



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobce: **A. K., K. A. F.**
T.-H.
sídlem K. 21, X D. G., Polsko
zastoupený advokátem Mgr. Markem Ježkem
sídlem Tovární 1707/33, 737 01 Český Těšín

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

**o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 6. 2017, č. j. 25439-3/2017/900000-304.4,
ve věci náhrady nákladů za uskladnění vybraných výrobků**

takto:

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

Odůvodnění:

1. Celní úřad pro Olomoucký kraj (dále jen „správce daně“) rozhodl dne 11. 4. 2016 pod č. j. 24820-3/2016-580000-62 o zajištění vybraných výrobků – minerálního oleje pod kódem nomenklatury 27101999 v množství 31 725 litrů, obchodního označení „olej smarowy R-70“ (dále též „vybrané výrobky“), nákladního automobilu tov. zn. Volvo FH 4XT, reg. zn. X a cisternového návěsu tov. zn. ROHR TAL-A-MIKZA 42,8, reg. zn. X (dále jen „dopravní prostředky“), s odůvodněním, že vybrané výrobky byly dne 7. 4. 2016 na silnici D35 ve směru z Lipníka nad Bečvou do Olomouce dopravovány dopravními prostředky způsobem uvedeným v § 42 odst. 1 písm. b) zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSD“), tzn. bez dokladu dle § 5 ZSD. Následně dne 14. 11. 2016 správce daně rozhodnutím č. j. 36148-18/2016-580000-12 zajištěné vybrané výrobky podle § 42d odst. 1 písm. b) ZSD zabral. Dopravní prostředky naopak rozhodnutím ze dne 25. 7. 2016, č. j. 36148-7/2016-580000-12, uvolnil s tím, že jejich hodnota je ve zjevném nepoměru k výši daně.
2. Rozhodnutím ze dne 23. 2. 2017, č. j. 101-8/2017-580000-12, předsal správce daně žalobci k úhradě podle § 42 odst. 5 a § 42e odst. 1 ZSD s použitím § 101 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „d. ř.“), náhradu nákladů za uskladnění vybraných výrobků ve výši 86 788 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozhodnutí.
3. Žalovaný žalobou napadeným rozhodnutím změnil k odvolání žalobce rozhodnutí správce daně tak, že předepsanou výši náhrady nákladů snížil na částku 86 673 Kč. V odůvodnění rozhodnutí uvedl, že otázka vlastnictví vybraných výrobků byla řešena v rámci řízení o zajištěných vybraných výrobcích, přičemž s ohledem na pochybnosti ohledně skutečného vlastnictví vybraných výrobků rozhodl správce daně o jejich zabrání namísto propadnutí. Rozhodnutí o zabrání nabylo právní moci dne 20. 1. 2017, tudíž bylo pro správce daně závazné, přičemž žalobce, ačkoli byl příjemcem tohoto rozhodnutí, nepodal proti němu odvolání. Zjišťování vlastnictví vybraných výrobků není dle žalovaného předmětem řízení o stanovení nákladů, není však podstatou ani řízení o zajištěných vybraných výrobcích, jehož účelem je zjistit, zda bylo s vybranými výrobky nakládáno způsobem uvedeným v § 42 odst. 1 nebo odst. 2 ZSD, a rozhodnout o jejich dalším osudu. Jelikož byly vybrané výrobky zabráný, hradí podle § 42 odst. 5 ZSD náklady za jejich uskladnění osoba, u níž byly zjištěny. K odvolací námitce žalobce žalovaný uvedl, že pan D. W. sice správci daně sdělil, že společnost W. G. H. K. je vlastníkem vybraných výrobků, avšak na základě pouhého tvrzení nelze učinit jednoznačný závěr o tom, kdo je skutečným vlastníkem vybraných výrobků, když k jeho prokázání nejsou žádné další důkazy. Údaje uvedené na dokladech nejsou věrohodné, neboť se ukázaly jako nepravdivé (např. místo dodání, překládka na cestě apod.). Dále poukázal na skutečnost, že žalobce nejprve při kontrole dne 7. 4. 2016 sdělil správci daně, že je vlastníkem vybraných výrobků společnost C. O., 21 P. S., T., E. a teprve následně změnil své tvrzení tak, že jím je společnost W. G. H. K. Ani žalobci není vlastník vybraných výrobků zřetelně znám. Dále žalovaný objasnil, jaké odhalil nesrovnalosti v účtování nákladů za dopravu vybraných výrobků z místa zajištění do místa uskladnění (odlišné vzdálenosti účtované u jednotlivých vozidel) a podrobně zdůvodnil, které rozdíly ponechal beze změny a proč a které naopak změnil, a dále že odhalil drobnou chybu v psaní a počtech u výpočtu nákladů na plat skladníků, kterou odstranil. Tímto způsobem zdůvodnil snížení výsledné částky stanovených nákladů.
4. Včas podanou žalobou se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného. Namítal, že:
 - a) rozhodnutí žalovaného je nepřezkoumatelné, neboť se žalovaný nevypořádal s námitkou, že v odůvodnění rozhodnutí správce daně absentovaly důvody pro uložení

