně nakládala způsobem uvedeným v § 42 odst. 2 písm. a) zákona o spotřebních daních, tj. že byly skladovány bez dokladu uvedeného v § 5 zákona o spotřebních daních; vlastníkem propadnutých vybraných výrobků se na základě § 42d odst. 2 zákona o SPD stává stát.
2. K odvolání žalobkyně směřujícímu výlučně proti výroku II. shora uvedeného rozhodnutí *správního orgánu I. stupně*, bylo toto rozhodnutí změněno dle § 116 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „*daňový řád*“) rozhodnutím žalovaného ze dne 17. 9. 2019, č. j. 11062-4/2019-900000-316 takto:
*„část textu v větě výroku II. napadeného rozhodnutí, která zní:
„ve věci zajištěných vybraných výrobků, které byly skladovány dne 14.06.2018 v nákladovém prostoru jízdní soupravy“*
se nahrazuje textem:
„ve věci vybraných výrobků, které byly zajištěny dne 14.06.2018 v nákladovém prostoru jízdní soupravy“
a
část textu ve výroku II. napadeného rozhodnutí, která zní:
„neboť v průběhu řízení o zajištěných vybraných výrobcích bylo prokázáno, že s vybranými výrobky účastník řízení nakládal způsobem uvedeným v § 42 odst. 2 písm. a) zákona o SPD, tj. že byly skladovány bez dokladu uvedeného v § 5 zákona o spotřebních daních;“
se nahrazuje textem:
„neboť v průběhu řízení o zajištěných vybraných výrobcích bylo prokázáno, že s vybranými výrobky účastník řízení nakládal způsobem uvedeným v § 42 odst. 1 písm. b) zákona o SPD, tj. že byly dopravovány bez dokladu uvedeného v § 5 zákona o SPD;“.

Podanou žalobou se žalobkyně domáhá zrušení tohoto rozhodnutí žalovaného, a proto bude nadále v tomto rozsudku nazýváno napadeným rozhodnutím.

II. Žaloba

3. Žalobkyně nejprve shrnula průběh správního řízení o zajištění vybraných výrobků a následně i navazujícího řízení o zajištěných vybraných výrobcích. Vůči napadenému rozhodnutí poté vymezila své žalobní body.
4. V prvním žalobním bodě vyjádřila žalobkyně nesouhlas se závěrem žalovaného, že vybrané výrobky byly dopravovány bez dokladu stanoveného § 5 zákona o spotřebních daních, neboť taková tvrzení dle jejího názoru neodpovídají skutečnosti.
5. Rovněž žalobkyně poukázala na nejasnost napadeného rozhodnutí, když jím změněná část textu návětí výroku II. rozhodnutí správního orgánu I. stupně ze dne 14. 1. 2019, č. j. 4367/2019-600000-12, znějící *„ve věci zajištěných vybraných výrobků, které byly skladovány dne 14.06.2018 v nákladovém prostoru jízdní soupravy“*, v uvedeném rozhodnutí dle jejího názoru neexistuje. Není tedy podle žalobkyně zřejmé, kterou část výroku napadeného rozhodnutí zamýšlel žalovaný změnit.
6. Žalobkyně také namítla, že se žalovaný v napadeném rozhodnutí nevypořádal s její námitkou uplatněnou v odvolacím řízení. Ta spočívala v argumentu, že žádný právní předpis nestanoví, pokud na dokladu dle § 5 odst. 4 zákona o spotřební dani chybí některý z údajů, aby se na tento doklad hledělo, jako by neexistoval. V oblasti správního řízení totiž platí, jak žalobkyně uvedla, že správní orgán může konat jen to, co mu právní předpis ukládá, nebo umožňuje. V důsledku pomínutí existence dokladu o dopravě tak překročily správní orgány obou stupňů své pravomoce a současně zatížily svá rozhodnutí vadou spočívající v jejich nezákonnosti, neboť všechna předcházející rozhodnutí správních orgánů v této konkrétní věci, byla založena zejména na tom, že vybrané výrobky byly dopravovány či skladovány bez dokladu o dopravě.
7. Na základě výše uvedených důvodů žalobkyně soudu navrhla, aby napadené rozhodnutí i jemu předcházející rozhodnutí správního orgánu I. stupně zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného

8. Ve svém vyjádření k žalobě odkázal žalovaný na odůvodnění napadeného rozhodnutí, neboť žalobní námitky se překrývají s těmi odvolacími. Současně rozdělil své vyjádření do čtyř částí. V první z nich zrekapituloval dosavadní skutkový děj, zejména uvedl rozhodnutí ze dne 14. 6. 2018, č. j. 68772-2/2018-600000-61, kterým byly žalobkyni zajištěny vybrané výrobky na základě protokolu o místním šetření, neboť ta dopravovala předmětné vybrané výrobky bez dokladu o dopravě dle § 5 zákona o spotřebních daních. Proti uvedenému rozhodnutí podala žalobkyně odvolání, které bylo následně zamítnuto. Žalovaný zaznamenal průběh celého řízení včetně právní argumentace obou stran.

