



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě - pobočka v Olomouci rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu Mgr. Barbory Berkové a soudců JUDr. Zuzany Šnejdrlové, Ph.D., a Mgr. Jany Volkové ve věci

žalobkyně: **ASPOL BIS SPÓLKA Z OGRANICZONA ODPOWIEDZIALNOŚCIA SPÓLKA KOMANDYTOWA**
sídlem Ul. Jablonkowa 16, Dobrzelin, Polsko
zastoupena advokátkou Mgr. Magdalénou Poncza
sídlem Českobratrská 1403/2, 702 00 Ostrava-Moravská Ostrava

proti

žalovanému: **Generální ředitelství cel**
sídlem Budějovická 7/1387, 140 96 Praha 4

o žalobě proti rozhodnutí ze dne 17. 6. 2019, č. j. 25377-2/2019-900000-314

takto:

- I. Žaloba se **zamítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Celní úřad pro Olomoucký kraj (dále jen „správce daně“) vydal dne 16. 11. 2018 rozhodnutí č. j. 107749-4/2018-580000-6, o zajištění vybraných výrobků – minerálního oleje s označením „OLEJ SMAROWY“, kód nomenklatury 27101999 v množství 30 800 l při teplotě 15 °C, přepravovaných žalobkyní jako odesílatelem z Polska odběrateli do Rakouska přes ČR. Zajištění správce daně zdůvodnil tím, že při fyzické kontrole převáženého zboží (v Kocourovci) bylo zjištěno, že se jedná o kapalinu, která svým

Shodu s prvopisem potvrzuje M. N.

zápachem a konzistencí připomíná motorovou naftu, avšak doklady, které při kontrole k vybraným výrobkům předložil řidič cisterny, nesplňovaly všechny náležitosti některého z dokladů podle § 5 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSpD“), konkrétně postrádaly údaj o výši spotřební daně celkem, a ani z nich nevyplývalo, že by se jednalo o vybrané výrobky oprávněně nabyté bez daně.

2. Žalobkyně byla označena jako osoba, která má k zajištěným vybraným výrobkům věcné právo.
3. Žalovaný v záhlaví uvedeném rozhodnutím k odvolávání žalobkyně rozhodnutí správce daně změnil tak, že ve výroku nahradil odkaz na § 42 odst. 1 písm. c) odkazem na § 42 odst. 1 písm. b) ZSpD, ve zbytku ponechal rozhodnutí beze změn. Zdůraznil, že zajištění vybraných výrobků je institutem předběžné povahy, k jehož aplikaci postačuje přiměřená míra pravděpodobnosti, že došlo k naplnění hypotézy § 42 odst. 1 písm. b) ZSpD, tedy, že jsou vybrané výrobky dopravovány bez příslušných dokladů. Najisto musí být skutkový stav postaven až v navazujícím řízení dle § 42b a násl. ZSpD. Dále žalovaný uvedl, že zdanění daného typu minerálního oleje závisí na způsobu jeho využití. Každou dopravu vybraných výrobků, u nichž se neprokáže způsob jejich nabytí oprávněně bez daně či to, že se jedná o výrobky zdaněné, je dle žalovaného třeba považovat v souladu s § 3 písm. k) bod 4 ZSpD za uvedení do volného daňového oběhu, které podléhá zaplacení spotřební daně. Nabytí vybraných výrobků oprávněně bez daně musí být daňový subjekt schopen při kontrole doložit, což se však v posuzované věci nestalo.
4. Včas podanou žalobou se žalobkyně domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného i správce daně. Namítala, že obě rozhodnutí jsou nepřezkoumatelná, neboť chybí úvaha o tom, jaké povinné údaje uvedené v § 5 ZSpD měly žalobkyni předložené doklady při přepravě postrádat, což nenapravil ani žalovaný. Zároveň správce daně řádně nezdůvodnil, proč žalobkyni předložené doklady neprokazují nedaňový účel použití. Dále žalobkyně namítala s odkazem na § 5 odst. 3 a § 7 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „d. ř.“), že je zcela v rozporu se zásadou proporcionality, aby byly zajištěny vybrané výrobky na základě pouze drobného formálního pochybení daňového subjektu. Správce daně nešetřil práva žalobkyně a použil prostředky, které žalobkyni neadekvátně zatížily, aniž toho bylo třeba k dosažení cíle správy daní. Žalobkyně poukázala na skutečnost, že součástí dokladů předložených v průběhu kontroly byl také „dokument handlowy“, obsahující veškeré správcem daně požadované náležitosti. V důsledku tak údajné pochybení žalobkyně spočívalo pouze v tom, že na předložených dokladech chyběl údaj o celním úřadě v místě určení. Doklady dle polského práva však kolonku o celním úřadě v místě určení neobsahují. Za toto formální pochybení je pak žalobkyně absurdně trestána jak zajištěním zboží (včetně dopravního prostředku), tak i hrozbou jeho propadnutí. Při formálním nedostatku dokladů mohl správce daně volit i jiné řešení, které by znamenalo menší zásah do práv žalobkyně, přiměřený jí připisovanému porušení povinností. Potvrzeny ostatně nebyly ani pochybnosti správce daně ohledně druhu přepravovaných výrobků.
5. Žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl. Zdůraznil, že minerální olej předmětného kódu nomenklatury mohl být na daňovém území ČR přepravován výlučně v režimu volného daňového oběhu, a tudíž jedině s dokladem podle § 5 ZSpD nebo dokladem prokazujícím nedaňový účel použití, který však stačí předložit až v řízení o zajištěných vybraných výrobcích, přičemž způsob, jakým bude případně žalobkyně nedaňový účel přepravovaných vybraných výrobků prokazovat, je na ní. V rozhodnutí je dle žalovaného

