



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě – pobočka v Olomouci rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudců Mgr. Michala Rendy a Mgr. Barbory Berkové ve věci žalobce **P. a.s.**, se sídlem P. 560, P. – S., zastoupené Mgr. Davidem Neveselým, advokátem se sídlem Na Florenci 2116/15, Praha 1, proti žalovanému **Generálnímu ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, Praha 4, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 10. 2015 č. j. 35106-4/2015-900000-304.4, ve věci zajištění vybraných výrobků,

**t a k t o :**

**I. Žaloba s e z a m í t á.**

**II. Žádný z účastníků n e m á právo na náhradu nákladů řízení.**

**III. Žalobce je povinen** zaplatit na účet Krajského soudu v Ostravě soudní poplatek za žalobu ve výši 3.000 Kč, a to do tří dnů od právní moci rozsudku.

**O d ů v o d n ě n í:**

### A. Vymezení věci

Žalobce se včasnou žalobou domáhá přezkoumání výše uvedeného rozhodnutí, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí Celního úřadu pro Olomoucký kraj ze dne 13. 4. 2015, č. j. 24507-5/2015-580000-62.

Tímto rozhodnutím byly Celním úřadem pro Olomoucký kraj (dále jen „celní úřad“) dle § 42 odst. 1 písm. b) a dle § 42a odst. 2 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění účinném v době zajištění (dále jen „ZSPD“), zajištěny v rozhodnutí specifikované vybrané výrobky a tahač s cisternovým návěsem, konkrétně HYDROL L-HM/HLP 46, množství 14000 kg, sazební zařazení X; O. OIL M6AD SC/CB SAE 30 množství 5000 kg, sazební zařazení X; O. OIL OTHP3 ISO VG 32 množství 5020 kg, sazební zařazení X (dále jen též „zajištěné výrobky“); tahač MERCEDES-BENZ, SPZ: X, stát imatrikulace: CZ, VIN kód: X, osvědčení o TP: X; cisternový návěs SCHWARMÜLLER, SPZ: X, stát imatrikulace: CZ, VIN kód: X, osvědčení o TP: X. Celní úřad zajistil výrobky z toho důvodu, že tyto byly dopravovány bez dokladu uvedeného v § 5 ZSPD, tedy dle předložených dokladů nebylo možno ověřit výši spotřební daně, nebo účel použití minerálních olejů.

Žalovaný k odvolacím námitkám uvedl, že v posuzované věci se jedná o minerální oleje uvedené pod kódy nomenklatury 2710 19 81 a 2710 19 83, které jsou předmětem spotřební daně a patří mezi vybrané výrobky. Institut zajištění je prostředkem k zabránění nakládání s vybranými výrobky v rozporu se zákonem o spotřebních daních a pokračování v protiprávním jednání, přičemž k jeho aplikaci postačuje přiměřená míra pravděpodobnosti, že došlo k naplnění hypotézy zákonné normy, tedy, že jsou dopravovány vybrané výrobky bez příslušných dokladů. Povinnost daná § 5 odst. 6 ZSPD není v zákoně stanovena samoúčelně, ale naopak bez stanovení této povinnosti by v podstatě byla znemožněna jakákoliv kontrola zdanění vybraných výrobků. Dle žalobce v posuzované věci bylo zřejmé, že zajištěné vybrané výrobky nebyly dopravovány pro osobní spotřebu (27 324 litrů přesahuje limity osobní spotřeby) a jedná se o vybrané výrobky uvedené do režimu volného daňového oběhu a dopravované na území ČR (když vybrané výrobky pod uvedenými kódy nomenklatury nelze na území ČR dopravovat v režimu podmíněného osvobození daně). V rámci kontroly Miroslav Kubíček na výzvu celního úřadu předložil k dopravovaným minerálním olejům doklady, které žádný neobsahuje veškeré náležitosti dokladu dle § 5 ZSPD, když neobsahují údaj o výši spotřební daně celkem a nelze je tak považovat za perfektní doklad dle § 5 ZSPD a vybrané výrobky tak byly dopravovány v rozporu s § 5 odst. 6 ZSPD a tudíž byly zajištěny. Doklad dle § 5 ZSPD byl předložen odvolatelem dodatečně, avšak žalovaný přezkoumává zákonnost vydaného rozhodnutí o zajištění ex tunc (podle skutkových zjištění v rámci kontroly) a nepřihlíží tudíž k dodatečným skutkovým zjištěním a k dodatečně předloženým nebo navrženým důkazům (k těm se přihlédne v řízení o zajištění vybraných výrobků). Žalobce dále uvedl, že zda vybrané výrobky podléhají či nepodléhají povinnosti barvení a značkování, resp. jaké jsou jejich vlastnosti, na jejich zajištění nemá vliv. Důvodem zajištění bylo, že doklady

předložené řidičem neobsahovaly údaj o spotřební dani celkem a ani neobsahovaly údaj o účelu použití. Žalovaný se dále vyjádřil k zajištění dopravního prostředku.