9. V další části se žalovaný vyjádřil k rozhodnutí ze dne 14. 1. 2019, č. j. 4367/2019-600000-12, o zajištěných vybraných výrobcích, kterým celní úřad ve výroku I. uvolnil část vybraných výrobků a ve výroku II. rozhodl o propadnutí zbylých výrobků. Poté žalovaný opět zrekapituloval argumentaci žalobkyně, která zejména spočívala v nejasnosti, zda rozhodnutí o zajištěných vybraných výrobcích je založeno na § 42 odst. 2 písm. a) či § 42 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních. Tento argument vypořádal žalovaný v napadeném rozhodnutí, když uvedl, že celní úřad správně zajistil vybrané výrobky při dopravě, tedy dle § 42 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních, protože byly dopravovány bez dokladu uvedeného v § 5 zákona o spotřebních daních. V rozhodnutí o zajištěných vybraných výrobcích však správní orgán I. stupně ve výroku č. II. konstatoval, že se zde uvedenými vybranými výrobky žalobkyně nakládala způsobem dle § 42 odst. 2 písm. a) zákona o spotřebních daních, tj. že byly skladovány bez dokladu uvedeného v § 5 zákona o spotřebních daních, tudíž došlo k právní rekvalifikaci z „dopravy“ na „skladování“. Vlastníkem propadnutých vybraných výrobků se na základě § 42d odst. 2 zákona o spotřebních daních stal stát. Žalovaný se ztotožnil s názorem správního orgánu I. stupně, že vybrané výrobky vyjmenované ve výroku č. II. měly být propadnuty. Neztotožnil se však s tím, jak správní orgán I. stupně vyhodnotil nakládání s vybranými výrobky, neboť dále zastává názor, že se v tomto případě jednalo o dopravu vybraných výrobků, a nikoliv o skladování vybraných výrobků, jak bylo uvedeno ve výroku II. napadeného rozhodnutí.
10. V třetí části vyjádření se žalovaný zabýval již aktuální žalobní argumentací žalobkyně směřující proti napadenému rozhodnutí. K žalobní námitce týkající se změny výroku II. rozhodnutí správního orgánu I. stupně, žalovaný uvedl, že vzhledem k okolnostem, kdy bylo zapotřebí změnit výrok II. rozhodnutí o zajištěných vybraných výrobcích ze skladování na dopravu, nebylo možné ponechat v návěti, které je společné pro oba výroky, pojem „skladovány“, a proto žalovaný v návěti výroku slovo „skladovány“ nahradil slovem „zajištěny“, aby tak bylo možné text návěti aplikovat i u výroku I. rozhodnutí o zajištěných vybraných výrobcích, který napadeným rozhodnutím měněn nebyl. Žalovaný proto nesouhlasil s tvrzením žalobkyně, že tato část textu návěti neexistuje, nebo že není zřejmé, kterou část návěti rozhodnutí o částečném uvolnění a propadnutí vybraných výrobků žalovaný hodlal změnit.
11. K tvrzení žalobkyně, že se žalovaný nevypořádal s odvolací námitkou, kterou žalobkyně namítala chybný přístup správního orgánu I. stupně, který vyhodnotil neúplný doklad o dopravě dle § 5 odst. 4 zákona o spotřebních daních, jako neexistující, žalovaný odkázal na svá předchozí rozhodnutí, kde se s touto námitkou již opakovaně vypořádal a odkázal na rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 12. 2. 2019, č. j. 25 Af 18/2018-32. Tento rozsudek podporuje závěry správních orgánů obou stupňů.
12. Na základě výše uvedené argumentace žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl.

IV. Posouzení věci krajským soudem

13. Soud rozhodoval ve věci bez nařízení jednání, neboť byly dány podmínky pro takový postup dle § 76 odst. 1 písm. a) s.ř.s.