jasně uvedeno, které doklady, resp. náležitosti dokladů absentovaly. Zajištění bylo zcela v souladu se zákonem a není nepřiměřené, neboť jeho smyslem je vytvořit podmínky k prokázání, zda předmětné výrobky byly řádně zdaněny spotřební daní, či nikoli, a zabránit jednání, které by toto zjištění znemožnilo. Dále žalovaný zdůraznil, že dopravní prostředek zajištěn nebyl, byl toliko zadržen na dobu nezbytně nutnou k uskladnění vybraných výrobků. Absence údaje o celním úřadě v místě určení nebyla žalobkyni vytýkána.

6. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů dle § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). V souladu s § 51 s. ř. s. rozhodl o věci bez jednání.
7. Rozhodnutí žalovaného nemůže krajský soud hodnotit jako nepřezkoumatelné po nedostatek důvodů, neboť obsahuje zcela dostatečné odůvodnění výroku rozhodnutí. Již celní úřad na str. 3 svého rozhodnutí výslovně uvedl, že v řidičem předložených dokladech scházel údaj o výši spotřební daně celkem. Na toto zdůvodnění následně odkázal žalovaný na str. 4 svého rozhodnutí a znovu zopakoval, které údaje o přepravovaných výrobcích byly z dokladů seznatelné a které nikoli, pasáž uvedl tučně a podtrhl, což nemohla žalobkyně přehlédnout.
8. Obsah rozhodnutí správce daně i žalovaného vyvrací také důvodnost námitky žalobkyně, že v rozhodnutí schází zdůvodnění, proč jí předložené doklady neprokazují nedaňový účel použití, neboť správce daně uvedl, že je tomu tak proto, že při kontrole předložené doklady neříkají nic o tom, k jakému konkrétnímu účelu (popř. jak a kde) má být minerální olej z této zásilky použit (str. 3 rozhodnutí správce daně). Žalovaný poté ještě doplnil, že podle § 45 odst. 3 písm. d) ZSpD jsou minerální oleje uvedené pod kódy nomenklatury 2710 19 71 až 2710 19 99 sice předmětem spotřební daně, avšak povinnost přiznat a zaplatit daň vznikne při jejich uvedení do volného daňového oběhu jen za podmínky uvedené v § 45 odst. 4 ZSpD, tj. jsou-li určeny k použití, nabízeny k prodeji nebo používány pro pohon motorů, pro výrobu tepla nebo pro výrobu směsí uvedených v odstavci 2. Tato poznámka je dle krajského soudu správná. Skutečnost, pro jaký účel byly vybrané výrobky v ČR přepravovány, je irelevantní z hlediska určení, zda šlo o vybrané výrobky v režimu volného daňového oběhu nebo v režimu jiném (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 9. 2014, č. j. 4 Afs 147/2014-26). Účel užití vybraných výrobků má vliv toliko na vznik povinnosti přiznat a zaplatit daň, nijak však neovlivňuje fakt, že ostatní regulace ZSpD na vybrané výrobky dopadá, včetně podmínek, za jakých mohou být přepravovány a jaké doklady je musí provázet.
9. Závěr, že se v posuzované věci jednalo o vybrané výrobky ve volném daňovém oběhu, žalovaný opřel o výklad § 3 písm. k) bod 4 ZSpD, podle něhož se uvedením do volného daňového oběhu rozumí *„každé skladování nebo doprava vybraných výrobků, u nichž se neprokáže, že se jedná o výrobky zdaněné, nebo pokud se neprokáže způsob jejich nabytí oprávněně bez daně“*. Žalovaný z citovaného ustanovení dovodil, že bez dokladů o nabytí přepravovaných vybraných výrobků oprávněně za ceny bez daně, se jedná o zboží v režimu volného daňového oběhu, které podléhá spotřební dani. Tento závěr je dle krajského soudu správný a odpovídá závěru rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 10. 2017, č. j. 7 Afs 239/2017-36, na nějž žalovaný odkázal.

