



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Martina Kříže a soudkyň Mgr. Věry Jachurové a Mgr. et Mgr. Lenky Bahýřové, Ph. D., v právní věci

žalobce: **XY a.s.**
se sídlem
zastoupený Mgr. Jakubem Kratochvílem, advokátem,
se sídlem Praha 1, Novomlýnská 3

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 6. 2016 č.j. 18945-4/2016-900000-302

takto:

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

Odůvodnění:

1. Žalobou podanou u Městského soudu v Praze se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného označeného v záhlaví tohoto rozsudku (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí Celního úřadu pro hlavní město Prahu ze dne 23. 2. 2016 č.j. 18080-5/2016-510000-12 o propadnutí vybraných výrobků (dále jen „rozhodnutí celního úřadu“).
2. Žalovaný v napadeném rozhodnutí stručně shrnul průběh řízení před správním orgánem prvního stupně a zrekapituloval odvolací argumentaci žalobce. Konstatoval, že účastníkem řízení o zajištěných vybraných výrobcích je podle § 42a odst. 1 písm. a) zákona

o spotřebních daních řidič coby osoba, které byly vybrané výrobky při kontrole zajištěny, a dalším účastníkem řízení podle § 42a odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních je vlastník těchto vybraných výrobků. Nejprve bylo ve vztahu k zajištěným vybraným výrobkům vedeno řízení o zajištění podle § 42 zákona o spotřebních daních. Důvodem byla skutečnost, že celní úřad získal prvotní indicie o tom, že se zajištěnými vybranými výrobky bylo zacházeno podle § 42 odst. 1 zákona o spotřebních daních, přičemž celní úřad s ohledem na časové souvislosti a neprodlené konání byl schopen v dané chvíli zjistit pouze povrchní informace. Řízení o zajištění vybraných výrobků má charakter bezprostředního zásahu, je tzv. řízením předběžným, v němž celní úřad vychází jen z předběžně zjištěných skutečností. Pokud tedy celní úřad za dané situace a s informacemi, které měl k dispozici, vybrané výrobky na základě uvedené právní kvalifikace zajistil, nepochybil. V posuzovaném řízení se již rozhoduje o tom, zda se zajištěnými vybranými výrobky bylo nakládáno v rozporu se zákonem. Účelem tohoto řízení je postavit najisto, zda prvotní podezření celního úřadu bylo opodstatněné, a zároveň určit, jak se zajištěnými vybranými výrobky bude dále naloženo.

3. S ohledem na změnu právní úpravy v souvislosti s přijetím zákona č. 315/2015 Sb., kterým byl novelizován zákon o spotřebních daních a s odkazem na judikaturu NSS, zejména rozhodnutí ze dne 27. 2. 2013 č.j. 7 Afs 55/2012-23 a ze dne 13. 6. 2008 č.j. 2 As 9/2008-77, žalovaný konstatoval, že posuzovaná věc bude rozhodována optikou novelizované právní úpravy, neboť ta je pro žalobce jednoznačně výhodnější.
4. Co se týče skutkové stránky, žalovaný konstatoval, že zajištěné vybrané výrobky se v okamžiku kontroly nacházely ve volném daňovém oběhu na daňovém území ČR. Okamžikem uvedení vybraných výrobků do volného daňového oběhu vzniká plátcem daně povinnost přiznat a zaplatit spotřební daň. V dané věci vyšlo najevo, že vybrané výrobky v množství 17.004 litrů motorové nafty byly prodány společností XXX, a.s., coby plátcem daně, která je v režimu podmíněného osvobození od daně uvolnila do volného daňového oběhu pro společnost XXX, s.r.o. jakožto jejich nabyvatele. Mezi společnostmi XXX, a.s., a Mol čerpací stanice, s.r.o., se musela uskutečnit obchodní transakce, která byla pokryta daňovým dokladem podle § 5 odst. 2 zákona o spotřebních daních. Žalobce se této transakce neúčastnil, a nemohl být tudíž ani nabyvatelem vybraných výrobků ve smyslu § 5 odst. 2 zákona o spotřebních daních. Nemohl proto z logiky věci žádným daňovým dokladem prokázat zdanění zajištěných vybraných výrobků. Dalším dokladem předvídaným § 5 zákona o spotřebních daních je doklad o prodeji. V případě dokladu o prodeji se jedná o vztah mezi prodávajícím, který je osobou odlišnou od plátce daně, a nabyvatelem vybraných výrobků již uvedených do volného daňového oběhu. Ze spisu vyšlo najevo, že vybrané výrobky byly žalobcem objednány od společnosti XXX, s.r.o. Z těchto důvodů společnost Mol čerpací stanice, s.r.o., jakožto prodávající následně vybrané výrobky v množství 16.983 litrů prodala žalobci coby kupujícímu a k této obchodní transakci vystavila doklad o prodeji č. 3840309770 ze dne 29. 6. 2015. Uvedený doklad o prodeji nebyl při kontrole dopravy předložen. Žalovaný podotkl, že doklad o dopravě jako poslední z dokladů předvídaných v § 5 zákona o spotřebních daních bude pokrývat situace, kdy vybrané výrobky již byly uvedeny do volného daňového oběhu a zatím nedochází k jejich přeprodeji. Ačkoli se žalobce k dokladu o prodeji podle § 5 zákona o spotřebních daních vyjádřil, když uvedl, že řidiči byl tento doklad bezesporu vydán, ze spisu bylo zjištěno, že tomu tak nebylo. Řidič coby kontrolovaná osoba

předkládal v okamžiku kontroly k dopravovaným vybraným výrobkům pouze doklad DNL č. M285376, dále dodací nákladní list M 285376, doklad označený jako Příloha k dodacímu/nákladnímu listu č. M285376 ze dne 29. 6. 2015 a stáčecí lístek z téhož dne. I kdyby žalovaný akceptoval stav, že by se u dodacího nákladního listu jednalo o daňový doklad, bylo by z něj patrné toliko to, že plátce daně (XXX, a.s.) prodal vybrané výrobky v množství 17.004 litrů společnosti XXX, s.r.o. Této obchodní transakce se ale žalobce neúčastnil, neboť nebyl její stranou. Uvedený doklad podává základní informaci o tom, kým a komu byly vybrané výrobky uvedeny do volného daňového oběhu, ale již nijak nezobrazuje způsob nabytí vybraných výrobků žalobcem, k čemuž mělo dojít až následně, když se již vybrané výrobky nacházely ve volném daňovém oběhu a byly žalobcem nakoupeny od jiného subjektu. Žalobce proto tímto dokladem nemůže prokazovat zdanění zajištěných vybraných výrobků. Jelikož je žalobce povinen prokazovat se při dopravě vybraných výrobků aktuálními daňovými doklady předvídanými v § 5 zákona o spotřebních daních, bylo jeho povinností mít při sobě aktuální daňový doklad, na základě kterého nabyl dopravované vybrané výrobky. Doklad o prodeji, který byl vystaven společností XXX, s.r.o., při kontrole dopravy doložen nebyl.

5. K odvolací námitce, že žalobce byl účasten testovacího provozu vystavování dokladů pro prokazování zdanění dopravovaných vybraných výrobků v elektronické podobě, žalovaný uvedl, že analyzoval jednotlivé rozvozkové plány, které byly žalobcem k dopravě postupně zasílány prostřednictvím webového rozhraní Celní správy České republiky. Nejprve byl zaslán rozvozkový plán č. RP1506846-1 ze dne 29. 6. 2015, který byl digitálně podepsán žalobcem téhož dne v 8:38 hod. Z tohoto rozvozkového plánu byla zřejmá informace, že daňový sklad (Čepro, a.s.) uvedl do volného oběhu vybrané výrobky v množství 12.000 litrů, a to pro žalobce. Žalovaný zdůraznil, že tato skutečnost je v příkrém rozporu se skutkovými zjištěními, když skutečným nabyvatelem vybraných výrobků od plátce daně byla společnost XXX, s.r.o., která měla vybrané výrobky prodat dle uskutečněné objednávky žalobci a za tím účelem coby prodávající vystavit doklad o prodeji č. 3840309770 ze dne 29. 6. 2015. Z uvedeného rozvozkového plánu bylo dále evidentní, že 7.000 litrů mělo směřovat ke společnosti K., což žalovaný ověřil dle uvedeného identifikačního čísla, a další závoz 5.000 litrů měl směřovat k M. R. Tento závoz se ale nakonec neuskutečnil, neboť žalobce mezitím změnil dispozice této dopravy. Žalovaný rovněž poukázal na absenci čísla daňového dokladu. Jelikož žalobce musel z logistických důvodů změnit objednávky, bylo třeba v souladu s těmito následnými změnami opravit rozvozkový plán a zaslat jej Celní správě České republiky. O nutnosti změn se řidič P. F. (odvolatel II) dozvěděl již mezi 8:40 až 9:00 hod. dne 29. 6. 2015, nicméně aktuální změny kontrolnímu orgánu před zahájením dopravy nenahlásil a opravený rozvozkový plán č. RP1506876-1 ze dne 29. 6. 2015 (dále jen „opravený rozvozkový plán“) vytvořil a digitálně podepsal až v 13:21 hod téhož dne. Ze spisu je zřejmé, že v této době již doprava dávno probíhala, řidič měl za sebou jeden z plánovaných závozů a v této době zároveň již 3 hodiny probíhala kontrola dopravy vybraných výrobků, která následně vyústila ve vydání rozhodnutí o zajištění vybraných výrobků.
6. Žalovaný konstatoval, že opravený rozvozkový plán nebyl vytvořen a zaslán na zadanou adresu Celní správy České republiky před zahájením dopravy vybraných výrobků, ale byl vytvořen až v průběhu kontroly na základě telefonické komunikace mezi žalobcem a řidičem, kdy již bylo zjištěno, že původně zasláný rozvozkový plán vykazuje nedostatky a