14. Krajský soud při přezkoumávání rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu a napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů, kterými bylo rozhodnutí správního orgánu řádně a včas napadeno (§ 75 odst. 1 a 2 s.ř.s.).
15. Žaloba byla shledána důvodnou.
16. Při rozhodování věci vycházel soud ze správního spisu, z něhož vyplývá, že rozhodnutím ze dne 14. 6. 2018, č. j. 68772-2/2018-600000-61, zajistil správní orgán I. stupně žalobkyni při místním šetření, jehož předmětem byla kontrola vozidla a návěsu, ze kterého probíhala vykládka do obchodu TRAVEL FREE SHOP na hraničním přechodu Rozvadov – Stará cesta, zaměřená na prokázání zdanění vybraných výrobků podle zákona o spotřebních daních, vybrané výrobky lihoviny, tiché a šumivé víno. Ve vozidle byly dopravovány vybrané výrobky lihoviny, tiché a šumivé víno, tabákové výrobky (cigarety).
17. Při místním šetření, o němž byl sepsán protokol, byly předloženy bezvadné doklady o dopravě tabákových výrobků. K dopravovaným lihovinám, tichému a šumivému vínu, byl předložen doklad bez názvu, opatřen číselnou identifikací 366124_10174720 ze dne 14. 6. 2018. Tento doklad neobsahoval DIČ dodavatele ani údaje o výši spotřební daně celkem. Řidič k dopravovanému zboží uvedl, že je ve vlastnictví žalobkyně, což potvrzovaly předložené doklady k nákladu. Protože předložený doklad neobsahoval zákonem stanovené náležitosti (daňové identifikační číslo odesílatele a součet spotřební daně celkem), byly vybrané výrobky, tedy lihoviny, tiché a šumivé víno, z důvodu dopravování bez zákonem stanoveného dokladu dle § 5 zákona o spotřebních daních zajištěny dle § 42 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních. Jmenovitě se jednalo o tyto výrobky:
- tiché víno zn. *ANTICO VIGNETO VINO ROSSO*, obj. 5 l, obs. alk. 10 %, množství 18 ks
 - tiché víno zn. *ANTICO VIGNETO VINO BIANCO*, obj. 5 l, obs. alk. 10 %, množství 4 ks
 - tiché víno *Kleine Rust – Pinotage Shiraz*, obj. 0,75 l, obs. alk. 14 %, množství 6 ks
 - tiché víno *Kleine Rust – Chenin Blanc – Savignon Blanc*, obj. 0,75 l, obs. alk. 13 %, množství 6 ks
 - tiché víno *Kleine Rust – Pinotage Rosé*, obj. 0,75 l, obs. alk. 13 %, množství 6 ks
 - tiché víno *Habánské sklepy - Frankovka*, obj. 0,75, obs. alk. 12,5 %, množství 6 ks
 - tiché víno *Habánské sklepy - Zweigeltrebe*, obj. 0,75 l, obs. alk. 12 %, množství 6 ks
 - tiché víno *Habánské sklepy – Veltlínské zelené*, obj. 0,75 l, obs. alk. 12 %, množství 6 ks
 - tiché víno *Habánské sklepy – Ryzlink vlašský*, obj. 0,75 l, obs. alk. 12,5 %, množství 12 ks
 - šumivé víno *Bohemia Sekt Brut* – obj. 0,75 l, obs. alk. 12 %, množství 6 ks
 - šumivé víno *Bohemia Sekt Demi sec* – obj. 0,75 l, obs. alk. 11 %, množství 6 ks
 - šumivé víno *Bohemia Sekt Prestige Brut* – obj. 0,75 l, obs. alk. 12,5 %, množství 6 ks
 - šumivé víno *Avanti Fragola* – obj. 0,75 l, obs. alk. 9 %, množství 24 ks

- *lihovina Božkov originál, obj. 1 l, obs. alk. 37,5 %, množství 48 ks*
- *lihovina Cannabis Vodka, obj. 0,5 l, obs. alk. 40 %, množství 12 ks*
- *lihovina Captain Morgan Spiced Gold, obj. 1 l, obs. alk. 35 %, množství 96 ks*
- *lihovina Captain Morgan White Rum, obj. 1 l, obs. alk. 37,5 %, množství 12 ks*
- *lihovina Baileys original, obj. 1 l, obs. alk. 17 %, množství 36 ks*
- *lihovina Hennessy Very Special Cognac, obj. 1 l, obs. alk. 40 %, množství 12 ks*
- *lihovina Metaxa 5 Stars, obj. 1 l, obs. alk. 38 %, množství 48 ks*
- *lihovina Smirnoff Vodka, obj. 1 l, obs. alk. 37,5 %, množství 72 ks*
- *lihovina Rudolf Jelínek Moravská malina, obj. 1 l, obs. alk. 35 %, množství 8 ks*
- *lihovina Metelka Tuzemák, obj. 1 l, obs. alk. 37,5 %, množství 18 ks*
- *lihovina Metelka Milky Whisky Flavour, obj. 0,5 l, obs. alk. 14,4 %, množství 12 ks*
- *lihovina Metelka Milky Coffee, obj. 0,5 l, obs. alk. 14,4 %, množství 12 ks*
- *lihovina Metelka Milky Mellow Banana, obj. 0,5 l, obs. alk. 14,4 %, množství 6 ks*
- *lihovina Metelka Milky Chocollate, obj. 0,5 l, obs. alk. 14,4 %, množství 12 ks*
- *lihovina Švejk Pepermint, obj. 1 l, obs. alk. 18 %, množství 8 ks*
- *lihovina Bacardi Carta Blanca & Cola (plechovka), obj. 0,25 l, obs. alk. 5 %, množství 48 ks*

18. Žalobkyně proti rozhodnutí o zajištění vybraných výrobků brojila odvoláním, které bylo rozhodnutím žalovaného ze dne 5. 12. 2018, č. j. 39604-6/2018-900000-316, zamítnuto.

