



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhovor byl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Magdaleny Ježkové a soudců JUDr. Jany Kábrtové a Mgr. Tomáše Blažka ve věci

žalobce: **GLASSOR s.r.o.**
IČ 25449265, Palackého 239, 460 07 Liberec VII – Horní Růžodol
zastoupen: Mgr. Pavlem Vintrem, advokátem
Masarykova 621/19, 460 01 Liberec I-Staré Město

proti
žalovanému: **Generální ředitelství cel**
IČ 71214011, Budějovická 1387/7, 140 96 Praha 4

o přezkum rozhodnutí ze dne 18. 4. 2017, 19269/2017-900000-304.3

takto:

I. Žaloba se zamítá.

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

Odůvodnění:

1. Včas podanou žalobou namítal žalobce nezákonnost shora identifikovaného rozhodnutí, jímž žalovaný změnil rozhodnutí Celního úřadu pro Královéhradecký kraj ze dne 17. 5. 2016, č.j. 30790/2016-550000-32.2 o propadnutí zajištěných výrobků tak, že ve výroku za slova „vybraných výrobků – Biodiesel v množství 27 911 litrů“ vložil slova „jsou vlastnictvím společnosti GLASSOR s.r.o.“.

1) Obsah žalobních bodů

2. Žalobce napadl rozhodnutí v celém jeho rozsahu pro nezákonnost. K věci uvedl, že dne 7. 5. 2015 v 15:00 hodin bylo u hraničního přechodu Náchod Bělověs zastaveno hlídkou Celního úřadu pro Královéhradecký kraj nákladní vozidlo přepravující vybrané výrobky ve vlastnictví žalobce – Biodiesel v množství 27 911 litrů přepravované v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně s elektronickým průvodním dokladem (dále jen „e-AD“) podle ustanovení § 25 odst. 1 zákona č. 353/2003, o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o spotřebních daních“ nebo jen ZSD). V rámci místního šetření proběhla kontrola předložených dokladů kontrolou elektronického systému EMCS za účelem ověření e-AD. Náhledem do systému v době zahájení kontroly správní orgán zjistil, že jako cílová destinace – daňový sklad je uvedena společnost Wratislavia – Biodiesel Spolka Akcyjna, Monopolowa, 51-501 Wrocław. Správní orgán v prvním stupni v pozici správce daně tuto skutečnost vyhodnotil jako přepravu zboží v režimu podmíněného osvobození od daně s nesprávnými nebo nepravdivými údaji a podle § 42 odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních a na místě rozhodl o zajištění přepravovaných výrobků a dopravního prostředku. Rozhodnutí o zajištění vydal správní orgán na místě v 16:43 hodin. O průběhu místního šetření byl vystaven protokol č.j. 29750/2015-55000-62. V návaznosti na protokol o místním šetření č.j. 29750/2015-55000-62 vydal správní orgán v prvním stupni dne 12. 5. 2015 rozhodnutí o zajištění vybraných výrobků. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce dne 12. 5. 2015 odvolání, které doplnil dne 15. 5. 2015 v podání označeném jako „Žádost o uvolnění vybraných výrobků a dopravního prostředku – doplnění odvolání“. Žalobce v odvolání proti rozhodnutí o zajištění předložil ve spolupráci s německým správcem systému EMCS – úřadem ELO přesvědčivé důkazy, že dne 7. 5. 2015 v 9:55 požádal dodavatele – odesílatele, společnost Louis Dreyfus Commodities Wittenberg GmbH, o změnu destinace v systému EMCS na daňový sklad v České republice – FAU s.r.o., areál fa PRECHEZA a.s., 75002 Přerov, CZ0401428S001. Žalobce dodavatele opakovaně urgoval k provedené změny též den v 11:49. V 13:39 obdržel od dodavatele telefonické potvrzení změny. Platnost změny v rámci českého systému započala 7. 5. 2015 v 15:21 hodin, tedy v době probíhajícího místního šetření a v době před vydáním rozhodnutí o zajištění. Písemné potvrzení této změny bylo dodavatelem žalobci zasláno v 15:22 hodin.
3. Žalobce dále uvedl, že v návaznosti na rozhodnutí o zajištění vydal dne 17. 5. 2016 správní orgán v prvním stupni rozhodnutí o propadnutí vybraných zajištěných výrobků č.j. 30790/2016-550000-32.2. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce dne 17. 5. 2016 odvolání, o kterém rozhodl žalovaný dne 18. 4. 2017 drobnou změnou znění výroku administrativního charakteru a ve zbytku jej ponechal v platnosti. Žalobce podal dne 15. 10. 2015 u nadepsaného soudu žalobu proti rozhodnutí o zajištění. Dne 23. 4. 2017 nadepsaný soud žalobu proti rozhodnutí o zajištění odmítl.
4. Vzhledem k výše uvedenému byl žalobce přesvědčen, že z jeho strany nedošlo k ohrožení zájmů chráněných zákonem o spotřebních daních a žalobce při přepravě propadnutého zboží vynaložil maximální možné úsilí a pečlivost, o změnu destinace zažádal s dostatečným časovým předstihem a byl v dobré víře v informace poskytnuté mu dodavatelem o správnosti průvodních dokladů, které ze své pozice neměl objektivní možnost nijak prověřit.

a) Aplikované právní předpisy

5. Žalobce uvedl, že subsidiární aplikovatelnost zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) na celní řízení a tedy i na napadené rozhodnutí vyplývá z jeho ustanovení § 4. Celní kontrola ve smyslu § 42 zákona o spotřebních daních spadá pod místní šetření jako formu daňové kontroly, jak jej vymezuje § 83 daňového řádu. Žalovaný správní orgán odůvodnění napadeného rozhodnutí opírá zejména o výklad § 42 zákona o spotřebních daních. Správní orgán ovšem aplikuje příslušná ustanovení zákona o spotřebních daních bez jejich zasazení do širšího kontextu souvisejících správně právních předpisů a základních zásad správního a daňového řízení.
6. Žalobce odkázal na názor Nejvyššího správního soudu (dále též „NSS“), který v této souvislosti judikoval ve svém rozsudku č.j. 5 Afs 25/2012-30 ze dne 18.06.2012 ve vztahu k § 41 odst. 4 a § 42 zákona o spotřební dani následující: *„Není vyloučeno, aby v rámci kontroly množství a druhu přepravovaného zboží dle § 41 odst. 4 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, celní orgán zjistil i jiná pochybení, která mohou být důvodem pro zajištění vybraných výrobků dle § 42 odst. 1 písm. a) až d) citovaného zákona. V takovém případě je však nutno taková pochybení specifikovat a podřadit pod případná porušení povinností, s nimiž zákon o spotřebních daních spojuje postup dle § 42, a vést stran odstranění takových pochybností dle jejich povahy určitý zákonem presumovaný postup a identifikovat relevantní řízení, v němž mají být zjištěná pochybení hodnocena a mají z nich být vyvozeny relevantní dopady; přitom je třeba brát v úvahu smysl a účel zákonného opatření.“*
7. Žalobce upozornil, že žalovaný správní orgán na straně 3 odůvodnění napadeného rozhodnutí s odkazem na § 262 daňového řádu dovodil, že daňové řízení před celními úřady není řízením správním, avšak speciálním případem daňového řízení, které se řídí výhradně daňovým řádem. Argumentaci žalovaného správního orgánu však žalobce nepřisvědčil. Ustanovení § 177 zákona č. 500/2004 Sb., správního řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „správní řád“) stanoví, že základní zásady činnosti správních orgánů uvedené v § 2 až § 8 se použijí při výkonu veřejné správy i v případě, kdy zvláštní zákon stanoví, že se správní řád nepoužije, ale sám úpravu odpovídající těmto zásadám neobsahuje. Toto ustanovení je lex specialis k ustanovení § 262 daňového řádu. Je sice pravdou, že na daňová řízení se správní řád neaplikuje v celém rozsahu, v odborné literatuře i judikatuře však panuje konsenzus nad uplatněním základních zásad správního řízení vyjádřených v ustanoveních § 1 – 8 správního řádu, zejména zásady zákonnosti vyjádřené v § 2, zásady proporcionality vyjádřené v § 2 odst. 3 a zásady materiální pravdy vyjádřené v § 3 správního řádu. Aplikovatelnost základních zásad správního řádu dále mimo jiné vyplývá dle žalobce z rozsudku NSS sp.zn. 8 Afs 59/2005 ze dne 20. 7. 2007 a rozhodnutí NSS č.j. 3 Afs 170/2014-35 ze dne 11. 3. 2015. Právě nedodržení, respektive neaplikování základních zásad správního řízení při vydání napadeného rozhodnutí žalovaným mělo za následek újmu na právech žalobce a mimo další důvody rozebírané níže je tato skutečnost sama o sobě schopna založit nezákonnost celého řízení o propadnutí zajištěných výrobků.

