



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Olgy Stránské a soudců
Mgr. Ing. Petra Šuránka a Mgr. Lenky Oulíkové ve věci

žalobkyně: **H., s.r.o.**, IČO: X,
sídlem X,
zastoupená advokátem Mgr. Janem Baladou,
sídlem Palackého 740/1, 110 00 Praha 1,

proti

žalovanému: **Generální ředitelství cel**,
sídlem Budějovická 7, 140 00 Praha 4,

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 6. 2017, č. j. 8358-3/2017-900000-304.7,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 6. 2017, č. j. 8358-3/2017-900000-304.7, se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku ve výši 15 342 Kč, a to do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího zástupce Mgr. Jana Balady, advokáta.

Odůvodnění:

Vymezení věci a obsah podání účastníků

1. Žalobkyně se žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) domáhá zrušení

Shodu s prvopisem potvrzuje: A. A.

v záhlaví označeného rozhodnutí žalovaného (dále jen „napadené rozhodnutí“), jímž žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil rozhodnutí Celního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „celní úřad“) ze dne 19. 11. 2013, č. j. 16904-3/2013-610000-61 (dále jen „prvostupňové rozhodnutí“), kterým celní úřad podle § 42 odst. 2 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění zákona č. 95/2011 Sb. (dále jen „zákon o spotřebních daních“) rozhodl o zajištění vybraných výrobků (m. o.).

2. Žalobkyně namítá, že celní úřad a žalovaný vycházeli z nedostatečně zjištěného skutkového stavu, neboť vycházeli pouze z místního šetření provedeného 15. 11. 2013 a zjištění při něm získaných od M. K.. M. K. byl zaměstnancem H., s.r.o., (dále jen „H.“) na pozici řidič a neměl žádný právní ani faktický vztah k žalobkyni ani k vybraným výrobkům. Tyto skutečnosti namítala již v podaném odvolání a potvrdila je též H. a M. K. Uvádí, že prokázala pracovní poměr M. K. k H. a jeho pracovní pozici předloženou pracovní smlouvou. Vzhledem k těmto okolnostem nemohl mít M. K. žádné informace o zajištěných pohonných hmotách, a celní úřad od něj proto nemohl zjistit skutečnosti, které by mu umožnily učinit relevantní skutková zjištění pro rozhodnutí o zajištění. Žalobkyně odmítá argumentaci žalovaného založenou na předběžné povaze rozhodnutí o zajištění poukazujíc zejména na rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 28. 3. 2017, č. j. 7 Afs 347/2016-34. Má za to, že předchozí judikatura citovaná žalovaným, která vycházela z jiného právního stavu, byla překonána. Z rozsudku NSS ze dne 27. 11. 2014, č. j. 10 Afs 148/2014-70, vyplývá, že byl-li v rámci kontroly zjištěn nedostatek podkladů při přepravě nebo skladování, nelze tuto okolnost zhojit předložením dokladů v navazujícím řízení. Při zjištění nedostatku dokladů ve smyslu § 42 odst. 1 a 2 zákona o spotřebních daních celnímu úřadu nezbyvá než rozhodnout o propadnutí vybraných výrobků. Z pravomocného rozhodnutí o zajištění musí celní úřad vycházet v navazujícím řízení o zajištěných výrobcích. To odůvodňuje zvýšené požadavky na úplnost zjištění skutkového stavu při provádění kontrol. Důkazní břemeno ve věcech dle § 42 a násl. zákona o spotřebních daních tíží primárně celní orgány. Skutečnost, že celní úřad o nedostatku poměru M. K. k vybraným výrobkům při místním šetření nevěděl, nelze klást k tíži žalobkyně. Žalobkyně nesouhlasí s žalovaným, že poměr M. K. k věci a jeho funkce nejsou relevantní, neboť to popírá principy jednání za právnickou osobu i jednání za účastníka řízení. Řidič z titulu funkce nemůže jednat za zaměstnavatele v rámci správního řízení týkajícího se skladování vybraných výrobků, které navíc byly ve vlastnictví žalobkyně.
3. Žalobkyně dále namítá, že závěr žalovaného, že H. měla k předmětným výrobkům vztah detentora, a měla tedy povinnost při místním šetření poskytnout požadované doklady, nemá oporu v provedeném dokazování, neboť celní úřad při místním šetření nezjišťoval právní a faktický vztah H. k vybraným výrobkům. Skutečnost, že M. K. k těmto otázkám nic neuvedl, nezbavovala celní úřad povinnosti odpovědi na ně zjišťovat. Žalobkyně uvádí, že vybrané výrobky se sice nacházely v prostorách ve vlastnictví H., ta však neprováděla jejich skladování a nebyly v její dispozici. Namítá, že v řízení o zajištěných vybraných výrobcích prokázala, že H. neměla k vybraným výrobkům právní vztah, který by jí umožňoval disponovat dokumenty dle § 5 zákona o spotřebních daních. Tyto okolnosti neuplatnila dříve, neboť o provedené kontrole a zajištění pohonných hmot nevěděla.
4. Ve třetím žalobním bodě žalobkyně vytýká žalovanému, že vychází z nesprávného výkladu rozložení důkazního břemene. Důkazní břemeno nese celní úřad. Žalovaný klade

k tíži žalobkyně, že neunesla důkazní břemeno v době místního šetření, ačkoli byla nucena podat správní žalobu, aby jí bylo umožněno procesní práva účastníka realizovat.

