



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Moniky Javorové a soudkyň JUDr. Miroslavy Honusové a JUDr. Zory Šmolkové ve věci

žalobkyně: **Mgr. Alicja Kellerberg Klimeš, LL.M.**
sídlem Horní 2a/1433, 736 01 Havířov
insolvenční správce úpadce BIOTECH CORP s.r.o., v konkursu
sídlem Hnojník 408, 739 53

proti

žalovanému: **Generální ředitelství cel**
sídlem Budějovická 7, 140 96 Praha 4

o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 9. 2016, č. j. 24919-2/2016-900000-304.5,
o propadnutí vybraných výrobků

takto:

I. V řízení se pokračuje.

Shodu s prvopisem potvrzuje P. S.

II. Žaloba se **zamítá**.

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

Odůvodnění:

1. Původní žalobce BIOTECH CORP s. r. o., v konkursu, se žalobou doručenou Krajskému soudu v Ostravě dne 1. 12. 2016 domáhal přezkoumání rozhodnutí žalovaného z 30. 9. 2016, č. j. 24919-2/2016-900000-304.5 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým bylo zamítnuto jeho odvolání proti rozhodnutí o propadnutí vybraných výrobků č. j. 20481/2016-570000-12 ze dne 17. 2. 2016 Celního úřadu pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) a prvostupňové rozhodnutí bylo potvrzeno. Usnesením Krajského soudu v Ostravě ze dne 6. 3. 2017, č. j. KSOS 34 INS 3456/2017-A-9, které nabylo právní moci dne 23. 3. 2017, byl na majetek úpadce – původního žalobce - prohlášen konkurs a ustanovena insolvenční správkyň Mgr. Alicja Kellerberg Klimeš, LL.M. Řízení tak bylo podle § 263 odst. 1 zákona č. 182/2006 Sb. (dále jen „insolvenční zákon“), přerušeno. Krajský soud usnesením č. j. 22 Af 106/2016 – 65 ze dne 30. 7. 2018, vyzval insolvenční správkyni ke sdělení, zda navrhuje pokračování v řízení podle § 264 odst. 1 insolvenčního zákona. Dne 16. 8. 2018 insolvenční správkyň navrhla pokračovat v řízení, čímž se podle téhož ustanovení stala účastníkem řízení místo původního žalobce a v řízení je pokračováno (výrok I. tohoto rozsudku). Krajský soud pro jednoduchost – i s ohledem na to, že insolvenční správkyň další úkon v řízení neučinila – označuje dále původního žalobce termínem „žalobce“.

I. Žalobní námitky

2. Žalobce namítl nezákonnost rozhodnutí žalovaného, neboť v době zjištění vybraných výrobků tyto nebyly přepravovány, ale byly stále v procesu nakládky a vykládky (tedy „na skladě“) u žalobce, ačkoliv se fyzicky nacházely „v pohybu“ na cestě na kontrolní váhu. Vybrané výrobky (obecně denaturovaný líh v množství 28715 litrů, s obsahem etanolu 98,5%. kód kombinované nomenklatury 22072000) byly přečerpány do cisterny, ta byla zaplombována, nedošlo však dosud k ukončení nakládky a odeslání zboží (včetně vybraných výrobků), neboť zboží ještě nebylo kontrolně zváženo a nebyla zkompletována přepravní dokumentace. Po zvážení zboží na kontrolní váze, které se nenacházela v sídle žalobce, měla být přepravní dokumentace v sídle žalobce dokončena a teprve pak mělo být zboží vypraveno za odběratelem na cestu do Polska. Skutkový stav vyplývá z výpovědi paní P. Správce daně však před dokončením nakládky vybrané výrobky zajistil, žalovaný prvostupňové rozhodnutí sice částečně změnil, v podstatné části však potvrdil. Podle žalobce byl charakter přepravy posouzen nesprávně. Nebyly – li totiž vybrané výrobky dopravovány, pak nemohla vzniknout povinnost dopravovat je s dokladem podle § 30 zákona o spotřebních daních (zjednodušený průvodní doklad podle § 42 odst. 1 písm. a) zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních), jehož absence byla důvodem jak rozhodnutí o zajištění, tak propadnutí.
3. I kdyby byly vybrané výrobky zajištěny při přepravě, v žádném případě by se nejednalo o přepravu zajišťovanou žalobcem a na jeho odpovědnost, ale jednalo by se o přepravu zajišťovanou společností solvadis polska sp. z o. o. a na její odpovědnost, neboť ještě

nedošlo k dokončení vykládky a nakládky a mohlo by se maximálně jednat o dosud nedokončenou přepravu těchto vybraných výrobků z Polska do České republiky.

4. Žalobce nesouhlasil ani se závěrem žalovaného, že se jednalo o vnitropodnikovou dopravu vybraných výrobků, neboť vybrané výrobky byly na skladě u žalobce ve fázi nakládky a vykládky.
5. Pro případ, že by soud nepřisvědčil žalobní argumentaci a dospěl k závěru, že vybrané výrobky měly být vybaveny dopravním dokladem podle § 5 odst. 4 zákona o spotřebních daních, žalobce tvrdil, že vybrané výrobky takovým dokladem o dopravě doprovázeny byly, konkrétně CMR listem č. 0199 ze dne 22. 10. 2015, resp. CMR listem č. 1187925. Oba doklady mají náležitosti požadované v ustanovení § 5 odst. 4 písm. a) až f) zákona o spotřebních daních, s výjimkou náležitosti podle písm. d), jelikož byly vybrané výrobky v plném rozsahu od spotřební daně osvobozeny. Toto osvobození žalobce prokázal protokolem o denaturaci č. 960/P/2015, který měl přepravce u sebe. Doklady, které vybrané výrobky doprovázely, dále vykazovaly ve svém souhrnu i náležitosti zjednodušeného průvodního dokladu v souladu s článkem 2 odst. 2 Nařízení komise (EHS) č. 3649/92 (dále jen „nařízení“). Nepovažovat je za zjednodušený průvodní doklad pouze pro absenci doložky „Zjednodušený průvodní doklad pro účely daňové kontroly (výrobky podléhající spotřební dani)“, je přepjatým formalismem.
6. Dále žalobce namítl nenaplnění důvodu pro zajištění a následné propadnutí vybraných výrobků. Správce daně odůvodnil rozhodnutí o zajištění a rozhodnutí o zahájení řízení tím, že byly splněny podmínky podle § 42 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních, jelikož vybrané výrobky byly (údajně) dopravovány bez dokladu uvedeného v § 5 zákona o spotřebních daních. Hlavním důvodem pro zajištění však bylo to, že protokol o denaturaci byl předložen jako kopie špatné kvality. Protokol o denaturaci ani jeho kvalita přitom není, nebyla a ani nemohla být důvodem pro zajištění vybraných výrobků, ani pro zahájení řízení ve věci zajištěných vybraných výrobků. Žalovaný tuto teorii o zajištění opustil a za důvod propadnutí uvedl, že vybrané výrobky byly dopravovány bez dokladu uvedeného v § 30 zákona o spotřebních daních (zjednodušený průvodní doklad - § 42 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních). Žalovaný tak rozhodl o propadnutí z jiného důvodu, než pro který byly vybrané výrobky zajištěny, což má za následek zmatečnost napadeného rozhodnutí.
7. Dále žalobce namítl, že sankce propadnutí je zcela nepřiměřená, neboť vybrané výrobky byly osvobozeny od spotřebních daní, jejich údajnou přepravou bez požadovaných dokladů tak nemohla vzniknout státu žádná škoda a ani žádná škoda nevznikla. Propadlé vybrané výrobky byly přitom v obchodní hodnotě 16 339,03 EUR. Mezi hodnotou propadlých výrobků a případným pochybením žalobce při absenci jakékoliv škody státu je zásadní nepoměr.
8. Nakonec žalobce namítl porušení procesních ustanovení, neboť správce daně ani žalovaný neprovedli navržené důkazy bez přijatelného odůvodnění, konkrétně výslech jednatele žalobce pana R. W., což mohlo mít vliv na správnost rozhodnutí o propadnutí.

II. Stanovisko žalovaného

9. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. Odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí, neboť žalobní námitky jsou částečně opakováním odvolacích námitek. Podle žalovaného závěr o tom, že zboží bylo zajištěno při přepravě, je popisem skutkového stavu, kdy vybrané výrobky byly zajištěny poté, co dopravní prostředek reg. zn. X (tahač) a X (návěs s jednokomorovou kontejnerovou cisternou) po ukončení nakládky opustil místo nakládky, což byly prostory provozovny společnosti BIOTECH CORP s.r.o. v Hnojníku. Zboží tedy bylo zajištěno v době, kdy doprava z Polska do České republiky byla ukončena, vybrané výrobky byly po ukončení dopravy v ČR přečerpány v místě určení a ukončení dopravy z jedné cisterny, která dopravila vybrané výrobky z Polska do České republiky, do cisterny druhé, v níž byl vybraný výrobek připraven k přepravě zpět do Polska, přičemž samotná doprava započala okamžikem, kdy nový dopravní prostředek opustil prostory žalobce v Hnojníku. To, že v průvodních dokladech absentovaly některé údaje (hmotnost nákladu), a to, že doklady byly nikoli v dopravním prostředku provádějícím dopravu, ale ve vozidle doprovázejícím jej na váhu do areálu Třineckých železáren (služební vozidlo řízené paní D. P.), na závěru o tom, že zboží bylo přepravováno, nemůže nic změnit. Rovněž tak není důvodná námitka, že zboží bylo přepravováno ještě původním dodavatelem společností solvadis polska sp. z o. o., neboť tato doprava z Polska do České republiky byla ukončena právě přečerpáním vybraných výrobků z původní cisterny do cisterny nové. Žalovaný nesouhlasil ani s námitkou, že zboží bylo dopravováno s doklady splňujícími náležitosti podle § 5 odst. 4 zákona o spotřebních daních, konkrétně se zmiňovanými listy CMR. Pokud žalobce přepravoval vybrané výrobky v rámci vnitropodnikové dopravy z areálu žalobce v Hnojníku na váhu do areálu Třineckých železáren a.s. a následně zpět do areálu žalobce v Hnojníku, musely by tyto údaje být uvedeny i v předložených CMR listech, což nebylo, neboť u prvního CMR listu byla odesílatelem společnost solvadis polska sp. z o. o., Wrocław a příjemcem žalobce, společnost BIOTECH CORP s.r.o. Hnojník, druhý list CMR má odesílatele žalobce BIOTECH CORP s.r.o. a příjemce CRYPTO CARGO TERMINAL sp. z o. o. Varšava. Nad to, list CMR plní při dopravě zboží zcela jinou funkci než doklad o dopravě podle § 5 odst. 4 zákona o spotřebních daních. CMR list (nákladní list) je dokladem o uzavření přepravní smlouvy, doklad podle § 5 odst. 4 zákona o spotřebních daních je dokladem umožňujícím dopravovat vybrané výrobky na daňovém území ČR za situace, kdy nedochází ke změně vlastníka vybraných výrobků a vybraný výrobek je např. přemisťován z jednoho místa uskladnění do jiného nebo je dodáván na místo, kde bude spotřebován.
10. Podle žalovaného není důvodná ani námitka, že doklady, kterými byly vybrané výrobky opatřeny, splňují náležitosti zjednodušeného průvodního dokladu, jak v podrobnostech žalovaný uvedl v napadeném rozhodnutí. Žádný z předložených dokumentů totiž nesplňuje náležitosti zjednodušeného průvodního dokladu podle § 30 zákona o spotřebních daních, neboť žádný z nich neobsahuje zřetelné označení „*zjednodušený průvodní doklad pro účely daňové kontroly (výrobky podléhající spotřební dani)*“, jak vyžaduje § 3 Nařízení komise (EHS) č. 3469/92 ze dne 17. 12. 1992, od kterého se nelze odchýlit. Nadto se dokumentace nenacházela v dopravním prostředku, ale u posádky doprovodného vozidla – služebního vozidla řízeného paní D. P.

11. K námitce zmatečnosti napadeného rozhodnutí z důvodu, že propadlé vybrané výrobky byly zajištěny z jiného důvodu, než pro které byly propadnuty, žalovaný rovněž odkázal na své napadené rozhodnutí s tím, že v napadeném rozhodnutí změnil právní kvalifikaci důvodu zajištění na ustanovení § 42 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních.
12. Co se týče nepřiměřenosti sankce propadnutí, k tomu žalovaný opět odkázal na napadené rozhodnutí s tím, že správní orgán nemá možnost správního uvážení v případě, jsou-li splněny podmínky pro propadnutí vybraných výrobků.
13. Žalovaný se v napadeném rozhodnutí rovněž vypořádal s námitkou neprovedení výsledku jednatelem žalobce pana R. W. Žalovaný považoval výsledek za nadbytečný, neboť se jednatel měl vyjádřit pouze k okolnostem dopravy, k nimž však v průběhu řízení učinil mnoho podání, návrhů a vyjádření a celními orgány mu byl dán dostatečný prostor, aby svá vyjádření učinil.

III. Posouzení krajským soudem

14. Krajský soud poté, co zjistil, že žaloba byla podána včas ve lhůtě dvou měsíců po doručení písemného vyhotovení rozhodnutí žalovaného žalobci, tedy v souladu s ustanovením § 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), přezkoumal napadené rozhodnutí v souladu s ustanovením § 75 odst. 2 s. ř. s. v mezích žalobních bodů a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná; ve věci rozhodl bez jednání v souladu s ustanovením § 51 odst. 1 s. ř. s., neboť s tímto postupem oba účastníci souhlasili.

a. Zjištění ze správního spisu

15. Dne 23. 10. 2015 zkontrolovala hlídka mobilního dohledu správce daně vozidlo reg. zn. X a návěs určeného pro převoz kontejneru, reg. zn. X na ulici Frýdecké u vjezdu do Třineckých železárén, přičemž na návěsu se nacházela kontejnerová cisterna jednokomorová č. X. Kontrolou předložených dokladů bylo zjištěno, že je deklarován bezvadný denaturovaný etanol o lihovosti 99,8%. Řidič vozidla předložil kromě dokladů k vozidlu a osobních dokladů list CMR č. 1187925 a protokol o denaturaci č. 960/P/2015. List CMR č. 1187925 obsahuje tyto údaje: v kolonce „dopravce“ je uvedena společnost KELL sp. z o.o. k. s., jejímž zaměstnancem byl řidič vozidla (tato skutečnost nebyla mezi účastníky sporná), v kolonce „odesílatel“ je uveden žalobce a v kolonce „příjemce“ společnost KRYPTON CARGO TERMINAL sp. z o. o., místo a den nakládky Hnojník 408 dne 23. 10. 2013, místo vykládky Elizy Orzeszkowej 2, Czechowice Dziedzice, Pl, list CMR byl podepsán žalobcem v Hnojníku dne 23. 10. 2015. Řidič vypověděl, že jede na místo vykládky v Czechovicích. Vzhledem k tomu, že protokol o denaturaci byl předložen jako kopie špatné kvality s některými údaji vymazanými, a vzhledem k tomu, že uvedené vozidlo mělo dle dokumentů namířeno do Polska, bylo přistoupeno k důkladnější kontrole. V průběhu jednání se dostavil pan A.R. M., který předložil kromě vážního lístku a protokolu o odenaturaci též list CMR č. 0199 z 22. 10. 2013, kde v kolonce „dopravce“ je uvedena společnost Firma Transporto – Handlowa, S. B., v kolonce „odesílatel“ je uvedena společnost solvadis polska sp. z o. o., a v kolonce „příjemce“ žalobce, vystaven byl dne 22. 10. 2013. Dle vážního lístku a CMR bylo zjištěno, že se v cisterně nachází 22 665 kg

kapaliny, což představuje 28 715 litrů. Kontrolou vzorků byl potvrzen obsah lihovosti 99,8% alkoholu.

16. Dne 27. 10. 2015 rozhodl správce daně o zajištění předmětných vybraných výrobků. Současně rozhodl o zajištění dopravních prostředků, a to podle § 42 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních, jelikož vybrané výrobky byly dopravovány bez dokladu uvedeného v § 5 zákona o spotřebních daních.
17. Dne 13. 4. 2016 žalovaný rozhodl o odvolání žalobce proti rozhodnutí o zajištění vybraných výrobků. Napadené rozhodnutí změnil tím, že slova „zjistil splnění podmínky stanovené v § 42 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních, jelikož vybrané výrobky byly dopravovány bez dokladu uvedeného v § 5 zákona o spotřebních daních“, nahradil slovy „zjistil splnění podmínky stanovené v § 42 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních, jelikož vybrané výrobky byly dopravovány bez dokladu uvedeného v § 30 zákona o spotřebních daních“. Ve zbytku bylo napadené rozhodnutí o zajištění vybraných výrobků potvrzeno. Žalovaný zdůraznil rozdíl ve skutkových podstatách upravených v daních v § 42 odst. 1 písm. a) a b) zákona o spotřebních daních, poukázal na článek 5 Nařízení komise EHS č. 3649/92, a uvedl, že v projednávané věci vyšlo v průběhu kontroly najevo, že se pravděpodobně jedná o dopravu vybraných výrobků uvedených do volného daňového oběhu v jiném členském státě, které byly dopraveny do České republiky bez předepsaných dokladů, byly přeloženy na jiný dopravní prostředek a dopravovány po daňovém území České republiky se záměrem odeslat je zpět do Polska, kontrolní skupina Celního úřadu Moravskoslezského kraje tak mohla mít oprávněné důvody domnívat se, že zboží je dopravováno v rozporu s právními předpisy. Žalovaný proto dospěl k závěru, že důvody pro zajištění vybraných výrobků byly naplněny a napadené rozhodnutí potvrdil s tím, že změnil právní kvalifikaci důvodu zajištění na ustanovení § 42 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních.
18. Dne 29. 10. 2015 byla provedena zkouška Celní technické laboratoře kontrolního vzorku, ze které vyplynulo, že se jedná o denaturovaný etanol, přičemž množství denaturačních prostředků splňovalo minimální požadavek pro obecnou denaturaci ve smyslu nařízení komise ES 1309/2005. Vybraný výrobek proto byl zařazen pod kód kombinované nomenklatury 22072000 a jako obecně denaturovaný líh je od spotřební daně osvobozen.
19. Dne 25. 11. 2015 byla za přítomnosti zástupce žalobce vyslechnuta paní D. P., která mj. uvedla, že „normálně“ se z váhy přijíždí zpět do areálu firmy, kde se doplňuje váha do CMR listu, protokolu o výdeji zboží a vystavuje se faktura. Dále uvedla, že v posuzované věci po přečerpání vybraných výrobků z cisterny, která je dovezla z Polska, do – následně zajištěné -cisterny, tuto zaplombovala, vytiskla doklad o denaturaci, a vyhotovila list CMR. Veškeré doklady měla u sebe ve vozidle, doprovázejícím cisternu.
20. Dne 17. 2. 2015 rozhodl správce daně tak, že předmětné zajištěné vybrané výrobky propadají podle § 42d odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních, přičemž vlastníkem propadnutého výrobku se stává stát podle § 42d odst. 2 zákona o spotřebních daních. Vyšel ze zjištění, že vlastníkem vybraných výrobků je žalobce, doprava zboží byla zahájena okamžikem, kdy dopravní prostředek po ukončení nakládky opustil místo nakládky, což byly prostory provozovny žalobce v Hnojníku, a již v tomto okamžiku měl být náklad

Shodu s prvopisem potvrzuje

doprováděn se zjednodušeným průvodním dokladem, což se nestalo. Správce daně uzavřel, že pro posouzení charakteru přepravy je bezvýznamné, zda v okamžiku opuštění místa nakládky byly vystaveny všechny doklady k zásilce, zejména doklad CMR, což je pouze jeden z možných důkazů uzavření přepravní smlouvy, která může být sjednána i ústně. Stejně tak je bezvýznamné, zda v okamžiku zjištění proběhlo kontrolní vážení či nikoliv. Přeprava tak byla prováděna s České republiky do Polska bez zjednodušeného průvodního dokladu. Za této situace nebyly splněny podmínky pro uvolnění vybraných výrobků a celní úřad proto rozhodl o jejich propadnutí.

21. K odvolání žalobce rozhodl žalovaný napadeným rozhodnutím tak, že odvolání zamítl a napadené rozhodnutí potvrdil.

b. právní posouzení

22. Mezi účastníky není sporu o tom, že předmětné vybrané výrobky byly zjištěny správcem daně při místním šetření dne 23. 10. 2015 na ulici Frýdecké u vjezdu do Třineckých železáren. Mezi účastníky dále není sporné, že denaturovaný líh, který byl obsažen v cisterně zjištěné a následně zajištěné, byl vybraným výrobkem kombinované nomenklatury 22072000, tzv. obecně denaturovaný líh. Krajský soud k tomu doplňuje, že se jedná o vybraný výrobek ve smyslu § 1 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních, který je od spotřební daně osvobozen podle § 71 odst. 1 písm. e) spotřební daně.
23. Žalobce namítal, že v okamžiku zjištění vybraných výrobků tyto nebyly v režimu dopravy, ale v režimu nakládky a vykládky, resp. na skladě u původního žalobce. Krajský soud se s touto námitkou neztotožnil. Žalobce totiž zaměňuje „dopravu“ ve smyslu zákona o spotřebních daních, a „přepravu zboží“ ve smyslu soukromoprávní smlouvy o přepravě. Ustanovení § 42 zákona o spotřebních daních ukládá správci daně zajistit vybrané výrobky, popř. i dopravní prostředek, který je dopravuje, za zde vyjmenovaných podmínek, vztahujících se k povinným dokladům, které vybrané výrobky musí provázet, aniž by definoval, co se rozumí „dopravou“ vybraných výrobků. Podle názoru krajského soudu však nelze za dopravu ve smyslu veřejnoprávním považovat přepravu zboží, jak ji upravuje pro účely soukromého práva § 2555 odst. 1 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku, a to s ohledem na jiný předmět úpravy u těchto dvou institutů (soukromoprávní přepravní smlouva upravuje vzájemné vztahy smluvní stran a úprava § 42 zákona o spotřebních daních vztah daňového subjektu ke státu). Zpravidla sice bude dopravce ten, který je smluvní stranou soukromoprávní přepravní smlouvy, není to však podmínkou; lze si představit, že dopravcem podle zákona o spotřebních daních bude i osoba, která žádnou přepravní smlouvu neuzavřela, popř. uzavřela přepravní smlouvu neplatnou. Jak vyplývá z judikatury, postavení dopravce podle zákona o spotřební dani je nezávislé na podmínkách a perfektnosti soukromoprávní přepravní smlouvy; dopravcem ve smyslu § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních, který stanoví, kdy je dopravce plátcem spotřební daně, je i osoba, která byla ohledně dopravovaných vybraných výrobků uvedena v omyl (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 9. 2009, č. j. 1 Afs 94/2009 - 56), nebo osoba, které dopravu provedla jednorázově či nahodile (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 6. 2008, č. j. 5 Afs 35/2008 - 53), nebo osoba, která je pouze vlastníkem vozidla použitého při dopravě jinou osobou (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2016, č. j. 4 Afs 38/2016 - 60). Dopravou lze obecně rozumět činnost spočívající v prostorovém přemísťování osob a věcí za použití dopravních

prostředků, cest, energie a pracovních sil, jejímž užitečným efektem je přemístění těchto osob a věcí. Aby doprava podléhala úpravě spotřebních daní, musí při ní být přemísťovány vybrané výrobky, což v posuzovaném případě nastalo, když vybrané výrobky byly zjištěny v cisterně připojené na tahač mimo sídlo žalobce, na silnici. Zda v té době byla uzavřena smlouva o přepravě nebo smlouva kupní, v rámci které měla být přeprava vybraných výrobků k odběrateli do Polska realizována, jaké byly její podmínky, zda žalobce splnil všechny povinnosti, ke kterým byl smluvně zavázán, zda cisterna již byla či nebyla zaplombována, zda vybrané výrobky byly zváženy, zda byly zkompleťovány všechny doklady, která žalobce pro jejich odeslání podle přepravní smlouvy potřeboval, je pro závěr o jejich dopravě z hlediska § 42 zákona o spotřebních daních bez významu.

24. Pokud tedy správce daně zjistil dopravu vybraných výrobků, správně se zabýval tím, zda u nich byla splněna dokladová povinnost podle ve smyslu § 42 odst. 1 písm. a) a b) zákona o spotřebních daních, a shledal – li porušení této dokladové povinnosti, správně přistoupil k zajištění vybraných výrobků a žalovaný jeho postup správně potvrdil.

25. Posouzení „charakteru přepravy“ je však podstatné pro závěr o tom, kterým dokladem byl žalobce povinen dopravované vybrané výrobky opatřit. V posuzovaném případě žalovaný vyšel ze zjištění, že se jedná o vybrané výrobky osvobozené od daně, které byly propuštěny do volného oběhu v Polsku, následně dopraveny do České republiky (tato skutečnost není mezi účastníky sporná), a měly být dopravovány zpět do Polska, a uzavřel, že na danou situaci dopadá ustanovení § 30 odst. 2 zákona o spotřebních daních, podle kterého *vybrané výrobky uvedené do volného daňového oběhu v jiném členském státě a dopravované přes daňové území České republiky, do tohoto jiného členského státu pro účely podnikání, lze dopravovat pouze se zjednodušeným průvodním dokladem a po vhodné trase.*

26. Podle názoru krajského soudu nelze závěru žalovaného, že zboží bylo zjištěno v okamžiku jeho dopravy do Polska, nic vytknout. Předložil – li řidič kontrolovaného vozidla list CMR č. 1187925 ze dne 23. 10. 2015, tedy ze dne, kdy vozidlo bylo kontrolováno, na kterém je v kolonce „dopravce“ uvedena společnost KELL sp. z o.o. k. s., jejímž zaměstnancem byl tento řidič (tato skutečnost nebyla mezi účastníky sporná), v kolonce „odesílatel“ je uveden žalobce a v kolonce „příjemce“ společnost KRYPTON CARGO TERMINAL sp. z. o. o., místo a den nakládky Hnojník 408 dne 23. 10. 2013, místo vykládky Elizy Orzeszkowej 2, Czechowice Dziedzice, Pl, CMR byl podepsán žalobcem v Hnojníku dne 23. 10. 2015, tedy v den kontroly, je přesvědčení žalobce o tom, že nakládka dosud nebyla dokončena pro neprovedení kontrolního zvážení s tím, že řidič měl jet zpět do sídla v Hnojníku a nikoliv do Polska, v rozporu se skutečnostmi, které sám žalobce uvedl v tomto CMR listu, a koneckonců i s výpovědí řidiče, který nic o nutnosti vrátit se zpět do skladu neuvedl, naopak uvedl, že jede na místo vykládky v Czechowicích. Tvzení žalobce nepodporuje ani akcentovaná výpověď paní P., která pouze obecně uvedla, že obvykle se cisterna po zvážení vrací do Hnojníka, kde se doplňuje váha a vystavuje faktura; současně však potvrdila vystavení a podpis předmětného CMR listu s uvedením jména řidiče, SPZ vozidel, jména odesílatele a příjemce. Krajský soud proto uzavírá, že tvrzení žalobce o neukončení nakládky a to, že v okamžiku zjištění vybraných výrobků tyto byly „na skladě“ u žalobce, je v rozporu se zjištěným skutkovým stavem.

27. V posuzované věci tak byly dopravovány vybrané výrobky osvobozené od daně, které byly propuštěny do volného oběhu v Polsku, následně dopraveny do České republiky a v okamžiku zjištění byly dopravovány zpět do Polska. Na danou situaci dopadá shora citované ustanovení § 30 odst. 2 zákona o spotřebních daních, podle kterého je lze dopravovat pouze se zjednodušeným průvodním dokladem a po vhodné trase. Správce daně se tedy správně zaměřil na to, zda předložené doklady jsou zjednodušeným průvodním dokladem ve smyslu odstavce 5 téhož ustanovení, podle kterého *vzor zjednodušeného průvodního dokladu a jeho náležitosti jsou uvedeny v příslušném předpise Evropské Unie*. Tímto předpisem je Nařízení komise (EHS) č. 3469/92 ze dne 17. 12. 1992, o zjednodušeném průvodním dokladu pro pohyb výrobků podléhajících spotřební dani, které byly uvolněny ke spotřebě v odesílajícím členském státě uvnitř společenství (dále jen „Nařízení“). Podle článku 3 Nařízení, *pokud je obchodní dokumentace uvedena v článku 2 použitá jako zjednodušený průvodní doklad, musí být zřetelně označena takto „zjednodušený průvodní doklad pro účely daňové kontroly (výrobky podléhající spotřební dani)“*. V článku 2 v odstavci 2 Nařízení je uvedena obchodní dokumentace, která může být jako zjednodušený průvodní doklad použita, například faktury, dodací listy, ložné listy atd., pokud obsahují stejné údaje jako vzor uvedený v příloze a povaha údaje je označena číslem odpovídajícím příslušnému číslu kolonky uvedeného vzoru.
28. Žalobce má za to, že předložená dokumentace náležitosti zjednodušeného průvodního dokladu splňuje a závěr žalovaného, že vzhledem k absenci označení *„zjednodušený průvodní doklad pro účely daňové kontroly výrobky podléhající spotřební dani“* se o zjednodušený průvodní doklad nejedná, je přepjatým formalismem. Krajský soud se s tímto názorem neztotožňuje. Podle citovaných ustanovení Nařízení nemůže být obchodní dokumentace použita jako zjednodušený průvodní doklad bez dalšího, ale musí splnit v Nařízení uvedené předpoklady, mj. musí být jako zjednodušený průvodní doklad zřetelně označena. Jak dovodil již Krajský soud v Praze v rozsudku č. j. 45 Af 2/2015-43 ze dne 23. 5. 2017, *je-li na místo zjednodušeného průvodního dokladu použita obchodní dokumentace ve smyslu článku 2 odst. 2 Nařízení, musí být tato listina mimo jiné písemně označena jako „zjednodušený průvodní doklad pro účely daňové kontroly (výrobky podléhající spotřební dani)“*. Toto označení nelze učinit pouze při předložení daných listin kontrolním orgánům. Plnění dokladových povinností, které zákon o spotřebních daních vyžaduje, je do jisté míry nutně formální, koneckonců zásadně se pro zjednodušený průvodní doklad podle § 30 odst. 5 zákona o spotřebních daních používá předepsaný vzor jednotný pro všechny státy EU; možnost použít obchodní korespondenci je tedy jistou benevolencí. Je však nutno dodržet alespoň ty náležitosti, které z článku 3 Nařízení vyplývají, mj. opatřit obchodní korespondenci předmětnou doložkou. Nepředložil-li tedy žalobce zjednodušený průvodní doklad ani obchodní korespondenci, která obsahuje obligatorní doložku podle článku 3 Nařízení, žalovaný správně uzavřel, že vybrané výrobky byly dopravovány bez potřebných dokladů, a to konkrétně bez dokladu uvedeného v § 30 zákona o spotřebních daních, a byly tedy naplněny podmínky pro jejich zajištění podle § 42 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních.
29. Krajský soud se rovněž neztotožnil s námitkou žalobce, že rozhodnutí žalovaného je „zmatečné“, neboť vybrané výrobky byly správcem daně zajištěny z důvodu § 42 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních, o propadnutí však bylo rozhodnuto z důvodu podle § 42 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních. Předně, zákon č. 280/2009 Sb., daňový

řád (dále jen daňový řád“), neupravuje podmínky „zmatečnosti rozhodnutí“. Tyto zná soudní řád správní v § 103 odst. 1, písm. c) s. ř. s., kdy upravuje zmatečnost jako důvod kasací stížnosti, přičemž zmatečnost spočívá v nedostatku podmínek řízení a některých nedostatků na straně soudu, což nejsou důvody, které by připadaly do úvahy u napadeného rozhodnutí. Žalobní námitka však není důvodná ani proto, že postupu žalovaného a správního správce daně nelze v tomto směru nic vytknout. Změnil – li totiž žalovaný – odvolací orgán v řízení o zajištění vybraných výrobků – prvostupňové rozhodnutí z důvodu nesprávné subsumpce skutkového stavu pod zákonné ustanovení [shledal naplnění skutkové podstaty uvedené v § 42 odst. 1 v písm. b), nikoliv v písm. a) zákona o spotřebních daních], postupoval v souladu s § 116 odst. 1 písm. a) daňového řádu, ukládající odvolacímu orgánu napadené rozhodnutí změnit, nejsou – li důvody pro jeho potvrzení (a zamítnutí odvolání). Možnost zrušení rozhodnutí a vrácení věci je v souladu s apelačním principem, ovládajícím daňové řízení, vymezena pouze pro případ, kdy je nutno řízení zastavit [§ 116 odst. 1 písm. b) daňového řádu]. Rozhodnutí o propadnutí vybraných výrobků pak správně navazuje na změnu důvodu pro jejich zajištění, provedenou žalovaným, a žalovaný je rovněž správně potvrdil.

30. Podle ustanovení § 42d odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních, *pokud správce daně nerozhodne o uvolnění vybraných výrobků nebo dopravního prostředku, rozhodne o jejich propadnutí v případě, že je vlastník těchto výrobků nebo dopravního prostředku znám.* V posuzovaném případě je vlastníkem vybraných výrobků žalobce. Námitka žalobce, že doprava probíhala na „odpovědnost“ původního odesílatele společnosti solvadis polska sp. z o. o., není důvodná, neboť pro postup podle § 42 odst. 1 zákona o spotřebních daních není relevantní, „na čí odpovědnost“ doprava probíhá. Z citovaného ustanovení vyplývají pro rozhodnutí o propadnutí vybraných výrobků pouze dvě podmínky – vybrané výrobky nejsou uvolněny a je znám jejich vlastník.
31. Podmínky uvolnění vybraných výrobků upravuje § 42c odst. 1 zákona o spotřebních daních tak, že *správce daně rozhodne o uvolnění zajištěných 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.* V posuzovaném případě žádná z těchto situací nenastala, naopak bylo zjištěno, že s vybranými výrobky bylo nakládáno v rozporu s ustanovením § 42 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních, protože byly dopravovány bez zjednodušeného průvodního dokladu tedy nikoliv s dokladem nesprávným nebo nepravdivým, a nebyly ani zdaněny, ani oprávněně nabyty bez daně. Podmínky pro uvolnění vybraných výrobků tedy splněny nebyly a správně daně správně o jejich uvolnění nerozhodl. První předpoklad pro rozhodnutí o jejich propadnutí tak byl dán.
32. Vlastnictví vybraných výrobků nebylo v daňovém řízení mezi účastníky sporné; namítá – li nyní žalobce, že v okamžiku jejich zjištění nebyla dokončena doprava z Polska a tím – implicitně – sporuje vlastnické právo, krajský soud odkazuje na své závěry shora uvedené k posouzení „charakteru přepravy“ (viz odstavec 26. tohoto rozsudku), s tím, že vybrané výrobky byly při jejich zjištění a zajištění odeslány žalobcovu polskému odběrateli. Tvrzení žalobce, že ještě nedošlo k ukončení předchozí dopravy z Polska, je v rozporu se

zjištěným skutkovým stavem. Pro úplnost krajský soud dodává, že převzal – li žalobce vybrané výrobky od svého polského dodavatele, přečerpal je z cisterny, která je dovezla, do cisterny, která měla být odeslána zpět do Polska, tuto zaplomboval, dostaly se tyto vybrané výrobky do jeho dispozice a jejich převzetím došlo rovněž k přechodu vlastnického práva, když k jeho převodu podle ust. § 1099 zákona č. 89/2012 Sb. postačí samotná smlouva. Žalobce ani v daňovém řízení, ani v žalobě netvrdil, by smlouva s odesílatelem, od kterého předmětný vybraný výrobek převzal, nebyla uzavřena, byla neplatná, popř. že s vybranými výrobky disponoval z jiného důvodu. Vlastník vybraných výrobků tedy byl znám.

33. Byl –li znám vlastník vybraných výrobků a nedošlo – li k rozhodnutí o uvolnění vybraných výrobků, správce daně správně rozhodl o jejich propadnutí podle § 42d odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních, což je následek, citovaným ustanovením stanovený a správce daně zde pro jiný postup zde nemá možnost správního uvážení. Stejně tak se správce daně nemohl zabývat namítanou neúměrnou tvrdostí zákona, neboť při rozhodování správce daně o propadnutí vybraných výrobků podle § 42d zákona o spotřebních daních, rovněž nemá správce daně správní uvážení (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 10 Afs 148/2014-70 z 27. 11. 2014). Napadené rozhodnutí žalovaného potvrzující postup správce daně je tak rovněž správné. Krajský soud k tomu dodává, že propadnutím vybraných výrobků je sankcionována jejich doprava bez příslušných dokladů, tedy bez příslušné evidence, a tato sankce je zcela nezávislá na případném vzniku povinnosti daní přiznat a zaplatit.

34. Nakonec krajský soud se zabýval otázkou, zda došlo k porušení procesních předpisů, mající za následek nesprávné rozhodnutí ve věci, spočívající v tom, že nebyl vyslechnut jednatel původního žalobce. Volba podkladů pro rozhodnutí a výběr důkazních prostředků záleží na správci daně, který je však povinen toto své rozhodnutí vždy řádně odůvodnit. Správce daně a žalovaný nevyhověli návrhu na výslech jednatele původního žalobce z důvodu jeho nadbytečnosti, neboť se ve věci opakovaně vyjádřil a jeho další výslech spočívající ve výpovědi k týmž okolnostem, ke kterým se již vyjadřoval mimo svůj vlastní výslech, považovali za nadbytečné; svůj závěr o neprovedení navrženého výslechu tedy řádně odůvodnili. K porušení procesních předpisů tak nedošlo, neboť správní rozhodnutí obsahuje odůvodnění neprovedení navrženého důkazu a nadto toto odůvodnění je zcela logické; pokud již jednatel původního žalobce opakovaně svůj názor vyjádřil, považuje krajský soud ve shodě s žalovaným za nadbytečné jej dále vyslýchat. Ani tato žalobní námitka není důvodná.

35. Pro úplnost krajský soud dodává, že s ohledem na závěr, že vybrané výrobky byly dopravovány v režimu § 42 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních, bez povinného zjednodušeného průvodního dokladu, se pro nadbytečnost nezabýval námitkou, že předložené doklady splňovaly náležitosti dokladu o dopravě podle § 5 zákona o spotřebních daních, neboť tato otázka je pro posouzení věci irelevantní.

IV. Závěr a náklady řízení

36. Vzhledem k tomu, že žádnou žalobní námitku neshledal krajský soud důvodnou, žalobu zamítl podle § 78 odst. 7 s. ř. s.

37. V řízení byl plně procesně úspěšný žalovaný, kterému v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. vzniklo právo na náhradu nákladů řízení; procesně neúspěšnému žalobci právo na náhradu nákladů řízení nevzniklo. Vzhledem k tomu, že podle obsahu spisu žalovanému žádné náklady řízení nevznikly, soud rozhodl tak, že žádnému z účastníků náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

Proti výroku I. tohoto rozsudku není kasační stížnost přípustná.

Proti výroku II. a III. tohoto rozsudku je **možno** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Ostrava 6. září 2018

JUDr. Monika Javorová
předsedkyně senátu