b) Formalistický přístup správního orgánu ke skutkovému stavu

8. Žalobce uvedl, že odrazem zásady materiální pravdy v daňovém řízení a zároveň cílem kontrolní činnosti celní správy jako obecného správce daně je efektivní vyměření daňové povinnosti podle odpovídajícího skutkového stavu, nikoliv pouze na základě formálně vedeného stavu věci (viz např. rozsudek NSS č.j. 9 Afs 1/2013-3 ze dne 5.12.2013). V

rozhodnutí o zajištění a v napadeném rozhodnutí správní orgán operuje s tvrzeními, že „žádné další... doklady neměl řidič při zahájení kontroly ani po čas kontroly u sebe.“ „v době kontroly... řidič nepředložil doklady o přepravě zboží s pravdivými údaji.“ V průběhu správního řízení však bylo dostatečně prokázáno, že žalobce v průběhu kontroly potřebnými doklady k přepravovanému zboží disponoval, pouze nebyly v systému EMCS při zahájení místního šetření viditelné. Mimo jiné tato skutečnost vyplývá i z důkazu předloženého v průběhu řízení, a sice dopisu německého úřadu ELO jakožto správce elektronických průvodních dokladů, a ostatně to uznává i sám žalovaný správní orgán na straně 9 napadeného rozhodnutí „O skutečnosti, že odesílatel podal návrh na změnu ještě před zahájením kontroly hlídkou CÚ, není podle GŘC pochyb.“

c) Absence proporcionality v napadeném rozhodnutí

9. Žalobce uvedl, že rozhodnutí o propadnutí svým charakterem faktického vyvlastnění věci je rozhodnutím, jehož následkem je nevratný zásah do vlastnických práv chráněných článkem 11 Listiny. Vydání rozhodnutí o propadnutí správním orgánem zásadním způsobem formuje charakter opatření správního orgánu ukládané v celním řízení; zatímco účelem rozhodnutí o zajištění je omezení nakládání ze strany jejich vlastníka do doby určení, zda s nimi bylo nakládáno v rozporu se zákonem, rozhodnutí o propadnutí zajištěných vybraných výrobků je pak sankcí za porušení zákona o spotřebních daních (srov. rozhodnutí NSS sp. zn. 1 Afs 12/2010-107 ze dne 3. března 2010). Tím se zásadním způsobem mění charakter rozhodovací činnosti správce daně z předběžného a ochranného na sankční, na což ostatně poukazuje sám žalovaný správní orgán na straně 3 odůvodnění napadeného rozhodnutí (srov. rozhodnutí NSS ze dne 3. 3. 2010 sp. zn. 1 Afs 12/2010-107). Otázka, zda sankce propadnutí vyjádřená v ustanovení § 42 zákona o spotřebních daních, respektive v § 84 daňového řádu a její ukládání správním orgánem při nevyhnutelné aplikaci správního uvážení projde testem proporcionality obecně, zůstává v odborné literatuře i judikatuře k dnešnímu dni vysoce spornou a správní orgán při její aplikaci vždy musí přihlídnout k individuálnímu charakteru každého případu a především zohlednit požadavek přiměřenosti uplatnění konkrétní sankce.
10. Žalobce zdůraznil, že jak vyplývá z přelomového nálezu Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 31/08 ze dne 12. 12. 2012, při posouzení přípustnosti zásahu do základního vlastnického práva uložením sankce propadnutí věci musí její uložení sledovat „legitimní (ústavně aprobovaný) cíl jeho omezení, a... zda je toto opatření k dosažení tohoto cíle vhodné (požadavek vhodnosti), dále zda tohoto cíle nelze dosáhnout jiným způsobem, jenž by byl k dotčenému základnímu právu šetrnější (požadavek potřebnosti), a nakonec zda-jsou-li uvedené podmínky splněny-zájem na dosažení tohoto cíle v rámci určitého právního vztahu převáží nad dotčeným základním právem (proporcionalita v užším smyslu).“
11. Žalobce měl za to, že na jeho případ lze dále vztáhnout závěry vyslovené NSS v rozhodnutí skutkově i právně obdobném problematice napadeného rozhodnutí sp. zn. 3 Afs 170/2014-35 ze dne 11. 3. 2015. V posuzovaném případě byla žalobci uložena sankce propadnutí zajištěných vybraných výrobků podle ustanovení § 42 odst. 11 zákona o spotřebních daních v situaci, kdy právo vyměřit daň z těchto výrobků již zaniklo. NSS posoudil za daných okolností uložení sankce v rozporu se zákonem právě pro nesplnění kritéria vhodnosti, neboť „... cíle jím nelze dosáhnout-předmětné výrobky již podle zákona o spotřební dani zdanit nelze. V tomto právním vztahu tak nepřevažuje a ani nemůže převážet zájem na dosažení zdanění nad dotčeným vlastnickým právem a správce daně proto při

uplatnění státní moci porušil meze dané zákonem a jeho rozhodnutí tak porušuje zásadu zákonnosti... Zásah správce daně do vlastnického práva vlastníka výrobků, jako sankce za nesplnění evidenční povinnosti, v tomto případě přesahuje legitimní rámec, porušuje zásadu proporcionality, zásadu legitimního očekávání a předvídatelnosti, i zásadu subsidiarity trestu.“ (rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č. j. 3 Afs 170/2014-35 ze dne 11. 3. 2015). Vzhledem k výše uvedeným závěrům potvrzeným judikaturou, aplikovatelným na skutkovou situaci žalobce, kdy k přepravě zboží bez dokladu de facto nedošlo (viz souhrn skutkové hodnocení výše), vyslovil žalobce přesvědčení, že uložení sankce propadnutí věci správním orgánem bylo v hrubém rozporu s požadavkem proporcionality a individualizace sankčního opatření zakládajícím nezákonnost napadeného rozhodnutí.

