



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobkyně: **J. H., s. r. o., IČO X**
sídlem S. Č. 1562, X L. n. B.
zastoupená advokátem JUDr. Alfrédem Šrámkem
sídlem Českobratrská 1403/2, 702 00 Ostrava

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 2. 2017, č. j. 14076/2017-900000-304.4,
ve věci propadnutí vybraných výrobků,

takto:

I. Žaloba se **zamítá**.

II. Žádný z účastníků **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

A. Vymezení věci

1. Žalobkyně se žalobou doručenou krajskému soudu v zákonem stanovené lhůtě domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 2. 2017, č. j. 14076/2017-900000-304.4 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým žalovaný zamítl odvolání žalobkyně proti rozhodnutí Celního úřadu pro Olomoucký kraj (dále jen „správní orgán I. stupně“) ze dne 8. 9. 2016, č. j. 22878-16/2016-580000-12 (dále jen „rozhodnutí o propadnutí výrobků“), a toto rozhodnutí potvrdil. Správní orgán I. stupně uvedeným rozhodnutím rozhodl o

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

propadnutí vybraných výrobků, a to 8 043 l minerálního oleje – obchodní označení motorová nafta. Tyto výrobky byly zajištěny při dopravě rozhodnutím správního orgánu I. stupně ze dne 14. 3. 2016, č. j. 19193-8/2016-580000-62. Žalobkyně se taktéž domáhala zrušení rozhodnutí o propadnutí výrobků. Žalobkyně ve svém návrhu chybně datovala napadené rozhodnutí, a to datem jeho doručení žalobkyni – 1. 3. 2017.

B. Žaloba

2. Žalobkyně navrhla, aby krajský soud zrušil napadené rozhodnutí a rozhodnutí o propadnutí výrobků.

3. Konkrétně namítala:

a) řádnost předložených dokladů a zdanění vybraných výrobků. Žalobkyně měla za to, že správní orgán I. stupně nijak neodůvodnil a nepodložil, z čeho dovozuje, že žalobkyní předložené přepravní nákladové listy č. 1499F a 1517F nesplňovaly náležitosti stanovené v § 5 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních (dále jen „zákon o spotřebních daních“). Z rozhodnutí o propadnutí výrobků není podle žalobkyně zřejmé, z čeho správní orgán I. stupně dovodil, že žalobkyní předložené doklady nesplňují náležitosti dokladů o dopravě dle § 5 odst. 4 zákona o spotřebních daních. Bylo nade všechny pochybnosti prokázáno, že doklady splňovaly jednotlivé podmínky stanovené zákonem o spotřebních daních, pro posouzení věci nebylo rozhodné, že doklad předložený žalobkyní nebyl pojmenován jako „doklad o dopravě“.

Žalobkyně dále namítala, že správní orgán I. stupně nezohlednil skutečnost, že žalobkyně za vybrané výrobky zaplatila daň dle § 42c odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních. Tuto skutečnost doložila dne 15. 3. 2016 bankovními výpisy – příkazem k úhradě částky 150 668 Kč a příkazem k úhradě částky 649 693 Kč. Uvedené doklady potvrzovaly, že žalobkyně naplnila podmínku pro uvolnění zajištěných výrobků stanovenou zákonem o spotřebních daních, proto měly správní orgány kvůli prokázanému zaplacení daně zajištěné výrobky uvolnit. Žalobkyně nesouhlasila s tvrzením žalovaného, že šlo o ochranné opatření přijímané v souvislosti s porušením evidenční povinnosti, když zákon o spotřebních daních umožňuje konvalidaci právního jednání;

b) rozpor s principem proporcionality a šetření práv a právem chráněných zájmů žalobkyně. Správní orgány nešetřily práva a právem chráněné zájmy žalobkyně a použily nepřiměřené prostředky, které neadekvátním způsobem zatížily žalobkyni, aniž by jich bylo potřeba k dosažení cíle správy daní – řádného vybrání daně, jelikož daň byla zaplacená. Správní orgány svým jednáním zasáhly do vlastnického práva žalobkyně, která správnímu orgánu I. stupně předložila doklady prokazující, že za minerální olej svému dodavateli zaplatila kupní cenu včetně spotřební daně; správní orgán I. stupně měl proto zajištěné výrobky uvolnit.