povinnosti k náhradě nákladů právě žalobci, jelikož správce daně pouze konstatoval, že vlastník vybraných výrobků není znám, aniž uvedl, jaké kroky ke zjištění jejich vlastníka podnikl;

- b) správce daně měl provést dokazování, zjistit tak, kdo je vlastníkem vybraných výrobků a tomuto vlastníku pak uložit povinnost k náhradě nákladů za jejich uskladnění. Pouze v případě, že by vlastník po provedeném šetření nebyl zjištěn, by bylo možné subsidiárně uložit povinnost k náhradě nákladů žalobci, jakožto přepravci (viz nálezy Ústavního soudu ČR ze dne 12. 12. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 31/08). Prokázání existenci podmínek pro postup podle § 42 odst. 5 ZSD je úkolem celních orgánů, nikoli důkazním břemenem účastníka (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 2. 2009, č. j. 7 Afs 69/2007-85);
 - c) žalovaný nepřipadně poukazuje na skutečnost, že se žalobce neodvolal proti rozhodnutí o zabránění vybraných výrobků a nebrojil proti závěrům správce daně o vlastnictví vybraných výrobků. Žalobce však neměl důvod se vlastnictvím vybraných výrobků a jejich dalším osudem zabývat. Brojil proti zajištění svých dopravních prostředků a jeho návrhu na jejich uvolnění bylo vyhověno;
 - d) správce daně mohl mít za prokázané, že vlastníkem vybraných výrobků je společnost W. G. H. K., neboť k vlastnictví vybraných výrobků touto společností se dne 11. 4. 2016 přihlásil jednatel a vlastník této maďarské společnosti, pan D. W., přičemž tato společnost byla uvedena v nákladním listu a obchodních dokladech předložených žalobcem;
 - e) stanovená výše nákladů je nepřiměřeně vysoká, čímž nedošlo k naplnění zásady přiměřenosti podle § 5 odst. 3 d. ř. Podle usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2005, č. j. 6 A 25/2002-42 nelze při volné úvaze správce daně ohledně uskladnění postupovat libovolně, nýbrž je nutné postupovat v souladu s ústavními principy a zásadami příslušného odvětví. V posuzované věci je nepřiměřenost zjevná, neboť vyčíslené náklady na uskladnění ve skladu správce daně činily za období 4 měsíců částku 409 Kč, tj. 100 Kč měsíčně, zatímco po jejich přesunutí do skladu externí společnosti tyto náklady vzrostly na částku od cca 1 500 Kč až do 8 950 Kč (tj. nárůst o 1 500 %- 8 950 %).
5. Žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl, přičemž ve vyjádření k žalobě shrnul závěry napadeného rozhodnutí. K žalobním bodům uvedl:

ad a) odůvodnění správce daně mohlo být podrobnější, avšak není nepřezkoumatelné;

ad b) rozhodnutí o stanovení náhrady nákladů za uskladnění zajištěných vybraných výrobků je podle § 42 odst. 5 ZSD závislé na rozhodnutí o zajištěných vybraných výrobcích. Zákon rovněž stanoví, jakým způsobem o nákladech správce daně rozhodne jednotlivých případech rozhodnutí o zajištěných vybraných výrobcích. Žalovaný v rozhodnutí odkázal na řešení otázky vlastnictví vybraných výrobků v řízení o zajištěných vybraných výrobcích. Odkaz žalobce na nálezy Ústavního soudu ČR sp. zn. Pl. ÚS 31/08 není přílehlavý, neboť se týkal propadnutí dopravního prostředku osoby nepodílející se na spáchání správního deliktu. V posuzovaném případě však byly dopravní prostředky uvolněny a spáchání správního deliktu nebylo řešeno. Z uvedeného rozhodnutí rovněž nelze dovodit, že by povinnost žalobce jako přepravce vybraných

