



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Milana Procházky a soudců JUDr. Ing. Venduly Sochorové a JUDr. Petra Polácha ve věci

žalobce: **AUTO GAMES PLUS, a.s.**
sídlem Za Olšávkou 365, Uherské Hradiště
zastoupena advokátem Mgr. Michalem Varmužou
sídlem Kozinova 21/2, Šumperk

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 6. 2017, č. j. 31268-2/2017-900000-304.4

takto:

- I. Rozhodnutí Generálního ředitelství cel ze dne 9. 6. 2017, č. j. 31268-2/2017-900000-304.4 se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 22 360 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku, k rukám Mgr. Michala Varmuži, zástupce žalobce.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Včas podanou žalobou se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 6. 2017, č. j. 31268-2/2017-900000-304.4, kterým bylo (pouze v nepodstatné části týkající se označení rozhodnutí celního úřadu) zamítnuto odvolání žalobce proti předchozímu prvostupňovému rozhodnutí Celního úřadu pro Zlínský kraj, č. j. 1955-2/2017-640000-12 ze dne 3. 3. 2017, kterým bylo rozhodnutí postupem podle ust. § 42d odst. 1 písm. a) zákona č. 353/2003 Sb. o spotřebních daních, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále „ZSD“) rozhodnuto o propadnutí vybraných výrobků – tabákových výrobků – cigaret v celkovém počtu 133 800 ks, jenž byly zajištěny rozhodnutím téhož celního úřadu ze dne 30. 11. 2017, č. j. 64747-3/2016-640000-62 ze dne 30. 11. 2016; v podstatné části zůstalo předchozí prvostupňové správní rozhodnutí beze změny.

II. Obsah žaloby

2. V rámci žalobního návrhu žalobce namítal, že při místním šetření, jenž proběhlo dne 28. 11. 2016, a v jehož rámci došlo ke kontrole vozidla s vybranými výrobky, bylo zcela evidentní, že tyto výrobky jsou řádně zdaněny spotřební daní, neboť byly řádně označeny kolkovými známkami. Žalobce prokázal, že předmětné vybrané výrobky zakoupil ve Velkoobchodu ČAS, s.r.o. (resp. od ing. P. Č., IČ: 155 79 905), přičemž kupní cena za vybrané výrobky byla žalobcem v plné výši uhrazena, a to včetně spotřební daně. Žalobce prokázal, že jeho zaměstnanci p. M. M. byly na základě příslušného dokladu vydány vybrané výrobky ze skladu žalobce za účelem doplnění cigaretových automatů provozovaných žalobcem ve stanovených provozovnách. Ze všech žalobcem předložených dokladů vyplývá, že počet cigaret zajištěných celním úřadem je totožný s počtem cigaret naložených podle skladového výdajového dokladu po odečtení počtu všech cigaret vyložených v předmětných provozovnách podle příslušných karet plnění (po zohlednění jedné krabičky cigaret zn. LD modrá odebrané z cigaretového automatu ve Fialce v Kunovicích nacházející se v nákladním prostoru vozidla, která nebyla zajištěna). Žalobce byl vlastníkem vybraných výrobků, přepravu prováděl jeho vlastní zaměstnanec (M. M.) a rozvážel je do žalobcem provozovaných prodejních automatů, tedy aniž by v rámci vykládky zboží docházelo k převodu vlastnického práva k vybraným výrobkům na jiný subjekt. Správními orgány požadovaný doklad o dopravě je za uvedené situace listinou fakticky ničeho neprokazující, kterou by žalobce měl vystavit sám sobě a je tak dokladem, který sám o sobě nikdy fakticky řádné zdanění výrobků spotřební daní nemohl prokázat.
3. V rámci nyní projednávané věci je nepřiměřené, aby bylo rozhodnuto o propadnutí vybraných výrobků, jejichž hodnota je více než 470 000 Kč. K tomu je nutno připočítat odvedenou spotřební daň z cigaret v částce více než 340 000 Kč, kterou žalobce uhradil v rámci nákupu zboží a která již byla odvedena státu a jenž žalobci stát již samozřejmě nevrátí. Správní orgány se odmítly zabývat argumentací žalobce ohledně doložení úhrady spotřební daně tím, že cigaretové výrobky byly řádně okolkovány (viz ust. § 116 odst. 2 a § 119 odst. 1 ZSD). Kolková známka je u tabákových výrobků jako druhově určených věcí jediným dokladem, který je způsobilý prokázat a doložit zdanění konkrétních tabákových výrobků spotřební daní. Pokud by žalobce vystavil úmyslně nepravdivý doklad o dopravě, ale doložil by zdanění výrobků spotřební daní, pak by mu sankce žádná nehrozila a dle ust. § 42c odst. 1 písm. b) ZSD by mu byly cigaretové výrobky vráceny. Žalobce dále uváděl, že karty plnění do prodejních automatů na konkrétně určených místech je nutné vyhodnotit jako doklady o dopravě ve smyslu ust. § 5 odst. 4 a § 42c odst. 1 písm. b) ZSD, konkrétně jako doklady o dopravě, v nich však jsou uvedeny