19. Posléze vedl správní orgán I. stupně řízení o případném uvolnění či propadnutí vybraných výrobků. V jeho průběhu žalobkyně doložila opravený doklad o dopravě k původnímu dokladu ze dne 14. 6. 2018. Dne 14. 1. 2019 vydal správní orgán I. stupně rozhodnutí, kterým v rámci výroku č. I. část vybraných výrobků uvolnil a v rámci výroku č. II. zbylé vybrané výrobky propadl. Mezi propadlými výrobky se nacházely tyto:

- *tiché víno zn. ANTICO VIGNETO VINO ROSSO, obj. 5 l, obs. alk. 10 %, množství 18 ks*
- *tiché víno zn. ANTICO VIGNETO VINO BIANCO, obj. 5 l, obs. alk. 10 %, množství 4 ks*
- *tiché víno Kleine Rust – Pinotage Shiraz, obj. 0,75 l, obs. alk. 14 %, množství 6 ks*
- *tiché víno Kleine Rust – Chenin Blanc – Sauvignon Blanc, obj. 0,75 l, obs. alk. 13 %, množství 6 ks*
- *tiché víno Kleine Rust – Pinotage Rosé, obj. 0,75 l, obs. alk. 13 %, množství 6 ks*
- *tiché víno Habánské sklepy - Frankovka, obj. 0,75 l, obs. alk. 12,5 %, množství 6 ks*
- *tiché víno Habánské sklepy - Zweigeltrebe, obj. 0,75 l, obs. alk. 12 %, množství 6 ks*
- *tiché víno Habánské sklepy – Veltlínské zelené, obj. 0,75 l, obs. alk. 12 %, množství 6 ks*

- *tiché víno Habánské sklepy – Ryzlink vlašský, obj. 0,75 l, obs. alk. 12,5 %, množství 12 ks*

- *šumivé víno Bohemia Sekt Brut – obj. 0,75 l, obs. alk. 12 %, množství 6 ks*

- *šumivé víno Bohemia Sekt Demi sec – obj. 0,75 l, obs. alk. 11 %, množství 6 ks*

- *šumivé víno Bohemia Sekt Prestige Brut – obj. 0,75 l, obs. alk. 12,5 %, množství 6 ks*

- *lihovina Božkov originál, obj. 1 l, obs. alk. 37,5 %, množství 48 ks*

lihovina Captain Morgan Spiced Gold, obj. 1 l, obs. alk. 35 %, množství 96 ks

- *lihovina Captain Morgan White Rum, obj. 1 l, obs. alk. 37,5 %, množství 12 ks*

- *lihovina Baileys original, obj. 1 l, obs. alk. 17 %, množství 36 ks*

- *lihovina Hennessy Very Special Cognac, obj. 1 l, obs. alk. 40 %, množství 12 ks*

- *lihovina Metaxa 5 Stars, obj. 1 l, obs. alk. 38 %, množství 48 ks*

- *lihovina Smirnoff Vodka, obj. 1 l, obs. alk. 37,5 %, množství 72 ks.*

20. Současně správní orgán I. stupně v rámci svého rozhodnutí překvalifikoval „dopravu vybraných výrobků“ na „skladování vybraných výrobků“, ke kterému mělo dojít v rozporu s § 42 odst. 2 písm. a) zákona o spotřební dani. Proti výroku č. II. tohoto rozhodnutí podal žalobce dne 8. 2. 2019 odvolání, o němž žalovaný rozhodl napadeným rozhodnutím tak, že změnil textaci výroku II. napadeného rozhodnutí.
21. V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný k překvalifikaci skladování na dopravování uvedl, že vybrané výrobky se v okamžiku provádění místního šetření nacházely v situaci neukončené dopravy. Pouhé předání dokladů skladníkovi, jak bylo skladování odůvodněno v rozhodnutí správního orgánu I. stupně, nepředstavuje dle názoru žalovaného ukončení dopravy, když dosud nebyla ukončena přejímka zboží s jeho kontrolou, resp. zboží ještě nebylo složeno z dopravního prostředku a uloženo v místě, kde mělo být po ukončení dopravy skladováno. Je nutné rovněž poukázat na to, že žalobkyně byla schopna zdanění dopravovaných výrobků prokázat až následně dodatečným předložením faktur pouze u části zajištěných vybraných výrobků, nikoli tedy u všech; to platí i přesto, že žalobkyně je povinna prokázat při dopravě zdanění veškerých dopravovaných vybraných výrobků ihned na místě. Z tohoto důvodu žalovaný konstatoval, že v daném případě byly vybrané výrobky dopravovány, nikoliv skladovány bez dokladu, který by splňoval náležitosti specifikované v § 5 zákona o spotřebních daních.
22. Tomu, že se v dané situaci jednalo o dopravu vybraných výrobků, a nikoliv skladování, přivedlo žalovaného také to, že byl vystaven pouze doklad pro dopravu vybraných výrobků a příslušníci správního orgánu I. stupně, kteří prováděli místní šetření, na základě skutečností zjištěných přímo při místním šetření zboží zajistili dle § 42 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních, tedy že vybrané výrobky byly dopravovány bez dokladu uvedeného v § 5 odst. 4 zákona o spotřebních daních, a nebyly zajištěny dle § 42 odst. 2 písm. a) zákona o spotřebních daních.
23. S jednotlivými žalobními námitkami se soud vypořádal následujícím způsobem.