výrobků k náhradě nákladů za uskladnění byla pouze subsidiární. Naopak tuto povinnost je potřebné považovat za postavenou na roveň povinnosti vlastníka vybraných výrobků;

ad c) osobě, u níž byly vybrané výrobky zjištěny, může být náhrada nákladů za jejich uskladnění uložena teoreticky vždy, neboť tato osoba je správcí daně vždy známa. S tím musel žalobce počítat, neboť při přepravě vybraných výrobků jsou zákonem stanovená pravidla přísnější než u jiných nákladů, což je dáno charakterem těchto výrobků a zájmu státu na jejich kontrole;

ad d) žalovaný přesto, že vlastnictví vybraných výrobků není předmětem řízení o stanovení náhrady nákladů za uskladnění, námitky žalobce vypořádal. V rozhodnutí shrnul, k jakým závěrům správce daně po vyhodnocení zjištěných skutečností v rozhodnutí o zabrání ze dne 14. 11. 2016 došel a poukázal na přetrvávající pochybnosti o vlastnictví vybraných výrobků;

ad e) námitka proti výši nákladů za uskladnění nebyla dle žalovaného v odvolání uplatněna, tudíž žalobce nepřiměřeně rozšiřuje rozsah soudního přezkumu na otázky ve správním řízení neposuzované. Náklady skladování označené jako budova 22 nejsou náklady skladování ve skladu správce daně, ale náklady skladování ve společnosti L. P. s. p., pouze v jiné části areálu. Náklady jsou dvojí z důvodu, že v budově 22 byly uskladněny vybrané výrobky stočené do IBC kontejnerů a zajištěný dopravní prostředek byl uskladněn mimo. IBC kontejnery a dopravní prostředky byly následně přesunuty ke skladování do areálu společnosti Č., a. s. v L., neboť nebylo možné jejich uskladnění v objektu správce daně z kapacitních důvodů a vzhledem k tomu, že se nejednalo o standardní minerální olej, bylo nutné vybrané výrobky skladovat odděleně. Zároveň s vybranými výrobky bylo nutno uskladnit i dopravní prostředky, což většina skladovatelů nenabízí. Jednotlivé náklady za uskladnění byly vyúčtovány fakturami založenými ve spisovém materiálu a žalovaný naúčtoval k náhradě nákladů za uskladnění pouze to, co sám za uskladnění vybraných výrobků zaplatil.

6. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů dle § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). V souladu s § 51 s. ř. s. rozhodl o věci bez jednání.
7. Z hlediska vytýkané přezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného dle názoru krajského soudu plně obstálo. Žalovaný na odvolací námitku absence zdůvodnění, proč byla povinnost k náhradě nákladů uložena právě jemu, reagoval, a to tím, že na str. 2 a 3 napadeného rozhodnutí poukázal na skutečnost, že se správce daně otázkou vlastnictví vybraných výrobků zabýval v předchozí fázi řízení, a to v řízení o zajištěných vybraných výrobcích, tj. při rozhodování o tom, zda jsou splněny podmínky pro jejich uvolnění, nebo zda v případě jejich nesplnění bude na místě rozhodnout o jejich propadnutí či zabrání státem. Žalovaný zdůraznil, že byť ani v řízení o zajištěných vybraných výrobcích není otázka vlastnictví vybraných výrobků klíčová, měla kterákoli osoba, mající na zjištění vlastníka vybraných výrobků zájem, prostor k uplatnění svých vyjádření a argumentů k této otázce právě v tomto řízení, tj. v řízení o zajištěných vybraných výrobcích. Tato úvaha implicitně zahrnuje též argument, že předmětem řízení o stanovení náhrady nákladů za uskladnění dle § 42 odst. 5, resp. 42e odst. 1 ZSD již otázka vlastnictví vybraných výrobků není, a tudíž správce daně nepochybil, pokud o této otázce v rozhodnutí nepojednal.