### **B. Žalobní body**

Dle žalobce je napadené rozhodnutí nezákonné a realizované v rozporu s § 42 ZSPD, když jedinou podmínkou pro zajištění vybraných výrobků je jejich doprava bez dokladu uvedeného v § 5 ZSPD s tím, že pokud vybrané výrobky nemusí být doprovázeny daňovým dokladem dle uvedeného ustanovení, nelze provést jejich zajištění z důvodu absence daňového dokladu. Smyslem daňového dokladu dle § 5 ZSPD je prokázání zdanění vybraných výrobků uvedených do volného daňového oběhu na daňovém území ČR, nedává smysl uvádět na daňovém dokladu výši spotřební daně celkem, pokud zajištěné výrobky zdanění v ČR vůbec nepodléhají. Dle žalobce, pokud by se daňový doklad dle § 5 ZSPD vztahoval i na zajištěné výrobky (které nepodléhají zdanění), obsahoval by výčet povinných náležitostí i možnost uvedení, že vybrané výrobky zdanění nepodléhají. Tuto skutečnost dle žalobce lze dovodit i z porovnání s § 6 ZSPD, který upravuje náležitosti dokladu, který musí doprovázet vybrané výrobky osvobozené od daně, kde musí být na dokladu uvedeno prohlášení, že v ceně vybraných výrobků není obsažena daň. Obdobně lze dle žalobce tutéž skutečnost dovodit i z § 30 ZSPD. Zajištěné výrobky nespádaly do kategorie výrobků uvedených do volného daňového oběhu (§ 3 písm. I/ ZSPD) a podléhající zdanění (§ 9 ZSPD), kategorie výrobků osvobozených od spotřební daně ani výrobků uvedených do volného daňového oběhu v jiném členském státě, ale jednalo se o výrobky oprávněně nabyté bez daně a povinnost daná § 5 a 6 ZSPD se na ně nevztahovala. I kdyby zajištěné výrobky měly být doprovázeny daňovým dokladem, pak nebylo možné výši spotřební daně celkem uvést, neboť se na ně spotřební daň neuplatňovala. Dle žalobce zajištěné výrobky nemají být dle komunitárního práva sledovány (Směrnice Rady 2008/118ES ze dne 16. 12. 2008 a Směrnice Rady 2003/96/ES ze dne 27. 10. 2003). Žalobce dále uvedl, že u předmětných výrobků se jednalo o minerální oleje (kód nomenklatury 2710 1981 a 2710 1983), které jsou zařazeny mezi hydraulické a mazací oleje (§ 45 odst. 3 písm. d/ ZSPD) a u těchto výrobků vzniká povinnost přiznat a zaplatit daň dle § 45 odst. 4 ZSPD, přičemž zajištěné výrobky byly určeny jako hydraulický a mazací olej a za tím účelem byly nabídnuty k prodeji, v žádném případě nebyly určeny pro pohon motorů, výrobu tepla nebo směsí dle § 45 odst. 2 ZSPD a taková skutečnost ani z ničeho nevyplývala. Jednalo se tak o výrobky oprávněně nabyté bez daně, přičemž tyto skutečnosti byly zjištělné z průvodních dokladů (obchodní název, kód nomenklatury, množství, fyzikálně-chemických vlastností) předložených ke kontrole.

### **C. Vyjádření žalovaného**

Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby, odkázal na napadené rozhodnutí a uvedl, že na zajištěné výrobky nebylo možno uplatnit režim podmíněného osvobození od daně (kódy nomenklatury zajištěných výrobků absentují v § 59 odst. 1 ZSPD) a mimo tento režim přichází v úvahu režim volného daňového oběhu (§ 3 písm. I/ ZSPD), přičemž z dokladů předložených při kontrole dne 8. 4. 2015 jednoznačně