Ještě k sankčnímu charakteru rozhodnutí o propadnutí

12. Žalobce uvedl, že Ústavní soud na svou argumentaci vyjádřenou v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 31/08 navázal nálezem sp. zn. Pl. ÚS 37/11 ze dne 30. 7. 2013, kdy přednesl jasnou argumentaci, že *„i při ukládání trestu propadnutí věci je při rozhodování o uložení této sankce v každém jednotlivém případě zachována možnost zoblednit kromě závažnosti deliktu a okolností jeho spáchání i majetkové poměry odpovědného subjektu a případně tuto sankci neuložit. Povinnost zvažovat při aplikaci dopady sankce ve vztahu k majetkové podstatě odpovědného subjektu vyplývá přímo z ústavního pořádku, protože jakékoliv uložení majetkové sankce je vždy zásahem do jeho vlastnického práva podle článku 11 Listiny, a musí proto v každém individuálním případě obstát z hlediska výše uvedených ústavních kritérií pro přezkum sankcí...“* V souladu s výše citovaným nálezem argumentuje i NSS ve svém rozhodnutí sp.zn. 2 Afs 173/2015-110 ze dne 21.03.2016: *„Pokud by ovšem uložení sankce mělo likvidační nebo rdousící charakter ve vztahu ke konkrétnímu pachateli, je nutno při rozhodování o uložení této sankce v každém jednotlivém případě zvažovat (kromě závažnosti deliktu a okolností, za nichž k danému jednání a porušení povinností došlo) také majetkové poměry povinného subjektu, a tedy případně tuto sankci neuložit... Musí být brán zřetel i na to, zda uložení konkrétní sankce fakticky nezasahuje do samotné podstaty a smyslu práva podnikat podle čl. 26 odst. 1 Listiny, resp. zda ve vztahu k tomuto právu nemá likvidační účinek, jenž není účelem této sankce.“*
13. Žalobce, jak dále uvedl, je obchodní společností zabývající se výrobou a exportem sklářských výrobků a ozdob v Libereckém kraji. Doprava zboží v režimu podmíněného osvobození od daně tvoří pouze malou část jeho obchodní činnosti, přičemž hlavní činností je právě průmyslová výroba a export tradičních českých výrobků. Žalobce představuje jednoho z hlavních a dlouhodobě stabilních zaměstnavatelů v regionu postiženém chronickou strukturální nezaměstnaností. V případě, že napadené rozhodnutí nebude zrušeno pro svou nezákonnost, hrozí jednatelům žalobce trestní stíhání pro přečin neodvedené daně a poplatku podle § 240 zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, v platném znění (dále jen „TZ“) Vzhledem k tomu, že personální struktura obchodní společnost žalobce je pro původně rodinný charakter charakteru společnosti de facto nenahraditelnou, by případné odsouzení jednatelů žalobce, respektive žalobce jako právnické osoby ve smyslu zákona č. 418/2011 Sb., o trestní odpovědnosti právnických osob, v platném znění, mělo pro žalobce likvidační důsledky, a to i ve vztahu k jeho orientaci na export.

14. Žalobce vzpomenu, že žalovaný ve svém rozhodnutí dále zcela pominul, respektive mylně vyložil, otázku dobré víry žalobce jako vlastníka propadnutých věcí. Přestože bylo spolehlivě skutkově zjištěno, že žalobce jako vlastník přepravovaného zboží učinil vše, co bylo v jeho silách, aby zboží bylo opatřeno veškerými potřebnými průvodními doklady, a v době zahájení místního šetření byl prokazatelně v dobré víře ve správnost a úplnost průvodních dokladů, žalovaný dobrou víru žalobce systematicky pomíjel. V této souvislosti žalobce odkázal na rozsudek NSS j.č. 7 Afs 14/2009-77 ze dne 10. 9. 2009, v němž tento soud došel k jasnému závěru, že otázku dobré víry při posuzování zákonnosti rozhodnutí o propadnutí vybraných výrobků je nutno posuzovat a je třeba ji zohlednit viz *„Rovněž je třeba posoudit, zda celní orgány při aplikaci ust. 42 odst. 11 zákona o spotřebních daních v rámci správního uvážení zohlednily dobrou víru účastníka řízení, který měl v případě všech dovozů vybraných výrobků povolení k opakovanému přijímání vybraných výrobků z jiných členských zemí v režimu podmíněného osvobození od daně (byť nepravomocně) včetně osvědčení.“* Žalovaný správní orgán se s dobrou vírou žalobce ovšem vypořádal pouhým konstatováním na straně 11 napadeného rozhodnutí *„Přesto to byl vlastně právě odvolatel, kdo byl rozhodnutím „postižen“ ztrátou majetku v důsledku konání kontrolované osoby.“*; na straně 9 napadeného rozhodnutí dále sám přiznává, že *„O skutečnosti, že odesílatel podal návrh na změnu ještě před zahájením kontroly hlídkou CÚ, není podle GŘC pochyb.“* Z přístupu správního orgánu tak žalobce dovodil, že o dobré víře žalobce žalovaný věděl, avšak úmyslně k ní v napadeném rozhodnutí nepřihlédl, ač tak učinit měl a mohl.

d) K otázce neuplatnění správního uvážení a denegatio iustitiae

15. Žalobce upozornil, že při aplikaci správního uvážení je správní orgán omezován principy platicími v moderním právním státě, a to zejména principem legitimního očekávání. Soudní přezkum správního uvážení je rozsahově omezen, a to v § 78 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“), který stanoví, že soud pro nezákonnost zruší napadené rozhodnutí správního orgánu tehdy, zjistí-li, že správní orgán překročil zákonem stanovené meze správního uvážení nebo toto uvážení zneužil (srov. rozsudek NSS, sp. zn. 8 Afs 85/2007-54 ze dne 21. 7. 2009). Žalovaný napadené rozhodnutí na straně 14 opírá o tvrzení, že *„Pokud nelze rozhodnout o uvolnění vybraných výrobků, je správce daně podle § 42d odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních povinen rozhodnout o jejich propadnutí. Není zde žádný prostor pro volnost uvážení, zda o propadnutí rozhodnout či nikoli. Nebylo-li možné vybrané výrobky uvolnit, CÚ postupoval správně, když napadeným rozhodnutím s odkazem na § 42d odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních rozhodl o propadnutí předmětných vybraných výrobků.“* Dále na straně 11 napadeného rozhodnutí žalovaný správní orgán cituje rozsudek NSS sp. zn. 7 Afs 55/2012-23, který stanoví, že *„V právní úpravě ve znění účinném od 1. 5. 2011 však podle ust. § 42d odst. 1 zákona o spotřebních daních však celní orgán žádný prostor pro správní uvážení nemá.“*