neodpovídá skutečnému stavu věci. Zdůraznil také, že žalobce se o nutnosti změn závozu dozvěděl ve velmi krátké době, která uběhla od vytvoření prvního rozvozevého plánu, a v odvolání do zajištění vybraných výrobků přímo uvedl, že skutečný stav místa určení zboží byl před nakládkou správně nahlášen daňovému skladu. Pokud tedy před zahájením dopravy žalobce změny hlásil daňovému skladu, nic mu nebránilo nahlásit tyto změny včas před zahájením dopravy také Celní správě České republiky a zaslat přitom aktuální a opravený rozvozevý plán.

7. Z opraveného rozvozevého plánu žalovaný zjistil, že nabyvatelem vybraných výrobků v množství 17.000 litrů je žalobce, číslo daňového dokladu v opraveném rozvozevém plánu opět uvedeno nebylo a co se týče složení, tak 10.000 litrů mělo směřovat ke společnosti M. do Strančic a 7.000 litrů ke společnosti K.. Porovnáním údajů v obou rozvozevých plánech je zjevné, že došlo ke změně množství vybraných výrobků a ke změně osoby, u níž měla být část vybraných výrobků stočena. Tyto změny nebyly v reálné době kontrolnímu orgánu nahlášený, a pokud došlo k jejich nahlášení až v průběhu probíhající dopravy a impulzem k tomuto měla být telefonická komunikace, nelze pohlížet na takto zaslaný rozvozevý plán jako na řádně a včas zaslaný, ale jako na účelový krok ze strany žalobce. Žalovaný také zjistil, že na zadanou adresu Celní správy byl žalobcem zaslán ještě další rozvozevý plán č. RP1506844-1 ze dne 29. 6. 2015, který se však nevztahoval k předmětné dopravě, neboť na něm byl uveden jiný dopravní prostředek, nesedělo ani množství vybraných výrobků, místa určení, která byla uvedena pomocí obecného ukazatele obce a subjekty, k nimž měly být vybrané výrobky dopraveny.
8. Žalovaný shrnul, že způsob elektronické komunikace žalobce s celním úřadem nebyl vůbec standardní a vykazoval celou řadu zmatečných kroků. Žalobce vyhotovil a zaslal opravený rozvozevý plán, který jako jediný mohl podporovat jeho skutkovou verzi, až v důsledku zjištění, že předchozí rozvozevý plán se k dané dopravě nevztahoval a v době, kdy doprava již dávno probíhala. V této souvislosti žalovaný považoval za potřebné zdůraznit, že prokazovat zdanění prostřednictvím dokladu, který byl vytvořen až po zahájení dopravy vybraných výrobků, nelze.
9. Dle materiálu k alternativním postupům se zdanění vybraných výrobků má prokazovat vydaným daňovým dokladem, stáčecím listem a přiloženým rozvozevým plánem. Daňovým dokladem se přitom rozumí jakýkoli doklad předvídaný § 5 zákona o spotřebních daních, který bude zobrazovat skutečný stav věci. V případě žalobce bylo třeba předložit takový doklad, na základě kterého by bylo zřejmé, jakým způsobem vybrané výrobky nabyt, tj. doklad o prodeji č. 3840309770 ze dne 29. 6. 2015. Ze spisu bylo zjištěno, že doklad o prodeji nebyl při kontrole předložen a do sféry vlivu celního úřadu se dostal až dodatečně po kontrole a nebyl uveden ani v rozvozevých plánech, které žalobce zaslal Celní správě České republiky elektronicky. V případě dalšího dokladu označeného jako DNL M285376 (dále jen „doklad DNL“) se nejednalo o doklad podle § 5 zákona o spotřebních daních. Tato skutečnost byla podpořena tvrzením výstavce (Čepro, a.s.), který na něm přímo deklaroval, že se nejedná o doklad podle § 5 nebo § 6 zákona o spotřebních daních. Doklad DNL vypovídal pouze o tom, kam a odkud má být zásilka poslána, byl důkazem o existenci zásilky s jedinečným číslem a upozornil na to, co bylo obsahem zásilky a v jakém množství. Tento doklad ani z formálního hlediska nenaplnil

požadavky daňového dokladu, neboť neobsahoval všechny zákonné náležitosti. Nejdůležitější je však jeho posouzení z hlediska materiálního, kdy sám výstavce projevil vůli, dle které se nejednalo o doklad podle § 5 nebo § 6 zákona o spotřebních daních. Jak dodací nákladní list, tak i doklad DNL deklarovaly prodej motorové nafty v množství 17.004 litrů od plátce daně (Čepro, a.s.) nabyvateli (XXX, s.r.o.). Zdanění a nakládání s vybranými výrobky přitom prokazoval žalobce, tedy odlišný subjekt. Při kontrole bylo navíc zjištěno, že se v dopravním prostředku nacházelo pouze 6.967 litrů motorové nafty. Oba posuzované doklady proto nekorespondovaly se stavem uvedeným v rozvozovém plánu původním i opraveném a rovněž nerefletovaly ani stav zjištěný při kontrole.

10. K dalšímu dokladu, který byl ke kontrole doložen a kterým byl ručně vyplněný dokument označený jako Příloha k dodacímu/nákladnímu listu (k dokladu o dopravě) č. M285376 ze dne 29. 6. 2015 (dále jen „příloha k dodacímu nákladnímu listu“), žalovaný uvedl, že jeho výstavcem je žalobce, který tímto deklaroval dvě místa určení, kam mají vybrané výrobky směřovat (společnostem M. a K.). Příloha k dodacímu nákladnímu listu byla směřována k dodacímu nákladnímu listu, který ale řešil vztahy mezi plátcem daně (Čepro, a.s.) a nabyvatelem (příjemcem a vlastníkem) – společností XXX, s.r.o., tedy opět bez vlivu na postavení žalobce. Zároveň bylo z přílohy k dodacímu nákladnímu listu patrné, že má představovat přílohu dokladu o dopravě. Jaký doklad o dopravě byl tím zamýšlen, se žalovaný nedozvěděl, neboť žádný doklad o dopravě podle § 5 odst. 4 zákona o spotřebních daních v daném řízení doložen nebyl.
11. Ani další předložený doklad označený jako „*Stáčecí lístek/dodací list obsahuje náležitosti dokladu o prodeji dle ust. § 5 odst. 3 zákona č. 353/2003 Sb.*“ (dále jen „stáčecí lístek“) nesplnil náležitosti daňového dokladu předvídaného v § 5 zákona o spotřebních daních. Ze stáčecího lístku nebylo vůbec zřejmé, jaký vybraný výrobek byl stočen, tudíž jej nebylo možno vůbec ztotožnit se zajištěným vybraným výrobkem, rovněž v něm absentovalo uvedení výše spotřební daně celkem. Žalovaný poukázal rovněž na skutečnost, že dle obsahového hlediska má tento doklad obsahovat náležitosti dokladu o prodeji podle § 5 odst. 3 zákona o spotřebních daních, čemuž nasvědčovalo i označení stran – prodávající a kupující. V porovnání s přílohou k dodacímu a nákladnímu listu bylo zjevné, že tento doklad se měl vztahovat k jinému dokladu, a to k dokladu o dopravě. Jak doklad o prodeji, tak doklad o dopravě přitom představují dva odlišné typy daňových dokladů, které jsou vydávány s diametrálně odlišnými právními důsledky a ve zcela rozdílných situacích. Na základě těchto nesrovnalostí proto bylo možno důvodně pochybovat minimálně o povaze transakce, která měla být žalobcem realizována směrem ke společnosti M. s.r.o., neboť nebylo zřejmé, zda se jednalo o prodej vybraných výrobků, kdy by bylo třeba vystavit doklad podle § 5 odst. 3 zákona o spotřebních daních, nebo o jiný typ transakce, který by byl krytý dokladem o dopravě podle § 5 odst. 4 zákona o spotřebních daních.
12. Stav dokladový (formální) tedy byl v rozporu se stavem materiálním. Z rozvozových plánů bylo zjištěno, že XXX, a.s., jako daňový sklad (a plátce daně) mělo vybrané výrobky prodat žalobci coby jejich nabyvateli. Pokud by toto tvrzení bylo pravdivé, vystavilo by XXX, a.s., bezodkladně při uvedení vybraných výrobků do volného daňového oběhu daňový doklad podle § 5 odst. 2 zákona o spotřebních daních, a to pro žalobce jako nabyvatele a tento doklad, resp. jeho číslo by pak bylo třeba zanést do rozvozového plánu. Toto zjištění je ale v příkrém rozporu se skutkovou verzí představenou jak řidičem, tak