24. Soud se nejprve zabýval první žalobní námitkou, podle níž neodpovídá skutečnosti, že vybrané výrobky byly dopravovány bez dokladu stanoveného v § 5 zákona o spotřebních daních. Současně s ní soud posoudil i třetí žalobní bod, podle něhož žádný právní předpis dle žalobkyně nestanoví, že absence kteréhokoli povinného údaje na dokladu o dopravě dle § 5 odst. 4 zákona o spotřebních daních, má za následek, že se na dopravované zboží hledí, jako by bylo dopravováno bez tohoto dokladu. Tyto žalobní body jsou totiž velmi úzce provázány, první je fakticky jen konkretizací třetího. Nemá tedy smysl, aby byly vypořádány izolovaně, neboť výsledek takového vypořádání musí být nutně totožný.
25. Podle § 5 odst. 1 zákona o spotřebních daních: *„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).“*
26. Podle čtvrtého odstavce téhož ustanovení: *„Doklad o dopravě podle odstavce 1 vystavuje právnická nebo fyzická osoba, která vybrané výrobky již uvedené do volného daňového oběhu vydá pro dopravu, přičemž nejsou splněny podmínky, na jejichž základě je stanovena povinnost vydat daňový doklad podle odstavce 2 nebo doklad o prodeji podle odstavce 3. Doklad o dopravě musí obsahovat tyto údaje: a) obchodní firmu nebo jméno, sídlo nebo místo pobytu a daňové identifikační číslo, bylo-li přiděleno, odesilatele, b) adresu místa určení a v případě, že to není možné, jiné údaje určující polohu místa určení, c) množství dopravovaných vybraných výrobků uvedených do volného daňového oběhu, u nichž vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit, a jejich název, popřípadě obchodní označení, d) výši spotřební daně celkem, e) datum vystavení dokladu o dopravě, f) číslo dokladu o dopravě.“*
27. Dle § 42 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních: *„Správce daně zajistí vybrané výrobky, popřípadě i dopravní prostředek, který je dopravuje, jestliže zjistí, že vybrané výrobky jsou dopravovány bez dokladu uvedeného v § 5.“*
28. Podle § 42b odst. 1 zákona o spotřebních daních: *„Správce daně, který rozhodl o zajištění vybraných výrobků nebo dopravního prostředku, bezodkladně zahájí řízení, jehož cílem je prokázání, zda s vybranými výrobky bylo nakládáno způsoby uvedenými v § 42 odst. 1 nebo 2 nebo zda dopravní prostředek takové výrobky dopravoval.“*
29. Dle § 42c odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních: *„Správce daně rozhodne o uvolnění zajištěných vybraných výrobků, pokud s nimi nebylo nakládáno způsoby uvedenými v § 42 odst. 1 nebo 2.“*
30. Podle § 42d odst. 1 zákona o spotřebních daních: *„Pokud správce daně nerozhodne o uvolnění vybraných výrobků nebo dopravního prostředku, rozhodne o jejich a) propadnutí v případě, že je vlastník těchto výrobků nebo dopravního prostředku znám, nebo b) zabránění v ostatních případech.“*
31. Žalobkyni je třeba přisvědčit, že zákon o spotřebních daních nestanoví, že by absence některého z údajů, které má doklad o dopravě ve smyslu § 5 odst. 4 zákona o spotřebních daních měla automaticky za následek, že se na vybrané výrobky

hledí, jako by byly dopravovány zcela bez dokladu stanoveného v § 5 zákona o spotřebních daních. Otázka, zda byly vybrané výrobky dopravovány bez dokladu stanoveného v § 5 zákona o spotřebních daních je přitom klíčová zejména pro rozhodnutí v řízení konaném dle § 42b odst. 1 zákona o spotřebních daních, tedy zda budou zajištěné vybrané výrobky uvolněny dle § 42c odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních, nebo bude rozhodnuto o jejich propadnutí dle § 42d odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních, eventuálně v případě, že vlastních zajištěných vybraných výrobků není znám, o jejich zabránění dle § 42d odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních. K tomu srovnej např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2018, čj. 9 Afs 196/2018-42.