8. Dále žalovaný v napadeném rozhodnutí vyložil § 42 odst. 5 ZSD tak, že bylo-li výsledkem řízení o zajištěných vybraných výrobcích rozhodnutí o zabrání, tj. rozhodnutí vydávané v případě, kdy vlastnictví vybraných výrobků nebylo vyjasněno, hradí náklady za jejich uskladnění osoba, u níž byly výrobky zjištěny, jíž je bezpochyby žalobce.
9. Žalovaný se tak zcela srozumitelně vypořádal s odvolací námitkou žalobce, označil právní normu, kterou na posuzovaný případ aplikoval a před její aplikací provedl její výklad. Rozhodnutí žalovaného tudíž vytýkaným nedostatkem důvodů netrpí a žalobní bod a) je nedůvodný.
10. Neopodstatněný je rovněž žalobní bod b). Krajský soud se zcela ztotožňuje se závěrem žalovaného, že je zcela lichý požadavek žalobce, aby správce daně poté, co pravomocně rozhodne o zabrání v řízení zajištěných vybraných výrobcích, byl povinen opětovně (dokonce z vlastní iniciativy) prověřovat správnost svých závěrů o tom, že vlastník zajištěných vybraných výrobků není znám, v řízení o stanovení nákladů za uskladnění.
11. Nakládání s vybranými výrobky, které celní úřady objeví při jejich přepravě, a o nichž zjistí, že jsou přepravovány bez řádné zákonem vyžadované dokumentace dokládající jejich zdanění, probíhá v jednotlivých etapách, jež na sebe logicky navazují. Nejprve probíhá fáze zajištění vybraných výrobků. Pracovník celního úřadu, který provádí kontrolu, dle § 42 odst. 3 ZSD sepiše protokol o důvodech zajištění, který předá osobě, u níž byly vybrané výrobky zjištěny. Následně do tří pracovních dnů od vydání protokolu musí celní orgán vydat o zajištění rozhodnutí dle § 42a odst. 2 ZSD. Byť je dle § 42a odst. 1 ZSD účastníkem tohoto řízení vedle osoba, u níž byly výrobky zjištěny (převzatce) i vlastník vybraných výrobků, není vlastnické právo k vybraným výrobkům vůbec rozhodné a celní orgán nemusí o zjištění vlastníka v této fázi řízení usilovat, nýbrž zcela postačí, když správní orgán určí pouze subjekt, u něž byly tyto výrobky zjištěny. Převzatce i tvrzený vlastník mají dle § 42a odst. 3 ZSD právo se do 7 dnů od doručení rozhodnutí o zajištění proti němu odvolat. Těžištěm rozhodnutí o zajištění je zdůvodnění naplnění podmínek § 42 odst. 1 ZSD.
12. Po právní moci rozhodnutí o zajištění je celní úřad povinen bezodkladně zahájit řízení o zajištěných vybraných výrobcích, jehož cílem je dle § 42b odst. 1 ZSD *prokázání, zda s vybranými výrobky bylo nakládáno způsoby uvedenými v § 42 odst. 1 nebo 2 nebo zda dopravní prostředek takové výrobky dopravoval*. Jelikož o zajištění již bylo pravomocně rozhodnuto, není výsledkem řízení o zajištěných vybraných výrobcích zrušení či změna rozhodnutí o zajištění, nýbrž samostatné rozhodnutí o konečném osudu vybraných výrobků. Žalovaný s ohledem na citované znění zákona zcela správně v napadeném rozhodnutí poukázal na skutečnost, že ani cílem tohoto řízení není zjišťování a určení skutečného vlastníka, nýbrž prokázání, zda s vybranými výrobky bylo nakládáno způsoby uvedenými v § 42 odst. 1 nebo 2.
13. Z § 42d odst. 1 ZSD *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*.
14. Správnost výkladu žalovaného potvrdil Nejvyšší správní soud v rozsudcích ze dne 3. 9. 2018, č. j. 9 Afs 93/2018-15 a ze dne 30. 8. 2018, č. j. 9 Afs 196/2018-44, v nichž uvedl, že *cílem řízení o zajištěných vybraných výrobcích není zjišťování a určení jejich skutečného vlastníka, nýbrž prokázání, zda s nimi bylo nakládáno způsoby uvedenými v § 42 odst. 1 nebo 2 zákona o spotřebních daních*. Správce daně dle Nejvyššího správního soudu sice *nemůže*