vyplývá, že z jiného členského státu (Polsko) byly přepravovány vybrané výrobky na území ČR a lze tak vzít za prokázané, že v okamžiku kontroly se dopravované vybrané výrobky nacházely v daňovém režimu volný oběh a dopadala na ně úprava § 5 ZSPD, neboť zajištěné výrobky uvedené pod kódy nomenklatury 2710 19 81 a 2710 19 83 jsou dle § 45 odst. 3 písm. d) ZSPD předmětem spotřební daně s tím, že žalobce nepředložil žádný doklad prokazující způsob nabytí zajištěných výrobků oprávněně bez daně dle ZSPD. Dle žalovaného je institut zajištění předběžným opatřením vztahujícím se výhradě k vybraným výrobkům s tím, že v rámci kontroly řidič kontrolovaného dopravního prostředku předložil doklady, které nelze považovat za perfektní doklad dle § 5 ZSPD, neboť předložené doklady řidičem neobsahovaly údaj o spotřební dani celkem a rovněž neobsahovaly údaj o účelu použití zajištěných výrobků a se zajištěnými výrobky tak bylo nakládáno způsobem uvedeným v § 42 odst. 1 písm. b) ZSPD. V rámci provedené kontroly nebylo zjištěno, za jakým účelem byly výrobky dopravovány a zda povinnost daň z těchto výrobků přiznat a zaplatit již vznikla, či nikoliv, to nevyplývalo ani z řidičem předloženého dokladu CMR. Dle žalovaného, absentuje-li na dokladu dle § 5 ZSPD náležitost výše spotřební daně celkem, anebo je deklarována jako nulová, celní úřad doklad akceptuje za předpokladu, že obsahem dokladu bude i údaj o vlastním daňově nezatíženém účelu použití minerálních olejů v pozitivním či negativním smyslu (nebo alespoň takový účel bude kontrolovaná osoba tvrdit, což celní úřad zaprotokoluje). V posuzované věci kontrolovaná osoba sdělila do protokolu o místním šetření, že dopravuje minerální oleje a blíže tyto specifikovala jako mazací a hydraulické oleje, na žádném dokladu však nebyla uvedena výše spotřební daně celkem (a to ani jako nulová), ani údaj o vlastním daňově nezatíženém účelu použití minerálních olejů a bylo tak na místě dopravované vybrané výrobky zajistit. Minerální oleje kód nomenklatury 2710 19 81 a 2710 19 83 jsou v tuzemsku vždy bez dalšího předmětem spotřební daně (§ 45 odst. 3 písm. d) ZSPD), avšak u těchto olejů vnikne při uvedení do volného daňového oběhu povinnost daň přiznat a zaplatit pouze dle podmínek § 45 odst. 4 ZSPD. Uvedená národní právní úprava vychází z rámcové komunitární právní úpravy, avšak v některých detailech (vymezení předmětu daně) se od Směrnice Rady 2003/96/ES liší. Byť pohyb minerálních olejů kód nomenklatury 2710 19 71 až 2710 19 99 nepodléhá sledování dle rámcových směrnic (Směrnice Rady 2008/118ES ze dne 16. 12. 2008 a Směrnice Rady 2003/96/ES ze dne 27. 10. 2003), neznamená to, že jednotlivé členské státy nemohou stanovit na rámec rámcové komunitární úpravy další povinnosti. Právní úprava platná na daňovém území ČR stanoví povinnosti dopravovat vybrané výrobky výhradně s předepsanými doklady, bez ohledu na to, zda povinnost daň přiznat a zaplatit vznikla před zahájením dopravy a bez ohledu na to, zda je dopravovaný produkt energetickým produktem ve smyslu směrnice o zdanění energetických produktů, rozhodnutí je pouze to, zda konkrétní výrobek je vybraným výrobkem dle ZSPD, či nikoliv.

#### D. Obsah správního spisu

Ze správního spisu se podává, že dne 8. 4. 2015 byla provedena celním úřadem kontrola nákladního vozidla (cisterna) RZ: X, X na silnici I/47 v Oseku nad Bečvou.

