



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobkyně:

D. K., s. r. o., IČO X
sídlem Ž. 139, P.
zastoupené advokátem Petrem Bokotejem
sídlem Na Poříčí 12, Praha 1

proti

žalovanému:

Generální ředitelství cel
sídlem Budějovická 7, Praha 4

o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 2. 2017, č. j. 6876-2/2017-900000-304.4,
ve věci správního deliktu,

takto:

I. Žaloba **se zamítá**.

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

Odůvodnění:

A. Vymezení věci

1. Žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě brojila žalobkyně proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 2. 2017, č. j. 6876-2/2017-900000-304.4, kterým žalovaný zamítl odvolání proti rozhodnutí Celního úřadu pro Olomoucký kraj (dále jen „správní orgán I. stupně“) ze dne 9. 1. 2017, č. j. 3278/2017-580000-12, a toto rozhodnutí potvrdil.

B. Žaloba

2. Žalobkyně navrhovala, aby krajský soud napadené rozhodnutí změnil tak, že se žalobkyni ukládá pokuta ve výši 1000 Kč. Konkrétně namítala, že správní orgány porušily zásadu ochrany oprávněných zájmů osob, jichž se činnost správních orgánů dotýká, protože zcela nadbytečně, bez reálného preventivního či sankčního dopadu, uložily žalobci pokutu ve výši 20 000 Kč. Tato pokuta žalobkyni pouze zatěžuje, „*když sankční a preventivní význam v dané věci se zcela realizuje výše penálem*“.

C. Vyjádření žalovaného

3. Žalovaný ve vyjádření ze dne 21. 6. 2017 navrhoval, aby krajský soud žalobu zamítl. Uvedl, že žalobkyně v žalobě nebrojila proti tomu, že spáchala správní delikt, ale pouze proti výši pokuty. Vysvětlil, že společnosti D., s. r. o., tedy subjektu odlišnému od žalobkyně, vznikla povinnost uhradit penále z dodatečně doměřené spotřební daně z lihu za zdaňovací období červenec až prosinec 2014. Tato povinnost se týkala lihovin, které následně žalobkyně naskladnila na svůj daňový sklad. Naopak žalobkyně se dopustila správního deliktu podle § 135l odst. 1 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních (dále jen „zákon o spotřebních daních“), tím, že v období červenec až listopad 2014 umístila vybrané výrobky do daňového skladu jinak než v režimu podmíněného osvobození od daně a za tento správní delikt jí byla uložena pokuta. Podle žalovaného je tedy zřejmé, že každé ze zmiňovaných společností byl uložen trest za jiné jednání. Nelze směřovat povinnost zaplatit penále z doměřené daně s pokutou za správní delikt a usoudit, že žalobkyně a společnost D., s. r. o., jsou jednou osobou.
4. K výši pokuty žalovaný sdělil, že mohl podle § 135l odst. 2 zákona o spotřebních daních uložit pokutu do 10 000 000 Kč, pokuta ve výši 20 000 Kč tak byla uložena při spodní hranici zákonného rozmezí a byla stanovena v zákonných mezích. Žalovaný měl za to, že správní orgány přihlédly při stanovení sankce ke všem okolnostem případu. Žalobkyně neuvedla žádnou konkrétní skutečnost, proč by měl krajský soud pokutu snížit na 1000 Kč, podle žalovaného by proto pokuta v takto nízké výši neplnila účel sankce.

D. Skutečnosti vyplývající ze správního spisu

5. Správní orgán I. stupně provedl v roce 2016 u žalobkyně daňovou kontrolu za účelem ověření údajů rozhodných pro zjištění a stanovení daně z lihu. Během kontroly správní orgán I. stupně zjistil, že žalobkyně v měsících červenec až listopad 2014 umístila do daňového skladu vybrané výrobky, které nebyly v režimu podmíněného osvobození od daně, neboť byly již uvedeny do režimu volného daňového oběhu na základě vyjmutí z daňového skladu společnosti D., s.r.o., a tyto vybrané výrobky žalobkyně zapsala do své evidence příjmu lihu na daňový sklad. O daňové kontrole správní orgán I. stupně vyhotovil Zprávu o daňové kontrole ze dne 13. 5. 2016, č. j. 21160-13/2016-520000-52.
6. Správní orgán I. stupně vedl se společností D., s. r. o., tedy s daňovým subjektem odlišným od žalobkyně, doměřovací řízení v souvislosti s vyskladněním lihovin (výrobků uvedených do volného oběhu vyjmutím z režimu podmíněného osvobození od daně na základě jejich vyskladnění z daňového skladu společnosti D. K., s. r. o.), jichž se týká toto řízení.

Následně správní orgán I. stupně společnosti D., s. r. o., z moci úřední podle § 143 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, (dále jen „daňový řád“), doměřil spotřební daň z lihu za zdaňovací období červenec až prosinec 2014. Současně s doměřením daně z lihu vznikla tomuto daňovému subjektu povinnost uhradit penále z doměřené daně podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu.

7. S žalobkyní vedl správní orgán I. stupně v souvislosti s vyskladněním lihovin, které nejsou předmětem tohoto řízení, doměřovací řízení, na jehož základě žalobkyni z moci úřední podle § 143 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, (dále jen „daňový řád“), doměřil spotřební daň z lihu za zdaňovací období září až listopad 2014 a uložil povinnost uhradit penále z doměřené daně podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu.
8. Dne 9. 1. 2017 správní orgán I. stupně rozhodl o tom, že žalobkyně naplnila skutkovou podstatu správního deliktu podle § 135l odst. 1 zákona o spotřebních daních tím, že v rozporu s povinností stanovenou v § 19 odst. 4 zákona o spotřebních daních v měsících červenec - listopad 2014 naskladnila na daňový sklad lihoviny z volného daňového oběhu a umístila tedy do daňového skladu vybrané výrobky jinak než v režimu podmíněného osvobození od daně. Správní orgán I. stupně uložil žalobkyni pokutu ve výši 20 000 Kč a náhradu nákladů řízení ve výši 1000 Kč.
9. Proti rozhodnutí správního orgánu se žalobkyně odvolala a žalovaný napadeným rozhodnutím odvolání zamítl a rozhodnutí správního orgánu I. stupně potvrdil.

E. Replika žalobkyně

10. V replice doručené krajskému soudu dne 23. 4. 2018 žalobkyně uvedla, že společnosti D., s. r. o., a D. K., s. r. o., měly v období, kterého se týká tato věc, shodného jednatele, obě společnosti spolupracují a provozují daňový sklad. Při přesunu lihovin mezi oběma sklady opomněly společnosti k převodu vystavit záznam o elektronické dopravě, a proto vznikla společností povinnost uhradit nedoplatek spotřební daně z lihu. Daň z lihu ve shodné věci uhradila druhá společnost, které však daňová povinnost nesvědčila.

F. Jednání soudu

11. Během jednání soudu, které se uskutečnilo 24. 4. 2018, odkázal zástupce žalobkyně na žalobu a repliku ze dne 23. 4. 2018 a uvedl, že nesouhlasí s označením jednání, za které byla žalobkyni uložena pokuta, jako středně závažné, protože žalobkyně nejednala úmyslně, ale šlo o opomenutí. K pochybení došlo pouze z důvodu nedoložení dokladů EMCS. Uložená pokuta neplní preventivní a výchovnou funkci, žalobkyně se nikdy nedopustila jiného správního deliktu a jednatel obou společností učinil opatření, aby se namítané pochybení již neopakovalo. Žalobkyně žádala, aby krajský soud přihlédl k bezchybnému jednání žalobkyně a uloženou pokutu moderoval. Opomenutím žalobkyně nevznikla České republice žádná škoda, protože spotřební daň místo žalobkyně uhradila společnost D., s. r. o.
12. Zástupce žalobkyně navrhl výslech bývalého jednatele společnosti D. K., s. r. o., J. K., k prokázání důvodu opomenutí při převodech mezi daňovými sklady, dále aby sdělil, jaká opatření po spáchání správního deliktu učinil a jak uložená pokuta zasáhla žalobkyni. Tento důkazní návrh krajský soud zamítl. Výslech J. K. neprovedl proto, že pro rozhodnutí v této věci není významné, jak ke správnímu deliktu došlo, či jaká opatření jednatel společnosti po uložení pokuty učinil. Žalobkyně nepopírá, že k pochybení v rámci dvou daňových skladů skutečně došlo, dle krajského soudu tak není rozhodné, že k tomu

došlo kvůli omylu. V rozhodované věci je postaveno najisto, že byla porušena právní povinnost, proti čemuž ani žalobkyně nebrojí. Má ale za to, že funkce trestu byla již naplněna uhrazeným penále a pokuta je nepřiměřená. K těmto skutečnostem by výslech jednatele společností nepřinesl žádná zjištění, která by mohla být pro rozhodování krajského soudu významná.

13. Zástupkyně žalovaného krajského soudu sdělila, že dochází ke směšování povinností žalobkyně a společnosti D., s. r. o. Konkrétní zdůvodnění, proč k pochybení žalobkyně došlo, je pro rozhodování o správním deliktu irelevantní.

G. Posouzení věci krajským soudem

14. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.), přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).
15. Žalobkyně nečinila sporným to, že spáchala správní delikt. Měla však za to, že účel pokuty byl naplněn již uhrazením penále, a dále brojila proti výši uložené pokuty.
16. Krajský soud se nejprve zabýval tím, zda uložením pokuty při současném uložení penále nebyla porušena zásada *ne bis in idem*. Tento pojem vyložil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 10. 2. 2011, č. j. 9 As 67/2010-74, a současně interpretoval rozhodnutí Evropského soudu pro lidská práva ve věci Zolothukin proti Rusku. Nejvyšší správní soud vyslovil, že „*stíhání jednoho a téhož skutku podle dvou skutkových podstat je přípustné tehdy, pokud se tyto od sebe navzájem liší v podstatných prvcích (okolnostech). Naopak tam, kde panuje alespoň částečná shoda v podstatných okolnostech skutku, půjde ve vztahu k aplikaci čl. 4 Protokolu č. 7 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod (č. 209/1992 Sb.) o uplatnění zásady ne bis in idem. Zkoumání shodnosti či alespoň částečné shodnosti v podstatných okolnostech skutku je pak věcí každého konkrétního posouzení*“. Krajský soud proto musel posoudit, zda lze penále a pokutu v této věci považovat za trest, a je tedy nutné zvažovat, zda došlo k naplnění zásady *ne bis in idem*.
17. Není sporu o tom, že smluvní pokutu lze považovat za trest za správní delikt. U penále podle § 251 daňového řádu nebyla situace tak jednoznačná, proto se povahou penále a důsledky jeho uložení zabýval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu a v usnesení ze dne 24. 11. 2015, č. j. 4 Afs 210/2014-57, vyslovil, že „*penále podle § 37b zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném od 1. 1. 2007 do 31. 12. 2010, a podle § 251 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, má povahu trestu; je na ně třeba aplikovat čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod a články 6 a 7 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod (č. 209/1992 Sb.)*“. Jak pokutu, tak penále lze tedy považovat za trest, krajský soud proto musel posoudit, zda nedošlo k porušení zásady *ne bis in idem*.
18. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 3. 6. 2015, č. j. 6 As 106/2014-25, uvedl, že stíhání pro druhý trestný čin (včetně deliktu trestněprávní povahy) je zakázáno, pokud je druhý trestný čin založen na totožném či v podstatných rysech totožném skutku. Podstatou skutku je přitom právně relevantní jednání pachatele a jím zapříčiněný právně významný následek. K tomu, aby bylo možné postihnout pachatele na základě totožného jednání za dva různé delikty, nestačí samotná existence dvou formálně odlišných skutkových podstat deliktu. Teprve odlišnost v právně významném následku jednání zakládá existenci dvou samostatných skutků, o nichž je možné vést samostatná řízení.

19. V nyní posuzované věci má soud za to, že se jednalo o dvě samostatná řízení vedená na základě odlišných právně relevantních jednání. Správní orgán uložil žalobkyni pokutu ve výši 20 000 Kč podle § 135l odst. 1 zákona o spotřebních daních z důvodu porušení § 19 odst. 4 zákona o spotřebních daních, tedy proto, že žalobkyně umístila vybrané výrobky do daňového skladu jinak než v režimu podmíněného osvobození od daně. Naopak povinnost zaplatit penále podle § 251 daňového řádu vycházela z řízení o doměření daně z lihu, penále tak představovalo následek za nesplnění povinnosti tvrzení. Obě porušení zákona, tak jak jsou vymezena v předmětných správních rozhodnutích, vykazují zcela odlišné základní prvky. Mezi oběma rozhodnutími nepanuje žádný soulad mezi popisem skutku ve výrokových částech obou rozhodnutí, konkrétní skutkové okolnosti nejsou spjaty v čase a místě, přestože na sebe vzájemně navazují. V daném případě je zřejmé, že obě rozhodnutí se týkala odlišné události, neexistovala tedy shoda v jednání a v následku. Krajský soud má tedy za to, že každý z uložených trestů se vztahuje k jinému jednání, neshledal totožnost skutku; podle krajského soudu tedy nemohlo dojít k porušení zásady *ne bis in idem*.
20. Krajský soud se dále zabýval výší uložené pokuty. Z judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že při posuzování zákonnosti uložené sankce správní soud k žalobní námitce přezkoumá, zda správní orgán při stanovení výše pokuty zohlednil všechna zákonem stanovená kritéria, zda jeho úvahy o výši pokuty jsou racionální, ucelené, koherentní a v souladu se zásadami logiky, zda správní orgán nevybočil z mezí správního uvážení nebo jej nezneužil a rovněž, zda uložená pokuta není likvidační (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 As 9/2008, publikované pod č. 2092/2010 Sb. NSS). Při hodnocení zákonnosti uložené sankce správními soudy není dán soudu prostor pro změnu a nahrazení správního uvážení uvážením soudním, tedy ani prostor pro hodnocení prosté přiměřenosti uložené sankce. Přiměřenost by při posuzování zákonnosti uložené sankce měla význam jediné tehdy, pokud by se správní orgán dopustil některé výše popsané nezákonnosti, v jejímž důsledku by výše uložené sankce neobstála, a byla by nepřiměřená okolnostem projednávaného případu. Jinými slovy prostor pro zohlednění přiměřenosti ukládané sankce při hodnocení zákonnosti uložené pokuty (§ 78 odst. 1 s. ř. s.) by byl dán pouze tehdy, pokud by vytýkaná nepřiměřenost vedla k nezákonnosti rozhodnutí, tj. v případě, že by správní orgán vybočil ze zákonných mantinelů při ukládání pokuty, jeho hodnocení kritérií pro uložení pokuty by postrádalo logiku, správní orgán by nevzal do úvahy všechna zákonná kritéria, uložená pokuta by byla likvidační apod. (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 1/2012, publikovaný pod č. 10/2012 Sb. NSS).
21. Krajský soud zjistil, že správní orgán I. stupně přihlédl při ukládání pokuty ke konkrétním skutečnostem dané věci, vzal do úvahy všechna zákonná kritéria a podrobně popsal, jakou povinnost žalobkyně nedodržela. Správní orgán I. stupně na straně 9 a 10 svého rozhodnutí (a žalovaný na str. 4 napadeného rozhodnutí) posoudil, zda byl naplněn liberační důvod, vysvětlil, proč nezkoumal subjektivní stránku správního deliktu. Zohlednil polehčující okolnosti, účel uložené sankce a přihlédl ke společenské nebezpečnosti jednání žalobkyně. Hodnocení podmínek pro stanovení pokuty obsahovalo logickou úvahu. V posuzované věci je tak z rozhodnutí správních orgánů obou stupňů zřejmá snaha o individualizaci ukládané sankce. Správní orgány se při ukládání pokuty zabývaly všemi zákonnými hledisky, přihlédly k závažnosti správních deliktů, zejména ke způsobu jejich spáchání, k jejich následkům i k okolnostem, za nichž byly spáchány.

22. Podle § 135l odst. 2 zákona o spotřebních daních bylo možné za správní delikt, který žalobce spáchal, uložit pokutu do 10 000 000 Kč, tedy na spodní hranici zákonem stanoveného rámce pro uložení pokuty. Krajský soud má za to, že správní orgány při ukládání pokuty nevybočily ze zákonných mantinelů a uloženou pokut nelze považovat za likvidační. Žalobkyně nesouhlasila s hodnocením protiprávního jednání jako středně závažné. K tomu krajský soud uvádí, že by označení jednání za mírně závažné na hodnocení správního deliktu a výši pokuty nic nezměnilo. Ač správní orgán označil jednání za středně závažné, uložil žalobkyni pokutu při spodní hranici rozmezí pro ukládání pokut, tedy jako by se jednalo pouze o mírně závažné jednání.
23. Za popsané situace tak nevznikl krajskému soudu prostor pro hodnocení prosté přiměřenosti uložené sankce. Není v pravomoci správního soudu, aby vstoupil do role správního orgánu a položil na místo správního uvážení soudcovské a sám rozhodl, jaká pokuta by měla být uložena. Krajský soud proto nemohl postupovat dle požadavku žalobkyně podle § 78 odst. 2 s. ř. s. a uloženou pokutu snížit, neboť nebyla uložena ve zjevně nepřiměřené výši.
24. Z výše uvedených důvodů dospěl proto krajský soud k závěru, že uložená sankce je přiměřená okolnostem projednávané věci.

H. Závěr a náhrada nákladů řízení

25. Jelikož krajský soud neshledal napadené rozhodnutí nezákonným a důvod pro moderaci pokuty, žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
26. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť procesně úspěšnému žalovanému dle obsahu spisu v řízení žádné náklady jdoucí nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení:

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

Olomouc 24. dubna 2018

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