libovolně „volit“ mezi jednotlivými způsoby, kterými ukončí řízení o zajištěných vybraných výrobcích, nýbrž v duchu zásady legality musí rozhodnout způsobem, který zákon pro danou situaci předvídá. Nutným předpokladem pro vydání rozhodnutí o propadnutí vybraných výrobků je neexistence předchozího rozhodnutí o jejich uvolnění a okolnost, že je znám jejich vlastník. Tímto způsobem lze ukončit řízení o zajištěných vybraných výrobcích pouze tehdy, pokud o vlastníkovi zajištěných vybraných výrobků nepanují žádné pochybnosti. Není-li splněn tento předpoklad, nemůže správce daně rozhodnout o propadnutí zajištěných vybraných výrobků a nezbyvá mu než rozhodnout o jejich zabrání. To znamená, že o zabrání zajištěných vybraných výrobků rozhodne správce daně tehdy, neuplatňuje-li vlastnické právo žádná osoba, a dále ve všech případech, kdy panují důvodné pochybnosti o konkrétním vlastníkovi nebo o tom, které konkrétní osobě vlastnické právo svědčí, např. z důvodu plurality osob, které k věci vlastnické právo uplatňují. Otázce vlastnického práva se proto musí celní úřady věnovat pouze v rozsahu nezbytném pro popsání účel daňového řízení.

15. Následně, po právní moci rozhodnutí o propadnutí či zabrání, tj. poté, co je již pravomocně vyřešeno, zda je vlastník vybraných výrobků nepochybně znám, vydává celní úřad rozhodnutí o nákladech na uskladnění zajištěných vybraných výrobků a dopravního prostředku.
16. Podle § 42 odst. 5 ZSD ve znění účinném do 30. 6. 2017 *správce daně určí místo a způsob uskladnění zajištěných vybraných výrobků nebo dopravního prostředku. Náklady na uskladnění zajištěných vybraných výrobků a dopravního prostředku hradí jejich vlastník, popřípadě osoba, u níž byly vybrané výrobky zjištěny, pouze v případě, že správce daně rozhodne o propadnutí nebo zabrání zajištěných vybraných výrobků nebo dopravního prostředku.*
17. Podle § 42e odst. 1 ZSD ve znění účinném do 30. 6. 2017 *náhradu nákladů za uskladnění zajištěných vybraných výrobků a dopravního prostředku v řízení o zajištění vybraných výrobků nebo dopravního prostředku stanoví správce daně nejpozději do 120 dní od právní moci rozhodnutí o propadnutí nebo zabrání vybraných výrobků nebo dopravního prostředku.*
18. Předmětem tohoto následného řízení je tedy již jen stanovení výše nákladů na uskladnění. Adresáta tohoto rozhodnutí, tj. osobu k úhradě nákladů povinnou, předurčuje právě obsah rozhodnutí, jímž bylo zakončeno řízení o zajištěných vybraných výrobcích. Znovuotvírání otázky vlastnictví vybraných výrobků nemůže být s ohledem na závaznost pravomocných rozhodnutí pro orgány veřejné správy samotné, v tomto řízení možné. Krajský soud proto považuje žalovaným prezentovaný výklad § 42 odst. 5 ZSD za správný. Určení osoby, jíž bude ukládána povinnost k náhradě nákladů za uskladnění, musí odpovídat výsledku řízení o zajištěných vybraných výrobcích. Bylo-li zakončeno rozhodnutím o propadnutí, bude osobou povinnou hradit náklady v rozhodnutí o propadnutí označený vlastník. Bylo-li však zakončeno rozhodnutím o zabrání, bude osobou povinnou hradit náklady v rozhodnutí osoba, u níž byly vybrané výrobky zjištěny. Subsidiární postavení osoby, u níž byly vybrané výrobky zjištěny, se tak projeví pouze tehdy, pokud bylo vydáno rozhodnutí o propadnutí a osoba, u níž byly vybrané výrobky zjištěny je odlišná od jejich vlastníka. V takovém případě bude hradit náklady uskladnění přednostně vlastník, ačkoli osoba, u níž byly vybrané výrobky zjištěny, bude správním orgánem rovněž známá. Naproti tomu v případě, kdy dojde k vydání rozhodnutí o zabrání, není vlastník znám, resp. je sporný, tudíž zde žádná osoba, která by měla přednostně hradit náklady uskladnění, neexistuje.