O provedené kontrole byl sepsán protokol o místním šetření. Z uvedeného protokolu se podává, že řidič předmětného vozu M. K. předložil ke kontrole doklady, a to listiny, a to CMR č. X, DOKUMENT HANDLOWY ZGODIE z ART. 41 UST. 4 USTAWY O PODATKU AKCYZOWYM: X, technický průkaz č. X, technický průkaz č. X, TEST CERTIFICATE NO.: X, X, X, DELIVERY TICKET NO.: X, Licenci č. X s tím, že kontrolou bylo zjištěno, že řidič přepravuje vybrané výrobky – minerální oleje, které jsou dopravovány s doklady, které neobsahují náležitosti dokladu dle § 5 ZSPD a vzniklo podezření, že se jedná o vybrané výrobky dle § 45 ZSPD. Celní úřad shledal naplnění podmínek pro zajištění přepravovaných výrobků a cisternového vozidla. V rámci kontroly vyslechl řidiče cisterny, který popsal přepravované výrobky (HYDROL L-HM/HLP 46, množství 14000 kg (hydraulický olej/, O. OIL M6AD SC/CB SAE 30 množství 5000 kg /motorový olej/, O. OIL OTHP3 ISO VG 32 množství 5020 kg /hydraulický olej/) s tím minerální oleje doprovází doklady, a to CMR č. X, DOKUMENT HANDLOWY ZGODIE z ART. 41 UST. 4 USTAWY O PODATKU AKCYZOWYM: 351000/DH/15/000541, TEST CERTIFICATE NO.: X, X, X a DELIVERY TICKET NO.: X, které vystavila spol. O. O. SP. Z O. O. O účelu použití převážených olejů řidič ničeho nevypověděl. Zajištění minerálních olejů a cisterny bylo provedeno celním úřadem dle 8. 4. 2015.

Z listiny DOKUMENT HANDLOWY ZGODIE z ART. 41 UST. 4 USTAWY O PODATKU AKCYZOWYM: X se podává, že byla vystavena spol. O. O. SP. Z O. O. dne 8. 4. 2015 a potvrzuje dodávku zajištěných výrobků s uvedením množství (v litrech, kg netto) a kódu nomenklatury X a X. Z listiny DELIVERY TICKET NO.: X (soudu je známo z úřední činnosti, že se jedná o vážný lístek) se podává, že byla vystavena spol. O. O. SP. Z O. O. dne 7. 4. 2015 s tím, že na listině je uvedeno jméno řidiče: M. K. a RZ cisterny: X, datum nakládky: 8. 4. 2015, identifikace nakládaného zboží – zajištěných výrobků. Z listiny se nepodává účel použití dodávky. Z listiny CMR č. X se podává, že CMR nákladní list vystavila spol. O. O. SP. Z O. O. s místem nakládky T., P., místem vykládky sklad E. s. r. o., S. u B., přepravovaným zbožím – zajištěné výrobky. Z listiny se nepodává účel použití dodávky. Z listin TEST CERTIFICATE NO.: X, X, X se podává, že byly vystaveny spol. O. O. SP. Z O. O. dne 30. 3. 2015, resp. 8. 4. 2015 a jedná se o certifikát jakosti pro jednotlivé druhy dopravovaných minerálních olejů. Z listin se nepodává účel použití dodávky.

Ze správního spisu se dále podává, že celní úřad následně po zajištění minerálních olejů a cisterny provedl odběr vzorků dopravovaných olejů, vyhotovil fotografie cisterny, minerální oleje a cisternu odstavil ve skladu spol. Č., a. s. a dne 13. 4. 2015 vydal rozhodnutí o zajištění vybraných výrobků č. j. 24507-5/2015-580000-62. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce odvolání. Dne 14. 4. 2015 (jak se podává z úředního záznamu ze dne 13. 4. 2015) žalobce doložil do spisu čestné prohlášení ze dne 9. 4. 2015, ze kterého se podává, že převážené minerální oleje

neslouží k pohonu motoru ani k výrobě tepla. Dále předložil technické informační listy vztahující se k jednotlivým druhům přepravovaných minerálních olejů. Následně celní úřad dne 7. 5. 2015 zahájil řízení o zajištění vybraných výrobků a dopravních prostředků a rozhodnutím ze dne 15. 5. 2015, č. j. 27104-3/2015-580000-12 uvolnil ze zajištění tahač MERCEDES-BENZ, RZ: X a cisternový návěs SCHWARMÜLLER, dle § 42c odst. 2 ZSPD, přičemž přepravované minerální oleje v skladu spol. Č., a. s. přečerpal do jiných nádob.

### **E. Právní posouzení soudem**

Krajský soud přezkoumal v mezích žalobních bodů [§ 75 odst. 2 z. č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)] napadené rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).

Podle § 3 písm. l) bod 4. ZSPD pro účely tohoto zákona se rozumí uvedením do volného daňového oběhu každé skladování nebo doprava vybraných výrobků, u nichž se neprokáže, že se jedná o výrobky zdaněné, nebo pokud se neprokáže způsob jejich nabytí oprávněně bez daně.