32. Celní orgán se tedy nemůže při rozhodování v řízení o zajištěných vybraných výrobcích podle § 42b zákona o spotřebních daních omezit toliko na mechanické zkoumání, zda vybrané výrobky byly dopravovány s dokladem o dopravě vykazujícím, popřípadě nevykazujícím všechny náležitosti stanovené v § 5 odst. 4 zákona o spotřebních daních. Nelze totiž spouštět ze zřetele, co je účelem stanovené povinnosti dopravovat vybrané výrobky právě jen s dokladem o přepravě. Podle § 5 odst. 1 zákona o spotřebních daních představuje doklad o dopravě průkaz zdanění těchto vybraných výrobků. Současně není možno přehlížet, že ustanovení § 5 odst. 4 zákona o spotřebních daních obsahuje úpravu celé palety údajů, které musejí být v dokladu o dopravě uvedeny, přičemž jejich hodnota pro naplnění uvedeného účelu dokladu o dopravě, tedy pro prokázání zdanění dopravovaných výrobků, není stejná. Jinak řečeno: ne každý formální nedostatek je při zachování splnění tohoto účelu neodstranitelný, a ne každý formální nedostatek musí vést nutně k závěru, že vybrané výrobky byly fakticky dopravovány bez dokladu o dopravě. Některá pochybení formální povahy lze totiž popřípadě v dokladu o dopravě napravit *ex post*, aniž by to bylo na závadu průkazu o zdanění vybraných výrobků. Na druhou stranu je jistě možné konstatovat, že závady v určitých předepsaných údajích specificky důležitých pro správu spotřebních daní budou zásadně vždy vést k závěru, že vybrané výrobky jako by byly dopravovány bez dokladu.
33. Úvaha celního orgánu proto musí být s ohledem na výše řečené strukturovaná tak, aby tyto rozdíly ve významu jednotlivých údajů reflektovala, a to s ohledem na konkrétní skutkové okolnosti projednávaného případu. Tyto závěry lze ostatně podepřít právní úpravou obsaženou v § 42 odst. 1 zákona o spotřebních daních, která pro účely zajištění vybraných výrobků rozlišuje obecně mezi třemi situacemi, a to dopravováním vybraných výrobků bez příslušného dokladu [písm. a) a b)], dopravováním vybraných výrobků s dokladem s údaji, které jsou nesprávné nebo nepravdivé [písm. c)] a dopravováním vybraných výrobků s dokladem, který je pozměněný nebo padělaný. Zákon tedy sám výslovně neupravuje situaci, kdy jsou vybrané výrobky dopravovány s dokladem o dopravě, který je z hlediska vyžadovaných údajů neúplný, ačkoliv zákonodárci samozřejmě nic nebránilo, aby i na tuto situaci pamatoval a stanovil pro ni stejný následek jako pro ostatní uvedené eventuality. Je tedy nutno v každém konkrétním případě provést právní úvahu, zda zjištěné vady dokladu o dopravě jsou takového rázu, že mohou být subsumovány pod některou ze zákonem upravených eventualit.
34. Ostatně lze konstatovat, že tyto závěry nacházejí oporu i v judikatuře Nejvyššího správního soudu. V jejím světle je tak – s ohledem na skutkovou stránku

projednávané věci – třeba rozlišovat především situaci, kdy k dopravovaným výrobkům vůbec doklad o dopravě neexistuje, ten pak samozřejmě není možno doložit později (k tomu srovnej např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 11. 2014, č. j. 10 Afs 148/2014-70), a situaci, kdy je při kontrole předložen doklad o dopravě deficitní ve smyslu obsahu údajů předepsaných v § 5 odst. 2 zákona o spotřebních daních. Návod, jak v takovéto situaci postupovat, pak dává rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 6. 2012, čj. 5 Afs 25/2012-30, v němž se mj. uvádí: *„Není zcela jisté vyloučeno, (...), že v rámci kontroly množství a druhu přepravovaného zboží celní orgán může zjistit i jiná pochybení, která mohou být důvodem pro zajištění vybraných výrobků dle § 42 odst. 1 písm. a) až d) zákona o spotřebních daních. V takovém případě je však nutno taková pochybení specifikovat a podřadit pod případná porušení povinností, s nimiž zákon o spotřebních daních spojuje postup dle § 42, a vést stran odstranění takových pochybností dle jejich povahy určitý zákonem presumovaný postup a identifikovat relevantní řízení, v němž mají být zjištěná pochybení hodnocena a mají z nich být vyvozeny relevantní dopady; přitom je třeba brát smysl a účel zákonného opatření.“* Na dalším místě odůvodnění citovaného rozsudku je pak uvedeno: *„Bylo namístě, měl-li celní orgán pochybnosti o údajích v předložených dokladech, vyhodnotit, zda tyto nesrovnalosti jsou takové intenzity, že by bylo lze zpochybnit doklad jako takový, tzn. usoudit, že se zde nejedná o doklad ve smyslu § 27 zákona o spotřebních daních a přeprava je prováděna bez dokladu nebo, zda se jedná o pochybení, resp. nesrovnalost, které by bylo lze odstranit na místě, resp. bezprostředně, a závěr o neexistenci dokladu není důvodný.“* Vždy je tedy na místě posuzovat, jak závažnými pochybeními či nesrovnalostmi předložený doklad o dopravě trpí. Tento závěr ostatně vyplývá i z rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 12. 2. 2019, č. j. 25 Af 18/2018-32, na který žalovaný odkázal; na projednávaný případ není možné jeho závěry použít právě proto, že deficitní doklad o dopravě, který byl zajištěn v případě projednávaném Krajským soudem v Ostravě, byly tak zásadního rázu, že bylo nutno uzavřít, že vybrané výrobky byly dopravovány vůbec takového dokladu.