19. Žalobce při uskutečňování přepravy vybraných výrobků musel s těmito možnými důsledky rozhodnutí o zabrání vybraných výrobků pro svou osobu počítat a vyvinout potřebnou procesní aktivitu k tomu, aby byl vlastník zboží, které žalobce přepravoval, vyjasněn, zejména působit na subjekt, který jej dopravou pověřil, aby o vlastnictví předmětných vybraných výrobků snesl celnímu úřadu nesporné důkazy, aby mohlo dojít k rozhodnutí o propadnutí. Konstatování žalobce, že neměl důvod se tím zabývat, je tedy liché. S ohledem na platnost všeobecné zásady *vigilantibus iura scripta sunt* (bdělým náleží práva), bylo na žalobci, aby se domáhal ochrany svých práv ve správném řízení a včas. Žalobní bod c) je tudíž rovněž nedůvodný.
20. K odkazu žalobce na nálezy Ústavního soudu ČR ze dne 12. 12. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 31/08, krajský soud uvádí, že se jednalo o věc týkající se zavinění jako předpokladu vyslovení propadnutí dopravního prostředku ve vlastnictví třetí osoby, ve které navrhovatel požadoval zrušení § 42 odst. 11 písm. b) ZSD, ve znění účinném do 30. 10. 2007. Ústavní soud v něm dovodil, že „(...)propadnutí dopravního prostředku ve vlastnictví třetí osoby má především sankční charakter a ve vztahu k zajištění úhrady případného daňového nedoplatku je nelze ústavně konformně vyslovit bez toho, že by bylo zjištěno zavinění vlastníka dopravního prostředku směřujícího ke spáchání daňového deliktu. Opačný výklad by popíral i obecnou zásadu *nulám crimen sine lege*(...).“ Jedná se o nálezy, který skutkově nedopadá na posuzovaný případ. Zároveň je potřebné dodat, že nelze z tohoto závěru Ústavního soudu dovodit závěr učiněný v žalobě, že povinnost přepravce je subsidiární a je potřebné povinnost primárně uložit vlastníku vybraných výrobků. Nálezy hovoří o tom, že je nutno zkoumat zavinění vlastníka dopravního prostředku ve vztahu k spáchání daňového deliktu a v případě prokázání jeho zavinění lze rozhodnout o propadnutí dopravního prostředku k zajištění úhrady daňového nedoplatku.
21. V případě rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 2. 2009, č. j. 7 Afs 69/2007-85, jehož se žalobce rovněž dovolával, se jednalo o přezkum rozhodnutí o zabrání, nikoli o nákladech za uskladnění, proto lze jen opakovaně zdůraznit, že předmětem tohoto řízení bylo uložení povinnosti k náhradě nákladů za uskladnění vybraných výrobků, nikoli zabrání samotné.
22. Žalobním bodem d) žalobce brojí proti způsobu hodnocení důkazů správcem daně v řízení o zajištěných vybraných výrobcích. Z výše uvedeného však vyplývá, že prostor k uplatnění těchto námitek měl žalobce, jakožto účastník řízení o zajištěných vybraných výrobcích, v rámci odvolání proti rozhodnutí správce daně ze dne 14. 11. 2016, který nevyužil a odvolání nepodal. Žalobní bod d) je tudíž rovněž lichý. Pokud žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí shrnul výsledky dokazování v řízení o zajištěných vybraných výrobcích stran vlastníka těchto výrobků, činil tak zcela nad rámec nutného odůvodnění. Podrobnou argumentaci, proč neměl celní úřad dostatek poznatků, aby mohly jednoznačně prohlásit, který z více v úvahu připadajících subjektů je vlastníkem vybraných výrobků nalezne žalobce právě v rozhodnutí o zabrání ze dne 14. 11. 2016.
23. Žalobcem vytýkaná nepřiměřenost výše nákladů za uskladnění představuje skutečně námitku novou, v odvolání neuvedenou. Pouze z tohoto důvodu se však nejedná o námitku nepřijatelnou. Jak uvedl rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 26. 8. 2008, č. j. 7 Afs 54/2007-62 „žalobce je oprávněn uvést v žalobě všechny důvody, pro které považuje napadené správní rozhodnutí za nezákonné. Tomu nebrání skutečnost, že některé z nich neuplatnil již v odvolacím řízení, ač tak učinit mohl. Ustanovení § 5 s. ř. s. na rozsah přezkumné činnosti soudu nedopadá.“ Na druhé straně je však třeba přihlídnout ke