nesprávné údaje. Takové doklady jsou pak způsobilými ve smyslu ust. § 42c odst. 1 písm. b) ZSD a je možno rozhodnout o uvolnění zajištěných výrobků žalobci. Žalobce přitom, jak již je uvedeno, doložil zdanění výrobků spotřební daní okolkováním cigaret a doložením dokladů o jejich nákupu z velkoskladu, vč. dokladu o úhradě spotřební daně. Žalobce dále navrhoval, aby soud předložil Ústavnímu soudu věc k posouzení souladu ust. § 42c odst. 1 a § 42d zákona o spotřebních daních s ústavním pořádkem.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

4. V písemném vyjádření k žalobě žalovaný zopakoval skutkové a právní důvody, které jej vedly k vydání žalobou napadeného rozhodnutí. V době předmětné kontroly v dopravním prostředku žalobce neměl žádný z dokladů požadovaných zákonem o spotřebních daních. Ani jeden z dokladů předložených při kontrole či dodatečně nesplňuje podmínky pro doklad ve smyslu ust. § 5 ZSD. Existence tabákových nálepek nemohla na rozhodnutí žalovaného nic zvrátit, neboť nejde o zákonem předvídaný způsob prokázání zdanění spotřební daní. Předmětná kontrola byla zaměřena na dopravu vybraných výrobků a dopravní prostředek, přičemž porušení povinnosti při značení tabákových výrobků nebylo shledáno. Dodržení povinností specifikovaných v ust. § 116 a 119 ZSD nebylo předmětem kontroly. V dané věci byl žalobce sankcionován za porušení evidenční povinnosti vyplývající z § 5 odst. 6 ZSD, kdy sankcí je následné propadení vybraných výrobků. Sankci za porušení evidenční povinnosti je třeba odlišit od povinnosti přiznat a uhradit daň, která je na předmětné sankci nezávislá. ZSD nedává v ust. § 42d odst. 1 správním orgánům žádnou možnost pro správní uvážení. Správce daně nemá možnost modifikovat dopad přijaté právní úpravy metodami známými z oblasti správního práva. Podle žalovaného předmětná právní úprava není rozporná s ústavním pořádkem. Výrobky zatížené spotřební daní představují rizikové komodity, neboť jsou druhově určené, běžně zaměnitelné a lze je identifikovat pouze prostřednictvím příslušných dokladů. Proto ZSD obsahuje zvláštní požadavky, jenž kladou na podnikatele zvýšené nároky na vedení přesné dokumentace.

IV. Replika žalobce

5. V doplňujícím procesním podání ze dne 18. 11. 2019 žalobce poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 12. 2018, č. j. 9 Afs 367/2018 – 35. Žalobce zdůraznil, že i v nyní projednávané věci jde o čistě formální pochybení, neboť se žalobce nedopustil ani zkrácení daně, ani postupu, který by fakticky kontrolu zdanění znemožňoval. Není smyslem právní úpravy v případě formálního pochybení rozhodnout o propadnutí zajištěných výrobků, pokud lze úhradu spotřební daně prokázat jiným způsobem.

V. Obsah jednání před soudem

6. V rámci nařízeného jednání proběhlého dne 20. 11. 2019 setrvali zástupci účastníků řízení na svých dosavadních procesních stanoviscích. Účastníci nenavrhovali provádění důkazního řízení, soud při rozhodování věci vycházel z předložené spisové dokumentace.