5. Ve čtvrtém žalobním bodě žalobkyně namítá, že napadené rozhodnutí neodpovídá obsahu spisu. Žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že žalobkyně neprokázala zaměstnanecký poměr M. K. k H. a jeho pracovní zařazení, neboť nepředložila pracovní smlouvu. Žalobkyně však pracovní smlouvu předložila spolu s odvoláním ze dne 9. 10. 2014, které na ni odkazovalo. I v případě, že by nedopatřením smlouvu nepřipojila, k tomu měla být vyzvána. Namítá, že jde přitom o dokument prokazující její základní odvolací námitku - nesprávné zjištění skutkového stavu. Dále poukazuje na to, že žalovaný konstatoval, že se celnímu úřadu nepodařilo při místním šetření dne 15. 11. 2013 zjistit okolnosti, z nichž by vyplýval zaměstnanecký poměr M. K. k H., současně však žalovaný i celní úřad čerpali veškerá zjištění z protokolu o místním šetření, při němž celní úřad jednal s M. K. jako zaměstnancem H. Celní úřad tedy při místním šetření zjistil, že M. K. je v pracovním poměru k osobě odlišné od žalobkyně. Žalobkyně namítá, že žalovaný zatížil řízení vadou, jednal-li s M. K. jako s účastníkem řízení.
6. Žalobkyně v pátém žalobním bodě namítá, že napadené rozhodnutí je vnitřně rozporné. Žalobkyni je vytýkáno, že neprokázala, že s vybranými výrobky nebylo nakládáno způsobem uvedeným v § 42 odst. 2 písm. a) zákona o spotřebních daních, ačkoli s ní nebylo jednáno jako s účastníkem, čímž jí bylo znemožněno tuto skutečnost prokázat. Žalovaný přitom nejpozději dne 20. 3. 2014 z výpovědi jednatele H. zjistil, že žalobkyně byla vlastníkem vybraných výrobků s dispozičním právem, a tedy účastníkem řízení a současně jediným, kdo mohl rozhodné skutečnosti prokázat. Přesto žalovaný a celní úřad považují skutkový stav zjištěný v rámci místního šetření od M. K. za dostatečně zjištěný.
7. Žalobkyně konečně namítá, že žalovaný v bodech 11 a 12 napadeného rozhodnutí konstatuje úkony směřující k doplnění skutkových zjištění, o nichž žalobkyni neinformoval a neumožnil jí, aby se s nimi seznámila.
8. Žalovaný navrhuje zamítnutí žaloby. Ve vyjádření k žalobě poukazuje na to, že žaloba v převážné části kopíruje odvolací námitky, které byly vypořádány v napadeném rozhodnutí, na něž odkazuje. Trvá na tom, že pro účely rozhodnutí o zajištění byl skutkový stav dostatečně zjištěn. Pro posouzení zákonnosti rozhodnutí o zajištění vybraných výrobků jsou rozhodné pouze předběžně zjištěné skutkové okolnosti zjištěné během kontroly do ukončení místního šetření. Dokazování veškerých rozhodných skutečností je až předmětem navazujícího meritorního řízení o konečném osudu vybraných výrobků. Celní úřad postupoval správně, pokud s ohledem na charakter řízení při místním šetření čerpal skutková zjištění od M. K., který prohlásil, že je zaměstnancem H. a byl jedinou fyzicky přítomnou osobou na místě kontroly mající povědomí o skladovaných vybraných výrobcích. Zjišťování přesného postavení konkrétních osob a zaměstnaneckých poměrů na místě kontroly není stěžejní. Pokud nebyl zaměstnanecký poměr M. K. v rámci kontroly prokázán, bylo na místě jej zahrnout do okruhu účastníků řízení ve smyslu § 42a odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních. Pokud žalobkyně *ex post* prokázala zaměstnanecký poměr M. K. k H., nemohla mít tato skutečnost vliv na skutková zjištění od něj získaná v rámci kontroly a na zákonnost rozhodnutí. Přiznáním práv účastníka nemohlo dojít ke zkrácení subjektivních práv žalobkyně. Uvádí, že v navazujícím řízení o zajištěných vybraných výrobcích bylo rozhodnuto o propadnutí předmětných m. o. Skutková zjištění získaná od M. K. v rámci kontroly byla v řízení o propadnutí „překonána“ akceptací části žalobkyni předložených dokladů, které však