žalobcem, a tím, že žalobce koupil vybrané výrobky na základě dokladu o prodeji podle § 5 odst. 3 zákona o spotřebních daních od společnosti XXX, s.r.o., která je nabyta od plátce daně (XXX, a.s.) bez odkladu po jejich vyjmutí z daňového skladu.

13. Skutkovou verzi, která byla žalobcem představena, a to že po nakládce 17.004 litrů motorové nafty pokračoval na dvě místa stočení, do společnosti M. v obci Strančice, kde měl stočit 10.000 litrů a potom měl jet do společnosti K. Vinohrady, kde měl stočit zbylých 7.000 litrů, posoudil žalovaný jako uvěřitelnou. Akcentoval, že pokud dojde *ad hoc* ke změnám v naplánovaných objednávkách, což se v praxi může stát, tak i v takových případech musí být při kontrole doloženy aktuální daňové doklady, které budou dokládat aktuálně zjištěný skutkový stav a zároveň také budou zohledňovat dopravované množství vybraných výrobků. V posuzovaném případě tomu tak nebylo, neboť doklady doložené při kontrole vykazovaly celou řadu nedostatků a nekorespondovaly ani se zjištěným skutkovým stavem.
14. Řádné plnění evidenčních povinností má dle žalovaného z pohledu zákona o spotřebních daních svůj nezastupitelný smysl, nicméně je třeba si uvědomit, že samotná skutečnost, že subjekt bude disponovat řádným (perfektním) daňovým dokladem, který bude obsahovat všechny zákonem předpokládané náležitosti, ještě automaticky nemusí znamenat, že vybraný výrobek byl skutečně zdaněn. Tuto skutečnost žalobce zjevně ignoroval, ačkoli v jeho případě nebyl doložen ani perfektní daňový doklad.
15. Na povinnost prokazovat zdanění vybraných výrobků uvedených do volného daňového oběhu navazuje kogentní ustanovení § 5 odst. 6 zákona o spotřebních daních, jehož první věta stojí na závěru, že bez některého z dokladů nelze vybrané výrobky uvedené do volného daňového oběhu dopravovat. Ustanovení § 5 odst. 6 zákona o spotřebních daních ukládá evidenční povinnost k dopravovaným vybraným výrobkům a je pak provázáno § 42 odst. 1 zákona o spotřebních daních. Ustanovení § 5 odst. 6 věta druhá zákona o spotřebních daních připouští variantu dopravy bez dokladu, ovšem pouze za předpokladu, že by byl před zahájením dopravy předmětný doklad přijat celním úřadem skrze jeho elektronický portál, k čemuž v posuzovaném případě nedošlo. Za této situace proto na posuzovaný případ platí právní úprava § 5 odst. 6 věty první zákona o spotřebních daních, když doprava měla být prováděna s aktuálním daňovým dokladem.
16. Jakkoli se může opatření zakotvené v § 5 odst. 6 věty první zákona o spotřebních daních jevit jako nepřiměřeně tvrdé a přísné, úmyslem jeho existence se podle zákonodárce stala regulace režimu dopravy vybraných výrobků tak, aby byly doklady podle § 5 zákona o spotřebních daních přepravovány společně s vybranými výrobky, a přispěly tak k individualizaci a ztotožnění druhově určeného zboží, což je jeden z podstatných důvodů, proč zákon o spotřebních daních klade zvláštní požadavky na vedení přesné daňové dokumentace (viz např. rozsudek NSS ze dne 20. 8. 2009 č.j. 1 Afs 81/2009-68). Vzhledem k tomu, že fikce dopravy bez dokladu za podmínek podle § 5 odst. 6 věty druhé zákona o spotřebních daních naplněna nebyla, lze na posuzovaný případ vztáhnout závěry vztahující se k předchozí právní úpravě účinné do 31. 12. 2015 vyjádřené v rozsudku NSS ze dne 27. 11. 2014 č.j. 10 Afs 148/2014-70. Judikatura NSS dovodila důležitost a kladení zvláštních požadavků na vedení daňové dokumentace s ohledem na specifikum charakteru vybraných výrobků, obzvláště minerálních olejů.

17. Jelikož posuzované doklady vykazovaly značné nedostatky, přičemž se nejednalo o nepodstatné maličkosti, které by bylo možno v kontextu posouzení věci bez dalšího přehlédnout, žalovaný konstatoval, že pravdivost těchto dokladů byla vyvrácena, a proto z hlediska aplikace § 42 odst. 1 zákona o spotřebních daních je třeba na danou situaci hledět tak, jako kdyby doklad podle § 5 zákona o spotřebních daních nebyl vůbec předložen. Doklad, jehož správnost byla vyvrácena, nemůže prokazovat, že se jedná o vybraný výrobek zdaněný (viz např. rozsudek NSS ze dne 22.1.2009 č.j. 2 Afs 110/2008-205). Žalovaný na tomto místě poukázal rovněž na rozsudky NSS ze dne 12. 4. 2006 č.j. 5 Afs 40/2005-72 nebo ze dne 21. 10. 2008 č.j. 2 Afs 90/2008-69, z nichž vyplývá další závěr, že již sám o sobě nemůže být věrohodný doklad, obsahuje-li údaj, který není pravdivý.
18. I kdyby se žalovaný přiklonil na stranu žalobce a akceptoval by situaci, že doklad při kontrole doložen byl, byť vykazoval nedostatky [viz odlišná kvalifikace zajištění vybraných výrobků podle § 42 odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních], přesto by skrze skutková zjištění a provedené hodnocení důkazů nemohl dospět k závěru, že v tomto řízení jsou naplněny podmínky pro uvolnění zajištěných vybraných výrobků podle kvalifikace uvedené v § 42c odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních, a to proto, že žalobce neprokázal, že by zajištěné vybrané výrobky byly zdaněny.
19. Skutečnost, zda zajištěné vybrané výrobky byly zdaněny, prokazuje daňový subjekt, v daném případě žalobce, který toto tvrdí. Žalovaný odkázal na judikaturu NSS vyjadřující se k otázce rozložení důkazního břemene v daňovém řízení, např. na rozsudek NSS ze dne 24. 11. 2010 č.j. 5 Afs 88/2009-133, jehož závěr je takový, že *daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní*. V posuzovaném případě žalobce sice doložil několik dokladů, ale jejich věrohodnost byla žalovaným zpochybněna, přitom žalovaný prokázal důvodnost svých pochyb. Žalovaný tvrzení, že zajištěné vybrané výrobky jsou zdaněny, neuvěřil. V souvislosti se zásadami rozložení důkazního břemene v řízení proto neobstojí žalobcovo tvrzení, že pokud doklady vykazovaly nějaké nesprávné nebo nepravdivé údaje, bylo na celním úřadu, aby je ověřil.
20. Skutečnost, že dosud nebylo s dopravcem zahájeno vyměřovací řízení, nemá sama o sobě žádný vliv na posuzované řízení. Žalovaný v této souvislosti podotkl, že nelze vyloučit, že vyměřovací řízení již bylo zahájeno, protože tento typ řízení je řízením z moci úřední, které je povinen celní úřad zahájit bez zbytečného odkladu, jakmile se dozví o skutečnostech svědčících pro jeho zahájení. Zmínil rovněž, že z hlediska vymezení vazeb uvedených řízení jsou řízení o zajištění a řízení o zajištěných vybraných výrobcích nezávislá na daňovém vyměřovacím řízení (viz např. rozsudek NSS ze dne 3. 3. 2010 č.j. 1 Afs 12/2010-107). Kromě postihu za nedodržení povinností evidenčního charakteru je smyslem propadnutí též ochrana společnosti před nedovoleným nakládáním s vybranými výrobky z důvodu jejich vysokého zdanění, a tedy hrozících nemalých daňových úniků.
21. V žalobě proti napadenému rozhodnutí žalobce uvedl, že jak odvolací řízení vedené žalovaným, tak řízení před správním orgánem prvního stupně jsou stíženy závažnými vadami, v jejichž důsledku bylo porušeno právo žalobce na spravedlivý proces.