VII. Právní názor soudu

7. Žaloba byla podána včas [§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)], osobou k tomu oprávněnou a jedná se o žalobu přípustnou.
8. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích uplatněných žalobních bodů, jakož i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlížet z úřední povinnosti, a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.
9. Z obsahu správních spisů vyplývají následující skutečnosti. Správní orgány vycházely ze zjištění, že vybrané výrobky nebyly dopravovány s dokladem ve smyslu zákona o spotřebních daních. Konkrétně z protokolu o místním šetření sepsaného dne 28. 11. 2016 pod č. j. 64747/2016-640000-62, vyplývá, že hlídka celního úřadu provedla téhož dne v rámci vyhledávací činnosti dle ust. § 78 daňového řádu, v obci Uherské Hradiště – Sady, ulice za Olšávkou, u prodejny Penny Market místní šetření dle ust. § 80 daňového řádu, zaměřené na kontrolu dopravy vybraných výrobků a dopravního prostředku, a to u nákladního automobilu tovární značky VOLKSWAGEN, RZ: x. Řidičem dopravního prostředku byl dle předložených dokladů pan M. M., který do protokolu uvedl, že přepravuje vybrané výrobky, jenž jsou určeny k doplnění automatů žalobce ke konečnému prodeji. K dopravovaným vybraným výrobkům na výzvu celního úřadu M. M. předložil daňový doklad č. 958641/16, ze dne 25. 11. 2016, o nákupu výrobků z velkoskladu (dále jen „Doklad I“), z kterého dle žalobce vyplývá zdanění výrobků spotřební daní, a dále karty plnění prodejních automatů na konkrétních místech, tj. Kartu plnění cigaretového automatu – provozovna Kunovice – 10040440 U Pepy (dále jen „Doklad II“) a Kartu plnění cigaretového automatu – provozovna Kunovice – 10025651 Fialka (dále jen „Doklad III“). K otázce celního úřadu, odkud a kam vybrané výrobky přepravoval, M. M. uvedl, že měl více vykládek, vybrané výrobky vyložil v restauracích U Pepy v Kunovicích a Na Fialce v Kunovicích. Dále uvedl, že přepravované vybrané výrobky jsou vlastnictvím žalobce a jsou přepravovány pouze do žalobcových automatů ke konečnému prodeji a ne k další distribuci, tudíž žádný přepravní doklad podle něj není potřeba.
10. Dne 30. 11. 2016 pod č. j. 64747-3/2016-640000-62 celní úřad rozhodl o zajištění vybraných výrobků. Důvodem pro zajištění bylo zjištění, že vybrané výrobky byly přepravovány bez dokladu uvedeného v § 5 zákona o spotřebních daních. Proti rozhodnutí o zajištění žalobce a M. M. podali společně dne 16. 12. 2016 odvolání, které odvolací orgán rozhodnutím č. j. 11053/2017-900000-304.4 ze dne 20. 2. 2017 změnil tak, že ve výroku text: „u fyzické osoby pana M. M., nar. X, bytem: V. 75, okr. U. H.,“ nahradil textem: „u právnické osoby AUTO GAMES PLUS, a. s., sídlem Stolařská 490, 688 01 Uherský Brod, IČ: 26956501,“. Jako přílohy odvolání byl žalobcem předložen doklad o úhradě kupní ceny včetně spotřební daně vybraných výrobků fakturovaných Dokladem I (dále jen „Doklad IV“) a pracovní smlouvu ze dne 29. 3. 2013 uzavřenou mezi žalobcem a M. M.
11. Následně bylo přípisem ze dne 21. 12. 2016 pod č. j. 68598-4/2016-640000-12 (dále jen „oznámení“) se žalobcem zahájeno řízení o zajištěných vybraných výrobků dle ust. § 42b odst. 1 zákona o spotřebních daních. Žalobce k věci uvedl, že vybrané výrobky zakoupil ve Velkoobchodu ČAS, s. r. o (resp. od Ing. P. Č., IČ: 15579905, DIČ: CZ5807150833) a kupní cenu za vybrané výrobky v plné výši uhradil včetně spotřební daně. Řádné zdanění vybraných výrobků je celnímu úřadu schopen prokázat Velkoobchod ČAS, s. r. o. (resp. Ing. P. Č., IČ: 15579905, DIČ: CZ5807150833), jenž je plátcem spotřební daně. Zajištěné vybrané výrobky jsou zdaněny, protože byly řádně označeny kolkovými známkami.

Panu M. M. jakožto zaměstnanci žalobce byly na základě příslušného dokladu vydány vybrané výrobky ze skladu žalobce za účelem doplnění jím provozovaných cigaretových automatů ve stanovených provozovnách. Z důvodu, že doklad, na základě kterého byly vybrané výrobky vydány ze skladu žalobce zaměstnanci M. M., nebyl předložen pracovníkům CÚ při místním šetření dne 28. 11. 2016, byl Skladový výdajový doklad pro přepravu zboží za účelem doplnění prodejních automatů ze dne 28. 11. 2016 (dále jen „Doklad V“) přiložen v kopii k odvolání (proti rozhodnutí o zajištění). Žalobce ve svém vyjádření v rámci správního řízení dále uvedl následující skutečnosti. Podle Dokladu V si p. M. do vozidla naložil ve firemním skladu dne 28. 11. 2016 7230 krabiček cigaret, tj. celkem 144 600 ks cigaret různých značek. Jak vyplývá z Dokladu II (karty plnění pro cigaretový automat v příslušné provozovně), do cigaretového automatu v provozovně U Pepy, Lidická 553, 686 04 Kunovice, doplnil 160 krabiček cigaret, tj. celkem 3200 ks cigaret. Jak vyplývá z Dokladu III (karty plnění pro cigaretový automat v příslušné provozovně), do cigaretového automatu v provozovně Fialka, Panská 1320, 686 04 Kunovice, doplnil pan M. 380 krabiček cigaret, tj. celkem 7600 ks cigaret. Současně z cigaretového automatu odebral 1 krabičku cigaret (tj. 20 ks cigaret) zn. LD Modrá do nákladového prostoru vozidla, která nebyla CÚ zajištěna. V okamžiku zajištění vybraných výrobků měl pan M. ve vozidle 133 800 ks cigaret, což odpovídá počtu zajištěných cigaret (144 600 ks cigaret naloženo mínus 3200 ks cigaret vyloženo v provozovně U Pepy mínus 7600 ks cigaret vyloženo v provozovně Fialka = 133 800 ks cigaret při zajištění). Ze všech dokladů předložených celnímu úřadu podle žalobce vyplývá, že počet zajištěných cigaret odpovídá počtu naložených cigaret podle Dokladu V po odečtení všech cigaret vyložených v předmětných provozovnách dle příslušných karet plnění, a to po zohlednění jedné krabičky cigaret zn. LD Modrá odebrané z cigaretového automatu ve Fialce v Kunovicích nacházející se v nákladním prostoru vozidla, která nebyla zajištěna.