10. K zákonným požadavkům na režim dopravy vybraných výrobků se vyjádřil Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 20. 8. 2009, č. j. 1 Afs 81/2009-68, takto: „*Protože předmětem spotřební daně jsou věci určené druhově, tak jedním z důvodů, proč zákon o spotřebních daních klade zvláštní požadavky na vedení přesné dokumentace, je právě to, aby bylo možné jednoznačně posoudit, zda byla spotřební daň za konkrétní množství vybraných výrobků řádně uhrazena.*“. Pro účinnost celních kontrol přepravovaných vybraných výrobků předvídá § 5 odst. 6 ZSpD jejich transport pouze v doprovodu předepsaného dokladu, přičemž judikatura vyloučila možnost následného zhojení absence takového dokladu v místě a době kontroly (srov. rozsudek ze dne 27. 11. 2014, č. j. 10 Afs 148/2014-70). Krajský soud z obsahu správního spisu zjistil, že žádný z dokladů, které přepravovaný minerální olej doprovázely, není dokladem o oprávněném nabytí předmětného minerálního oleje za ceny bez daně, a tudíž na předmětné vybrané výrobky správce daně oprávněně pohlížel jako na vybrané výrobky ve volném daňovém oběhu, které lze dopravovat pouze s daňovým dokladem, s dokladem o prodeji, či s dokladem o dopravě, jejichž obligatorní náležitostí je dle § 5 odst. 2 až 4 a § 51 ZSpD vždy také údaj o výši spotřební daně celkem.
11. Jelikož údaj o výši spotřební daně na dokladech, které jsou součástí správního spisu a byly předloženy při kontrole, skutečně schází (postrádá jej i „dokument handlowy“, na nějž žalobkyně v žalobě výslovně odkazuje), byl předmětný minerální olej oprávněně zajištěn podle § 42 odst. 1 písm. b) ZSpD, který stanoví, že „*správce daně zajistí vybrané výrobky, popřípadě i dopravní prostředek, který je dopravuje, jestliže zjistí, že vybrané výrobky jsou dopravovány bez dokladu uvedeného v § 5.*“ Skutečnost, že správce daně ve svém rozhodnutí odkázal na nesprávné ustanovení, není rozhodná. Z odůvodnění rozhodnutí správce daně jednoznačně vyplývá, že správce daně shledal absenci obsahových náležitostí dokladu o dopravě, nikoli jejich nesprávnost či nepravdivost ve smyslu § 42 odst. 1 písm. c) ZSpD, tudíž žalovaný postupem dle § 116 odst. 1 písm. a) d. ř. právní kvalifikaci uvedenou v rozhodnutí správce daně změnil. Neobsahuje-li doklad podle § 5 ZSpD, který má prokazovat zdanění konkrétních přepravovaných vybraných výrobků, obligatorní obsahovou náležitost v podobě uvedení výše spotřební daně, je nutné situaci kvalifikovat tak, že (řádný) doklad dle § 5 ZSpD při přepravě absentuje. Za chybějící přitom označily správní orgány obou stupňů jednoznačně údaj o výši spotřební daně, nikoli údaj o celním úřadě v místě určení. Ten nebyl v průběhu správního řízení zmíněn, a proto ani nemohl být důvodem pro zajištění předmětných vybraných výrobků. Tato žalobní námitka je tudíž lichá.
12. S ohledem na jednoznačnou, alternativní výklad nepřipouštějící formulaci, je skutková podstata § 42 odst. 1 písm. b) ZSpD bez dalšího naplněna, nepředloží-li řidič při kontrole doklad dle § 5 ZSpD, což v posuzované věci nastalo (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 9. 2016, č. j. 1 Afs 133/2016-32). Rozhodnutí o zajištění tudíž není nezákonné.
13. K námitce nepřiměřenosti zajištění předmětných vybraných výrobků krajský soud předně zdůrazňuje, že žalobkyně nemístně bagatelizuje význam v dokladech chybějícího údaje. Nelze souhlasit s tím, že v jejím případě došlo k pouhému formálnímu pochybení, neboť v dokladech provázejících vybrané výrobky chyběl obligatorní údaj o výši daně. Aplikací institutu zajištění sice bezesporu došlo k zásahu do práva žalobkyně s výrobky volně nakládat, nikoli však k zásahu nepřiměřenému. Smyslem daného institutu je totiž omezení dispozice s vybranými výrobky ze strany kontrolované osoby či jejich vlastníka