22. V prvním žalobním bodě žalobce namítl absenci dokazování v řízení. Uvedl, že v řízení před správními orgány obou stupňů nebylo ve věci provedeno jakékoli dokazování ve smyslu § 92 daňového řádu, ačkoli se jedná o jediný způsob obstarání skutkového podkladu pro vydání rozhodnutí či jiný procesní postup a v daňovém řízení jde, vedle vlastního rozhodování, o nejdůležitější procesní činnost správce daně. To, že nebylo provedeno dokazování, vyplývá ze skutečnosti, že správní orgán prvního stupně toto sám konstatoval v „Postoupení odvolání s příslušnou částí daňového spisu a stanoviskem“ ze dne 8. 4. 2016, jakož i ze skutečnosti, že ve spise není jakýkoli úřední záznam o hodnocení důkazů ve smyslu § 92 odst. 7 daňového řádu, přičemž toto hodnocení se neuvádí ani v jiné písemnosti založené ve spise, tj. před vydáním rozhodnutí ve věci. Rovněž žalovaný v odvolacím řízení neprovedl žádné dokazování, přestože si uvedeného nedostatku (absence dokazování v rámci řízení před správním orgánem prvního stupně) musel být vědom. Pokud tedy žalovaný odůvodnil napadené rozhodnutí důkazy, které nebyly v řízení před správním orgánem prvního stupně získány v rámci dokazování podle § 92 daňového řádu, měl tři možnosti, buď:

a) pokud se domníval, že uvedená absence dokazování po prověření nebude mít vliv na výrok rozhodnutí, neměl je v rámci konečného rozhodnutí zohlednit. Z důvodu přezkoumatelnosti však tato skutečnost měla být minimálně obsahem odůvodnění napadeného rozhodnutí s vysvětlením, proč podle žalovaného absence dokazování neměla vliv na výrok rozhodnutí;

b) pokud zjistil, že absence dokazování má vliv na výrok rozhodnutí správního orgánu prvního stupně, měl zjistit, zda je ovlivněný výrok napaden odvoláním a pokud ano, měl toto zohlednit při vydání konečného rozhodnutí, tj. měl postupovat podle § 115 daňového řádu a seznámit žalobce před vydáním rozhodnutí se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují a umožnit žalobci, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení důkazních prostředků;

c) pokud zjistil, že absence dokazování má vliv na výrok rozhodnutí celního úřadu, pak měl zjistit, zda je ovlivněný výrok napaden odvoláním a pokud ne, pak měl nařídít přezkoumání rozhodnutí podle § 121 a násl. daňového řádu, neboť v odvolacím řízení je vázán rozsahem odvolání tak, jak jej vytyčil odvolatel.

Žalovaný však nepostupoval ani jedním z uvedených způsobů a absenci dokazování v rámci řízení před správním orgánem prvního stupně pouze bez dalšího akceptoval.

23. Žalobce rovněž namítl, že žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí poukázal na důkazy, které správní orgán prvního stupně v rámci svého řízení nijak nezmiňoval. Jedná se zejména o i) odvolání žalobce proti rozhodnutí o zajištění vybraných výrobků, ii) rozvozový plán č. RP 1506844-1 ze dne 29. 6. 2015 a iii) rozhodnutí o zajištění předmětných vybraných výrobků (vše je žalovaným zmíněno na str. 10 napadeného rozhodnutí). Dle stávající judikatury NSS se jedná v takovém případě o provedení dokazování ve smyslu § 115 odst. 2 daňového řádu se všemi s tím spojenými povinnostmi žalovaného a právy žalobce. Žalobce v této souvislosti odkázal na rozhodnutí NSS ze dne 28. 8. 2014 č.j. 7 Afs 79/2013-27. Absence dokazování v celém řízení měla zásadní dopad na práva žalobce. Předně není zřejmé, jak správní orgány obou stupňů obstaraly ve věci skutkový podklad pro rozhodnutí, když neprovedly jediný důkazní prostředek ve smyslu § 92 daňového řádu. Žalobce k tomu dodal, že v rámci místního šetření nemůže docházet k dokazování. Žalobce byl z procesu zjišťování skutkového podkladu pro rozhodnutí

uvedeným postupem obou správních orgánů zcela vyloučen a neměl žádnou možnost se tohoto procesu účastnit. V žádném stádiu řízení před vydáním rozhodnutí nebyl seznámen správními orgány s tím, jak hodnotí důkazy, které skutečnosti považují za prokázané, a které nikoli, přičemž však při řádném postupu žalovaného i správního orgánu prvního stupně k tomu ve smyslu § 92 odst. 7 a § 115 odst. 2 daňového řádu zcela jistě mělo dojít.

24. Ve druhém žalobním bodě žalobce namítl, že předmětné vybrané výrobky byly dopravovány v souladu s právním řádem ČR, především s řádnými doklady dle § 5 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních (dále jen „zákon o spotřebních daních“). Pokud tyto doklady vykazovaly vady, jednalo se o vady v rovině nesprávných nebo nepravdivých údajů, jak je předvídá ustanovení § 42c zákona o spotřebních daních. Správní orgány se tak měly v řízení zabývat skutečností, zda vybrané výrobky byly řádně zdaněny či nikoli. Žalobce nesouhlasil se závěry žalovaného, že skutečnost, zda zajištěné vybrané výrobky byly zdaněny, prokazuje žalobce, neboť závěry uvedené v rozhodnutí NSS ze dne 24. 11. 2010 č.j. 5 Afs 88/2009-133 na daný případ nedopadají, resp. toto rozhodnutí je nepřiléhavé. Důvodem je, že žalobce nemá v předmětné věci povinnost daň přiznat, tj. nemá břemeno tvrzení ani důkazní, a to ani s odkazem na § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních, neboť nejsou splněny zde uvedené podmínky, zejména žalobce neuváděl vybrané výrobky do volného daňového oběhu. Žalobce tedy není v daném případě plátcem daně. Dle názoru žalobce leží naopak důkazní břemeno ohledně skutečností rozhodných pro uplatnění následku za porušení povinnosti při správě daní, přičemž tímto následkem bezesporu je i propadnutí vybraných výrobků, dle § 92 odst. 5 písm. e) daňového řádu na správci daně, tj. na žalovaném, případně na správním orgánu prvního stupně. Oba správní orgány tak měly povinnost zabývat se otázkou, zda jsou splněny podmínky § 42c odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních, zda tedy byly vybrané výrobky zdaněny. Není bez významu, že správní orgán prvního stupně zaslal účastníkovi řízení, panu P. F. výzvu dle § 92 odst. 4 daňového řádu v řízení dle § 42b odst. 1 zákona o spotřebních daních ohledně předložení originálů dokladů prokazujících řádné zdanění spotřební daní u zajištěných vybraných výrobků. Z toho plyne, že vydáním této výzvy dal správní orgán jasně najevo, že minimálně pan P. F. (s dopady i pro žalobce) své důkazní břemeno v tomto směru, tj. pokud jde o řádné zdanění vybraných výrobků, unesl. Měl-li správní orgán za to, že pan P. F. unesl své důkazní břemeno, bylo nezbytné, aby předtím prováděl průběžné hodnocení důkazů. Toto se mělo provádět obdobným způsobem jako hodnocení důkazů dle § 92 odst. 7 daňového řádu. Požadavkem pak je, aby výsledky byly pro daňový subjekt dostupné a přezkoumatelné. Nic z toho se však s ohledem na absenci dokazování ze strany žalovaného ani správního orgánu prvního stupně nestalo.
25. Ve třetím žalobním bodě žalobce namítl porušení zásady legitimního očekávání podle § 8 odst. 2 daňového řádu. Uvedl, že žalovaný, resp. správní orgán prvního stupně ve zcela obdobném případě zajištění vybraných výrobků u řidiče pana M. B. rozhodl dne 21. 1. 2016 o uvolnění zajištěných vybraných výrobků (rozhodnutí Celního úřadu pro hlavní město Prahu č.j. 8649-3/2016-510000-12, které je vedeno ve stejném spisu jako řízení, jež je napadeno touto žalobou). Žalobce legitimně očekával, že i v předmětné věci dojde k uvolnění zajištěných vybraných výrobků. Rozhodnutí o jejich propadnutí bylo pro něj zcela neočekávané a překvapivé, a to zejména za situace, kdy žádný ze správních orgánů odklon od své předchozí rozhodovací praxe nijak neavizoval a ani v odůvodnění

rozhodnutí se tímto odklonem nezabýval. I tímto postupem bylo porušeno právo žalobce na spravedlivý proces.

26. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. Ve vyjádření k žalobě odmítl žalobcem tvrzené nedostatky napadeného rozhodnutí a konstatoval, že rozhodnutí správních orgánů obou stupňů jsou zákonná a byla vydána na základě spolehlivě zjištěného skutkového stavu.
27. K prvnímu žalobnímu bodu uvedl, že tento nebyl obsahem odvolání žalobce ze dne 4. 3. 2016. Žalovaný tedy nemohl na tuto námitku v napadeném rozhodnutí reagovat. Pokud měl žalobce za to, že celní úřad neprovedl dokazování, nebo že toto nebylo dostatečné, mohl a měl tuto námitku uplatnit již v odvolacím řízení. Žalovaný zároveň odmítl tvrzení žalobce, že si musel být vědom uvedeného nedostatku. Žalovaný rozhodl na základě celním úřadem předloženého spisového materiálu. Žalobce věděl o tom, že bylo zahájeno řízení podle § 42b zákona o spotřebních daních, neboť o tom byl informován celním úřadem oznámením o zahájení řízení ze dne 12.2.2016 č.j. 18080-7/2016-510000-12. V zahájeném řízení mohl uplatňovat všechna svá práva včetně nahlížení do spisu. Žalovaný neprováděl dokazování proto, že to nepovažoval za nutné, nebyl tedy důvod postupovat podle § 115 daňového řádu. K žalobcem odkazovanému rozhodnutí NSS ze dne 28. 8. 2014 č.j. 7 Afs 79/2013-27 žalovaný poznamenal, že toto rozhodnutí neřeší daný případ, neboť zde šlo o vyměřovací řízení, které je samostatným řízením. V posuzované věci jde o rozhodnutí o propadnutí vybraných výrobků, které navazuje na rozhodnutí o jejich zajištění, které je rozhodnutím předběžným a neřeší osud zajištěného zboží. V řízení o zajištění vybraných výrobků se vycházelo ze skutkového stavu, který tu byl v době zajištění a který v řízení o propadnutí vybraných výrobků nedoznal žádných podstatných změn, a to také proto, že jak řidič, u něhož byly vybrané výrobky zajištěny, tak ani žalobce se v průběhu řízení nevyjadřovali a nenavrhovali žádné další důkazní prostředky, ačkoli o tom byli řádně poučeni. Rozhodnutí o zajištění vybraných výrobků bylo ukončeno pravomocným rozhodnutím, kdy žalovaný pečlivě hodnotil jednotlivé předložené doklady, a to buď přímo při kontrole, nebo později žalobcem zaslané elektronicky a doložené dodatečně po kontrole. Pokud žalobce odkázal na uvedené rozhodnutí soudu a zcela účelově z něho vytrhává pouze část textu a činí z něho závěry o pochybení správce daně, případně žalovaného, žalovaný se s těmito námitkami neztotožnil, a to z důvodů uvedených v napadeném rozhodnutí.
28. Ke druhému žalobnímu bodu žalovaný uvedl, že předložené doklady hodnotil včetně jejich dopadů na případné zdanění vybraných výrobků, když nakonec dospěl k závěru, že stav formální není v souladu se stavem materiálním a takový doklad už z povahy věci nemůže prokazovat zdanění vybraných výrobků. Žalobcem předložené doklady vykazovaly takové nedostatky, že z nich nebylo možné učinit závěr, že se jednalo o doklad prokazující zdanění vybraných výrobků. To, že nebylo zahájeno vyměřovací řízení, neznamena, že takové řízení nebylo nebo nebude zahájeno a že napadené rozhodnutí je nezákonné. Vyměřovací řízení je samostatné řízení nezávislé na řízení o propadnutí vybraných výrobků. V podrobnostech žalovaný odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí na str. 6-16.
29. Ke třetímu žalobnímu bodu žalovaný konstatoval, že mu není znám žalobcem uváděný případ řešený celním úřadem rozdílně, proto se k němu nemůže vyjádřit. Zdůraznil však,

že v těchto případech celní úřady rozhodují konzistentně, vždy podle okolností daného případu, neboť se většinou nejedná o naprosto skutkově totožné věci. Jde o individuální případy a tyto věci nelze paušalizovat. Naopak touto paušalizací by mohlo dojít k poškození daňových subjektů. Tato zásada neznamená automaticky, že žalobce má nárok, aby v jeho věci bylo rozhodnuto jím požadovaným způsobem v jeho prospěch. Zásada legitimního očekávání účastníka správního řízení nemůže mít absolutní hodnotu a je bezesporu omezena jinými zásadami, např. zásadou zákonnosti. V daném případě došlo k porušení zákona, a proto bylo rozhodnuto o propadnutí vybraných výrobků. V případě žalobce tedy zásada legitimního očekávání porušena nebyla.

30. Při ústním jednání před soudem, které se konalo dne 12. 9. 2019, žalobce prostřednictvím svého zástupce odkázal na podanou žalobu a zdůraznil, že napadenému rozhodnutí, jakož i rozhodnutí celního úřadu nepředcházelo žádné dokazování. Obě rozhodnutí jsou proto nepřezkoumatelná. Správní orgán prvního stupně nepostupoval podle § 92 odst. 7 daňového řádu, a žalobce tudíž neměl možnost reagovat na závěry o jeho skutkových zjištěních. Rovněž žalovaný v odvolacím řízení tyto vady nezjistil, a vada se proto opakovala. Žalovaný při jednání setrval na svém návrhu na zamítnutí žaloby a v podrobnostech odkázal na vyjádření k žalobě. Neztotožnil se s tvrzením žalobce, že nebyl seznámen s podklady pro rozhodnutí, když součástí spisového materiálu je vyrozumění, kterým správce daně vyzval žalobce, aby se s podklady seznámil. Pokud jde o odvolací řízení, žalovaný akcentoval, že skutkový stav nedoznal změn, proto žalovaný žádné dokazování neprováděl.
31. Městský soud v Praze na základě podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které jeho vydání předcházelo, a to v mezích uplatněných žalobních bodů. V posuzované věci vyšel z následně uvedené právní úpravy:
32. Podle § 5 odst. 1 zákona o spotřebních daních v relevantním znění 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 potřebu (§ 4 odst. 6, § 32 odst. 2, 4 a 5).
33. Podle § 5 odst. 3 zákona o spotřebních daních v relevantním znění doklad o prodeji podle odstavce 1, který je prodávající povinen při prodeji vybraných výrobků bezodkladně vydat, musí obsahovat tyto údaje: a) obchodní firmu nebo jméno, sídlo a daňové identifikační číslo prodávajícího, b) obchodní firmu nebo jméno, sídlo nebo místo pobytu a daňové identifikační číslo, bylo-li přiděleno, kupujícího, c) množství prodaných 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 prodeji, f) číslo dokladu o prodeji.
34. Podle § 5 odst. 6 zákona o spotřebních daních v relevantním znění vybrané výrobky uvedené do volného daňového oběhu lze dopravovat pouze s daňovým dokladem, dokladem o prodeji, dokladem o dopravě nebo rozhodnutím podle odstavce 5. Na vybrané

výrobky uvedené do volného oběhu dopravované bez a) daňového dokladu, dokladu o prodeji nebo dokladu o dopravě se hledí, jako by byly dopravovány s příslušným dokladem, pokud byl příslušný doklad před zahájením dopravy přijat správcem daně prostřednictvím elektronického portálu správce daně, nebo b) rozhodnutí podle odstavce 5 se hledí, jako by byly dopravovány s tímto rozhodnutím, pokud bylo toto rozhodnutí před zahájením dopravy oznámeno.