12. Dne 3. 3. 2017 bylo vydáno prvostupňové správní rozhodnutí, jímž celní úřad rozhodl podle § 42d odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních o propadnutí vybraných výrobků, 133 800 kusů cigaret, ve vlastnictví žalobce. Rozhodnutí bylo odůvodněno tím, že při jejich dopravě nepředložil řidič doklad prokazující zdanění vybraných výrobků podle § 5 zákona o spotřebních daních. Doklady předložené žalobcem správce daně jednotlivě vyhodnotil tak, že žádný z nich nepředstavoval doklad, s nímž bylo možné dopravovat dané výrobky ve smyslu posledně citovaného zákonného ustanovení.
13. Proti prvostupňovému rozhodnutí podal žalobce včasné odvolání, o kterém bylo rozhodnuto žalobou napadeným rozhodnutím. V napadeném rozhodnutí žalovaný konstatoval, že žádný z předložených dokladů není dokladem dle § 5 zákona o spotřebních daních, a považuje za prokázané, že u zajištěných vybraných výrobků uvedených do volného daňového oběhu došlo k porušení zákonem stanovené povinnosti dopravy vybraných výrobků s dokladem v souladu s § 5 téhož zákona, tj. k porušení povinnosti dané § 5 odst. 6, a žalobce neprokázal opak. Tím dospěl k závěru, že se zajištěnými vybranými výrobky bylo nakládáno způsobem uvedeným v ustanovení § 42 odst. 1 písm. b) zákona o SPD. Následně z důvodu, že celnímu úřadu je jako jejich vlastník znám žalobce, rozhodl o jejich propadnutí.
14. Krajský soud přistoupil k posouzení, zda byly dodrženy podmínky pro vydání rozhodnutí o propadnutí vybraných výrobků (cigaret) podle § 42d odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních.