Podle § 4 odst. 1 písm. f) věta před středníkem ZSPD plátcem je právnická nebo fyzická osoba, která skladuje nebo dopravuje vybrané výrobky, aniž prokáže, že se jedná o vybrané výrobky pro osobní spotřebu, nebo uvádí do volného daňového oběhu vybrané výrobky, aniž prokáže, že se jedná o vybrané výrobky zdaněné, nebo pokud neprokáže způsob jejich nabytí oprávněně bez daně.

Podle § 5 odst. 1 ZSPD na daňovém území České republiky se prokazuje zdanění vybraných výrobků uvedených do volného daňového oběhu daňovým dokladem nebo dokladem o prodeji či dokladem o dopravě vybraných výrobků do volného daňového oběhu již uvedených, pokud tento zákon nestanoví jinak (§ 6). Zdanění vybraných výrobků do volného daňového oběhu již uvedených se prokazuje pouze tehdy, nejedná-li se o vybrané výrobky pro osobní spotřebu (§ 4 odst. 6, § 32 odst. 2, 4 a 5).

Podle § 5 odst. 4 ZSPD doklad o dopravě podle odstavce 1 vystavuje právnická nebo fyzická osoba, která vybrané výrobky již uvedené do volného daňového oběhu vydá pro dopravu, přičemž nejsou splněny podmínky, na jejichž základě je stanovena povinnost vydat daňový doklad podle odstavce 2 nebo doklad o prodeji podle odstavce 3. Doklad o dopravě musí obsahovat tyto údaje:

- a) obchodní firmu nebo jméno, sídlo nebo místo pobytu a daňové identifikační číslo, bylo-li přiděleno, odesilatele,
- b) adresu místa určení a v případě, že to není možné, jiné údaje určující polohu místa určení,
- c) množství dopravovaných vybraných výrobků uvedených do volného daňového oběhu, u nichž vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit, a jejich název, popřípadě obchodní označení,
- d) výši spotřební daně celkem,

- e) datum vystavení dokladu o dopravě,
- f) číslo dokladu o dopravě.

Podle § 5 odst. 6 ZSPD vybrané výrobky uvedené do volného daňového oběhu lze dopravovat pouze s daňovým dokladem, s dokladem o prodeji, s dokladem o dopravě nebo s rozhodnutím podle odstavce 5.

Podle § 42 odst. 1 ZSPD správce daně zajistí vybrané výrobky, popřípadě i dopravní prostředek, který je dopravuje, jestliže zjistí, že

- a) vybrané výrobky jsou dopravovány bez dokladu uvedeného v § 6, 27 a 27c, 30, 51, 100 nebo 100a s výjimkou uvedenou v § 50 odst. 8,
- b) vybrané výrobky jsou dopravovány bez dokladu uvedeného v § 5,
- c) údaje uvedené na dokladu podle písmene a) nebo b) jsou nesprávné nebo nepravdivé, nebo
- d) doklad uvedený v písmenu a) nebo b) je pozměněný nebo padělaný.

Podle § 45 odst. 3 písm. d) ZSPD předmětem daně jsou také minerální oleje uvedené pod kódy nomenklatury 2710 19 71 až 2710 19 99.

Podle § 45 odst. 4 ZSPD u minerálních olejů podle odstavce 3 vznikne při uvedení do volného daňového oběhu povinnost daň přiznat a zaplatit pouze tehdy, jsou-li určeny k použití, nabízeny k prodeji nebo používány pro pohon motorů, pro výrobu tepla nebo pro výrobu směsí uvedených v odstavci 2.

Dle názoru Nejvyššího správního soudu vyjádřeného v rozsudku ze dne 3. 3. 2010, č. j. 1 Afs 12/2010-107 (publ. pod č. 2054/2010 Sb. NSS), „[ú]čelem zajištění výrobků je omezení dispozice s nimi ze strany kontrolované osoby či jejich vlastníka do té doby, než bude vyjasněno, zda s nimi bylo nakládáno v rozporu se zákonem.“ V rozsudku ze dne 26. 9. 2016, č. j. 1 Afs 133/2016-32 Nejvyšší správní soud uvedl, že „pokud jde o § 42 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních, je v řízení o zajištění výrobků potřeba postavit najisto, zda bylo s vybranými výrobky nakládáno v rozporu se zákonem. V tomto případě je skutková podstata tohoto porušení formulována zcela jasně a výslovně tak, že přepravované výrobky správce daně zajistí, nejsou-li „dopravovány“ s vyžadovanými doklady. Nepředložil-li tedy řidič tyto doklady, skutková podstata § 42 odst. 1 písm. b) byla naplněna. V daném případě tedy není pochyb o tom, že úmyslem zákonodárce, resp. evropského normotvůrce, při vytváření těchto předpisů byla regulace režimu přepravy výrobků, tj. v daném případě, aby příslušné doklady byly dopravovány společně s vybranými výrobky. Tyto doklady slouží k individualizaci jinak jen druhově (genericky) určeného zboží (srov. rozsudek NSS ze dne 20. 8. 2009, č. j. 1 Afs 81/2009-68).“