35. Podle § 42 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních v relevantním znění správce daně zajistí vybrané výrobky, popřípadě i dopravní prostředek, který je dopravuje, jestliže zjistí, že vybrané výrobky jsou dopravovány bez dokladu uvedeného v § 5.
36. Podle § 42c odst. 1 zákona o spotřebních daních ve znění účinném do 31. 12. 2015 správce daně rozhodne o uvolnění a) zajištěných vybraných výrobků, pokud se prokáže, že s nimi nebylo nakládáno způsoby uvedenými v § 42 odst. 1 nebo b) dopravního prostředku, pokud se prokáže, že s vybranými výrobky, které tento dopravní prostředek dopravoval, nebylo zacházeno způsoby uvedenými v § 42 odst. 1.
37. Podle § 42c odst. 1 zákona o spotřebních daních ve znění účinném od 1. 1. 2016 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.
38. Podle § 42d odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních v relevantním znění pokud správce daně nerozhodne o uvolnění vybraných výrobků nebo dopravního prostředku, rozhodne o jejich propadnutí v případě, že je vlastník těchto výrobků nebo dopravního prostředku znám.
39. Podle § 92 odst. 4 daňového řádu pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence.
40. Podle § 92 odst. 5 písm. e) daňového řádu správce daně prokazuje skutečnosti rozhodné pro uplatnění následku za porušení povinnosti při správě daní.
41. Podle § 92 odst. 7 daňového řádu správce daně po provedeném dokazování určí, které skutečnosti považuje za prokázané a které nikoliv a na základě kterých důkazních prostředků; o hodnocení důkazů sepíše úřední záznam, pokud se toto hodnocení neuvádí v jiné písemnosti založené ve spise.
42. Po provedeném řízení dospěl soud k závěru, že žaloba není důvodná.
43. Žalobce uplatnil celkem tři žalobní námítky (body). V prvním žalobním bodě namítl absenci dokazování v celém řízení. V rámci této žalobní námítky uvedl, že nebyl v žádném stádiu řízení před vydáním rozhodnutí seznámen s tím, jak správní orgány hodnotily důkazy a jaká skutková zjištění z nich učinily. Poukázal přitom na právní úpravu daňového řádu, zejména jeho ustanovení § 92 odst. 7 a § 115 odst. 2 a namítl, že pokud

správní orgány neprovedly jediný důkazní prostředek, není zřejmé, jak obstaraly ve věci skutkový podklad. Nemohlo tedy dojít k zákonnému důkazu ve věci.

44. Soud v rámci vypořádání této žalobní námitky považuje za vhodné předeslat, že dokazování je v širším a obecném slova smyslu třeba chápat jako procesní činnost správního orgánu směřující ke zjištění skutkového stavu, na základě kterého může správní orgán vydat rozhodnutí nebo učinit jiný procesní postup. Jde tedy o způsob, kterým je správním orgánem obstaráván podklad pro plnění jeho rozhodovací či jiné činnosti. Zdrojem relevantního skutkového poznání (důkazu) jsou nositelé informací, tedy osoby či věci. V užším smyslu lze dokazováním rozumět použití konkrétních důkazních prostředků jakožto odpovídající procesní formy zjišťování informací (listiny – jejich čtení, resp. zjištění jejich obsahu, výslech svědků, znalců, poslech audiozáznamu, sledování a poslech audiovizuálního zvukového záznamu, ohledání věci apod.). Informace získaná pomocí důkazního prostředku, tedy výsledek procesu poznávání, je důkazem v procesním smyslu a je předmětem hodnocení ze strany správního orgánu. Důkazní prostředky, resp. prameny konkrétního poznání označuje zpravidla účastník správního řízení, neboť je v jeho zájmu prokázat svá (relevantní) tvrzení. Ten je také může, podle povahy důkazního prostředku, předložit (listiny, jinak hmotně zachycený zdroj informací apod.). Pro účely daňového řízení platí, že správce daně je oprávněn sám vyhledávat důkazní prostředky (§ 78 odst. 1 daňového řádu).
45. V nyní posuzované věci správní orgán prvního stupně ve svém rozhodnutí přehledně uvedl důkazy (důkazní prostředky), které v předmětné věci shromáždil (viz strana 6-8 rozhodnutí celního úřadu), a dále naprosto srozumitelným způsobem popsal, jaká skutková zjištění z nich učinil. Správní orgán prvního stupně se též dostatečně podrobně zabýval hodnocením takto zjištěných skutečností. V tomto kontextu soud poznamenává, že žalobce neuplatnil žádnou žalobní námitku, kterou by brojil proti nesprávnosti (nezákonnosti) konkrétního skutkového zjištění či jeho hodnocení ze strany správního orgánu. Nutno zdůraznit, že podkladem pro rozhodnutí byly výhradně listiny (včetně protokolu o místním šetření) a nikoli jiné důkazní prostředky, např. výslech svědků, znalce či ohledání věci. Na tomto místě soud považuje za vhodné připomenout, že daňový řád správci daně neukládá, aby dokazování listinou provedl určitým formalizovaným postupem. Řečeno jinak, zjištění učiněná z listiny není třeba realizovat za osobní účasti daňového subjektu/třetí osoby, popřípadě zaznamenat v protokolu (podle § 60 odst. 1 daňového řádu správce daně obligatorně sepisuje protokol pouze o ústních podáních a jednáních při správě daní). Bez povšimnutí nelze ponechat ani to, že většina listin, z nichž správní orgán prvního stupně vycházel, byla předložena právě žalobcem či řidičem (jenž byl druhým účastníkem předmětného řízení), který vybrané výrobky přepravoval, a žalobci tak musel být obsah těchto listin znám. Podle § 93 odst. 1 věta první daňového řádu přitom platí, že *jako důkazních prostředků lze užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem, a to i těch, které byly získány před zahájením řízení*. Na závěru, že správní orgán prvního stupně provedl dokazování listinami, které shromáždil, nemůže nic změnit ani jeho konstatování uvedené v listině označené jako „Postoupení odvolání s příslušnou částí daňového spisu a stanoviskem“ ze dne 8. 4. 2016, že *„vzhledem k charakteru rozhodnutí nebylo ve věci provedeno dokazování“*. Soudu nepřísluší posuzovat důvod, který správní orgán vedl k tomuto konstatování, podstatné

však je, že toto konstatování neodpovídá obsahu spisového materiálu a zejména odůvodnění rozhodnutí celního úřadu, z něhož vyplývá, že správní orgán prvního stupně učinil ze shromážděných listinných podkladů (důkazů) relevantní zjištění a tato následně podrobil hodnocení. Ostatně v odůvodnění rozhodnutí celního úřadu je výslovně se zdůrazněním uvedeno, že „*Celní úřad v předmětné věci shromáždil následující důkazy*“.