16. K tomu žalobce uvedl, že jeho situace je nicméně specifická ve vztahu k propojení správního uvážení při vydávání rozhodnutí o propadnutí (napadeného rozhodnutí) na časově předcházející rozhodnutí o zajištění. Žalovaný, respektive správce daně jako správní orgán v prvním stupni, v rozhodnutí o zajištění i v odvolacím řízení opakovaně odmítali provedení, resp. připuštění zásadních důkazních prostředků (výsledku pozdějšího nahlédnutí do EMCS systému) stejně jako při vydání rozhodnutí o zajištění odmítali související užití správního uvážení na situaci žalobce, přičemž rozhodnutí o

zajištění je pro vydání napadeného rozhodnutí zásadním a jediným podkladem. Tato skutečnost je způsobilá založit nezákonnost celého řízení o propadnutí. V případě žalobce tak došlo k situaci, kdy se správce daně jako správní orgán v prvním stupni a žalovaný vypořádávali s argumentací a důkazy žalobce v řízení o zajištění s odkazem na předběžnou povahu a nemeritorní charakter rozhodnutí o zajištění – viz citace ze strany 5 rozhodnutí vydaného žalovaným: *„Rozhodnutí o odvolání proti rozhodnutí o zajištění vybraných výrobků není určující pro posouzení skutkového stavu v řízení meritorním, tzn. v řízení o zajištěných vybraných výrobcích... veškeré doklady předložené ze strany odvolatele je možno vyhodnotit v řízení o zajištěném předmětném zboží, tudíž nemá žádný význam zabývat se jejich obsahem v tomto odvolacím řízení (pozn. Žalobce – jehož výsledkem je vydání rozhodnutí o propadnutí nebo o uvolnění zabraných vybraných výrobků).“*

17. Žalobce tak měl za to, že ze strany žalovaného došlo k užití čistě formalistického přístupu a ve výsledku k postupu zakládajícímu denegatio iustitiae, kdy v rozhodnutí, které je podkladem pro meritorní napadené rozhodnutí, správce daně odkazuje právě na řízení navazující, ve kterém ale nelze s ohledem na výsledek předcházejícího řízení rozhodnout ve prospěch žalobce, respektive nelze aplikovat správní uvážení, ani provést a připustit důkazy navrhované žalobcem.

e) Porušení zásady součinnosti v průběhu místního šetření

18. Svým postupem se žalovaný dle názoru žalobce dopustil nejen výše rozebíraného denegatio iustitiae, ale také porušení zásady součinnosti vyjádřené v § 2 a § 6 odst. 2 daňového řádu. Vzájemná spolupráce daňového subjektu a správce daně se přitom uplatní v kterékoli fázi správy daní. Odrazem zásady spolupráce v daňovém řízení je možnost subjektu daňové kontroly spolupracovat se správcem daně za účelem správného určení daně ve smyslu § 82 daňového řádu, tedy jeho právo předkládat v průběhu kontroly důkazní prostředky a povinnost poskytnout potřebnou součinnost k provedení místního šetření.
19. Žalobce uvedl, že podle § 87 daňového řádu je okamžikem zahájení daňové kontroly (místního šetření) provedení prvního úkonu vůči daňovému subjektu. V případě žalobce se jedná o čas 7. 5. 2015 15:00 hodin, kdy došlo k zastavení vozidla žalobce za účelem provedení celní kontroly. Doklad e-AD byl v systému EMCS viditelný v čase 15:21 hodin. Rozhodnutí o zajištění věci bylo vydáno správcem daně téhož dne v čase 16:43 hodin. Správce daně tedy při vydání rozhodnutí o zajištění vycházel pouze z důkazů zajištěných nahlédnutím do systému EMCS na počátku daňové kontroly v čase 15:00 a v době vydání rozhodnutí o zajištění odmítal zohlednit a připustit další důkazy ve prospěch žalobce – tedy zjištěné opakovaným nahlédnutím do systému EMCS s výsledkem potvrzující platnost e-AD dokladu nejpozději v čase 15:21, čímž došlo k flagrantnímu porušení zásady spolupráce (viz rozhodnutí Městského soudu v Praze sp. zn. 38 Ca 288/99 ze dne 25. 4. 2000). Žalovaný na straně 5 odůvodnění napadeného rozhodnutí tvrdí, že *„žádné jiné doklady v průběhu kontroly nebyly předloženy“*. Na straně 6 pak doplňuje, že *„CÚ účastníky výslovně poučil, že v průběhu řízení o zajištěných vybraných výrobcích mají právo činit podání a předkládat důkazy ve prospěch svých tvrzení...“* Tato tvrzení žalovaného jsou v hrubém rozporu se skutkovou situací žalobce tak, jak je popsána v protokolu o místním šetření a jak vyplývá z předložených důkazů (zejména dopisem ELO č j. 36661-4/2015-900000-232 ze dne 5. 11. 2015, tak s celkovým postupem správce daně v průběhu místní kontroly a v navazujících řízeních o zajištění a

o propadnutí). Jak potvrdil NSS ve svém rozhodnutí 7 Afs 69/2007-85 ze dne 26. 2. 2009, v řízení o zajištění, propadnutí a zabrání vybraných výrobků a dopravních prostředků neplatí rozložení důkazního břemene mezi účastníka řízení a správní orgán. Prokázání existence podmínek pro postup dle § 42 zákona o spotřebních daních je tak primárně věcí celních orgánů.

f) Absence právního titulu pro vydání rozhodnutí

20. Dále žalobce upozornil na ust. § 83 daňového řádu, které stanoví, že pokud důvody pro zajištění věci pominou, správce daně rozhodnutí o zajištění bezodkladně zruší a zajištěnou věc vrátí vlastníkovu nebo osobě, od které byla převzata. Správce daně je povinen sledovat, zda důvody, které přímo vedly k zajištění věci, přetrvávají i v době, kdy bylo vlastní rozhodnutí vydáno a pokud ne, je povinen rozhodnutí o zajištění věci zrušit, respektive není vůbec oprávněn k jeho vydání. A minore ad maius tedy lze dle žalobce dovodit, že pokud důvody pro zajištění věci odpadly, jak se v případě žalobce stalo nejpozději 7. 5. 2015 v 15:21, kdy byl doklad e-AD v systému EMCS viditelný, nebyl správce daně vůbec oprávněn k vydání rozhodnutí o zajištění ani k rozhodnutí o propadnutí. Tento postup potvrzuje také dle jeho názoru rozhodnutí NSS sp. zn. 2 Afs 198/2005 ze dne 14. 6. 2006 kde je judikováno že: „...[účelem rozhodnutí o zajištění vybraných výrobků]... je zajistit věci, u kterých je potřeba prověřit, zda daňová povinnost byla splněna a zabránit tak případnému jednání, které by toto zjištění znemožnilo“. V případě žalobce byla povinnost splněna nejpozději ve chvíli, kdy byl doklad e-AD viditelný v systému EMCS, a veškerá navazující rozhodnutí vydaná správcem daně a žalovaným tak byla vydána v rozporu se zákonem.

g) Procesní návrh

21. Žalobce závěrem uvedl, že žalovaný odůvodnění napadeného rozhodnutí opírá zejména o § 42 zákona o spotřebních daních. Správní orgán ovšem vykládá příslušná ustanovení zákona o spotřebních daních bez jejich zasazení do širšího kontextu souvisejících správně právních předpisů a základních zásad správního a daňového řízení, zejména pak zásady součinnosti s účastníky řízení a zásady materiální pravdy. Charakter porušení těchto zásad žalovaným je natolik výrazným zásahem do práv žalobce, že zakládá dostačující důvody pro zrušení napadeného rozhodnutí pro jeho nezákonnost.