15. Zákon o spotřebních daních zavádí pro výrobky, které podléhají spotřebním daním, legislativní zkratku „vybrané výrobky“. Uvedením do volného oběhu se podle § 3 písm. k) bodu 4 zákona o spotřebních daních 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.“* Vybrané výrobky, mezi které patří i cigarety, jsou uvedeny do volného daňového oběhu jejich dopravou, neprokáže-li se, že se jedná o výrobky zdaněné.
16. Podle § 5 odst. 4 zákona o spotřebních daních vystavuje doklad o dopravě 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. Podle § 5 odst. 6 téhož zákona pak vybrané výrobky uvedené do volného daňového oběhu lze dopravovat pouze s daňovým dokladem, dokladem o prodeji, dokladem o dopravě nebo rozhodnutím podle odstavce 5.
17. Přepřavované cigarety tak jsou zboží, k jehož identifikaci slouží doklady uvedené v § 5 zákona o spotřebních daních, kterými jsou daňový doklad, doklad o prodeji a doklad o dopravě. Právní úprava o dokladech provázejících přepřavované vybrané výrobky se vztahuje na veškerou přepravu vybraných výrobků a doklad musí být přítomen spolu s přepřavovanými výrobky. Obdobně bylo judikováno v rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2015, č. j. 1 Afs 131/2015 – 38, ve kterém Nejvyšší správní soud (v případě přepravy nafty) konstatoval, že *„[p]ro účinnost celních kontrol dopravovaných vybraných výrobků, a tedy i motorové nafty, předvídá § 5 odst. 6 zákona o spotřebních daních jejich transport pouze v doprovodu daňového dokladu, dokladu o prodeji, dokladu o dopravě nebo s rozhodnutím dle § 5 odst. 5. Právní úprava zde reguluje nejen způsob prokazování zdanění vybraných výrobků, ale stanoví i režim jejich dopravy. Kontrola vybraných výrobků, které je možné identifikovat právě ve spojení s příslušným dokladem, by v případě nedodržování této povinnosti byla de facto znemožněna.“* Právní úprava má tak své opodstatnění především s ohledem na skutečnost, že předmětem spotřební daně jsou věci druhově určené. Aby bylo možné spolehlivě posoudit, zda došlo k uhrazení spotřební daně za konkrétní množství vybraných výrobků, jsou na vedení dokumentace identifikující přepřavované vybrané výrobky zákonem kladeny zvláštní požadavky.
18. V projednávané věci je nesporné, že vybrané výrobky byly přepřavovány na území České republiky, a to z důvodu doplňování cigaretových automatů žalobce, jak vypověděl jeho řidič, M. M. Vlastníkem vybraných výrobků cigaret byl žalobce. Povinností správce daně bylo zajistit vybrané výrobky, příp. dopravní prostředek, který je dopravuje, v případě, že by bylo zjištěno, že vybrané výrobky jsou dopravovány bez dokladu uvedeného v § 6, 27 a 27c, 30, 51, 100 nebo 100a s výjimkou uvedenou v § 50 odst. 8, bez dokladu uvedeného v § 5, či v případě, že údaje uvedené na dokladu podle písmene a) nebo b) jsou nesprávné nebo nepravdivé, nebo doklad uvedený v písmenu a) a b) je pozměněný nebo padělaný. V nyní projednávané věci rozhodl Celní úřad pro Zlínský kraj dne 30. 11. 2016 o zajištění předmětných vybraných výrobků, a to z důvodu, že tyto nebyly dopravovány s dokladem uvedeným v ust. § 5 ZSD.
19. Způsob ukončení řízení o zajištění vybraných výrobků je upraven v § 42c a v § 42d zákona o spotřebních daních, přičemž správní orgán zajištěné vybrané výrobky buď uvolní ze zajištění, nebo rozhodne o jejich propadnutí.

20. V nyní řešené věci tedy celní úřad zajistil předmětné cigarety postupem podle § 42 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních. Porušení ustanovení § 42 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních se stalo základem pro rozhodnutí o propadnutí zajištěných výrobků, a bylo nutné postavit najisto, zda skutečně bylo se zajištěnými vybranými výrobky nakládáno v rozporu se zákonem a zda měl správce daně rozhodnout o uvolnění vybraných výrobků postupem ve smyslu ust. § 42c odst. 1 a 2 ZSD.
21. Podle posledně citovaných ustanovení ZSD platí, že 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.
22. V nyní projednávané věci dospěly správní orgány k závěru, že doprava vybraných výrobků byla uskutečněna bez perfektního dokladu o dopravě s náležitostmi podle § 5 odst. 4, ve spojení s ust. § 106 zákona o spotřebních daních, v němž by bylo uvedeno množství aktuálně dopravovaných vybraných výrobků, tj. jejich množství nacházejících se v dopravním prostředku a konkrétní místo, kam byly dopravovány. Správní orgány dále hodnotily jednotlivé shora uvedené doklady předložené v rámci kontroly (jedná se o fakturu, kterou žalobce prokazoval nákup vybraných výrobků s daní – ze dne 25. 11. 2016, č. 958641/16 – Doklad I a dvě karty plnění prodejních automatů – Doklad II a Doklad III). Žalovaný rovněž hodnotil žalobcem dodatečně předložený skladový výdajový doklad pro přepravu zboží za účelem doplnění prodejních automatů ze dne 28. 11. 2016 (Doklad V), přičemž uvedl, že tento doklad nebyl předložen řidičem dopravního prostředku v rámci kontroly dopravy vybraných výrobků a lze proto mít za prokázané, že vybrané výrobky byly přepravovány bez tohoto dokladu; následné doložení tohoto dokladu již nemůže zvrátit skutečnost, že v době přepravy neměl dopravce tento doklad k dispozici. Protože uvedený doklad nebyl předložen při kontrole vybraných výrobků, je bez významu se dle žalovaného blíže zabývat obsahem (náležitostmi) tohoto dokladu ve vztahu k dopravovaným zajištěným vybraným výrobkům. Žalovaný dále uvedl, že skutečnost, zda spotřební daň za konkrétní množství vybraných výrobků byla řádně uhrazena, není pro předmět tohoto odvolacího řízení významná, proto také byly zamítnuty důkazní návrhy žalobce směřující k prokázání zaplacení spotřební daně za propadlé vybrané výrobky. Žalovaný rovněž dále obecně uvedl, že existence tabákových nálepek nemůže prokázat zdanění vybraných výrobků, neboť se nejedná o doklad předvídaný zákonem o spotřebních daních v ust. § 5.
23. S uvedeným názorem žalovaného Krajský soud v Brně nesouhlasí. Při svém hodnocení dané věci vychází z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 10. 2009, č. j. 5 Afs 93/2008 – 94, publikovaném pod č. 2225/2011 Sb. NSS, z něhož vyplývá, že podle § 5 zákona o spotřebních daních se zdanění vybraných výrobků spotřební daní prokazuje daňovým dokladem, dokladem o prodeji či dokladem o dopravě vybraných výrobků; pokud však daňovému dokladu (resp. dokladu o prodeji či dopravě) chybí některé zákonem stanovené náležitosti, nebo jsou některé údaje na tomto dokladu uvedeny chybně, není vyloučeno, aby byly tyto nedostatky nahrazeny jinými důkazy prokazujícími zdanění vybraného výrobku spotřební daní a dále z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 12. 2018, č. j. 9 Afs 367/2018 – 35, jenž na prvně citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu odkazuje. Ve věci řešené Nejvyšším správním