35. V poměrech projednávaného případu se ze správního spisu podává, že doklad o dopravě předložený žalobkyní neobsahoval údaj o daňovém identifikačním čísle odesilatele podle § 5 odst. 4 písm. a) zákona o spotřebních daních a o výši spotřební daně celkem podle § 5 odst. 4 písm. d) zákona o spotřebních daních (strana 10 napadeného rozhodnutí). Současně však tento doklad o dopravě obsahoval název a sídlo dodavatele, chyběl tedy právě jen údaj o jeho daňovém identifikačním čísle, a spotřební daň byla řádně vyčíslena u každé položky vybraných výrobků, absentoval tedy jen její součet.
36. V tomto směru má tedy soud za to, že závěr správních orgánů, že se nejednalo o doklad dle § 5 odst. 4 zákona o spotřebních daních, je příliš paušální. Správní orgány totiž fakticky neprovedly shora popsanou úvahu o závažnosti zjištěných nedostatků dokladu o dopravě vybraných výrobků, ale spokojily se se závěrem, že nevykazuje-li tento všechny náležitosti stanovené v § 5 odst. 4 zákona o spotřebních daních, automaticky se o takový doklad vůbec nejedná. Taková úvaha však není správná. Se žalobkyní lze totiž skutečně souhlasit v tom, že nic nebránilo tomu, aby chybné údaje byly do dokladu o dopravě doplněny na místě kontroly, a to bez újmy na sledovaném cíli, totiž na zajištění průkaznosti zdanění dopravovaných vybraných výrobků. Soudu není za stávajícího obsahu správního spisu a

napadeného rozhodnutí zřejmé, jakým způsobem by eventuální doplnění těchto údajů, tedy daňového identifikačního čísla jinak jednoznačným způsobem identifikovaného odesilatele a prostého součtu vyčíslených částek spotřební daně, mohl sledovaný cíl ohrozit. Tyto úvahy, které musí být podloženy konkrétními zjištěními a samozřejmě přezkoumatelně formulované, v napadeném rozhodnutí a rovněž i v rozhodnutí správního orgánu I. stupně absentují. Bude věcí celních orgánů, aby v dalším průběhu řízení tuto vadu svých rozhodnutí odstranily, tedy provedly potřebnou materiální úvahu, která při kontrole předloženého dokladu o dopravě zjištěné vady ohrozily cíl, jehož naplnění se uloženou povinností přepravovat vybrané výrobky výlučně s dokladem o dopravě podle § 5 odst. 6 zákona o spotřebních daních sleduje (pokud vůbec) a na podkladě takto učiněného závěru ve věci znovu rozhodly. Závěr, ke kterému dospěly v napadeném rozhodnutí, resp. v jemu předcházejícím rozhodnutí správního orgánu I. stupně, je tedy předčasný, a proto neobstojí.

37. Shora uvedené lze uzavřít tak, že žalobní námitka nesprávného právního posouzení věci vznesená žalobkyní je důvodná.
38. V té části, ve které žalobkyně svůj třetí žalobní bod, jinak vypořádaný shora spolu s prvním žalobním bodem, opírala o tvrzení, že žalovaný se nevypořádal s její námitkou uplatněnou v odvolání v rámci správního řízení, konstatuje soud následující. Obecně vzato je nevypořádání odvolacích námitek správním orgánem II. stupně důvodem pro konstatování vady nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů. Přehlédnout nicméně nelze fakt, že správní orgány nemají povinnost vypořádat se s každou dílčí námitkou, pokud proti tvrzení účastníka řízení postaví právní názor, v jehož konkurenci námitky jako celek neobstojí (k tomu rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 2. 2019, č. j. 8 Afs 267/2017 - 38). V tomto smyslu je pak nutno uzavřít, že žalovaný své rozhodnutí založil na přezkoumatelné (byť nesprávné) úvaze, že jakýkoli nedostatek v předepsaných údajích povinně obsažených v dokladu o dopravě, má vzápětí závěr, že jím doprovázené vybrané výrobky jsou dopravovány vůbec bez takového dokladu. Žalovaný tedy své rozhodnutí vybudoval na jiné právní úvaze, a proto své rozhodnutí nezatížil vadou nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů.
39. Soud se dále zabýval druhým žalobním bodem, ve kterém žalobkyně namítla, že část návětí výroku II rozhodnutí správního orgánu I. stupně, jež byla změněna napadeným rozhodnutím, neexistuje, takže není zřejmé, kterou část návětí rozhodnutí správního orgánu I. stupně hodlal žalovaný změnit.
40. Změna, kterou žalovaný provedl napadeným rozhodnutím ve výroku II. rozhodnutí správního orgánu I. stupně (a právě jen v něm, neboť jen on byl napaden odvoláním), jímž bylo rozhodnuto o propadnutí části dříve zajištěných vybraných výrobků, je reflexí změny právního posouzení zjištěného skutkového stavu. Správní orgán I. stupně totiž dospěl k závěru, že zajištěné vybrané výrobky byly skladovány, zatímco žalovaný tento závěr na podkladě skutkových zjištění korigoval tak, že zajištěné výrobky byly dosud pouze přepravovány, když proces jejich přepravy nebyl v době provedení kontroly dosud ukončen. Věcně tato změna neměla na výsledek řízení vliv a sama o sobě ani nebyla žalobou napadena. S ohledem na to, že rozhodnutí správního orgánu I. stupně se sestávalo ze dvou na