Z uvedeného vyplývá, že pro posouzení, zda byly splněny podmínky pro zajištění, není rozhodné, zda příslušné doklady, které musí doprovázet vybrané výrobky při jejich dopravě (§ 5, § 6 ZSPD), jsou předloženy až po provedené kontrole, neboť dodatečné předložení relevantních dokladů nemůže zvrátit skutečnost, že v době kontroly neměl přepravce příslušné dokumenty k dispozici.

V rozsudku ze dne 27. 11. 2014, č. j. 10 Afs 148/2014-70 formuloval Nejvyšší správní soud následující právní závěry: *„Dodatečné doložení zjednodušeného průvodního dokladu ve smyslu § 30 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, poté, co tento doklad nebyl předložen při kontrole, je z hlediska porušení § 42 odst. 1 písm. a) téhož zákona bez významu.“* V odůvodnění rozsudku Nejvyšší správní soud uvedl, že: *„Hypotéza skutkových podstat formulovaných v § 42 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních se vztahuje ke kterémukoliv okamžiku průběhu přepravy. V případě skutkové podstaty pod písm. a) ve vztahu k § 30 je k jejímu naplnění podstatné jen a pouze to, zda v jakémkoliv okamžiku přepravy jsou vybrané výrobky přepravovány bez příslušných dokladů. Dodatečné doložení těchto dokladů již nemůže zvrátit skutečnost, že v době kontroly, neboli v době přepravy, neměl přepravce příslušné dokumenty k dispozici. Porušením, na které tato skutková podstata v souvislosti s § 30 zákona o spotřebních daních míří, je pouze a jen skutečnost, že zjednodušený průvodní doklad nebyl k dispozici právě v době přepravy (kontroly), nikoli skutečnost, zda tento dokument sice v době přepravy (kontroly) existoval, avšak kontrolovaná osoba ho neměla k dispozici.“*

Stejný závěr pak zopakoval Nejvyšší správní soud i v rozsudku ze dne 8. 7. 2015, č. j. 1 Afs 131/2015-38, v jehož odst. 21 na výše citovaný rozsudek odkázal a uvedl, že ačkoli se v daném případě jednalo o absenci tzv. zjednodušeného průvodního dokladu dle § 30 ZSD, lze závěry vyslovené v tomto rozhodnutí nepochybně vztáhnout i na doklady uvedené v § 5 [srov. § 42 odst. 1 písm. b) citovaného zákona].

Od citovaných závěrů se nemá krajský soud důvod odchylovat.

V posuzované věci se z obsahu správního spisu podává, že v době provedené kontroly celním úřadem dne 8. 4. 2015 byly přepravovány z P. na daňovém území ČR minerální oleje kódu nomenklatury X a X. Obecně minerální oleje uvedených kódů nomenklatury jsou předmětem spotřební daně (§ 45 odst. 3 písm. d/ ZSPD) s tím, že pouze za zákonem předvídaných okolností (§ 45 odst. 4 ZSPD) vznikne povinnost spotřební daň přiznat a zaplatit. Přepravované minerální oleje jsou vybraným výrobkem (§ 1 odst. 1 písm. a/ ZSPD). Současně tyto výrobky nemohly být osvobozeny od daně (§ 49 ZSPD), nemohly být uvedeny do režimu podmíněného osvobození od daně (§ 59 odst. 1 ZSPD) a s ohledem na dopravované množství se nejednalo o minerální oleje určené pro osobní spotřebu (§ 4 odst. 5 písm. a/, § 63 odst. 2 ZSDP), neboť zajištěné výrobky nesplňovaly zákonem daná kritéria pro takové zařazení.

Jednou z podmínek zdanění minerálních olejů kódu nomenklatury X a X je, že jsou uvedeny do volného daňového oběhu. Uvedení do volného daňového oběhu pro účely spotřební daně bylo v době provedené kontroly definováno v § 3 písm. l) ZSDP. Rozumělo se tím každé skladování nebo doprava vybraných výrobků, u nichž se neprokáže, že se jedná o výrobky zdaněné, nebo pokud **se neprokáže** způsob jejich nabytí oprávněně bez daně.