46. Námitka absence dokazování neobstojí ani ve světle tvrzení, že ve spise není jakýkoli úřední záznam o hodnocení důkazů ve smyslu § 92 odst. 7 daňového řádu. Nutno si uvědomit, že smysl žalobcem odkazované právní úpravy nelze spatřovat ve stanovení rigidní povinnosti správce daně zakončit dokazování vždy tím, že vyhotoví úřední záznam, v němž *určí, které skutečnosti považuje za prokázané a které nikoli a na základě kterých důkazních prostředků*, nýbrž v provedení hodnocení důkazů jako takového. Úřední záznam totiž správce daně sepíše, *pokud se toto hodnocení neuvádí v jiné písemnosti založené ve spise*. V praxi to znamená, že je-li správcem daně vyhotoveno rozhodnutí, které obsahuje hodnocení důkazů ve smyslu § 102 odst. 3 a 4 daňového řádu, je povinnost správce daně stanovená v ustanovení § 92 odst. 7 daňového řádu splněna. V projednávané věci se správní orgán prvního stupně věnoval hodnocení důkazů ve svém rozhodnutí, jak je uvedeno výše, čímž plnohodnotně „nahradil“ úřední záznam ve smyslu § 92 odst. 7 daňového řádu.
47. Nelze vejít ani na námitku, že žalobce byl z procesu zjišťování skutkového podkladu pro rozhodnutí vyloučen, když nebyl seznámen s tím, jak správní orgány hodnotily důkazy. Daňový řád neupravuje povinnost správce daně, tj. správního orgánu prvního stupně, seznámit účastníka řízení (daňový subjekt, třetí osobu) s podklady před vydáním rozhodnutí. V této souvislosti je nutno zmínit, že daňový řád je samostatnou procesní normou, na kterou se správní řád, s výjimkou základních zásad, jimiž se správní řízení podle správního řádu řídí, nepoužije (§ 262 daňového řádu). Ustanovení § 36 odst. 3 správního řádu upravující právo účastníka vyjádřit se k podkladům před vydáním rozhodnutí v prvním stupni proto při správě daní použít nelze. Práva účastníka daňového řízení však nejsou v důsledku absence právní úpravy srovnatelné s ustanovením § 36 odst. 3 správního řádu krácena, neboť daňový řád na rozdíl od správního řádu nezakotvil zásadu koncentrace skutkových tvrzení a jejich prokazování v řízení před orgánem prvního stupně, z čehož plyne, že dokazování lze provést/doplnit i v rámci odvolacího řízení (§ 115 odst. 1 daňového řádu). Daňový subjekt [případně třetí osoba, které při správě daní vznikají práva a povinnosti (§ 22 daňového řádu)], proto může bez omezení koncentrační zásadou v odvolání proti rozhodnutí správce daně navrhopat provedení „nových“ důkazů za účelem prokázání v odvolání uplatněných skutkových tvrzení (§ 112 odst. 1 písm. e) daňového řádu].
48. Povinnost seznámit účastníka řízení se zjištěnými skutečnostmi a důkazy je podle daňového řádu zakotvena v jeho ustanovení § 115 odst. 2 a vztahuje se k situaci, kdy odvolací orgán provede v rámci odvolacího řízení dokazování a z tohoto dokazování vyjdou najevo nové skutečnosti. Žalobce se aplikace tohoto ustanovení v uvedené námitce dovolával s tím, že žalovaný měl jednak reflektovat absenci dokazování v řízení před správním orgánem prvního stupně, pokud měla tato absence vliv na výrok rozhodnutí celního úřadu a ovlivněný výrok byl napaden odvoláním, jednak namítl, že žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí poukázal na důkazy, které správní orgán prvního stupně v rámci svého řízení nijak nezmínil [konkrétně šlo o i) odvolání žalobce do

rozhodnutí o zajištění vybraných výrobků, ii) rozvozový plán č. RP 1506844-1 ze dne 29. 6. 2015 a iii) rozhodnutí o zajištění předmětných vybraných výrobků].

49. Jak již soud vyložil shora, řízení před správním orgánem prvního stupně nebylo stiženo žalobcem namítanou vadou absence dokazování (implicitně vadou libovůle správního orgánu prvního stupně při zjišťování skutkového stavu), a proto žalovaný nepochybil, pokud vyšel z podkladů, které shromáždil správní orgán v prvním stupni. 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 (daňový subjekt, třetí osoba) dosud konfrontován. Soud má za to, že žalovaný nové důkazy v odvolacím řízení neprováděl, resp. nezjistil nové skutečnosti, které by samy o sobě byly pro rozhodnutí významné. Na tomto místě je nutno zdůraznit, že všechny žalobcem uvedené listiny byly součástí spisového materiálu a žalobce jejich obsah znal, protože šlo o jím podané odvolání a jím předložený rozvozový plán, přičemž žalobce nepochybně, že mu bylo doručeno (a tudíž i známo) rozhodnutí o zajištění vybraných výrobků vydané v odvolacím řízení. Vzhledem k uvedenému nemohlo jít nové důkazy, resp. o takové důkazy, z nichž by mohly vyjít najevo nové skutečnosti. Odkázal-li žalovaný na obsah odvolání, které žalobce podal proti rozhodnutí o zajištění vybraných výrobků, konstatoval tím pouze, že pokud žalobce hlásil daňovému skladu změny před zahájením dopravy, nic mu nebránilo nahlásit tyto změny včas před zahájením dopravy také Celní správě České republiky a zaslat přitom aktuální a opravený rozvozový plán. Žalovaný tak nad rámec vypořádání odvolacích námitek jen doplnil, že žalobci nebránila žádná objektivní překážka v tom, aby včas před započítím dopravy zaslal na webové rozhraní Celní správy České republiky opravenou a skutečnou verzi rozvozového plánu. Toto zjištění nijak nemodifikovalo skutková zjištění učiněná správním orgánem prvního stupně, zejména nemělo vliv na stěžejní závěr o tom, že vybrané výrobky byly dopravovány bez řádného dokladu ve smyslu § 5 zákona o spotřebních daních. Obdobně to platí i pro zmínku žalovaného o rozvozovém plánu, neboť žalovaný k němu pouze uvedl, že se k předmětné dopravě vůbec nevztahuje. Nejde tak o zjištění nové (relevantní) skutečnosti, která by mohla mít vliv na skutkový a právní závěr, k němuž správní orgány obou stupňů dospěly. Nadto lze poznamenat, že žalobce proti uvedenému zjištění nebrojil žádnou konkrétní žalobní námitkou zpochybňující toto zjištění, a proto by i hypotetické (formální) porušení § 115 odst. 2 daňového řádu nemohlo zatížit napadené rozhodnutí vadou, která by mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí.

50. Nelze přisvědčit ani námitce, že žalovaný provedl „nový“ důkaz rozhodnutím o zajištění vybraných výrobků. Žalovaný ve vztahu k tomuto rozhodnutí pouze poukázal na skutečnost, že žalobce se (v nyní posuzované věci) nijak nevyjadřoval k vyhotovování jednotlivých rozvozových plánů, a žalovaný proto neměl důvod odchýlit se od závěrů, které se vztahovaly k zasílání rozvozových plánů a byly rozebírány v odvolacím řízení ve věci zajištění vybraných výrobků. Výslovně přitom konstatoval, že setrval na původních závěrech, neboť ve věci nevyšly najevo nové skutečnosti, které by uvedené závěry modifikovaly. Žalovaný tedy neprovedl důkaz rozhodnutím, které bylo vydáno v řízení o zajištění vybraných výrobků, neboť sám učinil potřebná a pro věc relevantní skutková zjištění a provedl jejich hodnocení. Na uvedeném nemůže nic změnit ani žalovaným deklarovaná skutečnost, že předmětná skutková zjištění se neodchylují od závěrů, které ohledně skutečností týkajících rozvozových plánů učinil odvolací orgán v řízení o zajištění

vybraných výrobků. Žalobcem odkazované rozhodnutí NSS ze dne 28. 8. 2014 č.j. 7 Afs 79/2013-27 tedy na posuzovaný případ nedopadá, neboť žalovaný nepoužil rozhodnutí vydané v jiném řízení k prokázání skutkového stavu.