sobě nezávislých výroků (prvého, ve kterém bylo rozhodnuto o uvolnění části zajištěných vybraných výrobků, a druhého, v němž bylo rozhodnuto naopak o propadnutí jejich zbytku), které měly společné návětí, byl žalovaný nucen přeformulovat i společné návětí obou výroků, aby toto i po provedené změně právní kvalifikace obstálo, stejně jako samotný výrok II. rozhodnutí správního orgánu I. stupně.

41. Žalobkyni tedy nelze v tomto žalobním bodě přisvědčit, když z výroku napadeného rozhodnutí, stejně jako z jeho odůvodnění, je zcela evidentní, jaká část návětí výroku II. rozhodnutí správního orgánu I. stupně byla napadeným rozhodnutím změněna a z jakých důvodů se tak stalo. Toto návětí výroku II. ve správním rozhodnutí I. stupně evidentně existuje, pouze se vztahuje jak k výroku I. (který nebyl odvoláním napaden), tak k výroku II. Jinak řečeno, výrok II. rozhodnutí správního orgánu I. stupně se skládá z návětí společného i pro výrok I. a ze specifické části týkající se jen výroku II. Tato skutečnost je zcela zřejmá, a proto je nutno uzavřít, že žalobkyně se mylí, pokud tvrdí opak. Tento žalobní bod tedy není důvodný.
42. Uvedené úvahy je tedy možno uzavřít tak, že ze tří žalobních bodů byl soudem shledán jako důvodný jeden. Proto soud postupem podle § 78 odst. 1 s. ř. s. napadené rozhodnutí zrušil pro nezákonnost týkající se nesprávného výkladu § 42 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních. Jelikož je stejnou vadou postiženo i rozhodnutí správního orgánu I. stupně, přikročil soud současně dle § 78 odst. 3 s. ř. s. i ke zrušení rozhodnutí správního orgánu I. stupně, kterým bylo vysloveno propadnutí části vybraných výrobků, neboť žalovanému by v dalším průběhu řízení, nebylo-li by zrušeno i rozhodnutí správního orgánu I. stupně, nezbylo, než je zrušit, takže soud tímto krokem naplňuje požadavek procesní efektivity a rychlosti řízení. Právní názor, kterým jsou správní orgány podle § 78 odst. 5 s. ř. s. v dalším průběhu řízení vázány, vyslovil soud shora při vypořádání důvodného žalobního bodu v bodě 36 tohoto rozsudku.

V. Náklady řízení

43. Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého má právo na plnou náhradu nákladů řízení ve věci plně úspěšná žalobkyně, a to vůči podlehnuvšímu žalovanému.
44. Náklady řízení spočívají v zaplaceném soudním poplatku za žalobu ve výši 3 000 Kč a odměně advokáta stanovené podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (dále jen „advokátní tarif“). Zástupce žalobkyně, advokát, je plátcem daně z přidané hodnoty, proto se částka odměny zvyšuje o DPH vypočtenou podle zákona č. 235/2004 Sb. za použití sazby platné v době rozhodnutí soudu, tj. 21 %. Sazba za jeden úkon právní služby ve věcech žalob projednávaných podle soudního řádu správního činí podle § 9 odst. 4 písm. d) a § 7 advokátního tarifu 3 100 Kč a podle § 13 odst. 1, 4 advokátního tarifu má advokát za jeden úkon právní služby nárok na paušální částku 300 Kč. Odměna advokáta sestává ze dvou úkonů právní služby, a to jednoho úkonu podle § 11 odst. 1 písm. a) advokátního tarifu za převzetí a

přípravu věci, jednoho úkonů podle § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu za sepsání žaloby, tj. 6 200 Kč. K odměně za dva úkony právní služby přísluší tzv. režijní paušál ve výši 2 x 300 Kč dle § 13 odst. 1, 4 advokátního tarifu, tedy 600 Kč. Náhrada za daň z přidané hodnoty činí 1 428 Kč. Žalobkyní důvodně vynaložené náklady řízení tak činí 11 228 Kč a v této výši je soud uložil žalovanému žalobkyni nahradit k rukám jejího zástupce dle § 149 odst. 1 o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s. K plnění byla dle § 160 odst. 1 o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s. stanovena s ohledem na technické možnosti žalovaného správního orgánu třicetidenní lhůta.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost do dvou týdnů po jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

V Plzni dne 23. března 2020

JUDr. Václav Roučka v.r.
předseda senátu