Žalobce staví svoje žalobní námitky na skutečnosti, že zajištěné výrobky nabyly oprávněně bez daně a tudíž nemusely být dopravovány s doklady uvedenými v § 5



ZSDP a nebyly uvedeny do režimu volného daňového oběhu. Jak již bylo napsáno výše, není pro posouzení, zda byly splněny podmínky pro zajištění rozhodné, zda příslušné doklady, které musí doprovázet vybrané výrobky při jejich dopravě, jsou předloženy až po provedené kontrole, neboť rozhodující je, zda v době kontroly měl či neměl přepravce příslušné dokumenty k dispozici.

Rozhodnutím o zajištění musí být vždy uložen zákaz jakýmkoli způsobem nakládat se zajištěnými vybranými výrobky nebo dopravním prostředkem (náležitosti rozhodnutí jsou obecně upraveny § 102 daňového řádu), přičemž nakládáním se rozumí jakékoliv nakládání fyzické či právní, neboť je nutné zajistit neměnnost stavu pro účely následného rozhodnutí o propadnutí či zabrání nebo vrácení vybraných výrobků (příp. i dopravního prostředku) příslušné osobě. Ustanovení § 42 ZSDP upravuje následky porušení povinností spočívajících v tom, že vybrané výrobky jako druhově určené komodity, které prakticky není možné jiným způsobem přesně identifikovat, musí být při jejich dopravě a skladování doprovázeny příslušnými doklady podle tohoto zákona případně podle přímo použitelných předpisů Evropské unie. Tyto skutečnosti nebude vždy správce daně schopen posoudit na místě, proto postačí i pouhá pochybnost o skutečnostech, za nichž lze vybrané výrobky zajistit.

V posuzované věci žalobce namítal, že zajištěné výrobky nemusely být dopravovány spolu s dokladem dle § 5 ZSPD, neboť se jednalo o výrobky oprávněně nabyté bez daně a nebyly uvedeny do volného daňového oběhu. Uvedené doklady dle § 5 ZSDP prokazují zdanění vybraných výrobků uvedených do volného daňového oběhu na daňovém území ČR. Žalobce však přehlíží tu skutečnost, že každou dopravu vybraných výrobků, u nichž se neprokáže způsob jejich nabytí oprávněně bez daně, či že se jedná o výrobky zdaněné, je třeba považovat z hlediska ZSDP za uvedení do volného daňového oběhu. Daňové břemeno k prokázání, že zajištěné výrobky byly oprávněně nabyté bez daně, pak tížilo žalobce respektive dopravce. Za situace, kdy účelem zajištění výrobků je omezení dispozice s nimi ze strany kontrolované osoby do té doby, než bude vyjasnění, zda s nimi bylo nakládáno v rozporu se zákonem a kdy pozdější předložení relevantních dokladů nemůže mít vliv na takové zajištění, může mít toliko vliv v řízení o zajištěných vybraných výrobcích, je pak třeba uzavřít, že prokázat oprávněné nabytí bez daně předmětných výrobků musel řidič, který je dopravovat v době provedené daňové kontroly. Pozdější předložení dokladů vystavených prodejcem, či jinými subjekty o tom, že zajištěné výrobky byly minerálními oleji, které nesloužily pro pohon motorů, výrobu tepla, nebo výrobu směsí dle § 45 odst. 2 ZSPD a které osvědčily, že zajištěné výrobky byly nabyty oprávněně bez daně, nemohou zhojit skutečnost, zda oprávněné nabytí bez daně bylo či nebylo v době daňové kontroly prokázáno a zda tedy bylo v době daňové kontroly nesporné, že zajištěné výrobky nemusí být dopravovány s příslušnými doklady dle § 5 ZSPD. Soud je totiž toho názoru, že pokud v době daňové kontroly není jednoznačně prokázáno, zda dopravované výrobky musí být doprovázeny příslušnými doklady či nikoliv (§ 5, § 6 a § 30 ZSPD), pak je třeba na takto dopravované výrobky jako na výrobky, které jsou uvedeny do volného daňového oběhu a jejich doprava musí být doprovázena doklady dle § 5 ZSPD.

V projednávané věci v době daňové kontroly řidič předložil shora uvedené doklady, avšak z těchto dokladů nevyplývalo, že by zajištěné výrobky byly oprávněně nabyté bez daně, tedy že by bylo naplněno ustanovení § 45 odst. 3 ZSPD, kdy z těchto dokladů pouze vyplývalo jaké minerální oleje, o jakém kódu nomenklatury a v jakém množství je v době daňové kontroly přepravováno. Řidič vozidla sice při svém výsledku uvedl, že se jedná o hydraulické, resp. motorové oleje, avšak dle soudu pouhá skutečnost, že řidič přepravované minerální oleje takto obecně označil, nemůže sama o sobě vyvrátit pochybnosti o tom, zda s předmětnými výrobky bylo v době kontroly zacházeno v souladu či v rozporu se ZSPD a to právě s ohledem na skutečnost, že účel použití přepravovaných minerálních olejů z žádných listin předložených řidičem při daňové kontrole nevyplývá. Nebylo tak v době daňové kontroly prokázáno, že by zajištěné výrobky byly nabyty oprávněně bez daně. Za takových okolností pak institut zajištění výrobku dle § 42 ZSPD splnil svůj účel, neboť nebylo na jisto postaveno, zda s těmito výrobky bylo nakládáno v rozporu se zákonem. Celní úřad nepochybil, pokud za takových okolností považoval zajištěné výrobky za výrobky uvedené do volného daňového oběhu.

Lze sice přisvědčit žalobci v tom, že by nemohla být v dokladech doprovázejících zajištěné výrobky uvedena spotřební daň celkem, pokud by se jednalo o výrobky nabyté oprávněně bez daně, avšak to ničeho nemění na skutečnosti, že oprávněné nabytí bez daně mělo být prokázáno v době daňové kontroly, tedy 8. 4. 2015, což nebylo. Dle krajského soudu tedy správce daně nepochybil, pokud z důvodu svých pochybností zajištěné výrobky zajistil. Předložil-li žalobce doklady prokazující účelové využití předmětných výrobků, které prokazuje jejich oprávněné nabytí bez daně až po vyhlášení rozhodnutí o zajištění, tedy dne 14. 4. 2015 (když rozhodnutí bylo vydáno 13. 4. 2015), pak to nemůže mít vliv na rozhodnutí o zajištění, ale zajisté to může mít vliv pro rozhodnutí o uvolnění či propadnutí předmětných výrobků.

Pokud se týká žalobcova odkazu na příslušné směrnice EU, pak zde krajský soud uvádí, že tyto směrnice sice upravují nakládání s výrobky pro energetické účely, avšak jejich úprava nevylučuje, aby národní právní úpravy stanovily odlišné povinnosti při dopravování vybraných výrobků, což ČR v ZSPD učinila.

Vzhledem k výše uvedenému dospěl krajský soud I k závěru, že v době daňové kontroly dne 8. 4. 2015 nebylo prokázáno, že by zajištěné výrobky byly nabyty oprávněně bez daně a tudíž použití zajištění dle § 42 ZSPD celním úřadem bylo důvodné. Pro nedůvodnost žaloby krajský soud proto dle § 78 odst. 7 s. ř. s. žalobu zamítl.

#### **F. Náklady řízení a soudní poplatek**

O náhradě nákladů řízení rozhodl krajský soud dle § 60 odst. 1 s. ř. s., když plně úspěšnému žalovanému dle obsahu spisu žádné důvodně vynaložené náklady nevznikly.

Z obsahu spisu se dále podává, že krajský soud žalobu nejprve svým usnesením ze dne 6. 12. 2016 odmítl, rozhodl o nákladech řízení a současně o vrácení zaplaceného soudního poplatku z podané žaloby ve výši 3.000 Kč žalobci.

Soudní poplatek byl žalobci vrácen dne 12. 1. 2017. Ke kasační stížnosti žalobce Nejvyšší správní soud svým rozsudkem ze dne 28. 3. 2017, č. j. 7 Afs 347/2016-34 usnesení krajského soudu o odmítnutí žaloby v celém rozsahu zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

Jelikož žalobcem již zaplacený soudní poplatek ze žaloby byl žalobci vrácen, avšak Nejvyšším správním soudem bylo usnesení obsahující výrok o vrácení soudního poplatku v celém rozsahu zrušeno, rozhodl krajský soud o povinnosti zaplatit soudní poplatek dle § 4 odst. 1 písm. i) zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích a uložil žalobci, kterého stíhá poplatková povinnost, soudní poplatek ve výši 3.000 Kč (Pol. 18 bod 2 písm. a/ Sazebníku soudních poplatků) zaplatit, a to dle § 9 odst. 6 zákona o soudních poplatcích.

**P o u č e n í :** Proti tomuto rozsudku je **m o ž n o** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

V Olomouci dne 9. května 2017

Za správnost vyhotovení:  
Markéta Chrudinová

Mgr. Jiří Gottwald v. r.  
předseda senátu