2) Vyjádření žalovaného

22. V písemném vyjádření k žalobě žalovaný zdůraznil, že pro posouzení případu je zásadní sled událostí, které se v jeho průběhu udály. Jejich podrobný popis je v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Dále uvedl, že žádná případná soukromoprávní ujednání, pokyny či urgencye mezi zainteresovanými subjekty nemají vliv na pravidla daná právními předpisy pro průvodní doklady pro přepravu vybraných výrobků. Žalovaný rovněž upozornil na zjevnou písařskou chybu (překlep), a to ve vazbě na bod 21 žaloby. Správně mělo být dle žalovaného v napadeném rozhodnutí uvedeno: „O skutečnosti, že odesílatel nepodal návrh na změnu ještě před zahájením kontroly hlídkou CÚ není podle GŘC pochyb“.
23. Dále žalovaný označil za nepravdivé žalobcovo tvrzení, že v odvolání proti rozhodnutí o zajištění předložil ve spolupráci s německým správcem systému EMCS – úřadem ELO přesvědčivé důkazy (bod 9 žaloby). Žalovaný totiž upozornil, že veškeré důkazy, které

pocházejí od německého úřadu ELO obstaraly celní orgány, jak ostatně vyplývá i ze samotného správního spisu. Změnu údajů v systému EMCS provedl jako samozadavatel německý odesílatel na pokyn žalobce. Zda bylo impulsem ke změně údajů právě zahájení kontroly, nebo zda ke změně v tento čas došlo z jiných důvodů, není podstatné. Z pohledu celních orgánů je podle zákona o spotřebních daních podstatné to, že dotčená zásilka prokazatelně vstoupila na území České republiky a byla zde dopravována na základě průvodního dokladu, ve kterém byly, vzhledem k tomu, kde se v té době zásilka pohybovala, uvedeny nesprávné údaje o místu dodání – o zemi dodání, o příjemci. V době dopravy na území České republiky bylo podle údajů obsažených v elektronickém průvodním dokladu (e-AD) místo dodání zásilky nikoliv v České republice, ale v Polsku. Podle § 42 odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních je povinností správce spotřební daně zajistit vybrané výrobky, případně i dopravní prostředek, který je dopravuje, jestliže zjistí, že údaje uvedené v dokladu podle písmen a) nebo b) jsou nesprávné nebo nepravdivé. Předmětný průvodní doklad je dokladem ve smyslu ust. § 27 zákona o spotřebních daních a tedy dokladem uvedeným v § 42 odst. 1 písm. a) této právní úpravy. Při dopravě vybraných výrobků je rozhodné, jaké údaje na daném místě v době jejich dopravy obsahuje elektronický průvodní doklad (e-AD) v systému EMCS. Změna je možná pouze za dodržení ust. § 27 odst. 7 zákona o spotřebních daních. České celní orgány za pomoci německých celních orgánů v průběhu řízení o zajištěných vybraných výrobcích prověřily i tvrzení žalobce, že německý odesílatel provedl změnu údajů v systému EMCS ještě dříve, než kontrola započala a že změna údajů se v systému projevila až v průběhu kontroly. Toto tvrzení se ukázalo jako nepravdivé. Z informací poskytnutých v rámci šetření případu německými celními orgány vyplývá, že do německého systému EMCS německý odesílatel změnu místa dodání zadal (vystavil) až v 15.21 hod. Tímto okamžikem byla změna i schválena. V 15.21 hod. byly údaje v rámci EMCS přeneseny i do české části systému EMCS, neboť od tohoto okamžiku se podle zadaných údajů Česká republika stala dotčenou zemí pro dopravu předmětné zásilky. Doprava předmětné zásilky vybraných výrobků tak bezpochyby byla na území České republiky uskutečňována s průvodním dokladem, ve kterém byly nesprávné nebo nepravdivé údaje. Na této zásadní skutečnosti nemůže nic změnit ani to, že v průběhu kontroly došlo ke změně údajů tak, že místo určení se z původního polského změnilo na české. Měla-li být předmětná doprava daňově rizikových vybraných výrobků uskutečněna v souladu s přísnými veřejnoprávními pravidly, pak jediné měla být změna místa určení v e-AD provedena (schválena) ještě před tím, než se řidič podle nových instrukcí vůbec vydal z Wroclawi v Polsku, kde 7 dní marně čekal na vykládku, na cestu do České republiky.

24. K polemice žalobce o charakteru řízení, které proběhlo před celními orgány, žalovaný uvedl, že se i nadále domnívá, že na řízení podle § 42 a následujících zákona o spotřebních daních nelze aplikovat správní řád. Podle § 177 odst. 1 správního řádu se základní zásady činnosti správních orgánů uvedené v § 2 až § 8 sice použijí při výkonu veřejné správy i v případech, kdy zvláštní zákon stanoví, že se správní řád nepoužije, avšak pouze za předpokladu, že zvláštní zákon sám úpravu odpovídající těmto zásadám neobsahuje. Daňový řád, podle kterého bylo v tomto případě procesně postupováno, však komplexní úpravou základních zásad sám obsahuje.
25. Dále žalovaný uvedl, že se žalobce mylí v hodnocení charakteru řízení o zajištěných vybraných výrobcích. V žádném případě se nejedná o správní trestání s možností správní úvahy, jak žalobce v žalobě uvádí. Mýlí se dle názoru žalovaného i v otázce

proporcionality a individualizace údajné sankce, stejně tak jako i v otázce dobré víry. Žalobce sice svou argumentaci opírá o odkazy na judikaturu Nejvyššího správního soudu, avšak jím zvolené judikáty jsou vesměs časově překonány a týkají se právní úpravy obsažené v zákoně č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů. Žalobce dle názoru žalovaného zvolil i zavádějící odkaz na judikaturu Ústavního soudu, když odkazuje na nálezný sp. zn. Pl. Ú 31/08, který se týká zcela jiné situace. Pojednává sice o institutu propadnutí, avšak jeho podstatou je propadnutí dopravního prostředku, který přepravoval vybrané výrobky.

26. Žalovaný nesdílel ani žalobcovo tvrzení o porušení zásady součinnosti, ani zásady vyjádřené v rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 69/2007-85, dle něhož existence podmínek pro postup podle § 42 zákona o spotřebních daních je primárně věcí celních orgánů. Důkazy svědčící pro odůvodněný postup, ať již zajištění nebo propadnutí, celní orgány obstaraly samy v rámci své činnosti. Žalobci daly dostatečnou možnost, aby se k věci a důkazům vyjádřil a případně předložil důkazy svědčící v jeho prospěch. Zásada součinnosti ze strany celních orgánů vůči žalobci tak byla zcela jistě naplněna. O tom svědčí i to, že žalobce své právo vyjádřit se a předkládat důkazy v průběhu řízení před celními orgány aktivně využíval.
27. Stejně tak žalovaný nesdílel ani žalobcovo tvrzení, že pro vydání rozhodnutí o zajištění i propadnutí absentuje právní titul. To, že byly údaje v průvodním dokladu o místu určení dodatečně v průběhu kontroly změněny, v žádném případě nezbavilo správce daně povinnosti stanovené v § 42 odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních zajistit výrobky, u nichž zjistil dopravu s průvodním dokladem s nesprávnými nebo nepravdivými údaji. I dalším šetřením bylo dostatečně prokázáno, že předmětná zásilka vybraných výrobků byla po území České republiky dopravována s průvodním dokladem s nesprávnými nebo nepravdivými údaji. Taková doprava probíhala nejen od okamžiku, když zásilka z Polska vstoupila na území České republiky, ale v podstatě taková doprava probíhala již od okamžiku, kdy se zásilka ve Wroclawi namísto dodání určenému polskému příjemci vydala bez změny příjemce v průvodním dokladu e-AD na cestu do České republiky. Protože s ohledem na ust. § 42c zákona o spotřebních daních nebylo možné zajištění vybrané výrobky uvolnit, bylo povinností celních orgánů rozhodnout podle § 42d této právní úpravy o jejich propadnutí.