51. Lze shrnout, že správní orgán prvního stupně provedl dokazování v souladu s relevantní právní úpravou obsaženou v daňovém řádu. Námitka, že skutkový podklad pro rozhodnutí nebyl správními orgány obstarán zákonným způsobem, neobstojí i proto, že žalobce netvrdil žádné konkrétní skutkové okolnosti, z nichž by mělo vyplývat, že důkazní prostředky byly získány v rozporu s právním předpisem (nezákonnost získání jakéhokoli důkazu opřel jen o nedůvodnou námitku absence dokazování).
52. Ve druhém žalobním bodě žalobce namítl, že předmětné vybrané výrobky byly dopravovány v souladu s právním řádem a pokud doklady vykazovaly vady, jednalo se o pouhé vady nesprávnosti či nepravdivosti ve smyslu § 42c odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních. V takovém případě měly správní orgány dle žalobce povinnost zabývat se skutečností, zda vybrané výrobky byly řádně zdaněny či nikoli.
53. Soud předně zdůrazňuje, že žalobce se v této žalobní námitce nevěnoval konkrétním zjištěním a hodnocením, která žalovaný učinil, nýbrž se omezil toliko na obecnou proklamaci, že vybrané výrobky byly dopravovány s řádnými doklady ve smyslu § 5 zákona o spotřebních daních a že případné vady bylo možno posoudit v intencích zákonem přípustných nesprávných či nepravdivých údajů. Žalobce však neuvedl, jaký konkrétní hodnotící závěr žalovaného považuje za nesprávný (nezákonný) a z jakého skutkového a právního důvodu má nezákonnost takového závěru vyplývat. Přezkumné řízení soudní je přitom založeno na zásadě dispoziční, z níž vyplývá, že specifikace konkrétních důvodů nezákonnosti je úkolem žalobce a nikoli soudu, který není oprávněn k tomu, aby tyto důvody za žalobce sám vyhledával či domýšlel. Žalobce je tedy povinen vylicít, jakých konkrétních nezákonných kroků, postupů, úkonů, úvah, hodnocení či závěrů se měl správní orgán vůči němu dopustit v procesu vydání napadeného rozhodnutí či přímo rozhodnutím samotným, a rovněž je povinen ozřejmit svůj právní náhled na to, proč se má jednat o nezákonnost. Co se týče právní argumentace, žalobce se nemůže spokojit toliko s obecnými odkazy na určitá ustanovení zákona bez souvislosti s konkrétními skutkovými výtkami. Je věcí žalobce, aby v žalobě zřetelně vymezil rozsah přezkumu napadeného rozhodnutí, jímž je soud vázán, a to uvedením konkrétních žalobních bodů ve smyslu § 71 odst. 1 písm. d) s.ř.s. Čím je žalobní bod obecnější, tím obecněji k němu může správní soud přistoupit a posuzovat jej. Naprostá obecnost žalobní námítky pak brání tomu, aby se jí soud jakkoli zabýval.
54. Nahlíženo optikou nekonkrétní žalobní námítky nelze stěžejnímu skutkovému i právnímu závěru žalovaného o tom, že vybrané výrobky byly dopravovány bez řádného dokladu (neboť předložené doklady vykazovaly zásadní nesrovnalosti a nekorespondovaly s žalobcem předestřenou skutkovou verzí), vytknout nedostatky, které by zakládaly nezákonnost napadeného rozhodnutí. Lze jen doplnit, že žalovaný provedl důkladný rozbor všech dokladů, které byly, ať již ze strany řidiče či žalobce, předloženy, a v souladu s relevantní právní úpravou opřenou o příslušnou judikaturu je podrobil srozumitelnému a logice neodporujícímu hodnocení. S jeho závěrem o zásadních nesrovnalostech předložených dokladů se soud plně ztotožňuje a pro úplnost dodává, že napadené

rozhodnutí v tomto směru nevykazuje žádné vady, k nimž je soud povinen přihlížet z úřední povinnosti (§ 76 s.ř.s.).

55. Pokud zůstal nedotčen závěr žalovaného, že předmětné vybrané výrobky byly dopravovány bez řádného dokladu ve smyslu § 5 zákona o spotřebních daních, nemá prokazování zdanění těchto výrobků z hlediska povinnosti správce daně rozhodnout o uvolnění/propadnutí zajištěných vybraných výrobků význam. V řízení podle § 42b zákona o spotřebních daních totiž správní orgány nezjišťují, zda dopravované vybrané výrobky byly zdaněny, nýbrž zda byly dopravovány s doklady vyžadovanými v § 5 zákona o spotřebních daních (viz rozsudek NSS ze dne 15. 1. 2019 č.j. 4 Afs 385/2018-38). Z uvedeného plyne, že na správním orgánu nemůže ležet důkazní břemeno ohledně zdanění vybraných výrobků, jak namítl žalobce, neboť zodpovězení této otázky není pro rozhodnutí o uvolnění zajištěných vybraných výrobků podle § 42c zákona o spotřebních daních, resp. o jejich propadnutí nebo zabránění podle § 42d zákona o spotřebních daních relevantní. Naopak je to vlastník (nabyvatel) vybraných výrobků, koho tíží důkazní břemeno ohledně zdanění vybraných výrobků, pokud jsou tyto výrobky dopravovány s dokladem, který obsahuje nesprávné nebo nepravdivé údaje ve smyslu § 42c odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních. NSS v rozhodnutí ze dne 6. 12. 2018 č.j. 9 Afs 367/2018-35 vysvětlil, že: *„(p)okud se prokázalo, že s vybranými výrobky bylo protiprávně nakládáno způsoby uvedenými v § 42 odst. 1 nebo 2 zákona o spotřebních daních, nebylo možno výrobky uvolnit, a ty nutně propadly postupem podle § 42d odst. 1 písm. a). Prostor pro správní uvážení a zhodnocení proporcionality této sankce vůči zjištěnému pochybení byl otevřen pouze v odst. 2 pro rozhodování o uvolnění dopravního prostředku, nikoli samotných vybraných výrobků.“* K novele zákona o spotřebních daních provedené zákonem č. 315/2015 Sb., která umožnila v některých případech odstranit nedostatky dokladů předložených při kontrole dopravovaných vybraných výrobků v následném řízení o uvolnění/propadnutí zajištěných výrobků [§ 42c odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních] NSS uvedl, že toto ustanovení *„(n)ově umožňuje uvolnit vybrané výrobky, které sice byly dopravovány s formálně nedokonalým dokladem, ale prokázalo se, že to materiálně nevedlo k pochybení z hlediska samotného zdanění. Smyslem této novelizace bylo zmírnění dopadající právě na formální pochybení bez materiálních dopadů.“* Zároveň citoval z důvodové zprávy k zákonu č. 315/2015 Sb., a uvedl, že: *„(V)ybrané výrobky mohou být v rámci řízení uvolněny, pokud účastník řízení prokáže jejich zdanění (například evidencemi, objasněním nesrovnalosti v dokladu atp.), resp. jejich oprávněné nabytí bez daně (důkazní břemeno zde leží na straně účastníka řízení).“* Žalobce se tedy mylí, namítl-li, že zdanění vybraných výrobků v této situaci prokazuje správní orgán.

56. Třetí žalobní námitka se týká porušení zásady legitimního očekávání. Žalobce v ní poukázal na rozhodnutí Celního úřadu ze dne 21. 1. 2016 č.j. 8649-3/2016-510000-12 o uvolnění 2628 litrů zajištěných vybraných výrobků. Bez bližší konkretizace uvedl, že šlo o rozhodnutí ve zcela obdobném případě, aniž by však toto rozhodnutí, které nebylo součástí spisového materiálu (na což poukázal žalovaný ve svém vyjádření), předložil, resp. navrhl provedení důkazu tímto rozhodnutím při jednání. I této námitce tedy chybí potřebný individualizovaný rozměr, který by soudu umožnil se jí zabývat. Žalobce především nepřiblížil skutkové okolnosti jím srovnávané věci tak, aby mohly být konfrontovány s jeho případem. Úkolem soudu není a nemůže být vyhledávání skutkových či právních podobností obou věcí v souvislosti s obecným odkazem na

povinnost správce daně zachovávat jednotnou rozhodovací praxi ve smyslu § 8 odst. 2 daňového řádu, neboť takovým postupem by soud přestal být nestranným rozhodčím sporu a nepřipustně by přebíral funkci žalobce advokáta. Zároveň je třeba dodat, 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. Problematikou legitimního očekávání se zabýval rozšířený senát NSS v usnesení ze dne 21.7.2009 č.j. 9 Ads 88/2006-132, ve kterém zdůraznil, že princip vázanosti správního orgánu vlastní správní praxí vyplývá ze zásady zákazu libovůle a neodůvodněné nerovného zacházení a jako takový patří ke znakům právního státu. Pro závaznost správní praxe a tedy pro vznik legitimního očekávání dotčených subjektů stanovil Nejvyšší správní soud obecná pravidla. Především nemůže legitimní očekávání založit praxe, která je v rozporu se zákonem. NSS výslovně konstatoval, že: „(j)asná (pochybnosti nevzbuzující) slova zákona samozřejmě předčí (překonají) jakékoli očekávání, ať už vzniklo jakkoli“. Za splnění této podmínky legitimní očekávání zakládá jednotná, ustálená a dlouhodobá činnost nebo nečinnost správního orgánu, která opakovaně potvrzuje určitý výklad a použití právních předpisů. Pouze takovou praxí je správní orgán vázán a jen taková správní praxe je doplněním psaného práva a je způsobilá modifikovat pravidla obsažená v právní normě.

57. Skutečnost, že třetí žalobní námitka postrádá vylíčení konkrétních skutkových tvrzení, v nichž žalobce spatřuje nezákonnost napadeného rozhodnutí, brání tomu, aby se jí soud se z hledisek rozhodných pro posouzení dodržení zásady legitimního očekávání blíže zabýval.
58. Soud tedy neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.
59. Výrok o nákladech řízení má oporu v ustanovení § 60 odst. 1 s.ř.s., neboť žalobce nebyl ve věci úspěšný a žalovanému žádné účelně vynaložené náklady v řízení nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud. Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno. 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. Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 12. září 2019

Mgr. Martin Kříž v. r.

předseda senátu