neobstály pro nedostatek formálních náležitostí. K tomu odkazuje na rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 6. 2015, č. j. 30498-2/2015-900000-304.7, které je předmětem soudního přezkumu ve věci vedené u zdejšího soudu pod sp. zn. 46 Af 24/2015. Dále uvádí, že z rozsudku NSS ze dne 28. 3. 2017, č. j. 7 Afs 347/2016-34, pouze vyplývá, že rozhodnutí o zajištění vybraných výrobků podle § 42 zákona o spotřebních daních není vyloučeno ze soudního přezkumu ve smyslu § 70 s. ř. s. To však neznamená, že by veškeré skutkové okolnosti musely být najisto postaveny v rámci tohoto řízení. V takovém případě by postrádalo smysl rozlišovat řízení o zajištění vybraných výrobků a řízení o zajištěných vybraných výrobcích. Nesouhlasí s žalobkyní, že při zjištění absence dokladů na místě kontroly při skladování vybraných výrobků nezbývá než rozhodnout o jejich propadnutí, neboť za určitých okolností lze akceptovat i doklady doložené v rozumném časovém horizontu po provedení kontroly. Tyto doklady jsou posuzovány v meritorním řízení o konečném osudu vybraných výrobků. Závěry rozsudku NSS ze dne 27. 11. 2014, č. j. 10 Afs 148/2014-70, se týkají absence dokladů při dopravě, a nelze je paušálně aplikovat v případě skladování. Pokud by byl názor žalobkyně správný, byla by kontrolní činnost celního úřadu téměř paralyzována, neboť značná část kontrol, resp. řízení o zajištění, je realizována za minima informací (např. při neznalosti vlastníka, skladovatele, konkrétního druhu vybraných výrobků atd.), které jsou mnohdy složitě zjišťovány a prokazovány v řízení meritorním. Pro zajištění vybraných výrobků postačuje, pokud zjištěné skutečnosti důvodně nasvědčují (existuje důvodná obava), že jde o vybrané výrobky a že je s nimi nakládáno v rozporu se zákonem o spotřebních daních. Personální prvek je v této fázi významný pouze pro stanovení okruhu účastníků. M. o. byly zjištěny ve skladovacích prostorách H., která byla na základě kontrolních zjištění vyhodnocena jako skladovatel, neboť na místě kontroly nebyl důvod o osobě skladovatele pochybovat. Připouští, že pracovníci celního úřadu se mohli pokusit získat více informací od fyzické osoby přítomné na místě kontroly. Pokud však žalobkyně tvrdí, že tato osoba nemohla mít ke skladovaným m. o. relevantní informace, byla by tato snaha zjevně marná. Žalovaný uvádí, že žalobkyně se musela o kontrolních úkonech celního úřadu materiálně dozvědět prostřednictvím totožného jednatele H. a žalobkyně. Poukazuje na to, že H. v odvolání proti rozhodnutí o zajištění předložila doklady o prodeji m. n. označené razítkem žalobkyně, ačkoli dle žalobkyně žádnými doklady disponovat nemohla. Námitka žalobkyně, že činila úkony ve vztahu k celnímu úřadu v řízení o zajištěných vybraných výrobcích, není důvodná. Pro účely daného řízení bylo dostatečně osvědčeno, že m. o. byly skladovány 15. 11. 2013 ve skladovacích prostorách H., aniž by u nich bylo prokázáno zdanění doklady podle § 5 zákona o spotřebních daních. Faktický zásah učiněný celním úřadem na místě kontroly osvědčený později vydaným deklaratorním rozhodnutím o zajištění byl proto oprávněný. Napadené rozhodnutí vychází z toho, že zdanění nebylo nikým prokázáno. Upozorňuje, že v napadeném rozhodnutí se uvádí, že zaměstnanecký poměr M. K. nebyl na místě kontroly prokázán, nikoli zjištěn. Námitky žalobkyně, že jí bylo znemožněno prokazování zdanění vybraných výrobků příslušnými doklady, by mohly nalézt uplatnění v řízení meritorním. Za osvědčeného skutkového stavu na místě kontroly, kde se žalobkyně nenacházela, jí nemohlo být v prokazování zdanění příslušnými doklady bráněno. K námitce, že žalobkyně nebyla informována o úkonech uvedených v bodě 11 a 12 napadeného rozhodnutí, žalovaný uvádí, že těmito úkony nedoplňoval skutkový stav ve smyslu § 115 daňového řádu.

9. V replice na vyjádření žalovaného žalobkyně opakuje, že celní úřad dostatečně nezjistil rozhodné skutečnosti pro zajištění vybraných výrobků, neboť zohlednil pouze skutečnost,

že M. K. nepředložil doklady, které se mají skladovat společně s vybranými výrobky, aniž se pokusil zjistit osobu odpovědnou za skladování, která má mít zákonem požadované dokumenty v dispozici. Judikatura ve vztahu k dokumentům, které je nutné skladovat společně s vybranými výrobky, dovodila, že se nemusí nacházet fyzicky u nádob, v nichž jsou vybrané výrobky skladovány, ale musí být obecně k dispozici v místě skladování. Příslušné dokumenty má přitom mít k dispozici osoba odpovědná za jejich skladování, nikoli kterákoli osoba, která se náhodou pohybuje v prostorách, v nichž jsou výrobky uskladněny. Argumentaci žalovaného, že je možné k namítaným skutečnostem přihlédnout v řízení o propadnutí, považuje za účelovou, neboť celní úřad ani žalovaný žalobkyní následně předložené důkazy odmítli jako opožděné. K tomu poukazuje na rozsudek zdejšího soudu č. j. 46 Af 24/2015-45, jímž bylo zrušeno rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 6. 2015, č. j. 30498-2/2015-900000-304.7.