3) Posouzení věci krajským soudem

28. Krajský soud přezkoumal rozhodnutí v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“) bez nařízení jednání, když žalobce i žalovaný vyslovili s tímto postupem ve smyslu § 51 odst. 1 s.ř.s. souhlas. Po prostudování obsahu správního spisu v kontextu s žalobními námitkami pak dospěl k následujícím skutkovým zjištěním a právním závěrům.
29. Z protokolu o místním šetření ze dne 7. 5. 2015 vyplývá, že v tento den v 15.00 hodin bylo hlídkou celního úřadu u hraničního přechodu Náchod Běloves zastaveno nákladní vozidlo RZ x s návěsem RZ x, obě evidovaná v Polské republice. K přepravovanému nákladu předložil řidič tyto doklady: CMR, Analysenzertifikat a listinný stejnopis německého elektronického průvodního dokladu (e-VD, česky e-AD). Z těchto dokladů bylo možno zjistit, že dopravcem zboží je polská společnost a doklady se vztahují na přepravu vybraných výrobků obchodního názvu Biodiesel EN 14214 v množství 27 911

litrů, a to z Německa do Polska (Wroclaw). Byla provedena fyzická kontrola zboží a odběr vzorků. Řidič vozidla ve shodě s doklady uvedl, že zboží naložil v Německu ve městě Lutherstadt Wittenberg a vezl je do Polska do města Wroclaw. Zde čekal 7 dní na vykládku, k níž nakonec nedošlo a namísto toho mu byla nařízena cesta do České republiky. Celním úřadem bylo dále prověřeno, že žádné doklady svědčící o přepravě do České republiky řidič vozidla nepředložil. Dále se správního řízení vyplynulo, že v průběhu kontroly byl prověřen doklad e-AD č. 15DE73550000002866334 v elektronické databázi systému EMCS, tedy elektronického systému zemí Evropské unie pro sledování přepravy výrobků podléhajících spotřební dani v režimu podmíněného osvobození. V systému EMCS byla zjištěna viditelná změna stavu až 16 hodin 43 minut – doprava pro Českou republiku, kdy původně uvedená polská společnost byla změněna na českou společnost FAU, s.r.o., Přerov. Na základě těchto zjištění, z nichž jednoznačně dle názoru žalovaného vyplynulo, že při zahájení kontroly údaje o českém příjemci v průvodním dokladu e-AD a tedy i systému EMCS označeny nebyly, rozhodl celní úřad o zajištění vybraných výrobků a současně o zajištění dopravního prostředku, který je dopravoval. Dále je z průběhu správního řízení zřejmé, že dne 14. 8. 2015 byl zmíněný dopravní prostředek zajišťující přepravu vybraných výrobků uvolněn a vrácen polskému dopravci. Po zajištění vybraných výrobků celní úřad účastníkům oznámil s odkazem na ust. § 42b zákona o spotřebních daních zahájení řízení o zajištěných vybraných výrobcích, jehož cílem bylo prokázání, zda se zajištěnými vybranými výrobky bylo nakládáno některým ze způsobů uvedených v § 42 odst. 1 nebo 2 zákona o spotřebních daních. Následně Celně technická laboratoř analyzovala vzorky odebrané při kontrole. Analýzou bylo ověřeno, že údaje o vybraných výrobcích jsou v průvodním dokladu deklarovány pravdivě. Dále ze správního řízení vyplynulo, že celní úřad prostřednictvím českého ELO požádal německý úřad ELO o prověření údajů o místě dodání vybraných výrobků, eventuálně o změně tohoto místa. Z jeho výsledného vyjádření celní úřad dovodil, že změna místa dodání byla odesílatelem vystavena dne 7. 5. 2015 v 15 hodin 21 minut. Změněné e-AD bylo českým úřadům a českému příjemci předloženo rovněž v 15 hodin 21 minut. Celní úřad tedy dospěl k závěru, že nejsou naplněny důvody ve smyslu § 42c odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních pro uvolnění vybraných výrobků, a proto vydal rozhodnutí, jímž s odkazem na ust. § 42d odst. 1 písm. a) uvedené právní úpravy rozhodl o jejich propadnutí.

30. Posouzením skutkových okolností projednávané věci ve vazbě na následný postup celních orgánů pak krajský soud dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
31. Předmětem sporu mezi účastníky řízení je posouzení otázky, jak a kdy byly v průběhu dopravy vybraných výrobků po území České republiky prováděny změny v elektronickém průvodním dokladu a jaký vliv mělo jejich provedení na posouzení otázky zajištění a následného propadnutí vybraných výrobků a to za situace, kdy bylo najisto postaveno, že předmětné zboží představují vybrané výrobky – minerální olej.
32. Ze zákona o spotřebních daních lze dovodit, že správce daně zajistí vybrané výrobky, popřípadě i dopravní prostředek, který je dopravuje, jestliže zjistí, že údaje uvedené na dokladu jsou nesprávné nebo nepravdivé (ust. § 42 odst. 1 písm. c) této právní úpravy). Dle § 42b zákona o spotřebních daních pak správce daně, který rozhodl o zajištění vybraných výrobků nebo dopravního prostředku, bezodkladně zahájí řízení, jehož cílem je prokázání, zda s vybranými výrobky bylo nakládáno způsoby uvedenými § 42 odst. 1 dne po 2, nebo zda dopravní prostředek takové výrobky dopravoval. Dle následného ust.

§ 42c uvedené právní úpravy pak správce daně rozhodne o uvolnění zajištěných vybraných výrobků, pokud a) s nimi nebylo nakládáno způsoby uvedenými v § 42 odst. 1 nebo 2, dále pokud b) vybrané výrobky, které byly dopravovány s dokladem podle 42 odst. 1 dané právní úpravy obsahujícím nesprávné nebo nepravdivé údaje byly zdaněny nebo byly nabyty oprávněně bez daně a rovněž tak v případě, že c) vybrané výrobky, které byly skladovány s dokladem podle § 42 odst. 2 obsahujícím nesprávné nebo nepravdivé údaje, byly zdaněny. Ustanovení § 42d zákona o spotřebních daních pak správci daně ukládá, že v případě, že nerozhodne o uvolnění vybraných výrobků nebo dopravního prostředku, rozhodne o jejich propadnutí v případě, že je vlastník těchto výrobků nebo dopravního prostředku znám, nebo rozhodne o jejich zabránění v ostatních případech.