C. Vyjádření žalovaného

4. Žalovaný ve svém vyjádření navrhl, aby krajský soud žalobu zamítl. Uvedl, že správní orgán I. stupně v rozhodnutí o propadnutí na str. 2 a 4 rozebral náležitosti dokladů I až IV ve vztahu k plnění evidenční povinnosti dle § 5 odst. 6 zákona o spotřebních daních a dospěl k závěru, že na základě dokladů I až IV ani v jejich souvislosti nemohla být splněna evidenční povinnost ve vztahu k dopravovaným výrobkům v množství 8 043 l. V této

souvislosti odkázal na str. 7 a 8 napadeného rozhodnutí, kde se danými skutečnostmi podrobně zabýval.

5. Žalovaný dále odkázal na str. 8 a 9 napadeného rozhodnutí, kde uvedl, že v dané věci není relevantní, zda byly vybrané výrobky zdaněny. Sankce propadnutí vybraných výrobků není vázána na prokázání zdanění vybraných výrobků, je vázána na skutečnost, že bylo s vybranými výrobky nakládáno uvedeným způsobem, tedy že nebyla splněna příslušná přísná evidenční povinnost. Důvodem pro zajištění vybraných výrobků a jejich propadnutí byla absence předepsaného dokladu pro aktuálně dopravované množství 8 043 l vybraných výrobků.
6. Dle žalovaného v rozhodnutí o propadnutí a napadeném rozhodnutí správní orgány neshledaly, že by předložené doklady obsahovaly nesprávné nebo nepravdivé údaje. Důvodem pro zajištění a propadnutí byla doprava bez dokladu dle § 5 zákona o spotřebních daních (str. 9 napadeného rozhodnutí). Správní orgány rozvedly (str. 5 rozhodnutí o propadnutí, str. 9 napadeného rozhodnutí), z jakých důvodů nelze zajištěné vybrané výrobky uvolnit ze zajištění.
7. Podle žalovaného rozhodnutí o propadnutí výrobku není v rozporu se zásadou proporcionality. Námitka žalobkyně je obecná, nekonkretizuje, v čem správní orgány nešetřily její práva a právem chráněné zájmy, a použily nepřiměřené prostředky, které ji neadekvátním způsobem zatížily, aniž by jich bylo třeba k dosažení cíle správy daní. Žalovaný uvedl, že žádné cíle a zásady právního pořádku České republiky v oblasti správy daní nebyly rozhodnutími porušeny.
8. Ustanovení § 42d odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních nedává správnímu orgánu žádný prostor pro správní uvážení a ten tehdy, jsou-li splněny zákonné podmínky, musí rozhodnout o propadnutí vybraných výrobků. Ve vztahu k druhově vymezeným a zaměnitelným výrobkům je nutné, aby byla dodržována řádná evidence těchto výrobků, a to i během jejich přepravy. Žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 11. 2014, č. j. 10 Afs 2014-70. Uvedl, že otázka přiměřenosti opatření – propadnutí vybraných výrobků – je součástí legislativního procesu. Správce daně nemá možnost modifikovat dopad přijaté právní úpravy metodami správního práva či trestního práva správního a nemá možnost odchýlit se od zákonné úpravy.

D. Relevantní skutečnosti vyplývající ze spisu

9. Ze správního spisu vyplynuly pro rozhodnutí věci tyto relevantní skutečnosti:
10. Dne 14. 3. 2016 provedl správní orgán I. stupně kontrolu nákladního cisternového vozidla X (dále jen „vozidlo“) v obci Kozlov. Řidič L. T. předložil doklady č. 001499/F a č. 001517/F (označeny jako doklady I a II) a přepravní nákladové listy č. 1499F a č. 1517F (označeny jako doklady III a IV). Přepravní nákladové listy si řidič vystavil sám na základě dokladů o dopravě, které vystavila společnost F. s. r. o. Kontrolou bylo zjištěno, že je přepravována motorová nafta, která je dopravována s doklady, které neobsahují všechny náležitosti dokladu dle § 5 zákona o spotřebních daních. Správnímu orgánu vzniklo podezření, že se jedná o dopravu vybraných výrobků dle § 45 zákona o spotřebních daních. Správní orgán I. stupně zjistil, že byly splněny podmínky § 42 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních, proto v souladu s § 42 odst. 3 zákona o spotřebních daních zajistil vybrané výrobky a cisternové vozidlo.

11. Z protokolu o místním šetření ze dne 14. 3. 2016, č. j. 19193/2016-580000-62, vyplývá, že správní orgán I. stupně vyslechl J. H., jednatelku žalobkyně. Ta uvedla, že ve vozidle byla přepravována motorová nafta o množství 8 064 l, uvedená na dokladech o dopravě č. 001499/F a č. 001517/F. Dále sdělila, že vlastníkem uvedených vybraných výrobků byla v době kontroly a v době výsledku žalobkyně. Zboží nakoupila od společnosti G. s. a. s., k převodu vlastnických práv došlo ihned po naložení zboží na stáčíšti. Uvedla, že vybrané výrobky doprovázely doklady o dopravě 001499/F a 001517/F, přepravní nákladové listy 1499F a 1517F. J. H. dále sdělila, že během dopravy nemělo docházet k výměně dokladů.
12. Na dokladu o dopravě č. 001499/F je uvedeno datum vystavení dne 14. 3. 2016, 11:16, vlastník zboží F – F. s. r. o. (pozn. soudu: v jednotlivých dokladech se firma dané společnosti liší, je uvedena ve formě F – F. s. r. o., F., s. r. o., F-F. s. r. o. Krajský soud v tomto rozsudku označil společnost vždy tak, jak bylo uvedeno v daném dokladu), nabyvatel CZ27828026, G. s. a. s. Jako odesílatel je označena F., s. r. o., P., místem určení a dopravce pak J. H., s. r. o. Kód převáženého zboží: NAFTA, množství při teplotě 15 °C 8 002 l. Na dokladu o dopravě 001517/F je uvedeno datum vystavení dne 14. 3. 2016, 15:19, vlastník zboží F – F. s. r. o., nabyvatel CZ27828026, G. s. a. s. Jako odesílatel je označena F., s. r. o., P., místo určení a dopravce pak J. H., s. r. o. Kód převáženého zboží: NAFTA, množství při teplotě 15 °C 6 402 l. V dokumentu nazvaném „*přepravní nákladový list rozvoz dodacího nákladového listu č. 1499F*“ je uvedena jako přepravce a příjemce žalobkyně, vlastník zboží „F-F. s. r. o.“, nabyvatel G. s. a. s., datováno 14. 3. (pozn. soudu: bez uvedení roku). Naložené množství bylo dle listu při 15 °C 8 002 l. Z přepravního listu vyplývá poslední zůstatek přepravované motorové nafty při 15 °C 1 662 l (místo určení A. Z., „R.“ 141). V dokumentu nazvaném „*přepravní nákladový list rozvoz dodacího nákladového listu č. 1517F*“ je uvedena jako přepravce a příjemce žalobkyně, vlastník zboží F-F. s. r. o., nabyvatel G. s. a. s., datováno 14. 3. (pozn. soudu: bez uvedení roku). Naložené množství bylo dle listu při 15 °C 6 402 l. Z přepravního listu vyplývá, že žádné z natankovaného množství výrobku nebylo vydáno.
13. Dne 16. 3. 2016 provedl správní orgán I. stupně přečerpání minerálních olejů z cisterny předmětného vozidla a zjistil skutečné množství přečerpávaných minerálních olejů, a to 8 043 l (přečerpaných 8 040 l a 3 x 1 l jako odebrané vzorky)
14. Jelikož byly vybrané výrobky dopravovány s doklady, které dle správního orgánu I. stupně neobsahovaly veškeré náležitosti dokladu dle § 5 zákona o spotřebních daních, správní orgán I. stupně vydal dne 16. 3. 2016 rozhodnutí o zajištění vybraných výrobků, č. j. 19193-8/2016-580000-62, v souladu s § 42 odst. 3 a § 42a zákona o spotřebních daních. Proti rozhodnutí o zajištění se žalobkyně odvolala, odvolací orgán rozhodnutím ze dne 22. 7. 2016, č. j. 27289-2/2016-900000-304.4, odvolání zamítl a rozhodnutí o zajištění potvrdil.
15. Správní orgán I. stupně rozhodnutím ze dne 8. 9. 2016, č. j. 22878-16/2016-5800000-12, určil, že zajištěné vybrané výrobky ve vlastnictví žalobkyně dle § 42d odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních propadají. Žalobkyně se proti tomuto rozhodnutí o propadnutí výrobků odvolala, žalovaný pak její odvolání napadeným rozhodnutím zamítl a rozhodnutí o propadnutí výrobků potvrdil. Rozhodnutí o odvolání bylo zástupci žalobkyně doručeno dne 1. 3. 2017.

E. Posouzení věci krajským soudem

16. Krajský soud ověřil, že žalobu podala osoba k tomu oprávněná, po vyčerpání řádných opravných prostředků a žaloba splňuje všechny formální náležitosti. Žalobkyně podala žalobu ve lhůtě dle § 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). Je tedy věcně projednatelná. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.), přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).
17. Při posouzení věci vycházel krajský soud z následujících ustanovení zákona o spotřebních daních:
18. V § 5 odst. 1 zákon o spotřebních daních stanovuje, že *na daňovém území České republiky se prokazuje zdanění vybraných výrobků uvedených do volného daňového oběhu daňovým dokladem nebo dokladem o prodeji či dokladem o dopravě vybraných výrobků do volného daňového oběhu již uvedených, pokud tento zákon nestanoví jinak (§ 6). Zdanění vybraných výrobků do volného daňového oběhu již uvedených se prokazuje pouze tehdy, nejedná-li se o vybrané výrobky pro osobní spotřebu (§ 4 odst. 6, § 32 odst. 2, 4 a 5).* V odst. 2, 3 a 4 jsou pak stanoveny náležitosti daňového dokladu, dokladu o prodeji a dokladu o dopravě.
19. Dle § 42 odst. 1 zákona o spotřebních daních *správce daně zajistí vybrané výrobky, popřípadě i dopravní prostředek, který je dopravuje, jestliže zjistí, že a) vybrané výrobky jsou dopravovány bez dokladu uvedeného v § 6, 27 a 27c, 30, 51, 100 nebo 100a s výjimkou uvedenou v § 50 odst. 8, b) vybrané výrobky jsou dopravovány bez dokladu uvedeného v § 5, c) údaje uvedené na dokladu podle písmene a) nebo b) jsou nesprávné nebo nepravdivé, nebo d) doklad uvedený v písmenu a) nebo b) je pozměněný nebo padělaný.*
20. Dle § 42c odst. 1 zákona o spotřebních daních *správce daně rozhodne o uvolnění zajištěných vybraných výrobků, pokud a) s nimi nebylo nakládáno způsoby uvedenými v § 42 odst. 1 nebo 2, b) vybrané výrobky, které byly dopravovány s dokladem podle § 42 odst. 1 obsahujícím nesprávné nebo nepravdivé údaje, byly zdaněny nebo byly nabyty oprávněně bez daně, nebo c) vybrané výrobky, které byly skladovány s dokladem podle § 42 odst. 2 obsahujícím nesprávné nebo nepravdivé údaje, byly zdaněny.*
21. Zákon o spotřebních daních v § 42d odst. 1 stanovuje, že *pokud správce daně nerozhodne o uvolnění vybraných výrobků nebo dopravního prostředku, rozhodne o jejich a) propadnutí v případě, že je vlastník těchto výrobků nebo dopravního prostředku znám, nebo b) zabrání v ostatních případech.*

ad a) Doklady podle § 5 zákona o spotřebních daních a zdanění vybraných výrobků

22. Krajský soud se nejprve zabýval tím, zda žalobkyně přepravovala vybrané výrobky bez dokladu podle § 5 zákona o spotřebních daních či nikoli. Ze správního spisu zjistil, že správní orgán I. stupně již v rozhodnutí o zajištění ze dne 16. 3. 2016 shledal, že se v předmětné věci jednalo o přepravu vybraných výrobků uvedených v § 45 zákona o spotřebních daních, které byly dopravovány bez řádného dokladu uvedeného v § 5 zákona o spotřebních daních. Důvod pro zajištění výrobků správní orgán I. stupně tedy kvalifikoval dle § 42 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních, nikoli dle písm. c) uvedeného ustanovení, podle kterého by správní orgán I. stupně postupoval, pokud by údaje uvedené na dokladu podle § 5 zákona o spotřebních daních byly nesprávné nebo nepravdivé.
23. Správní orgán I. stupně v rámci svého postupu důsledně trval na řádném plnění evidenční povinnosti, tedy na tom, aby vybrané výrobky při jejich přepravě doprovázel odpovídající

typ dokladu dle § 5 zákona o spotřebních daních, který by svým obsahem odpovídal faktickému stavu. Takový postup nepovažuje krajský soud za samoučelný formalismus. Naopak sděluje, že jelikož jsou minerální oleje věcmi druhově určenými, kontrolující orgán může provést jejich okamžitou identifikaci prakticky pouze srovnáním zjištěného skutečného stavu s údaji v dokladech, které tyto věci doprovázejí (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 8. 2009, č. j. 1 Afs 81/2009-68). Funkce dokladu podle § 5 zákona o spotřebních daních nespočívá v pouhém zařazení do kategorie zdaněných vybraných výrobků, uvedených do volného daňového oběhu, ale také k poskytnutí informace, o jaký druh operace z hlediska členění dokladů podle § 5 zákona o spotřebních daních se právě jedná a které subjekty se této operace účastní. Pokud by bylo možno dopravovat vybrané výrobky stále s původním daňovým dokladem dle § 5 odst. 2 zákona o spotřebních daních i poté, co byly vybrané výrobky cestou (třeba i několikrát) prodány, nebo poté, co byly před tím již dopraveny a skladovány u nabyvatele, ztratila by ustanovení § 5 odst. 3 a 4 zákona o spotřebních daních do značné míry svůj význam. Krajský soud k dokladům dle § 5 odst. 2 až 4 zákona o spotřebních daních uvádí, že tyto doklady jsou hierarchicky uspořádány a dopravce mezi nimi nemůže libovolně volit, jelikož každý typ dokladu odpovídá jiné situaci. Smyslem stanovení striktních pravidel pro doklady prokazující zdanění přepravovaných vybraných výrobků je tedy naplnění požadavku, aby vybrané výrobky byly v každém okamžiku jednoznačně identifikovatelné a jejich původ a zdanění byly ověřitelné (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 11. 2014, č. j. 10 Afs 148/2014 – 70).

24. Skutková podstata zajištění vybraných výrobků uvedená v § 42 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních je tudíž naplněna nejen tehdy, pokud řidič kontrolovaného vozidla přepravujícího vybrané výrobky nepředloží žádný doklad (přepravuje vybrané výrobky zcela bez dokumentů), ale i tehdy, nepředloží-li řidič při kontrole doklad odpovídající dané situaci, na němž by byly údaje uvedeny v souladu se skutečností.
25. Předmětem přezkumu v posuzované věci však není rozhodnutí o zajištění, ale rozhodnutí o propadnutí vybraných výrobků.
26. Cílem řízení o zajištěných vybraných výrobcích, tj. řízení zahajovaného po vydání rozhodnutí o zajištění, je (jak zákon výslovně uvádí) prokázat, zda se zajištěnými vybranými výrobky bylo skutečně nakládáno způsobem uvedeným v § 42 odst. 1 nebo 2 zákona o spotřebních daních. Podle výsledku dokazování pak správce daně buď vybrané výrobky uvolní, nebo rozhodne o jejich propadnutí, případně zabrání. Řízení o zajištěných vybraných výrobcích na řízení o zajištění navazuje, nicméně nejde v něm o revizi rozhodnutí o zajištění. Správní orgán nehodnotí zákonnost vlastního předchozího rozhodnutí o zajištění, ale nově zkoumá naplnění hmotněprávních podmínek pro rozhodnutí o konečném osudu zajištěných vybraných výrobků.
27. Hmotněprávními podmínkami rozhodnutí o propadnutí jsou absence rozhodnutí o uvolnění a znalost vlastníka vybraných výrobků. Druhá z uvedených podmínek není v posuzované věci sporná, protože podle protokolu o místním šetření ze dne 14. 3. 2016, č. j. 19193/2016-580000-62, J. H., jednatelka žalobkyně, výslovně prohlásila, že vlastníkem uvedených vybraných výrobků byla v době kontroly a i poté žalobkyně. Spor mezi účastníky tak panuje o otázce, zda byly v posuzované věci splněny podmínky pro uvolnění vybraných výrobků dle § 42c odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních ve znění účinném od 1. 1. 2016, které bylo v posuzované věci aplikováno. V případě, že by

podmínky pro vydání rozhodnutí o uvolnění splněny byly, byl by správce daně povinen vybrané výrobky uvolnit.

28. Žalobkyně namítala, že prokázala zdanění vybraných výrobků a správní orgány tak měly uvolnit vybrané výrobky dle § 42c odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních. Žalovaný naopak zastával názor, že vybrané výrobky nemohou být uvolněny, i kdyby bylo prokázáno jejich zdanění, tehdy, pokud byly prokazatelně přepravovány bez příslušných dokladů. S tím pak souvisí rozdílný výklad pojmů „*přeprava bez dokladu dle § 5 zákona o spotřebních daních*“ a „*přeprava s dokladem podle § 42 odst. 1 obsahujícím nesprávné nebo nepravdivé údaje*“ ze strany účastníků.
29. Dle § 42c odst. 1 zákona o spotřebních daních *správce daně rozhodne o uvolnění zajištěných vybraných výrobků, pokud*
- a) s nimi nebylo nakládáno způsoby uvedenými v § 42 odst. 1 nebo 2,*
 - b) vybrané výrobky, které byly dopravovány s dokladem podle § 42 odst. 1 obsahujícím nesprávné nebo nepravdivé údaje, byly zdaněny nebo byly nabyty oprávněně bez daně, nebo*
 - c) vybrané výrobky, které byly skladovány s dokladem podle § 42 odst. 2 obsahujícím nesprávné nebo nepravdivé údaje, byly zdaněny.*
30. Citované ustanovení tak výslovně odkazuje na případ, kdy byly vybrané výrobky dopravovány s dokladem podle § 42 odst. 1 zákona o spotřebních daních, tedy s dokladem obsahujícím nesprávné nebo nepravdivé údaje. Výklad pojmů „*nesprávný a nepravdivý*“ je pro posouzení věci klíčovým, neboť jen na jeho základě lze rozhraničit případy, ve kterých je na místě dokumenty předložené řidiči dopravních prostředků při kontrolách celních úřadů prohlásit za doklady neodpovídající § 5 zákona o spotřebních daních natolik, že se prakticky o doklady nejedná, tedy není možné použít postup předvídaný v § 42c zákona o spotřebních daních a dané výrobky uvolnit.
31. Výkladem pojmů „*nesprávný a nepravdivý*“ údaj se již zabýval zdejší soud v rozsudku ze dne 20. 12. 2018, č. j. 65 Af 14/2017-31, ve kterém vyslovil, že „*ke zjištění obsahu a významu právní normy slouží soudu soubor tzv. interpretačních metod. Tradičně k prvotnímu přiblížení se k textu právní normy slouží metody výkladu gramatického a systematického, jež, nevedou-li k jednoznačnému výsledku, jsou doplňovány metodou teleologickou (účel a smysl právní normy), historickou (úmysl zákonodárce), komparativní, a pochopitelně též metodou výkladu logického, který je svou povahou přítomen ve všech metodách předchozích.*“
32. *Samotný gramatický výklad dle názoru krajského soudu vede ke zjištění velmi širokého okruhu možných zjištěných vad dokladu. Musí se sice jednat o doklad pravý, nepadělaný, tj. vystavený skutečně subjektem, který jej dle údajů na dokladu vystavit měl, neboť zákon hovoří pouze o nesprávnosti či nepravdivosti údajů na dokladu, nikoli o dokladu samotném, avšak blíže vymezit nesprávný či nepravdivý údaj jinak, než že se jedná o údaj, který je v rozporu se skutečností, dle názoru soudu není možné.*
33. Zdejší soud v citovaném rozsudku dodal, že „*skutkovou podstatu přepravy vybraných výrobků bez dokladu uvedeného v § 5 zákona o spotřebních daních naplňuje i případ, kdy řidič kontrolovaného vozidla přepravujícího vybrané výrobky nějaký doklad předloží, avšak tento neodpovídá dané situaci, resp. údaje v něm uvedené jsou natolik v nesouladu se skutečností, že takový doklad nelze jednoznačně s přepravou vybraných výrobků v okamžiku kontroly ztotožnit. Závěr, že i v takových případech se stále jedná o doklad dle § 5 zákona o spotřebních daních, pouze jsou na něm údaje uvedeny nesprávně či nepravdivě (a tudíž v případě vyjasnění*

nesrovnalostí a prokázání skutečnosti by následně mohlo dojít k uvolnění těchto výrobků, ačkoli by se jednalo o případ, kdy v dokladu popsaná přeprava vůbec skutečnosti (i záměrně) neodpovídá), je dle názoru krajského soudu neudržitelný. Dle krajského soudu by takový výklad vedl k znesnadnění, či spíše znemožnění kontroly pohybu vybraných výrobků a naopak umožnění opakovaného užívání těchto dokladů, tj. k popření smyslu předepsané evidenční povinnosti, jejíž dodržování je právní úpravou propadnutí vybraných výrobků chráněno a prosazováno. Absurdním důsledkem širokého výkladu pojmů „nesprávný“ či „nepravdivý“ údaj by pak byla také možnost uvolnit následně i vybrané výrobky, jejichž vlastník záměrně (ať již z jakéhokoli důvodu, např. obcházení absence distribučního oprávnění) vybaví přepravce vybraných výrobků dokladem, který dané přepravě neodpovídá co do označení místa nakládky, místa určení, množství převážených výrobků, označení odesílatele a příjemce“. Na uvedených závěrech krajský soud setrvává i v nyní posuzované věci a neshledal důvody pro to, aby se od nich odchýlil.

34. V rozhodované věci sice žalobkyně předložila formálně bezvadné doklady o dopravě č. 001499/F a 001517/F, ze dne 14. 3. 2016, 11:16, na kterých však byl označen jako vlastník zboží společnost F – F. s. r. o., nabyvatel G. s. a. s., odesílatel F., s. r. o., P., a toliko místem určení a dopravce pak J. H., s. r. o. V přepravních nákladových listech č. 1499F a č. 1517F je uvedena jako přepravce a příjemce žalobkyně, vlastník zboží „F-F. s. r. o.“, nabyvatel G. s. a. s. Ani v jednom z předložených dokladů není uvedena jako vlastník žalobkyně, která v průběhu celého správního řízení tvrdila, že je a během celé dopravy byla vlastníkem předmětných výrobků. Současně je nutné upozornit na to, že správní orgány dále shledaly rozpor v množství vybraných výrobků uvedeném na předložených dokladech (8 064 l) a ve skutečném množství přepravovaných vybraných výrobků (8 043 l). Za této situace nelze toliko shledat, že se jednalo o doklady s nesprávnými či nepravdivými údaji, ale rozpor se skutečností a obsahem dokladů byly tak zásadní, že tyto doklady nebylo možné za doklady ve smyslu § 5 zákona o spotřebních daních vůbec považovat.
35. Správní orgán I. stupně shora uvedené rozpor ve svém rozhodnutí dostatečně popsal, je zřejmé, z jakých důvodů usoudil, že dopravované vybrané výrobky nedoprovázel doklad o dopravě ve smyslu § 5 odst. 4 zákona o spotřebních daních. Správní orgán I. stupně zhodnotil obsah předložených dokladů v kontextu s výpovědí jednatelky žalobkyně, že je vlastníkem vybraných výrobků. Následně pak vzhledem k rozporům ve faktickém množství přepravovaných výrobků a údaji obsaženými v předložených dokladech a odlišnosti subjektu, který dopravované výrobky měl vlastnit, posoudil, že předložené doklady nelze ztotožnit s dopravovanými vybranými výrobky a měl za to, že takovými doklady nemohla být splněna přísná evidenční povinnost žalobkyně ve vztahu k vybraným výrobkům. Správní orgán I. stupně ve svém rozhodnutí také detailně popsal, jaké doklady by musely být v předmětné věci předloženy, aby je bylo možné ztotožnit s dopravovanými vybranými výrobky. Úvahu správního orgánu I. stupně shledal krajský soud přezkoumatelnou a logickou, v souladu s výše provedeným výkladem pojmů nesprávný a nepravdivý údaj. S úvahami správního orgánu I. stupně se ztotožnil i žalovaný, který v napadeném rozhodnutí zopakoval, že důvodem pro zajištění výrobků a jejich propadnutí byla absence předepsaného dokladu pro dopravované množství 8 043 l, nikoli nesprávné nebo nepravdivé údaje v předložených dokladech uvedené.
36. Krajský soud proto uzavírá, že správní orgány řádně odůvodnily svůj závěr, že vybrané výrobky byly v tomto případě dopravovány bez dokladu uvedeného v § 5 zákona o spotřebních daních, protože předložené doklady prokazovaly vlastníka odlišného od

subjektu, který v průběhu správního řízení své vlastnictví deklaroval, a dále množství vybraných výrobků uvedené v dokladech lišilo od skutečného množství vybraných výrobků, zjištěného správními orgány. Správní orgány proto postupovaly v souladu se zákonem, když rozhodly o propadnutí zajištěných vybraných výrobků dle § 42d odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních.

37. K argumentaci žalobkyně o nezohlednění zaplacení daně za vybrané výrobky krajský soud uvážil takto: Žalovaný k této otázce v napadeném rozhodnutí uvedl, že povinnost spotřební daň podle zákona o spotřebních daních přiznat a zaplatit „vzniká nezávisle na sankci za porušení evidenčních povinností ve smyslu § 5, 6, 51 a dalších zákona o spotřebních daních (srov. závěry NSS v rozhodnutí ze dne 3. 3. 2010, č. 1 Afs 12/2010-110)“. Nejvyšší správní soud ve zmíněném rozhodnutí konkrétně uvedl, že „propadnutí výrobků je pak sankcí za porušení zákona o spotřebních daních: stát zde trestá vlastníka předmětných výrobků podléhajících spotřební dani především za nedodržení evidenčních povinností specifikovaných v § 5, § 6 a dalších zákona o spotřebních daních. Od této sankce je však třeba odlišovat samotný vznik povinnosti daň přiznat a zaplatit: ten je totiž na případné sankci za porušení evidenčních povinností zcela nezávislý. Povinnost daň přiznat a zaplatit vzniká přímo ze zákona při splnění podmínek vymezených v § 9 zákona o spotřebních daních.“ Krajský soud z těchto závěrů vycházel i v posuzované věci. Jelikož žalobkyně dopravovala vybrané výrobky bez dokladu uvedeného v § 5 zákona o spotřebních daních, prokázání zaplacení daně za vybrané výrobky žalobkyni nezbavilo odpovědnosti za porušení evidenční povinnosti ve smyslu § 5 zákona o spotřebních daních. Správní orgány tedy postupovaly v souladu se zákonem, když vybrané výrobky neuvolnily a rozhodly o jejich propadnutí dle § 42d odst. 1 a) zákona o spotřebních daních.

38. Vzhledem k výše uvedeným skutečnostem posoudil krajský soud námitku a) jako nedůvodnou.

ad b) Rozpor s principem proporcionality a šetřením práv a právem chráněných zájmů žalobkyně

39. Dle § 1 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, je správa daně *postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady*. Žalobkyně ve své námitce tvrdila, že správní orgány nešetřily její práva a právem chráněné zájmy a použily nepřiměřené prostředky, které ji neadekvátním způsobem zatížily, aniž by jich bylo potřeba k dosažení cíle správy daní – řádného vybrání daně, jelikož žalobkyně prokázala zaplacení kupní ceny včetně spotřební daně dodavateli. K tomuto tvrzení krajský soud uvádí, že dle výše citovaného ustanovení není cílem správy daní pouze zaplacení daně, nýbrž i její správné zjištění a stanovení.

40. S cílem zabezpečit správné zjištění a stanovení daně ukládá zákon o spotřebních daních osobám zúčastněným na správě daní řadu povinností, správcům daně dává naopak možnosti, jak jednotlivá porušení povinností sankcionovat. Přísná evidenční povinnost, jak ji upravuje zákon o spotřebních daních a kterou krajský soud detailněji rozebral ve vypořádání předchozí námitky, je tedy jedním z prostředků, kterými zákonodárce sleduje naplnění cíle správy daní. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 20. 8. 2009, č. j. 1 Afs 81/2009-68, „protože předmětem spotřební daně jsou věci určené druhově, tak jedním z důvodů, proč zákon o spotřebních daních klade zvláštní požadavky na vedení přesné dokumentace je právě to, aby bylo možné jednoznačně posoudit, zda byla spotřební daň za konkrétní množství vybraných výrobků řádně uhrazena.“

41. Výklad, který nastiňuje žalobkyně, by popíral samotný smysl normy a vedl by k umožnění obcházení zákonem jednoznačně stanovených povinností. S takovým výkladem se krajský soud nemůže ztotožnit. V této souvislosti je třeba odkázat na vypořádání námitek a), z něhož vyplývá, že krajský soud v této věci posoudil postup správních orgánů při rozhodování o propadnutí vybraných výrobků jako souladný se zákonem o spotřebních daních. Prokázání zaplacení kupní ceny a daně za vybrané výrobky nezbavuje žalobkyni odpovědnosti za porušení evidenční povinnosti v rámci dopravy vybraných výrobků. Rozhodnutím o propadnutí předmětných vybraných výrobků tedy nedošlo k neoprávněnému zásahu do práv žalobkyně, ale jednalo se o zákonem předpokládaný následek porušení evidenční povinnosti v případě přepravy vybraných výrobků.
42. Žalobkyně více nekonkretizovala, jakým jednáním správní orgány porušily zásadu proporcionality a z čeho dovozuje, že správní orgány nešetřily její práva a právem chráněné zájmy. Krajský soud proto také obecně konstatuje, že v rámci postupu správních úřadů neshledal porušení zásady proporcionality. Krajský soud posoudil, že pro zkoumaný postup správních orgánů (tedy propadnutí vybraných výrobků) byly splněny požadavky zákona o spotřebních daních. Správní orgány v rámci tohoto postupu neužily nepřiměřené prostředky a nedošlo ani k neadekvátnímu zatížení žalobkyně.
43. Námitku b) tedy krajský soud shledal jako nedůvodnou.

F. Závěr a náhrada nákladů

44. Jelikož neshledal krajský soud žalobní body důvodnými, žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
45. O náhradě nákladů řízení mezi účastníky bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., když plně procesně úspěšný žalovaný náhradu nákladů řízení nepožadoval.

Poučení:

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

Olomouc 23. ledna 2019

JUDr. Zuzana Šnejdrlová, Ph.D. v. r.
předsedkyně senátu