soudem v rámci posledně citovaného rozsudku z roku 2018 došlo k zajištění vybraných výrobků (nafty) rovněž postupem podle ust. § 42 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních, neboť nafta byla dopravována bez dokladu uvedeného v § 5 citovaného zákona. Následně celní úřad rozhodl postupem podle ust. § 42d odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních o propadnutí motorové nafty. Tamější žalobkyně dopravovala vybrané výrobky bez požadovaného dokladu o dopravě podle § 5 odst. 4 zákona o spotřebních daních, v případě kontroly disponovala pouze dokladem od svého dodavatele, kterým se mohla prokazovat pouze do okamžiku, kdy část vybraného výrobku stočila – prodala třetím osobám. Za situace, kdy tamější žalobkyně neměla pro zbylé množství motorové nafty žádný doklad o dopravě, jak pro možnost uvolnění zajištěného vybraného výrobku požaduje § 42c odst. 1 písm. d) zákona o spotřebních daních nemohla být zajištěná nafta podle názoru správních orgánů uvolněna. Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že doprava vybraných výrobků byla doprovázena trojicí dokladů, z nichž se dalo jednoduchou početní operací určit množství nafty, které bylo při kontrole cisterny zjištěno, že bylo namístě, aby celní úřad vyhodnotil vzájemné souvislosti a všechny skutečnosti vyplývající z dokladu o prodeji, tak ze stáčecích lístků; za uvedeného stavu by bylo přílišným formalismem konstatování, že řidič žádný doklad ve smyslu ust. § 42 odst. 1 zákona o spotřebních daních nepředložil, přičemž Nejvyšší správní soud dovodil, že důsledkem takového formalismu pak byla zjevně nepřiměřená sankce spočívající v propadnutí vybraných výrobků. V citovaném rozsudku Nejvyšší správní soud dále uvedl následující úvahu:

„Šlo tak o situaci, k níž se vztahuje právní názor vyjádřený v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 10. 2009, č. j. 5 Afs 93/2008 - 94, publ. pod č. 2225/2011 Sb. NSS: *„Je zřejmé, že § 5 zákona o spotřebních daních představuje speciální ustanovení ve vztahu k § 31 odst. 4 daňového řádu, podle něhož lze jako důkazních prostředků užít všech prostředků, jimiž lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti a které nejsou získány v rozporu s právními předpisy. Zákon o spotřebních daních narozdíl od obecné právní úpravy preferuje jako důkazní prostředek k prokázání zdanění vybraných výrobků, zde tedy minerálních olejů, perfektní daňový doklad (resp. jiný zákonem specifikovaný doklad) obsahující veškeré zákonem požadované náležitosti. To ovšem na druhou stranu nelze vykládat tak, že případně chybějící či nesprávně uvedené náležitosti daňového dokladu (či jiných dokladů dle § 5 zákona o spotřebních daních) by nebylo možné za žádných okolností nahradit jiným důkazem prokazujícím zdanění vybraného výrobku. § 5 odst. 1 zákona o spotřebních daních sice neobsahuje narozdíl např. od § 73 odst. 11 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, výslovný odkaz na možnost nahradit chybějící náležitosti daňového dokladu jinými důkazy, ovšem ani tuto možnost nevylučuje. Takový výklad § 5 zákona o spotřebních daních, který by zcela vylučoval možnost přihlídnout k jiným skutečnostem a důkazům, než je daňový či jiný v tomto ustanovení uvedený doklad, a to i tehdy, pokud by tyto skutečnosti jednoznačně svědčily pro zdanění vybraných výrobků spotřební daní, by nebyl racionální a neodpovídal by smyslu ani účelu daného ustanovení, jímž je vytvořit podmínky pro splnění povinnosti prokázat, že byly vybrané výrobky řádně zdaněny spotřební daní. Tento závěr ostatně vyplývá také z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 6. 2008, č. j. 5 Afs 35/2008 - 53, www.nssoud.cz, dle něhož osoba, která dopravuje ve větším množství (§ 4 odst. 3 zákona o spotřebních daních) vybrané výrobky podléhající spotřební dani, aniž prokáže příslušným dokladem dle § 5 citovaného zákona, případně jiným způsobem, že se jedná o vybrané výrobky zdaněné, nebo pokud neprokáže způsob jejich nabytí oprávněně bez daně, stává se dle § 4 odst. 1 písm. f) citovaného zákona plátcem spotřební daně.“*