33. Je nepochybné, že pro přepravu vybraných výrobků mezi členskými státy Evropské unie s elektronickým průvodním dokladem je právní úprava vymezena rovněž směrnicí Rady číslo 2008/118/ES o obecné úpravě spotřebních daní a o zrušení směrnice 92/12/ES, ve znění pozdějších předpisů, dále rozhodnutím Evropského parlamentu a Rady číslo 1152/2003/ES o zavedení elektronického systému pro přepravu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani a dále nařízením Komise (ES) č. 684/2009, kterým se provádí směrnice 2008/118/ES, pokud jde o elektronické postupy pro přepravu zboží podléhajících spotřební dani s podmíněným osvobozením od této daně. Z těchto právních předpisů pak vyplývá, že k zahájení dopravy vybraných výrobků je třeba, aby odesílatel podal příslušným orgánům návrh elektronického průvodního dokladu pro přepravu daných vybraných výrobků, tedy mimo jiné, aby uvedl údaje o místě dodání, tedy o zemi, do níž mají být vybrané výrobky přepravovány s uvedením konkrétního příjemce, u něhož má být doprava ukončena. Schvalující orgány země odeslání za účelem dohledu nad zásilkou odešlou bezodkladně elektronický průvodní doklad pomocí EMCS příslušným orgánům členského státu, v němž má být doprava ukončena. Orgány tohoto členského státu pak zašlou elektronický průvodní doklad pomocí EMCS tamnímu příjemci. Ná vaznost těchto závazných postupů pak lze vysledovat i v zákoně o spotřebních daních, který v ust. § 27 odst. 5 zakotvuje povinnost pro odesílatele předat listinný stejnopis elektronického průvodního dokladu osobě, která vybrané výrobky fyzicky dopravuje, a také povinnost, že v průběhu dopravy tato osoba předloží stejnopis elektronického průvodního dokladu správci daně, který si jej vyžádá. Zmiňované ust. § 27 zákona o spotřebních daních upravuje závazný postup, jak má být v průběhu dopravy vybraných výrobků s elektronickým průvodním dokladem zacházeno. Odst. 7 dané právní úpravy pak pamatuje na situaci, kde v průběhu dopravy vyvstane potřeba a změnit příjemce vybraného výrobku nebo místo ukončení dopravy. Dané ustanovení výslovně uvádí, že změna se provede postupem uvedeným v nařízení Komise, kterým se provádí směrnice Rady o obecné úpravě spotřebních daní. Odkaz pod čarou pak uvádí Nařízení Komise č. 684/2009. Podle čl. 5 odst. 1 uvedeného nařízení odesílatel, který chce změnit místo určení v souladu s čl. 21 odst. 8 směrnice číslo 2008/118/ES vyplní pole návrhu zprávy o změně místa určení a předá jej příslušným orgánům členského státu odeslání. Tyto příslušné orgány elektronicky ověří údaje uvedené v návrhu zprávy o změně místa určení a zašlou elektronický doklad neprodleně příslušným orgánům nového členského státu určení, které jej následně zašlou novému příjemci. Příslušné orgány členského státu určení současně vyzoomí původního příjemce uvedeného v původním elektronickém dokladu o změně místa určení.

34. Z pohledu shora vzpomínané zákonné úpravy, tedy právního řádu ČR a současně i právního rámce daného EU, přistoupil krajský soud k hodnocení postupu žalobce a rovněž tak dodavatele a dopravce vybraných výrobků při jejich dopravě na území České republiky.
35. Je nepochybné, že původně měly být vybrané výrobky dodány polskému příjemci do města Wroclaw. Ke změně původního záměru došlo až za situace, kdy vybrané výrobky byly již dopraveny do Polska. V okamžiku, kdy dopravní prostředek s vybranými výrobky čekal v Polsku 7. den na vykládku, podal německý odesílatel návrh na provedení změny místa dodání vybraných výrobků. Přitom za rozhodný okamžik lze posuzovat pouze údaj, kdy příslušné německé orgány změnu schválily a aktualizované údaje zaslaly orgánům celní správy ČR (čl. 5 odst. 2 a čl. 5 odst. 3 nařízení č. 684/2009), neboť do té doby byly platné pouze původní údaje. Ke změně nepochybně došlo dne 7. 5. 2015 v 15 hodin 21 minut. Je tedy zřejmé, že v době, kdy kontrola převážených vybraných výrobků započala, byly platné pouze údaje svědčící o místu určení v Polsku. Minimální časový úsek mezi zahájením předmětné kontroly a samotným provedením změny místa dodání v elektronickém systému (pouhých 20 minut) může sice vzbuzovat dojem, že by k tomuto minimálnímu rozptylu snad ani nemělo být přihlíženo, nicméně při detailnějším posouzení celé situace vyvstává nepochybný závěr, že zákon o spotřebních daních a s ním související předpisy EU byly v daném případě zásadně porušeny. Nejprve je nutno vzpomenout, že v původním elektronickém doklad e-AD bylo stanoveno, že doba přepravy nepřekročí 5 dní. K jejímu ukončení tedy mělo dojít dne 4. 5. 2015. V den kontroly, tedy měla být zásilka již 3 dny předána. Ze skutkových okolností je dále zřejmé, že žalobce žádal německého odesílatele o provedení změny místa určení až dne 7. 5. 2015 v 11 hodin 35 minut. Jakkoliv je tento časový údaj pro konečné posouzení změny nepodstatný, svědčí minimálně o tom, že žalobce se začal změnou místa dodání zabývat po uplynutí několika dnů od okamžiku, kdy měla být zásilka doručena. Za podstatnou okolnost nelze označit ani tvrzení o údajném telefonickém hovoru žalobce s německým odesílatelem v 13 hodin 39 minut. Dle nařízení č. 684/2009 je totiž podstatný, jak již bylo shora konstatováno, až okamžik, kdy příslušné orgány změnu místa určení schválí. Na tomto místě je třeba ještě zdůraznit, že po celou dobu dopravy musí být vybrané výrobky doprovázeny doklady se správnými údaji. Jejich dodatečné doložení již nemůže zvrátit skutečnost, že v době přepravy a následné kontroly neměl přepravce tyto doklady k dispozici (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 11. 2014, č.j. 10 Afs 148/2014-70). Je logické, že takový doklad se správnými a pravdivými údaji musí existovat po celou dobu dopravy a jeho dodatečné předložení postrádá významu.
36. Krajský soud tak považuje za dostatečně zdůvodněný fakt, že žalobce přepravoval vybrané výrobky s dokladem, který obsahoval nesprávné a nepravdivé údaje, a proto byl správce daně povinen tyto vybrané výrobky zajistit (§ 42 odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních). Následně pak zahájil řízení, jehož cílem bylo prokázání, zda s vybranými prostředky bylo nakládáno způsoby uvedenými v § 42 odst. 1 nebo 2 nebo zda dopravní prostředek takové výrobky dopravoval. O uvolnění zajištěných vybraných výrobků může správce daně rozhodnout za předpokladu, že s nimi nebylo nakládáno způsoby uvedenými v ust. § 42 odst. 1 nebo 2 nebo pokud vybrané výrobky, které byly dopravovány s odkladem podle ust. § 42 odst. 1 obsahujícími nesprávné nebo nepravdivé údaje, byly zdaněny nebo byly nabyty oprávněně bez daně. Krajský soud se ztotožnil s názorem žalovaného, že ani jeden z důvodů nebyl v případě žalobce naplněn, takže

důvod pro uvolnění zajištěných vybraných výrobků nenastal. Pouze na okraj lze uvést, že celní úřad rozhodl o uvolnění dopravního prostředek (rozhodnutí ze dne 14. 8. 2015, č.j. 51022/2015-550000-32.2), který byl následně vrácen polskému dopravci. Za takto nastalých okolností správci daně nezbylo, než respektovat ust. § 42d odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních, které mu ukládá rozhodnout v tomto případě o propadnutí zajištěných vybraných výrobků.

37. Takto vyslovené závěry nemohly být jednotlivými žalobními námitkami vyvráceny. Nelze přisvědčit názoru žalobce, že správní orgán aplikuje příslušná ustanovení zákona o spotřebních daních bez jejich zasazení do širšího kontextu a základních zásad správního a daňového řízení. Ze shora uvedeného totiž nepochybně vyplývá, že celní úřad i žalovaný přesně vyspecifikovali pochybení žalobce a podřadili je pod příslušná ustanovení zákona o spotřebních daních a rovněž tak do zákonného rámce vymezujícího právní úpravu Evropské unie. Nelze rovněž přisvědčit žalobní námitce, dle níž na předmětné řízení měl být aplikován správní řád. Krajský soud se plně přiklání k názoru žalovaného vyslovenému v jeho vyjádření k žalobě, že na uvedené řízení nelze aplikovat správní řád, konkrétně jeho ust. § 177, neboť je nepochybné, že používaný procesní předpis, tedy daňový řád, sám obsahuje komplexní úpravu základních zásad tohoto speciálního správního řízení.
38. Nelze souhlasit ani s žalobní námitkou, že v průběhu správního řízení bylo dostatečně prokázáno, že žalobce v průběhu kontroly potřebnými doklady k přepravovanému zboží disponoval. Naopak ze zjištěných skutkových okolností nepochybně vyplynulo, že změna místa dodání byla provedena v den kontroly, tedy 7. 5. 2015 v 15 hodin 21 minut. Pokud se dopravní prostředek přepravující vybrané výrobky nacházel v 15 hodin, tedy v době zahájení kontroly, již na území České republiky, znamená to, že musel Polsko opouštět již s doklady, které obsahovaly nesprávné a nepravdivé údaje. Přitom průvodní doklad musí po celou dobu obsahovat správné údaje z důvodu nutnosti dohledu nad pohybem vybraných výrobků po území Evropské unie. Následnou opravu těchto údajů v průběhu kontroly nelze v žádném případě považovat za pouhé odstranění administrativního nedostatku.
39. V návaznosti na shora uvedené důvody nemohl krajský soud přisvědčit ani žalobní námitce dotýkající se absence proporcionality v napadeném rozhodnutí. Jak již bylo konstatováno, správce daně podrobně odůvodnil, proč nemohl rozhodnout o uvolnění vybraných výrobků a za této situace mu zákon o spotřebních daních jednoznačně ukládá povinnost rozhodnout o jejich propadnutí. Daná právní úprava nedává v tomto případě žádný prostor pro úvahu, zda tohoto cíle nelze dosáhnout jiným způsobem. Předmětné výrobky nebylo možné uvolnit, neboť s nimi prokazatelně bylo nakládáno způsobem uvedeným v ust. § 42 odst. 1 písm. c) vzpomínané právní úpravy a nebylo možno je uvolnit ani podle § 42c písm. b) tohoto zákona, neboť se nejedná o vybrané výrobky podle tohoto zákona zdaněné nebo oprávněně nabyté bez daně. Doprava těchto výrobků z jiné země přestože v podmíněném osvobození od daně, není nabytím vybraných výrobků bez daně dle zákona o spotřebních daních a současně tyto výrobky nejsou v České republice zdaněny. Správce daně ani žalovaný nemohli v průběhu daňového řízení jakkoliv zohlednit skutečnost, že žalobce je významným zaměstnavatelem v regionu postiženém chronickou strukturální nezaměstnaností. Jakkoliv by tato skutečnost v jiných řízeních mohla být prostorem pro úvahu při dalším případném

postupu státních orgánů, v projednávané věci daňový řád ani hmotněprávní daňový zákon takový prostor správci daně nedává.

40. Krajský soud nemůže přisvědčit názoru žalobce, že jako vlastník přepravovaného zboží učinil vše, co bylo v jeho silách, aby zboží bylo opatřeno veškerými potřebnými průvodními doklady. Jak již bylo shora konstatováno, žalobce se neřídil závaznou právní úpravou striktně vyžadující, aby doklady doprovázející přepravované vybrané výrobky obsahovaly správné a pravdivé údaje. Pokud by tak učinil, pak by jednak dbal na dodržení stanovené pěti denní lhůty na přepravu a pokud se následně přepravoval vybrané výrobky do České republiky, měl tak učinit teprve poté, kdy změna místa dodání byla zaznamenána na E-AD dokladu. Vzhledem k tomu, že tak neučinil, celní orgány naprosto zákonně provedly zajištění vybraných výrobků.
41. Postup správce daně i žalovaného nelze ve vazbě na shora uvedené označit za formalistický. Žalovaný podrobně odůvodnil, proč vybrané výrobky musely být zajištěny a následně i podrobně popsal, proč musel přistoupit i k rozhodnutí o propadnutí vybraných výrobků. Jak již krajský soud konstatoval shora, tento postup byl ze strany správce daně nevyhnutelný a zákon o spotřebních daních mu nevymezuje prostor pro správní uvážení. Nelze rovněž souhlasit s žalobcem, že došlo k odmítnutí zásadních důkazních prostředků. Krajský soud má za to, že důkazní řízení bylo vedeno zákonným způsobem a v jeho průběhu nedošlo k zasažení práv žalobce, když skutkové okolnosti byly po provedeném důkazním řízení postaveny najisto.
42. V průběhu šetření celního úřadu nedošlo ani k porušení zásady součinnosti, jak namítá žalobce. Rozhodnutí o zajištění vybraných výrobků bylo sice vydáno dne 7. 5. 2015 v 16 hodin 43 minut, nicméně správce daně postupoval v souladu s daňovým řádem, když v tomto rozhodnutí zohlednil údaje, které byly zjištěny při zahájení kontroly, tedy v čase 15.00. Jestliže odmítal, jak uvádí žalobce, zohlednit a připustit další důkazy zjištěné opakovaným nahlédnutím do systému EMCS s výsledkem potvrzujícím platnost e-AD dokladu nejpozději v čase 15.21, pak nelze tomuto postupu nic vytknout. Rozhodnutí sice bylo vydáno s téměř dvouhodinovým odstupem, nicméně nutně muselo zachytit stav v době zahájení kontroly. Jakékoliv dodatečné doložení dokladů totiž, jak ostatně judikoval i Nejvyšší správní soud (viz shora), nemůže zvrátit skutečnost, že v době kontroly neměl přepravce potřebné doklady k dispozici.
43. Za rovněž nedůvodnou musel krajský soud označit námitku žalobce dovolávající se aplikace ust. § 83 daňového řádu na projednávanou věc. Dané ustanovení totiž upravuje situaci, kdy dojde k zajištění věcí při místním šetření, které mohou sloužit jako důkazní prostředek, pokud existují obavy, že později by tento důkaz nemohl být proveden. Je tedy zřejmé, že dané ustanovení je v daňovém řádu zakotveno pro zcela jiný případ, než který je předmětem tohoto soudního přezkumu, jedná se o institut té části daňového řízení, při níž probíhá místní šetření. Krajský soud již výše naznačil, že řízení o zajištění vybraných výrobků je řízením svého druhu speciálně upraveným v zákoně o spotřebních daních, které má zabránit daňovým únikům a nedovolenému nakládání s vybranými výrobky.
44. Krajský soud z výše uvedených důvodů shledal, že námitky uplatněné žalobcem jsou nedůvodné, a proto žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

45. Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nebyl ve věci úspěšný, právo na náhradu nákladů řízení mu proto nevzniklo. Ze spisu nevyplývalo, že by žalovanému náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti vznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) 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). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže 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.

V Hradci Králové 29. ledna 2019

JUDr. Magdalena Ježková v. r.
předsedkyně senátu