do té doby, než bude vyjasněno, zda s nimi bylo skutečně nakládáno v rozporu se zákonem (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 3. 2010, č. j. 1 Afs 12/2010-107, publ. pod č. 2054/2010 Sb.). Ačkoli žalobkyně v žalobě tvrdí, že správce daně mohl zvolit pro ni šetrnější řešení, neuvádí, jaký jiný nástroj měl správce daně k dispozici. Krajskému soudu není jiný nástroj způsobilý dosáhnout sledovaného účelu znám.

14. Zajištěním vybraných výrobků dochází k popsanému zásahu do práv daňového subjektu pouze dočasně. Zákon stanoví správci daně pro postup ve věci mimořádně krátké lhůty. Rozhodnutí o zajištění musí být dle § 42a odst. 2 ZSpD vydáno nejpozději do 3 pracovních dní od vyhotovení protokolu o zajištění, a následně musí správce daně dle § 42b odst. 1 ZSpD bezodkladně zahájit řízení, jehož cílem je postavit najisto, zda s vybranými výrobky bylo způsobu uvedenými v § 42 odst. 1 nebo 2 ZSpD skutečně nakládáno. Je-li původní podezření, či zjištění vyvráceno, musí být zboží uvolněno. V posuzované věci z obsahu správního spisu vyplývá, že správce daně vydal rozhodnutí o zajištění ihned den následující po provedení kontroly (16. 11. 2018) a již dne 18. 12. 2018 zahájil řízení o zajištěných vybraných výrobcích dle § 42b ZSpD. Správce daně tedy postupoval z hlediska rychlosti zcela v souladu se zákonem. Dále je třeba uvést, že z obsahu rozhodnutí správce daně ani žalovaného nevyplývá, že by byl přepravci zajištěn také dopravní prostředek, naopak z úředního záznamu ze dne 16. 11. 2018 vyplývá, že dne 15. 11. 2018 byl zadržený dopravní prostředek vrácen řidiči vozidla.
15. Jelikož soud shledal všechny žalobní body nedůvodnými, žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
16. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. tak, že žádný z účastníků nemá na náhradu nákladů řízení právo, neboť procesně úspěšnému žalovanému dle obsahu spisu v řízení žádné náklady nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Olomouc 31. března 2020

Mgr. Barbora Berková v. r.
předsedkyně senátu