24. V nyní projednávané věci je situace specifická tím, že zdanění přepravovaných vybraných výrobků žalobce hodlal prokázat ve správním řízení předloženými doklady. Takovéto doklady (prokazující zdanění) však s ohledem na prezentovaný právní názor správní orgány nehodnotily. Z judikatury správních soudů týkající se otázky zajištění vybraných výrobků vyplývá, že účelem zajištění takovýchto výrobků je omezení dispozice s nimi ze strany kontrolované osoby či jejich vlastníka do té doby, než bude vyjasněno, zda s nimi bylo nakládáno v rozporu se zákonem. Jak vyslovil ve shora citovaných rozsudcích Nejvyšší správní soud, výklad ust. § 5 zákona o spotřebních daních, který by zcela vylučoval možnost přihlédnout k jiným skutečnostem a důkazům, než je daňový či jiný v tomto ustanovení uvedený doklad, a to tehdy, pokud by tyto skutečnosti jednoznačně svědčily pro zdanění vybraných výrobků spotřební daní, by nebyl racionální a neodpovídal by smyslu ani účelu daného ustanovení, jímž je vytvořit podmínky pro splnění povinnosti prokázat, že vybrané výrobky byly řádně zdaněny spotřební daní.
25. V nyní projednávané věci soud zohlednil, že přepravovanými vybranými výrobky byly cigarety, které byly podle tvrzení žalobce opatřeny platnými tabákovými nálepkami. Z toho žalobce dovozoval prokázání zaplacení spotřební daně, neboť podle ust. § 116 odst. 2 zákona o spotřebních daních platí, že daň je zaplacená použitím tabákové nálepky. Celní úřad pro Zlínský kraj ve svých rozhodnutích o zajištění a propadnutí vybraných výrobků uvádí, že cigarety byly označeny formou „Tabáková nálepka CZ“. S ohledem na zaujatý právní názor se však správní orgány nezabývaly např. skutečností, zda se jedná o bezvadné tabákové nálepky ve smyslu příslušných právních předpisů, ani dalšími skutečnostmi, z nichž žalobce dovozoval, že spotřební daň byla ve vztahu k těmto vybraným výrobkům uhrazena. V případě cigaret je ve vztahu k prokázání jejich zdanění spotřební daní situace pro kontrolovanou osobu důkazně příznivější, než např. v případě převozu nafty právě s ohledem na existenci žalobcem tvrzených tabákových nálepek umístěných na přepravovaných vybraných výrobcích. S ohledem na výklad ust. § 5 zákona o spotřebních daních uvedený ve shora citovaných rozsudcích Nejvyššího správního soudu bude při zohlednění skutkového stavu nyní projednávané věci na správních orgánech posoudit žalobcem předložené a navržené důkazní prostředky nejen samostatně, ale v jejich vzájemné souvislosti, a to v tom směru, zda se jimi žalobci podařilo prokázat zdanění vybraných výrobků spotřební daní a zda bylo možné z žalobcem předložených dokladů nenáročnou početní operací zjistit množství dopravovaných vybraných výrobků. Specifikum skutkového stavu nyní projednávané věci spočívá v následujících okolnostech: převoz vybraných výrobků ve formě cigaret opatřených tabákovými nálepkami, přičemž žalobce tvrdí, že na základě jím předložených důkazů je schopen prokázat, jak to, že jde o vybrané výrobky, u nichž byla spotřební daň uhrazena a je rovněž podle svých tvrzení schopen prokázat jednoduchou početní operací - jak uvedl mj. již ve vyjádření v rámci prvostupňového správního řízení - že se jednalo o dopravu vybraných výrobků, u nichž byla spotřební daň uhrazena, přičemž jejich aktuální dopravované množství mělo být z dokladů předložených žalobcem možno dovodit. Na správních orgánech tedy bude, aby posoudily, zda řidičem žalobce předložené doklady v rámci kontroly (Doklad I, Doklad II a Doklad III) splňují ve spojení s jednoduchými početními úkony a ve spojení s posouzením vylepených tabákových nálepek, zda s přepravovanými vybranými výrobky nebylo manipulováno tak, že by hrozilo neodvedení spotřební daně a nově posoudit možnost aplikace ust. § 42c odst. 1 písm. b), podle něhož platí, že správce daně rozhodne o uvolnění zajištěných vybraných výrobků, pokud vybrané výrobky, které byly

dopravovány s dokladem podle § 42 odst. 1 obsahujícím nesprávné nebo nepravdivé údaje, byly zdaněny nebo byly nabyty oprávněně bez daně.

26. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 6. 12. 2018, č. j. 9 Afs 367/2018 – 35 smyslem uvedeného ustanovení bylo zmírnění dopadající právě na formální pochybení bez materiálních dopadů, jak plyne z důvodové zprávy k této novele: *„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 (např. evidencemi, objasněním nesrovnalostí v dokladu atp.), resp. jejich oprávněné 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...Pokud se tedy u zajištěných vybraných výrobků následně prokáže, že ačkoliv 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.* Krajský soud v Brně dále poznamenává, že je si vědom usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 9. 2019, č. j. 2 Afs 47/2018 – 36, kterým byla Nejvyšším správním soudem řešená věc postoupena rozšířenému senátu v souvislosti s otázkou náležitostí dokladů použitých při dopravě vybraného výrobku – minerálního oleje. V nyní krajským soudem projednávané věci však pro aplikaci podobných úvah, jako použil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 6. 12. 2018, č. j. 9 Afs 367/2018 – 35 svědčí skutečnost, že jde o vybrané výrobky v podobě cigaret opatřených podle tvrzení žalobce platnými tabákovými nálepkami, nikoliv o minerální oleje, jenž je *„jako látka za běžných teplot tekutá, určená svou chemickou strukturou, v podstatě stejnorodá, a tedy zastupitelná, jsou něčím, co nelze jednoduše označit jakousi formální „mašličkou“ v podobě příslušného dokladu...*(viz odst. 37 usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 9. 2019, č. j. 2 Afs 47/2018 – 36). Na správních orgánech bude tedy vyhodnotit žalobcem předložené doklady a důkazní návrhy v jejich vzájemné souvislosti a zjistit, zda na jejich základě je možno prokázat, že přepravované vybrané výrobky byly řádně zdaněny spotřební daní a zda je v dané věci prostor pro aplikaci ust. § 42c odst. 1 zákona o spotřebních daních, jehož smysl vyplývá z argumentace uvedené ve shora citované části rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 12. 2018, č. j. 9 Afs 367/2018 – 35. Ze stejných důvodů jak je uvedeno v odst. [33] posledně citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu krajský soud nepředložil věc k posouzení protiústavnosti žalovaným použitým zákonného ustanovení Ústavnímu soudu.

VIII. Náklady řízení

27. Výrok o náhradě nákladů řízení vychází z ust. § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalobce měl ve věci úspěch, proto má vůči žalovanému právo na náhradu nákladů řízení před soudem. Náklady řízení spočívají v zaplaceném soudním poplatku za žalobu ve výši 3 000 Kč a dále v nákladech právního zastoupení vč. příslušné daně z přidané hodnoty. Jedná se o odměnu advokáta Mgr. Michala Varmuži za zastupování žalobce v řízení před krajským soudem za úkony právní služby: převzetí a příprava zastoupení, podání žalobního návrhu, replika a účast u jednání před Krajským soudem v Brně. Podle ust. § 7, 9 odst. 4 advokátního tarifu činí sazba za jeden úkon právní služby ve věcech žalob projednávaných podle soudního řádu správního částku 3 100 Kč. Podle ust. § 13 odst. 3 advokátního tarifu má advokát za jeden úkon právní služby nárok také na paušální náhradu hotových výdajů ve výši 300 Kč. Náklady řízení dále spočívají v náhradě jízdních výdajů – cestovné zástupce žalobce na

trase Šumperk – Brno a zpět osobním motorovým vozidlem s průměrnou spotřebou 5,433 l/100 km motorové nafty. Celkem na cestovním se jedná o částku 493 Kč za spotřebovanou motorovou naftu a 1 107 Kč za náhradu za použití osobního motorového vozidla. Zástupce žalobce cestou k soudnímu jednání na uvedené trase promeškal čas v rozsahu 8 započatých půlhodin, proto soud žalobci přiznal podle ust. § 14 odst. 3 advokátního tarifu také náhradu v částce 6x 100 Kč. Vzhledem ke skutečnosti, že je zástupce žalobce plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšuje se náhrada nákladů řízení o částku odpovídající této dani ve výši 3 360 Kč. Celkové náklady řízení za zastoupení včetně daně z přidané hodnoty a zaplaceného soudního poplatku činí částku ve výši 22 360 Kč. Ke splnění povinnosti byla žalovanému k uhrazení nákladů řízení stanovena přiměřená lhůta.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 20. 11. 2019

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu