



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Marie Kocourkové a soudkyň JUDr. Magdaleny Ježkové a Mgr. Heleny Konečné ve věci žalobkyně obchodní společnosti **BIOGENIS, spółka z ograniczoną odpowiedzialnością spółka komandytowa**, se sídlem Chorzow, ul. Stalowa 16, Polská republika, zast. JUDr. Alfrédem Šrámkem, advokátem se sídlem Ostrava, Českobratrská 1403/2, proti žalovanému **Generálnímu ředitelství cel**, se sídlem Praha 4, Budějovická 7, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 7. 2014, čj. 11308-3/2014-900000-304.3, **t a k t o :**

- I. **Žaloba s e z a m í t á .**
- II. **Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.**

O d ů v o d n ě n í :

Napadeným rozhodnutím žalovaný v podstatě zamítl odvolání žalobkyně do rozhodnutí Celního úřadu Hradec Králové (dále také jen „celní úřad“) ze dne 19. 9. 2011, čj. 20672-2/2011-066100-024, kterým bylo rozhodnuto o propadnutí zajištěných vybraných výrobků dle ustanovení § 42d písm. a) zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o spotřebních daních“), když výrok tohoto rozhodnutí změnil tak, že uvedl všechny právní předpisy, podle kterých bylo rozhodováno, a doplnil osobu vlastníka (tj. žalobkyni) předmětných vybraných výrobků, o jejichž propadnutí bylo rozhodnuto.

V jeho odůvodnění uvedl, že dne 25. 7. 2011 společnost Wojciech Pilarski firma „W&H“ se sídlem Kalety, Polsko (dále také jen „přepravce“), přepravovala z Polska na objednávku žalobkyně mazací oleje Rust Cleaner uvedené pod kódem KN 27101991 pro společnost BHKW Johannes Kuhnhauser v Německu. Vozidlo bylo

celními orgány zastaveno v Náchodě – Bělovsi, kde byla provedena kontrola přepravních dokladů a nákladu. Z přepravovaného zboží byly odebrány vzorky za účelem určení sazebního zařazení a zároveň byl dopravní prostředek včetně nákladu zajištěn rozhodnutím čj. 16173-3/2011-066100-032-NA z důvodu nesrovnalostí v přepravních dokladech. V průběhu celního řízení k nim podala žalobkyně i přepravce vysvětlení. Celní úřad požádal dne 29. 7. 2011 o spolupráci Generální ředitelství cel, oddělení ELO (Excise Liasion Office), k provedení dožádání u zahraniční celní správy v Německu za účelem zjištění, zda měla být dodávka předmětného zboží skutečně dodána deklarovanému příjemci. Až na základě urgency byla dne 12. 7. 2012 poskytnuta odpověď, že vyšetřování nebylo dosud ukončeno. Z dílčí vyšetřovací zprávy německých celních orgánů vyplynulo, že olej Rust Cleaner byl odebírán od žalobkyně a převážen polskými spedičními firmami k příjemci, u něhož došlo k přetankování do podzemní nádrže. Následně byl tento minerální olej jako nafta s příslušnými doklady dodáván do Rakouska, tedy v rozporu s deklarovaným účelem užití. Dne 13. 9. 2012 informoval žalovaný žalobkyni o těchto zjištěných skutečnostech a poskytl jí lhůtu k vyjádření.

V reakci na odvolací námitky žalovaný uvedl, že řízení o zajištěných vybraných výrobcích není řízením o správním deliktu ve smyslu části šesté zákona o spotřebních daních. Kontrola zdanění dle § 42 a násl. tohoto zákona a v jejím rámci řízení o zajištěných vybraných výrobcích je speciálním druhem daňového řízení. V rámci správy daní je tedy v tomto případě upřednostněna ochrana ve vztahu k předmětu daně před stanovením daňové povinnosti, která se řeší samostatně (následně). Z charakteru řízení vyplývá i rozložení důkazního břemene, kdy je na kontrolované osobě, aby prokázala úplnost a správnost či pravdivost deklarovaných údajů, popř. aby se tak stalo v součinnosti s ostatními účastníky řízení. K rozložení důkazního břemene poukázal žalovaný na rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 30 Af 34/2010-78 a čj. 7 Afs 38/2010-59 a konstatoval, že institut kontroly zdanění ve smyslu § 42 zákona o spotřebních daních s pojmem „dobré víry“ nepracuje.

Žalovaný dále uvedl, že celní úřad uvedl, jaký doklad měl dopravu provázet - zjednodušený průvodní doklad, tj. doklad podle § 30 odst. 1 zákona o spotřebních daních, resp. čl. 1 nařízení Komise (EHS) č. 3649/92 ze dne 17. 12. 1992, o zjednodušeném průvodním dokladu pro pohyb výrobků podléhajících spotřební dani, které byly propuštěny pro vnitřní spotřebu v odesílajícím členském státě, uvnitř Společenství (dále též jen „nařízení o zjednodušeném průvodním dokladu“) a jaké údaje měl obsahovat. Obsahem takových dokladů je (základní) údaj o celním úřadu určení, jemuž byla doprava oznámena. Čl. 1 nařízení o zjednodušeném průvodním dokladu hovoří o povinnosti osoby odpovědné za přepravu uvnitř Společenství vystavit tento doklad. Všechny citované předpisy Společenství výslovně nebo jinak předpokládají možnost formální liberace v tom smyslu, že jako tento doklad mohou sloužit obchodní doklady, ložní listy apod., pokud ovšem obsahují údaje podle vzoru, resp. základní údaje podle nařízení č. 684/2009 (od 1. dubna 2010). Žalovaný konstatoval, že při kontrole žádný z předložených dokladů neobsahoval údaj o celním úřadu určení, jemuž byla (resp. měla být) přeprava předem oznámena. Jako ekvivalent zjednodušeného průvodního dokladu nemůže přitom sloužit polský doklad, se kterým byl dopravován předmětný vybraný výrobek po daňovém území Polska ve smyslu žalobkyní zmíněné výjimky z čl. 20 odst. 1 směrnice Rady č. 2003/96/ES, neboť ten obsahoval údaj o příslušném orgánu země určení zřejmě relevantní toliko pro polské fiskální účely v rámci této výjimky, když v kolonce 8 je uveden Celní úřad

Katovice, ač zemí určení v kolonce 13 je Německo. Ani tento doklad tedy nemohl být akceptován při dopravě na daňové území České republiky, resp. tento údaj nebyl správný.

Dle žalovaného bylo v předložených dokladech příliš nesrovnalostí a nepravdivých údajů. Nejednalo se jen o neuvedení celního úřadu v zemi určení, ale i o údaje o vozidlech v jízdní soupřavě a o deklarovaném určení minerálního oleje vyjádřeného jak sazebním zařazením, tak i jeho slovním popisem jako „čističe od rzi“. Změny ve složení soupřavy sice kontrolovaná osoba později vysvětlovala poruchou tahače, ale opět v rozporu s citovanými předpisy je příslušným způsobem právě v předložených dokladech v okamžiku změny nežurnalizovala. Zákon o spotřebních daních i evropská legislativa klade zvýšené nároky na správnost a pravdivost údajů uvedených na doprovodných dokladech, které mají vyvážit rizika spojená s jinak žádoucí liberací pohybu i u vybraných výrobků na společném trhu a mělo by být v zájmu kontrolované osoby i žalobkyně, aby ve zvýšené míře dbaly na hodnověrnost osoby, se kterou vstoupily do obchodního závazkového vztahu. Jednalo se totiž o údaje o příjemci vybraných výrobků a právě tyto údaje jsou v celém systému dopravy vybraných výrobků těmi nejdůležitějšími, neboť příjemce je osobou odpovědnou i ve Spolkové republice Německo případně daň přiznat a zaplatit, a to i u tohoto minerálního oleje, který je stále předmětem daně, byť přiznat a zaplatit daň nemusí nastat vždy. K otázce přísnosti, s jakou má být nahlíženo na doklady předkládané při kontrole, poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 5 Afs 35/2008-53. Navíc se v doplněném řízení prokázalo, že předmětný olej přes své deklarované určení není určen pro jiný účel, než je pohon motorů nebo výroba tepla. Z šetření německých orgánů vyplynulo, že byl určen pro pohon motorů. Zda o tom žalobce při uzavírání kontraktu věděl či nikoliv není pro rozhodnutí o propadnutí zajištěného minerálního oleje rozhodné.

Žalovaný uzavřel, že z průběhu řízení je zjevné, že stěžejním důvodem pro rozhodnutí o propadnutí a zamítnutí odvolání žalobkyně nebylo jen uvedení nesprávných údajů o celním úřadu určení nebo registrační značky vozidla v soupřavě. K tomu se prokázalo, že je nepravdivý údaj i o určení předmětného minerálního oleje.

Závěrem žalovaný doplnil, že čl. 20 odst. 1 směrnice Rady č. 2003/96/ES (vyjmutí z režimu sledování při dopravě) byl implementován do národní právní úpravy konkrétně do § 59 odst. 1 písm. a) až h) zákona o spotřebních daních, stanovící, kdy musí být při dopravě minerálního oleje uplatněno podmíněné osvobození od daně, a věta poslední, která u ostatních minerálních olejů uplatnění tohoto režimu naopak zapovídá. To, že předmětný minerální olej s kódem kombinované nomenklatury 27101991 tak v tomto režimu na území České republiky nebylo možné přepravovat, jej však v žádném případě nevyjímá z postavení vybraného výrobku a jako takového podléhajícího spotřební dani podle § 45 odst. 3 písm. d) zákona o spotřebních daních. To, že doprava takového vybraného výrobku není sledována, neznamená, že nemusí být doklad žádný. Na všechny situace (kromě výjimky uvedené v § 30 odst. 2 zákona o spotřebních daních), kdy jsou dopravovány vybrané výrobky mimo režim sledování, dopadá § 30 odst. 1 zákona o spotřebních daních bez ohledu na to, zda tyto vybrané výrobky na českém daňovém území rovněž skončí.

Pokud jde o deklarované sazební zařazení, žalovaný připustil, že v řízení sice nebylo vyvráceno, avšak samotné sazební zařazení do podpoložky celního sazebníku (KN) ještě samo o sobě nevylučuje použití pro jiný účel (pohon motorů), jak ostatně prokázalo šetření německých celních orgánů. Pro posouzení určení použití minerálního oleje totiž nepostačí pouze sazební zařazení samo o sobě. Takové sazební zařazení jen napovídá, že minerální olej nevyhovuje požadavkům technické normy na zařazení jako motorové nafty. To ale ještě speciálně u tohoto typu minerálního oleje - těžkého oleje nevylučuje, že bude pro pohon motorů nebo výrobu tepla nabízen či použit, byť k tomu primárně určen není.

Včas podanou žalobou se žalobkyně domáhala přezkoumání zákonnosti napadeného rozhodnutí a jeho zrušení, jakož i zrušení jemu předcházejícího rozhodnutí celního úřadu.

Předně namítala, že rozhodnutí celního úřadu o propadnutí vybraných výrobků neobsahuje zákonem stanovené náležitosti dle ustanovení § 102 odst. 1 daňového řádu, když žalovaný výrok rozhodnutí celního úřadu změnil tak, že jako věcně a místně příslušný orgán uvedl „Celní úřad Hradec Králové dle ustanovení §§ 6 a 8 zákona č. 17/2012 Sb.“, přestože uvedený zákon nabyl účinnosti až dne 1. 1. 2013 a napadené rozhodnutí o propadnutí vybraných výrobků bylo vydáno dne 19. 9. 2011 za účinnosti zákona č. 185/2004 Sb., o Celní správě České republiky. S ohledem na neurčitě vymezení věcně a místně příslušného orgánu v napadeném rozhodnutí má žalobkyně za to, že rozhodnutí celního úřadu je nepřezkoumatelné a následné rozhodnutí žalovaného o odvolání, které uvedenou skutečnost vymezilo, nezákonné.

Nezákonnost napadeného rozhodnutí dle žalobkyně spočívá i v tom, že se žalovaný neřídil závazným právním názorem Krajského soudu v Hradci Králové uvedeným v jeho zrušujícím rozsudku ze dne 31. 1. 2014, který v něm připustil, že žalobkyně mohla odesílat vybraný výrobek „v dobré víře“ a tedy, že nemusí bez dalšího odpovídat za to, jak příjemce předmětného minerálního oleje hodlal s olejem dále naložit.

Dále žalobkyně namítla, že došlo i k nezákonnému zajištění vybraných výrobků. Citovala ustanovení § 41 odst. 4 a § 42 odst. 1 a 2 zákona o spotřebních daních s tím, že rozhodnutí celního úřadu o propadnutí vybraných výrobků bylo vydáno na základě nezákonného postupu orgánů celní správy, které jeho vydání předcházelo. Vybrané výrobky byly totiž orgány celní správy zajištěny nezákonně s ohledem na skutečnost, že předmětné zboží bylo uvedeno do volného daňového oběhu v Polsku, bylo předáno k přepravě oprávněně bez daně, když se nejednalo o vybrané výrobky, u kterých vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit ve smyslu ustanovení § 45 odst. 3 zákona o spotřebních daních. Dle žalobkyně tedy nebyla s ohledem na skutečnost, že minerální oleje s kódem nomenklatury KN 27101991 se přepravují v České republice a rovněž v rámci Evropské unie bez průvodních daňových dokladů, splněna žádná podmínka pro zajištění vybraných výrobků, resp. jejich propadnutí. Protože nebyly splněny zákonné požadavky pro vydání rozhodnutí o propadnutí vybraných výrobků, je předmětné rozhodnutí nezákonné, přičemž žalovaný tento postup celního úřadu svým rozhodnutím o odvolání aprobeoval, proto je rovněž jeho rozhodnutí nezákonné.

Dle žalobkyně bylo rozhodnutí o propadnutí zajištěných vybraných výrobků vydané celním úřadem uloženo a následně potvrzeno žalovaným na základě skutečností, jež platná právní úprava pro uložení propadnutí nevyžaduje, tedy v rozporu se zákonem. Zajištěné vybrané výrobky měly být dle ustanovení § 42c odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních uvolněny, když s nimi nebylo nakládáno ani jedním ze způsobů uvedeným v ustanovení § 42 odst. 1 nebo 2 téhož zákona. Celní úřad i žalovaný věc nesprávně právně posoudili, když dospěli k závěru, že předmětné výrobky měl při jejich přepravě doprovázet zjednodušený průvodní doklad dle ustanovení § 30 odst. 1 uvedeného zákona. Dle žalobkyně byly předmětné vybrané výrobky uvedené do volného daňového oběhu v Polsku předány k přepravě oprávněně bez daně, neboť předmětné vybrané výrobky (minerální oleje s kódem nomenklatury KN 27101991) se přepravují v České republice a rovněž v rámci Evropské unie bez průvodních daňových dokladů, a to s ohledem na skutečnost, že u těchto minerálních olejů vzniká při jejich uvedení do volného daňového oběhu povinnost spotřební daň přiznat a zaplatit dle ustanovení § 45 odst. 3 zákona o spotřebních daních pouze tehdy, jsou-li určeny k použití, nabízeny k prodeji nebo používány pro pohon motorů, pro výrobu tepla nebo pro výrobu směsí uvedených v ustanovení § 45 odst. 2 cit. zákona. V tomto případě však nebyly předmětné vybrané výrobky určeny k použití, nabízeny k prodeji nebo používány pro pohon motorů. Žalobkyně uvedla, že tuto skutečnost prokazovala již ve svém vysvětlení ze dne 27. 9. 2012, přičemž způsob užití vybraných výrobků považovala za příjemcem výrobků dodrženy, když příjemce přijal a podepsal Kartu charakteristiky, ve které ho žalobkyně oзнакомиła s určením výrobků „pro mazání ocelových a dřevěných (na bázi dřeva) forem při výrobě všech typů prvků z drceného betonu a ke konzervaci a ochraně kovových povrchů“. Dle žalobkyně žalovaný zcela neopodstatněně a zřejmě účelově vyhodnotil její opatrnost jako nedostatečnou. Žalobkyně se rovněž zajímala i o další skutečnosti týkající se příjemce, zejména o jeho registraci k dani z přidané hodnoty apod.

Žalobkyně závěrem namítla i to, že žalovaným byla neopodstatněně odmítnuta její dobrá víra, že příjemcem vybrané výrobky budou užity v souladu s jejich účelem. O opaku dle jejího názoru nemohou svědčit ani skutečnosti, jež byly žalovaným získány na základě spolupráce týkající se vyšetřování v Německu. Má zato, že činila kroky, jež lze důvodně očekávat v obchodním styku tohoto typu k zajištění, že skutečný účel užití vybraných výrobků bude odpovídat účelu, ke kterému jsou určeny. Jejím úkolem však nemůže být zamezování zneužití výrobků pro jiné účely, u kterých vzniká povinnost daň přiznat a zaplatit. To je věcí celních a policejních orgánů. Pokud by se chtěl český stát prostřednictvím celních orgánů dovolávat absence dobré víry na straně žalobkyně, bylo by nutné, aby měl alespoň elementární důkazy o tom, že žalobkyně věděla, nebo vědět mohla, že předmětné zboží je jeho příjemcem zneužito k jinému účelu, než ke kterému je výrobně určeno. Dle žalobkyně však český stát žádné takovéto důkazy nemá, neboť ze skutečností uvedených žalovaným nebyla prokázána ani skutečnost, že vybrané výrobky v tomto konkrétním případě byly určeny k použití, nabízeny k prodeji nebo používány pro pohon motorů.

V písemném vyjádření k žalobě žalovaný odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a navrhl zamítnutí žaloby. Nesouhlasil s námitkou neurčitěho vymezení věcně a místně příslušného orgánu v napadeném rozhodnutí. Uvedl, že celní úřad, který vydal prvoinstanční rozhodnutí, je v souladu s ustanovením 102 odst. 1 písm. a)

zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) označen v záhlaví tohoto prvoinstančního rozhodnutí, na čemž nemění nic chybné uvedení právního předpisu v návěští výroku o místní a věcné příslušnosti. K námitce vztahující se k závaznému právnímu názoru krajského soudu v předchozím zrušujícím rozsudku odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí, v němž podrobně rozvedl, proč se v projednávané věci přiblížil k jinému názoru téhož soudu, kde ovšem tento právní názor tentokrát tvořil ratio decidendi, přičemž zopakoval, že rozhodný je zjištěný stav bez ohledu na to, kdo jej konkrétně zavinil, či do jaké míry se na tomto stavu podílel. V případě zjištění nedovoleného nakládání s vybranými výrobky nastupují ochranná opatření, tedy zajištění vybraných výrobků a jejich případné následné propadnutí, jak se stalo i v projednávané věci.

Dále žalovaný připomněl, že v napadeném rozhodnutí podrobně rozvedl, s jakými doklady měla doprava probíhat, co mělo být jejich (pravdivým) obsahem a na základě kterých ustanovení zákona. Zdůraznil, že v článku 20 směrnice 2003/96/ES je proveden výčet energetických produktů, na něž se vztahuje ustanovení směrnice 92/12/EHS o sledování a pohybu. Ve zmíněné směrnici je pak pohyb zboží řešen v hlavě III, a to ve vztahu k dopravě v podmíněném osvobození od daně (viz čl. 16 bod 4). Článek 20 směrnice 2003/96/EHS byl implementován do § 59 odst. 1 zákona o spotřebních daních, v němž je proveden výčet minerálních olejů, u nichž lze uplatnit podmíněné osvobození od daně. Důvodová zpráva k tomuto uvádí, že toto ustanovení rozšiřuje obecné ustanovení o daňových skladech uvedené v § 3 písm. f) a § 19 odst. 2. Okruh minerálních olejů uvedených v § 59 odst. 1 zákona o spotřebních daních, u kterých se striktně uplatňují všechny postupy režimu podmíněného osvobození od daně, je užší než okruh minerálních olejů, které jsou předmětem daně. U výrobků, které nejsou v tomto odstavci 1 uvedeny, není velké riziko daňových úniků a není tedy třeba uplatňovat administrativně náročné sledování v režimu podmíněného osvobození od daně. Žalovaný provedl srovnání s úpravou nejbližší, a to slovenskou, kterou ve vztahu k ostatním olejům (včetně KN 27101991) označil za úpravu přísnější oproti české. Uzavřel, že čl. 20 směrnice č. 2003/96/EHS v žádném případě neznamena, že až do doby použití nebo určení těchto olejů pro pohon motorů nebo výrobu tepla lze s těmito výrobky nakládat zcela volně mimo jakoukoliv kontrolu, jako by se ani o vybrané výrobky podléhající spotřební dani nejednalo. Předmětná zásilka tak měla být provázena zjednodušeným průvodním dokladem ve smyslu § 30 zákona o spotřebních daních nebo jeho ekvivalentem.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), bez nařízení jednání v souladu s jeho ustanovením § 51 odst. 1. Po prostudování předloženého správního spisu dospěl soud k následujícím zjištěním a právním závěrům, přičemž žalobu důvodnou neshledal.

V nyní projednávané věci rozhoduje zdejší krajský soud již podruhé, když předtím zrušil rozsudkem čj. 30 Af 24/2012-55 rozhodnutí o odvolání tehdejšího Celního ředitelství Hradec Králové čj. 8711/2012-060100-21 a věc žalovanému vrátil k dalšímu řízení. Důvodem pro zrušení byl nesprávný výrok rozhodnutí celního úřadu, jehož nesprávnost nebyla odstraněna ani v odvolacím řízení. Propadnutí vybraných výrobků bylo totiž v rozporu s ustanovením § 42d odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních uloženo přepravci, tj. subjektu, který nebyl vlastníkem

zajištěných vybraných výrobků, ale subjektu, u kterého byly vybrané výrobky zjištěny. Odejmout vlastnické právo k nim však lze pouze vlastníkově. Tuto nesprávnost výroku vytknutou krajským soudem žalovaný v nyní napadeném rozhodnutí o odvolání napravil.

Žalobkyně v nyní podané žalobě namítá, že rozhodnutí o propadnutí vybraných výrobků neobsahuje zákonem stanovené náležitosti dle ustanovení § 102 odst. 1 daňového řádu, a to vzhledem k tomu, že věcně a místně příslušný orgán (celní úřad) je v napadeném rozhodnutí neurčitě vymezen. Proto označila rozhodnutí celního úřadu za nepřezkoumatelné a následně rozhodnutí žalovaného o odvolání, které uvedenou skutečnost vymezilo, za nezákonné. Krajský soud se s touto námitkou neztotožnil.

Ustanovení § 102 odst. 1 daňového řádu uvádí, jaké náležitosti má obsahovat rozhodnutí. Konkrétně pak jeho písm. a) stanoví, že rozhodnutí obsahuje označení správce daně, který rozhodnutí vydal. Je sice pravdou, že žalovaný ve výroku svého rozhodnutí, kterým nahradil výrok rozhodnutí celního úřadu, uvedl nesprávně, že Celní úřad Hradec Králové je věcně a místně příslušný dle ustanovení § 6 a § 8 zákona č. 17/2012 Sb., přestože v rozhodnou dobu (tj. v době vydání rozhodnutí o propadnutí vybraných výrobků v roce 2011) ještě neplatila nová právní úprava, ale zákon č. 185/2004 Sb., o Celní správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů. Správce daně (v tomto případě celní úřad) je však uveden správně (Celní úřad Hradec Králové), a to jak v tzv. „hlavičce“, tak i návětí rozhodnutí o propadnutí ze dne 19. 9. 2011, dále pak i v návětí rozhodnutí žalovaného o odvolání ze dne 17. 7. 2014, pouze pak ve výroku tohoto rozhodnutí je k tomuto rovněž správnému názvu doplněn nesprávný odkaz na právní úpravu jeho věcné a místní příslušnosti. Nevznikají tedy žádné pochybnosti o tom, kdo je správcem daně, který prvostupňové rozhodnutí vydal, a rozhodně není z tohoto důvodu předmětné rozhodnutí nepřezkoumatelné. Jde o zřejmou nesprávnost ve vyhotovení rozhodnutí, kterou lze opravit opravným rozhodnutím ve smyslu ustanovení § 104 daňového řádu.

K podstatě věci směřuje námitka žalobkyně, že rozhodnutí o propadnutí zajištěných vybraných výrobků bylo uloženo a následně potvrzeno žalovaným na základě skutečností, které platná právní úprava pro uložení propadnutí nevyžaduje. S touto námitkou pak úzce souvisí i námitka, že před rozhodnutím o propadnutí předmětných výrobků došlo i k jejich nezákonnému zajištění.

Ustanovení § 42 odst. 1 zákona o spotřebních daních stanoví, že celní úřad nebo celní ředitelství 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 ustanovení § 42b odst. 1 zákona o spotřebních daních celní úřad nebo celní ředitelství, které rozhodlo o zajištění vybraných výrobků nebo dopravního prostředku, bezodkladně zahájí řízení, jehož cílem je prokázání, zda s vybranými výrobky bylo nakládáno způsoby uvedenými v § 42 odst. 1 nebo 2 nebo zda dopravní

prostředek takové výrobky dopravoval. Dle ustanovení § 42c odst. 1 téhož zákona celní úřad nebo celní ředitelství rozhodne o uvolnění a) zajištěných vybraných výrobků, pokud se prokáže, že s nimi nebylo nakládáno způsoby uvedenými v § 42 odst. 1 nebo 2, nebo b) dopravního prostředku, pokud se prokáže, že s vybranými výrobky, které tento dopravní prostředek dopravoval, nebylo zacházeno způsoby uvedenými v § 42 odst. 1.

Pokud následně celní úřad nebo celní ředitelství nerozhodne o uvolnění vybraných výrobků nebo dopravního prostředku ve smyslu ustanovení § 42d odst. 1 zákona o spotřebních daních rozhodne o jejich a) propadnutí v případě, že je vlastník těchto výrobků nebo dopravního prostředku znám, nebo b) zabrání v ostatních případech.

Z uvedeného je zřejmé, že se žalobkyní byla ve vztahu k vybraným výrobkům vedena dvě řízení, která spolu úzce souvisí. Prvním bylo řízení o zajištění vybraných výrobků, které je vedeno v případě vzniku podezření, že byly naplněny důvody podle ustanovení § 42 odst. 1 zákona o spotřebních daních. Jeho výsledkem je rozhodnutí o zajištění vybraných výrobků. Následně je vedeno řízení podle § 42b cit. zákona, v němž je rozhodnuto o tom, jak bude s vybranými výrobky dále naloženo.

Dle žalobkyně bylo zajištění předmětných výrobků i jejich následné propadnutí nezákonné především proto, že tak celní orgány rozhodly na základě skutečností, které platná právní úprava nevyžaduje. K tomu argumentovala, že předmětné výrobky (minerální oleje s kódem nomenklatury KN 27101991) se přepravují v České republice i v rámci Evropské unie bez průvodních daňových dokladů, a to proto, že u nich vzniká při jejich uvedení do volného daňového oběhu povinnost spotřební daň přiznat a zaplatit dle ustanovení § 45 odst. 3 zákona o spotřebních daních pouze tehdy, jsou-li určeny k použití, nabízeny k prodeji nebo používány pro pohon motorů, pro výrobu tepla nebo pro výrobu směsí uvedených v ustanovení § 45 odst. 2 cit. zákona, a to, jak tvrdí, v tomto případě nebyly.

Z ustanovení § 30 odst. 1 zákona o spotřebních daních vyplývá, že vybrané výrobky uvedené do volného daňového oběhu v jiném členském státě a dopravované na daňové území České republiky pro účely podnikání nebo určené k plnění úkolů veřejnoprávního subjektu lze dopravovat se zjednodušeným průvodním dokladem. Odstavec druhý stejného ustanovení stanoví, že 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. Vzor zjednodušeného průvodního dokladu a jeho náležitosti, jak konstatoval v napadeném rozhodnutí i žalovaný, jsou uvedeny v Nařízení Komise (EHS) č. 3649/92 o zjednodušeném průvodním dokladu pro pohyb výrobků podléhajících spotřební dani, které byly uvolněny ke spotřebě v odesílajícím členském státě, uvnitř Společenství. Podle čl. 1 tohoto nařízení ... *mají-li být výrobky podléhající spotřební dani, které byly propuštěny pro domácí spotřebu v některém členském státě, použity v jiném členském státě pro účely uvedené v článku 7 směrnice 92/12/EHS, musí osoba odpovědná za přepravu uvnitř Společenství vystavit zjednodušený průvodní doklad. Při přepravě nebo odesílání mezi členskými státy musí být doklad přiložen a předložen při kontrole příslušným orgánům členských států.* Výrobky, které jsou předmětem spotřební daně, lze tedy dopravovat pouze se zjednodušeným průvodním dokladem.

Krajský soud je téhož názoru jako žalovaný, že citovaná právní úprava se vztahuje i na nyní posuzovaný minerální olej. Smyslem spotřební daně je totiž zatížení vybraných výrobků touto daní, a to z důvodu regulace (nepřímé) jejich spotřeby. Jejím předmětem jsou tzv. vybrané výrobky, kterými zákon o spotřebních daních rozumí minerální oleje a alkoholické a tabákové výrobky (viz § 1 zákona o spotřebních daních). Obecně proto platí, že minerální oleje podléhají spotřební dani. V nyní projednávané věci se jedná o minerální olej uvedený pod kódem kombinované nomenklatury 27101991, který je dle § 45 odst. 3 zákona o spotřebních daních rovněž předmětem daně. Společně s dalšími výrobky z této skupiny patří mezi vybrané výrobky bez ohledu na účel použití a dopadá na něj proto regulace zákona o spotřebních daních. Nic na tom nemění skutečnost, že povinnost daň přiznat a zaplatit vznikne při jejich uvedení do volného daňového oběhu pouze tehdy, jsou-li určeny k použití, nabízeny k prodeji nebo používány pro pohon motorů, pro výrobu tepla nebo pro výrobu specifických směsí (§ 45 odst. 4 zákona o spotřebních daních). To, že v některých případech nedojde k povinnosti za minerální olej daň přiznat a zaplatit, nemá na jeho postavení v režimu volného daňového oběhu jako vybraného výrobku vliv. Obdobně již Nejvyšší správní soud uvedl v rozsudku ze dne 26. 9. 2014, čj. 4 Afs 147/2014-26 (dostupný na www.nssoud.cz), že *„režim volného daňového oběhu nebo podmíněného osvobození daně se neváže na skutečnosti uváděné stěžovatelkou, která se fakticky dovolává ustanovení § 45 odst. 4 zákona o spotřebních daních. Z dikce citovaného ustanovení bez jakýchkoli pochyb vyplývá, že upravuje pouze povinnost daň přiznat a zaplatit (... 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.); nestanoví tedy, že na předmětné vybrané výrobky regulace zákona o spotřebních daních nedopadá. Podmínky, za kterých se jedná o uvedení do volného daňového oběhu nebo do režimu podmíněného osvobození, jsou stanoveny v § 3 a násl. zákona o spotřebních daních, nikoli v ustanovení, jehož se dovolává stěžovatelka. Skutečnost, pro jaký účel byly vybrané výrobky v České republice přepravovány, je tudíž z hlediska určení, zda byly v režimu volného daňového oběhu nebo jiném, irelevantní, neboť citované ustanovení nestanoví, že v režimu volného daňového oběhu se vybrané výrobky nachází pouze v případě, že jsou užity k tam vymezeným účelům, ale že za splnění všech podmínek normovaných ustanovením § 45 odst. 4 vzniká povinnost přiznat a zaplatit daň“.*

Nutno uzavřít, že přepravovaný minerální olej je vybraným výrobkem, který byl uveden do volného daňového oběhu v jiném členském státě a následně dopravován přes území České republiky do jiného členského státu za účelem podnikání. Takový výrobek je nutné dopravovat se zjednodušeným průvodním dokladem. Žalovaný s odkazem na komunitární právní úpravu připustil možnost formální liberace ve smyslu nahrazení zjednodušeného průvodního dokladu obchodními doklady, ložními listy apod., pokud by obsahovaly údaje podle vzoru, resp. základní údaje dle nařízení č. 684/2009. Konstatoval, že v předložených dokladech však byly v těchto základních údajích nesrovnalosti a nesprávnosti, konkrétně nebyl uveden celní úřad v zemi určení, byly uvedeny nesprávné údaje o vozidlech v jízděni soupravě a o deklarovaném určení minerálního oleje vyjádřeného jak sazebním zařazením, tak i uvedením „čistič od rzi“.

Pokud tedy žádný z předložených dokladů při kontrole neobsahoval některý ze stanovených základních údajů, příp. byly tyto údaje (nebo některý z nich) nesprávné, došlo k naplnění jednání předvídaného v ustanovení § 42 odst. 1 písm. a) příp. písm. c) zákona o spotřebních daních. To platí bezesbýtku o chybějícím údaji o příslušném orgánu určení (tj. celním úřadu v zemi určení) a o nesprávném údaji o vozidlech v jízdní soupravě. Tato zjištění učiněná při kontrole přitom žalobkyně nikterak nezpochybnila. Změny ve složení soupravy byly sice později vysvětlovány poruchou tahače, ale v příslušných (předložených dokladech) nebyla žádná změna zaznamenána. Je nutno zcela souhlasit s názorem žalovaného, že zákon o spotřebních daních i evropská legislativa klade zvýšené nároky na správnost a pravdivost údajů uvedených na doprovodných dokladech, přičemž na předkládané doklady při kontrole je nutno nahlížet s největší přísností.

Celní orgány proto postupovaly v souladu se zákonem, když předmětný minerální olej zajistily a následně rozhodly o jeho propadnutí, a to již na základě důvodů uvedených v předchozím odstavci. Lze tak konstatovat, že pro zajištění minerálního oleje byla naplněna skutková podstata uvedená v § 42 odst. 1 zákona o spotřebních daních nepředložením zjednodušeného průvodního dokladu (resp. nepředložením jeho ekvivalentu se všemi řádně uvedenými základními údaji požadovanými pro zjednodušený průvodní doklad). V následném řízení mohl správce daně rozhodnout buď o uvolnění zajištěných výrobků, nebo o jejich propadnutí, resp. zabrání. Uvolnit zajištěné výrobky lze jen tehdy, prokáže-li se, že s nimi nebylo nakládáno způsoby uvedenými v § 42 odst. 1 nebo 2 zákona o spotřebních daních. To v daném případě prokázáno nebylo, a protože byl vlastník výrobků znám, nemohl správce daně postupovat jinak, než rozhodnout o propadnutí předmětného minerálního oleje.

Vzhledem ke shora uvedenému závěru je již nadbytečné zabývat se podrobněji otázkou určení předmětného minerálního oleje, neboť nesprávnost tohoto údaje by totiž byla případně jen dalším argumentem pro důvodnost rozhodnutí celních orgánů. Je rovněž irelevantní polemika žalobkyně ohledně zjišťování informací o jejím obchodním partneru (tj. příjemci předmětných minerálních olejů) a argumentace jeho podpisem na Kartě charakteristiky, neboť povinnost dopravovat předmětný minerální olej se zjednodušeným průvodním dokladem (nebo jeho ekvivalentem) není závislá na způsobu jeho dalšího využití. Jakýkoliv závazek příjemce předmětných minerálních olejů by tak neměl na posouzení věci žádný vliv.

V daném kontextu by bylo rovněž nadbytečné zabývat se dále i otázkou dobré víry žalobkyně, že dodávané výrobky budou užity dle jejich deklarovaného účelu, a s tím související námitkou, že se žalovaný neřídil závazným právním názorem krajského soudu (ve vztahu k dobré víře) ve zrušujícím rozsudku. Tyto otázky totiž na rozhodnutí o propadnutí již nemají žádný vliv. K tomu lze pouze poznamenat, že nyní žalobou napadené rozhodnutí je postaveno v podstatné míře na jiných úvahách a závěrech než rozhodnutí předchozí. Předchozí (zrušené) rozhodnutí žalovaného bylo totiž postaveno na závěru, že stěžejním důvodem pro rozhodnutí o propadnutí předmětných výrobků a pro zamítnutí odvolání nebylo uvedení nesprávných údajů o celním úřadu určení nebo registrační značky vozidla v soupravě, ale především prokázaný nepravdivý údaj o určení předmětného minerálního oleje. Navíc závěry žalovaného ohledně nesplnění povinnosti předložit řádné doklady vyžadované pro přepravu předmětných vybraných výrobků přes území České republiky, resp. v nich

uvedeného nepravdivého údaje o určení předmětného minerálního oleje, byly nepřezkoumatelné.

S ohledem na shora uvedené krajský soud žalobu jako nedůvodnou zamítl v souladu s ustanovením § 78 odst. 7 s. ř. s.

Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný náhradu nákladů nenárokoval a z obsahu správního spisu nevyplývá, že by mu v průběhu řízení před krajským soudem nějaké náklady vznikly.

P o u č e n í :

Toto rozhodnutí nabývá právní moci dnem doručení účastníkům (§ 54 odst. 5 s. ř. s.).

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, který o ní také rozhoduje. Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Hradci Králové dne 14. září 2015

Mgr. Marie Kocourková, v.r.
předsedkyně senátu