Splnění procesních podmínek a rozsah soudního přezkumu

10. Soud po zjištění, že žaloba je včasná, podaná oprávněnou osobou a jsou splněny i další podmínky jejího věcného projednání napadená rozhodnutí v mezích žalobních bodů přezkoumal vycházejí ze skutkového a právního stavu ke dni vydání žalobou napadených rozhodnutí (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.). Soud o věci rozhodl bez jednání, neboť účastníci na výzvu soudu nesdělili, že by s rozhodnutím věci bez jednání nesouhlasili, a má se tedy za to, že s tímto postupem souhlasí (§ 51 odst. 1 s. ř. s.); nadto soud dospěl k závěru, že je na místě postup podle § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s.

Skutková zjištění vycházející z obsahu správního spisu

11. Dne 15. 11. 2013 proběhlo ve skladových prostorách H. místní šetření, kterému byl přítomen M. K., o kterém bylo dle protokolu zjištěno, že je zaměstnancem H., a který zde pracoval jako skladník. Prohlídkou skladovacích prostor bylo dále zjištěno, že jsou v nich skladovány látky, které vzhledem, pachem a způsobem skladování vykazují znaky m. o., a to jeden kovový sud o objemu 200 litrů, dva plastové sudy o objemu 220 litrů a dva plastové barely o objemu 50 litrů. M. K. uvedl, že jde o m. n., k opakovaným výzvám nepředložil žádné daňové doklady nebo doklady o prodeji prokazující zdanění, naopak sdělil, že je není schopen předložit. V průběhu kontroly byly odebrány vzorky. Vybrané výrobky byly zajištěny. Dne 19. 11. 2013 vydal celní úřad prvostupňové rozhodnutí o zajištění vybraných výrobků adresované H., které jí bylo doručeno dne 19. 11. 2013. Žalobkyni bylo doručeno na její žádost dne 7. 10. 2014.
12. Proti rozhodnutí podala H. odvolání a předložila kopie tří dokladů z registrační pokladny č. X ze dne 8. 10. 2013, č. X ze dne 25. 10. 2013 a č. X ze dne 31. 10. 2013. Dne 20. 3. 2014 proběhlo ústní jednání za účasti jednatele H. a žalobkyně V. H. Při jednání uvedl, že vlastníkem zajištěných vybraných výrobků je žalobkyně, která je měla uskladněné ve skladu H., a znovu předložil kopie dokladů z registrační pokladny a kopii výpisu z účetnictví žalobkyně. Žalovaný rozhodnutím ze dne 19. 3. 2014 odvolání H. zamítl a napadené rozhodnutí potvrdil.
13. Dne 3. 4. 2014 bylo zahájeno řízení o zajištěných vybraných výrobcích podle § 42b a násl. zákona o spotřebních daních, jehož účastníkem byla žalobkyně. Součástí rozhodnutí o zahájení řízení byla výzva k předložení dalších dokladů. Oznámení o zahájení řízení bylo doručeno žalobkyni dne 4. 4. 2014.

14. Dne 27. 6. 2014 žalobkyně v souběžně probíhajícím vyměřovacím řízení předložila kromě výše uvedených dokladů ručně vyplněné doklady o prodeji. Ve vyměřovacím řízení vydal celní úřad dne 15. 8. 2014 platební výměr, kterým žalobkyni vyměřil spotřební daň z vybraných výrobků. V odůvodnění celní úřad uvedl, že doklady č. X, X a X nemají potřebné náležitosti dle § 5 zákona o spotřebních daních a doklady o prodeji jsou pozměněné, a proto je celní úřad neuznal. Dle celního úřadu tedy nebylo řádně prokázáno, že došlo ke zdanění vybraných výrobků.
15. Dne 3. 10. 2014 podaly žalobkyně a H. společné vyjádření datované 5. 8. 2014, v němž žalobkyně uvedla, že jí nebylo doručeno rozhodnutí o zajištění vybraných výrobků ze dne 19. 11. 2013 a požádala o jeho doručení. Žalobkyně a H. ve vyjádření uvedly, že vybrané výrobky byly umístěny do skladovacích prostor žalobkyní. Doklady ke kontrolovaným vybraným výrobkům (n. v objemu 740 l) byly v kontrolovaných prostorách k dispozici, avšak celní úřad jednal s osobou, která nemohla být s ohledem na svou pracovní pozici schopna je předložit (zaměstnanec H. na pozici řidič). Celní úřad v návaznosti na toto vyjádření žalobkyni zaslal protokol o místním šetření ze dne 15. 11. 2013 a rozhodnutí o zajištění vybraných výrobků. Tyto písemnosti byly žalobkyni doručeny dne 7. 10. 2014. Žalobkyně proti rozhodnutí o zajištění vybraných výrobků podala odvolání. Obdobně jako v žalobě namítala, že rozhodnutí o zajištění vychází z nesprávně zjištěného skutkového stavu, neboť celní úřad jednal při místním šetření dne 15. 11. 2013 s nepřislušnou osobou. Pohonné hmoty neskladovala H., ale žalobkyně. M. K., s nímž celní úřad jednal, byl zaměstnancem H., a to nikoli skladníkem, ale řidičem, který se v prostorách, kde probíhalo místní šetření, pohyboval náhodně. Z titulu své funkce nemohl mít představu o charakteru a významu prováděného šetření a neměl právo za H. v dané věci jednat. K důkazu žalobkyně označila pracovní smlouvu M. K., kterou předložila v reakci na výzvu celního úřadu dne 20. 10. 2014, a výslech jednatele H. a žalobkyně, V. H. Uvedla, že v souvisejících řízeních doložila, že doklady o prodeji byly k dispozici společně s pohonnými hmotami. Odkázala též na podání datované 5. 8. 2014. Uvedla, že uhradila vyměřenou daň s ohledem na její výši a náklady, které by byly spojeny s podáním opravného prostředku. Ve vyjádření ze dne 20. 10. 2014 žalobkyně navrhla opakovat místní šetření za účasti zástupce žalobkyně a provedení kontroly účetních a obchodních dokladů žalobkyně a H. Celní úřad rozhodnutím ze dne 8. 12. 2014 na základě pokynu žalovaného odvolání žalobkyně zamítl podle § 113 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), a odvolací řízení zastavil. Toto rozhodnutí napadla žalobkyně odvoláním, které žalovaný rozhodnutím ze dne 29. 1. 2015, č. j. 3490-2/2015-900000-304.7, zamítl a rozhodnutí celního úřadu o zamítnutí odvolání potvrdil. Zdejší soud rozsudkem ze dne 17. 1. 2017, č. j. 48 Af 6/2015-43, rozhodnutí žalovaného a celního úřadu o odvolání žalobkyně zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení, neboť shledal, že žalobkyně je osobou oprávněnou podat odvolání proti rozhodnutí o zajištění. Odvolání žalobkyně bylo poté spolu s rozhodnutím o zajištění doručeno k vyjádření M. K. a H., která se v podání ze dne 23. 2. 2017 ztotožnila s obsahem odvolání žalobkyně. O odvolání bylo rozhodnuto napadeným rozhodnutím.
16. Celní úřad rozhodnutím ze dne 27. 3. 2015, č. j. 57166/2015-610000-32.2, rozhodl o propadnutí vybraných výrobků žalobkyně. Žalovaný rozhodnutím ze dne 24. 6. 2015, č. j. 30498-2/2015-900000-304.7, odvolání žalobkyně proti tomuto rozhodnutí zamítl a rozhodnutí celního úřadu potvrdil. Soudu je z úřední činnosti (řízení ve věci vedené pod

spisovou značkou 46 Af 24/2015) známo, že žalobkyně podala proti rozhodnutí žalovaného u zdejšího soudu dne 19. 8. 2015 žalobu, k níž se žalovaný vyjádřil 4. 4. 2016.

Posouzení žalobních bodů

17. Rozhodnutí o zajištění vybraných výrobků nebo dopravního prostředku podle § 42 zákona o spotřebních daních není rozhodnutím předběžné povahy ve smyslu § 70 písm. b) s. ř. s., a proto podléhá soudnímu přezkumu (viz rozsudek NSS ze dne 28. 3. 2017, č. j. 7 Afs 347/2016-34, č. 3569/2017 Sb. NSS). Je tomu tak proto, že věcná podmínka testu rozhodnutí předběžné povahy tak, jak byla formulována rozsudkem rozšířeného senátu NSS ze dne 27. 10. 2009, č. j. 2 Afs 186/2006-54, která vyžaduje, aby bylo rozhodnutí předběžné povahy věcně přezkoumatelné v rámci přezkumu rozhodnutí konečného, je splněna pouze v případě, že následuje rozhodnutí o propadnutí nebo zabránění zajištěných vybraných výrobků. V případě následného rozhodnutí o uvolnění zajištěných vybraných výrobků však tato podmínka splněna není, neboť takové rozhodnutí zásadně nebude napadnutelné žalobou ve správním soudnictví.
18. To však neznamená, že by řízení o zajištění vybraných výrobků nebylo svým charakterem „řízením předběžným“, v němž příslušný celní orgán při zajišťování výrobků na místě kontroly může vycházet jen z předběžně zjištěných skutečností, které nemá a nemůže mít postaveny najisto, ale musí posoudit, zda zjištěné skutečnosti důvodně nasvědčují tomu, že zákon o spotřebních daních byl porušen (viz rozsudek NSS ze dne 7. 8. 2013, č. j. 1 Afs 60/2013-31). Rozsudek NSS č. j. 7 Afs 347/2016-34 se zabýval předběžnou povahou pouze z hlediska § 70 s. ř. s. Nadále platí, že „[ú]čelem zajištění 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“ (viz rozsudek NSS ze dne 3. 3. 2010, č. j. 1 Afs 12/2010-107, publ. pod č. 2054/2010 Sb. NSS). Ačkoli se uvedené závěry týkaly předchozí právní úpravy, lze z nich vycházet i po účinnosti novely provedené zákonem č. 95/2011 Sb., již zákonodárce zamýšlel dosavadní právní úpravu zajištění vybraných výrobků a dopravních prostředků zpřehlednit a přiznat práva účastníka řízení i osobám majícím věcná práva k zajištěným vybraným výrobkům nebo dopravnímu prostředku. Případy, v nichž je celní orgán oprávněn, resp. povinen, vybrané výrobky či dopravní prostředek zajistit, měly být ponechány bez věcných změn (viz důvodová zpráva k čl. I bodu 22 a 23 zákona č. 95/2011 Sb.). Dřívější judikatura NSS, která se zabývala povahou a účelem rozhodnutí o zajištění a s tím souvisejícím zjišťováním rozhodných skutečností, nebyla závěrem o samostatné přezkoumatelnosti rozhodnutí o zajištění ve správním soudnictví dotčena. To potvrzuje též rozsudek NSS ze dne 28. 3. 2017, č. j. 7 Afs 239/2017-36, který byl vydán později v téže věci, a který na tuto judikaturu (rozsudek NSS ze dne 14. 6. 2006, č. j. 2 Afs 198/2005-88, č. 1536/2008 Sb. NSS, a rozsudek NSS ze dne 19. 9. 2007, č. j. 9 Afs 43/2007-72) odkazuje. Z povahy institutu zajištění věci, jeho účelu a systematiky právní úpravy tedy vyplývá, že k zajištění vybraných výrobků správce daně přistupuje na základě vlastních zjištění (typicky při místním šetření v rámci vlastní vyhledávací činnosti) v situaci, kdy zjištěné skutečnosti důvodně nasvědčují porušení zákona o spotřebních daních (skladování vybraných výrobků bez příslušných dokladů). Poté zahájí řízení o zajištěných výrobcích, jehož cílem je prokázání, zda s vybranými výrobky bylo nakládáno způsoby uvedenými v § 42 odst. 1 nebo 2 zákona o spotřebních daních. Před faktickým zajištěním vybraných výrobků není v zásadě dán prostor pro to, aby správce daně zjistil, vyhledal a zajistil veškeré důkazy a prováděl dokazování s uplatněním všech zásad a při zachování

procesních práv účastníků tak, aby byl skutkový stav úplně zjištěn, respektive aby zjištění správce daně důvodně nasvědčující porušení zákona byla postavena na jisto (prokázána).

19. Soud se však neztotožňuje s názorem žalovaného, že by shora popsaná povaha zajištění, resp. rozhodnutí o zajištění vybraných výrobků, odůvodňovala přezkum rozhodnutí o zajištění *ex tunc*, tedy že by bylo možné posuzovat splnění zákonných podmínek pro zajištění pouze ke dni zajištění, bez možnosti přihlídnout v odvolacím řízení ke skutečnostem a důkazům, které v době místního šetření nebyly celnímu úřadu známy. Na řízení o odvolání podle § 42a odst. 3 zákona o spotřebních daních se v záležitostech zákonem o spotřebních daních neupravených použije daňový řád (§ 4 daňového řádu). Ze zákona o spotřebních daních ani z daňového řádu neplyne zvláštní úprava pro odvolací přezkum rozhodnutí o zajištění. Povaha zajištění při absenci zvláštní právní úpravy sama o sobě neodůvodňuje vyloučení obecné úpravy odvolacího řízení v daňovém řádu. Účel zajištění ostatně není vzhledem k chybějícímu odkladnému účinku odvolání dle § 109 odst. 5 daňového řádu ohrožen. Podle § 8 odst. 1 daňového řádu správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy, posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti a přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. Podle § 114 odst. 2 a 3 daňového řádu platí, že *odvolací orgán přezkoumá odvoláním napadené rozhodnutí vždy v rozsahu požadovaném v odvolání. Odvolací orgán však není návrhy odvolatele vázán, a to ani v případě, že v odvolání neuplatněné skutečnosti ovlivní rozhodnutí v neprospěch odvolatele. Vyjdou-li při přezkoumávání najevo nesprávnosti nebo nezákonnosti odvolatelem neuplatněné, které však mohou mít vliv na výrok rozhodnutí o odvolání, odvolací orgán je prověří.* Podle § 115 odst. 1 daňového řádu *v rámci odvolacího řízení může odvolací orgán provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení, anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně, který napadené rozhodnutí vydal, se stanovením přiměřené lhůty.* Řízení před celním úřadem rozhodujícím v prvním stupni a následné řízení o odvolání tvoří jeden celek a v rámci celého řízení lze tvrdit další skutečnosti a předkládat důkazy. Tvzení a důkazy k nim označené nelze proto odmítnout pouze s odkazem na to, že nebyly uplatněny před vydáním prvostupňového rozhodnutí. Přiměřeně lze odkázat též na závěry, které vyslovil NSS v rozsudku ze dne 4. 10. 2007, č. j. 2 Afs 63/2007-148, a ze dne 7. 8. 2013, č. j. 1 Afs 60/2013-31, byť ve vztahu k předchozí právní úpravě. Obecná právní úprava odvolacího přezkumu v daňovém řádu se podstatně neliší od právní úpravy dříve zakotvené v § 50 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, přičemž zákon o spotřebních daních nadále nemá zvláštní úpravu odvolacího přezkumu. Zásadní posun nelze spatřovat pouze v nahrazení rozhodnutí o zrušení rozhodnutí o zajištění vybraných výrobků dle § 42 odst. 10 zákona o spotřebních daních ve znění účinném do 31. 3. 2010 rozhodnutím o uvolnění zajištěných vybraných výrobků dle § 42c zákona o spotřebních daních, neboť podmínky pro takové rozhodnutí a koncepce rozhodování o zajištění a dalším osudu zajištěných vybraných výrobků jsou obdobné. Rovněž důvodová zpráva potvrzuje, že novela přijatá zákonem č. 95/2011 Sb. věcnou změnu nesledovala. Nelze tedy souhlasit s žalovaným, že by nebylo možné se v odvolacím řízení věcně zabývat odvolacími námitkami žalobkyně, resp. tvrzeními o tom, že skladovatelem je žalobkyně, která disponovala doklady k vybraným výrobkům ve skladovacích prostorách, a že M. K. nebyl v této věci oprávněn jednat za žalobkyni ani za H., a důkazy k nim označenými, včetně důkazů předložených v souvisejících řízeních, na která žalobkyně poukazovala, a to tím spíše, že s žalobkyní bylo jako s účastníkem jednáno zpočátku pouze v těchto řízeních a rozhodnutí o zajištění jí bylo doručeno na její žádost až se značným časovým odstupem.

V tomto směru se soud ztotožňuje s žalobkyní, že posouzení skutkového stavu vyžaduje zásadní doplnění.

20. Soud se též ztotožňuje s žalobkyní, že závěr žalovaného, že nepředložila pracovní smlouvu M. K., odporuje obsahu spisu, v němž je pracovní smlouva M. K. připojena v příloze podání ze dne 20. 10. 2014 v reakci na výzvu celního úřadu k doplnění příloh odvolání.
21. Soud nesouhlasí s žalovaným, že je zcela bez významu, jakou funkci zastává osoba přítomná místnímu šetření. Správce daně by se měl pokusit při místním šetření zjistit, jakou činnost přítomné osoby vykonávají, a jednat pokud možno s tím, kdo by měl být schopen vzhledem ke své pozici příslušné doklady předložit, popřípadě se pokusit odpovědnou osobu zjistit a zajistit její přítomnost. Soud souhlasí s tím, že zjištění ohledně pozice či vykonávané činnosti přítomných osob nemusí být při místním šetření postavena na jisto. Jestliže však žalobkyně v odvolacím řízení tvrdila, že přítomná osoba, s níž bylo jednáno, zastávala odlišnou pozici, než je uvedeno v protokolu o místním šetření, a nemohla proto požadované doklady předložit, a k důkazu předložila pracovní smlouvu a navrhla důkaz výsledkem jednatele H., byl žalovaný povinen se s těmito námitkami a důkazními návrhy přezkoumatelným způsobem vypořádat a posoudit podle stavu ke dni svého rozhodnutí, zda v jejich světle nadále obstojí závěr celního úřadu o skladování výrobků bez příslušných dokladů.
22. K námitce, že žalovaný zatížil řízení vadou, jednal-li s M. K. jako účastníkem řízení, soud poznamenává, že tato vada nemohla mít sama o sobě vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, neboť jeho procesní úkony (na rozdíl od výpovědi při místním šetření) výsledek řízení nikterak neovlivnily.
23. Žalovaný s ohledem na nesprávný právní názor o okamžiku, k němuž se v odvolacím řízení přezkoumává napadené rozhodnutí, se též dostatečně nevypořádal s námitkou, že skladovatelem nebyla H., ale žalobkyně, která také disponovala příslušnými doklady. Jestliže pouze poukázal na skutková zjištění na místě kontroly a neposoudil tuto otázku dle stavu ke dni napadeného rozhodnutí, nepřihlédl ke všemu, co v řízení (i souvisejících řízeních) vyšlo najevo. Nelze přehlédnout, že žalovaný připouští, aby doklady ke skladovaným vybraným výrobkům, jimiž má být prokázáno, že nedošlo k porušení povinnosti dle § 42 odst. 2 písm. a) zákona o spotřebních daních, byly za určitých okolností předloženy v přiměřené době po provedené kontrole. Takový výklad lze akceptovat. Žalovaný však tuto možnost nesprávně omezuje až na navazující řízení o zajištěných výrobcích. Osoba skladovatele je přitom zcela zásadní, neboť právě jeho tíží povinnost skladovat vybrané výrobky spolu s příslušným dokladem. Soud připomíná, že nedostatky procesního postupu celních orgánů nemohou být kladeny k tíži žalobkyně. Pokud žalobkyně poukazovala na doklady předložené v souvisejících řízeních, bylo povinností žalovaného k nim v souladu s § 92 odst. 2 daňového řádu přihlédnout, posoudit jejich způsobilost prokázat tvrzení žalobkyně a tyto své úvahy odůvodnit. Pouhý odkaz na posouzení předložených dokladů v rozhodnutí o propadnutí vybraných výrobků, respektive rozhodnutí žalovaného, jímž bylo toto rozhodnutí potvrzeno, nepostačuje, jelikož tyto důvody neobstály v soudním přezkumu (viz rozsudek zdejšího soudu ze dne 27. 11. 2017, č. j. 46 Af 24/2015-45).
24. K rozložení důkazního břemene soud uvádí, že v řízení o zajištění je prokázání existence podmínek pro postup dle § 42 odst. 2 zákona o spotřebních daních (respektive zjištění skutečností důvodně nasvědčujících porušení zákona o spotřebních daních) primárně věcí

celních orgánů. Účastník řízení o zajištění není daňovým subjektem dle § 20 odst. 1 daňového řádu, a nedopadají na něj tudíž povinnosti stanovené daňovému subjektu ustanovením § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu (k tomu viz rozsudek NSS ze dne 26. 2. 2009, č. j. 7 Afs 69/2007-85, jehož závěry jsou *mutatis mutandis* použitelné i na novější právní úpravu v posuzované věci). Zatížení celního orgánu důkazním břemenem znamená, že celní orgán má povinnost zjišťovat a provádět důkazy ke všem skutečnostem podstatným pro postup a rozhodnutí v řízení, je na účastníku řízení, chce-li svým tvrzením zpochybnit zjištění celního orgánu, aby takové tvrzení doložil. Soud neshledal, že by žalovaný rozložení důkazního břemene nerespektoval, vycházel pouze z nesprávného právního názoru ohledně tvrzení a důkazů, k nimž lze v odvolacím řízení přihlížet.

25. K poslednímu žalobnímu bodu soud poznamenává, že procesními úkony uvedenými v bodech 11 a 12 napadeného rozhodnutí nebylo prováděno dokazování, při němž by vyšly najevo nové skutečnosti, s nimiž by bylo třeba žalobkyni dle § 115 odst. 2 daňového řádu seznámit. Tento žalobní bod tedy není důvodný.

Závěr a náklady řízení

26. Soud s ohledem na výše uvedené žalobou napadené rozhodnutí pro nezákonnost dle § 78 s. ř. s. a pro vady řízení dle § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s. zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). Vysloveným právním názorem jsou správní orgány v dalším řízení vázány (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
27. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalovaný nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch. Žalobkyně měla ve věci úspěch, a má proto právo na náhradu nákladů řízení. Náklady řízení zahrnují náhradu zaplaceného soudního poplatku ve výši 3 000 Kč a náklady na zastoupení advokátem, které tvoří odměna za zastoupení, náhrada hotových výdajů a náhrada daně z přidané hodnoty. Výše odměny advokáta za zastupování se stanoví v souladu s ustanovením § 35 odst. 2 s. ř. s. podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů. Zástupce žalobkyně provedl v řízení tři úkony právní služby ve smyslu ustanovení § 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu, a to převzetí zastoupení, sepsal žaloby a repliky. Odměna za jeden úkon právní služby činí dle ustanovení § 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bodem 5 advokátního tarifu 3 100 Kč, celková výše odměny tak činí 9 300 Kč. Vedle odměny přísluší zástupci žalobkyně též náhrada hotových výdajů v paušální výši 300 Kč ke každému z úkonů právní služby dle ustanovení § 13 odst. 1 a 4 advokátního tarifu, celkem tedy 900 Kč. Jelikož zástupce žalobkyně je plátcem daně z přidané hodnoty, je součástí nákladů žalobkyně též náhrada této daně, kterou je její zástupce povinen odvést z odměny za zastupování a náhrady hotových výdajů (§ 57 odst. 2 s. ř. s.), ve výši 21 % z částky 10 200 Kč, tedy 2 142 Kč. Náhradu nákladů řízení v celkové výši 15 342 Kč je žalovaný povinen uhradit podle § 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, ve znění pozdějších předpisů, užitého na základě § 64 s. ř. s., k rukám zástupce žalobkyně, a to ve lhůtě 30 dnů od právní moci rozsudku (§ 54 odst. 7 s. ř. s.).

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.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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 25. září 2019

Olga Stránská, v. r.
předsedkyně senátu