skutečnosti, že imperativ přiměřenosti výše nákladů není výslovně vyjádřen v § 42 odst. 5 ani § 42e odst. 1 ZSD, které správní orgány v posuzované věci aplikovaly. Povinnost zabývat se otázkou přiměřenosti nákladů tak měly toliko k námitce účastníka, popř. byly povinny se výši správcí daně fakturovaných nákladů externích společností zabývat v případě, kdy by se fakturované náklady vymykaly obvyklé výši, s níž se správní orgány v obdobných případech shledávají. Rozhodnutí o odvolání proto nelze označit za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, neboť nelze žalovanému vytýkat, že se nevypořádal s námitkou, jež nebyla žalobcem vznesena. Žalobce v odvolání brojil toliko proti nezjišťování osoby vlastníka předmětných vybraných výrobků a proti tomu, že byla náhrada těchto nákladů uložena právě jemu. S těmito námitkami se žalovaný vypořádal.

24. Správce daně v odůvodnění rozhodnutí uvedl skutečnosti rozhodné pro výpočet nákladů za uskladnění, označil podklady, které pro výpočet nákladů za uskladnění vybraných výrobků použil a provedl výpočet jednotlivých položek i celkové výše nákladů v přehledných tabulkách. Žalovaný při kontrole těchto údajů a výpočtů shledal dílčí nesprávnosti, které v napadeném rozhodnutí popsal a odstranil, tudíž výsledkem byla změna výroku rozhodnutí správce daně dle § 116 odst. 1 písm. a) d. ř. Jelikož zřetelně zjevnou nepřiměřenost vyčíslených nákladů žalovaný neshledal, tj. nepovažoval vyúčtované náklady za vychylující se z obvyklé praxe, neměl důvod se při absenci námitky k otázce přiměřenosti explicitně vyjadřovat a zdůvodňovat ji.
25. V žalobě žalobce označil výši nákladů za uskladnění za nepřiměřeně vysokou. Takto vznesená námitka je však zcela obecná a v této formě nezpůsobila konkrétnímu soudnímu přezkumu. Žalobce netvrdí, která ze složek celkové výše nákladů má uvedenou vadou trpět (skladování samotné, platy celníků, doprava, přečerpávání), ani jaká byla dle jeho poznatků v posuzované době obvyklá cena jednotlivých složek celkových nákladů na uskladnění, natož aby označil jakékoli důkazy k prokázání svého tvrzení o nepřiměřenosti.
26. Jediným žalobcem v žalobě konkrétně označeným zjevným důkazem nepřiměřenosti měl být rozdíl mezi cenou za skladování ve skladu celního orgánu ve výši 409 Kč za 4 měsíce a cenou za skladování v prostorách externí společnosti ve výši od 1 500 do 8 950 Kč měsíčně. S touto námitkou se však žalovaný ve vyjádření k žalobě podrobně vypořádal, osvětlil, že v případě částky 409,50 Kč uvedené na str. 2 rozhodnutí správce daně jako skladování „budova 22“ se nejedná o náklady skladování ve vlastních prostorách celního úřadu, nýbrž o náklady za uskladnění dopravního prostředku u skladovatele L. P. s. p., které byly tímž skladovatelem vyúčtovány souběžně s náklady na uskladnění kontejnerů se samotným vybraným výrobkem, jež byly nepoměrně vyšší. Žalovaný rovněž logicky zdůvodnil, že se na vysoké ceně za skladování podílela i skutečnost, že s ohledem na specifickou povahu vybraného výrobku jej bylo nutné skladovat odděleně. Zdůvodnění přiměřenosti výše nákladů tedy v napadeném rozhodnutí neabsentovala, přičemž v rozsahu žalobní námitky se s touto žalovaný vypořádal.
27. Jelikož neshledal krajský soud žalobní body důvodnými, žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
28. O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., když plně procesně úspěšnému žalovanému nevznikly podle obsahu spisu v tomto soudním řízení žádné náklady přesahující jeho obvyklou úřední činnost.

Poučení:

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

Olomouc 19. prosince 2018

Mgr. Barbora Berková v. r.
předsedkyně senátu