



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Jaroslavy Skoumalové a soudců JUDr. Jarmily Ďáskové a Mgr. Petra Sedláka, v právní věci žalobce **SLOVLIKER ČR, s.r.o.**, se sídlem Hudcova 78b, Brno, zastoupeného JUDr. Jiřím Jestřábem, advokátem, se sídlem Hlinky 142a, Brno, proti žalovanému **Generálnímu ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, Praha 4, o žalobě proti rozhodnutí Celního ředitelství Olomouc ze dne 16.10.2012, č.j. 5333-2/2012-130100-21,

t a k t o :

- I. Žaloba **s e z a m í t á.**
- II. Žádný z účastníků **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Předmět řízení

[1] Žalobce se žalobou podanou ke Krajskému soudu v Brně dne 21. 12. 2012 domáhal zrušení rozhodnutí Celního ředitelství Olomouc č. j. 5333-2/2012-130100-21 ze dne 16. 10. 2012, kterým bylo přezkoumáno rozhodnutí Celního úřadu Uherské Hradiště č. j. 7835/2012-136400-024 ze dne 18. 7. 2012, kterým bylo rozhodnuto o uložení pokuty ve výši 1.097.605 Kč podle ustanovení § 43 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních.

II. Obsah žaloby

[2] V rámci žaloby žalobce shodně nejprve shrnul, kdo je účastníkem řízení, dále dovozoval přípustnost žaloby, následně podrobně chronologicky shrnul řízení předcházející podání žaloby a zrekapituloval celkovou situaci žalobce a úkony, které ve vztahu k žalobci učinily orgány celní správy. Poté v bodu IV. žaloby žalobce rozporoval oprávněnost uložení pokuty z hlediska obecných zásad ukládání správních sankcí. Žalobce namítl, že jako právnická osoba je objektivně odpovědný za porušení povinností, které jim ukládá zákon, avšak jen do té míry, pokud by neprokázal, že vynaložil veškeré úsilí, které bylo možno požadovat, aby porušení právní povinnosti zabránil. Žalobce namítl, že není spravedlivé uplatnit vůči němu zákonem stanovenou sankci, neboť neschopnost splnit daňové závazky, tedy zaplatit spotřební daň z minerálního oleje za období květen 2012 je skutečnost, že žalobce přistoupil k vydání nezákonného zajišťovacího příkazu. V důsledku tohoto rozhodnutí a navazujících exekučních příkazů byly ukončeny obchodní aktivity žalobce a tedy i přísun financí, ze kterých by byl schopen žalobce spotřební daň zaplatit. Navíc v důsledku obstarání bankovních účtů žalobce a blokaci jeho movitého i nemovitého majetku nemohl žalobce od počátku června 2012 disponovat svým majetkem. K neuhrazení daně tedy nedošlo v důsledku jednání či nejednání žalobce, ale v důsledku kroků orgánů celní správy, kterými byl postaven do role pasivního aktéra.

[3] Dále žalobce brojil i proti konkrétní výši pokuty. Dle žalobce může být pokuta udělena jen ve výši 10 % z částky zajištěné daně, která byla na úhradu spotřební daně použita. Z rozhodnutí Celního úřadu Uherské Hradiště ze dne 3. 7. 2012, č. j. 7171/2012-136400-024, vyplývá, že celní úřad na úhradu daně ze zajištění použil částku ve výši 3.000.000 Kč a pokuta tak mohla být udělena maximálně ve výši 300.000 Kč. Celní úřad tak výši pokuty určil z částky, která měla být uhrazena a nikoliv z částky, která byla ze zajištění daně reálně použita.

III. Vyjádření žalovaného a replika žalobce

[4] Ve vyjádření se žalovaný vyjádřil k celkové situaci žalobce předcházející vydání napadeného rozhodnutí a uvedl, že tato nebyla dobrá. Žalobce prováděl pouze částečné úhrady daně až po lhůtě její splatnosti, tedy nedisponoval dostatečným množstvím prostředků, na úhradě daně se podíleli dodavatelé žalobce, a to zálohovými platbami. O nedobré situaci dle žalovaného svědčila i finanční analýza z roku 2010 a zároveň i skutečnosti, že žalobce musel v roce 2010 čelit hrozbě insolvence. Žalovaný uzavřel své vyjádření s tím, že žalobce nemůže činit žalovaného odpovědným za způsob podnikání žalobce a za to, jak žalobce nakládal se svými finančními prostředky.

[5] K nesprávné výši pokuty žalovaný uvedl, že je to námitka, kterou žalobce poprvé vznesl až před soudem. Námitku žalobce ale i tak považoval za mylnou, když není pravda, že by celní úřad ve zmiňovaném rozhodnutí použil ze zajištění daně na úhradu nedoplatku částku 3.000.000 Kč, jak uvádí žalobce. Uvedená částka byla celním úřadem evidována na depozitním účtu jako částka uhrazená na základě zajišťovacího příkazu a nelze ji vnímat jako zajištění daně ve smyslu ustanovení § 21 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních. Ze

zajištění ve smyslu uvedeného ustanovení byla použita částka 10.976.043 Kč a z této částky byla vypočtena pokuta podle ustanovení § 43 zákona o spotřebních daních.

IV. Posouzení věci krajským soudem

[6] Krajský soud v Brně na základě včas podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2, věta první, s.ř.s.), jakož i řízení předcházející jeho vydání. Dospěl k závěru, že žaloba **není důvodná**, že napadené rozhodnutí žalovaného **bylo vydáno** v souladu se zákonem. O žalobě soud rozhodl poté, co ve věci nařídil jednání.

[7] V souzené věci je třeba předně zdůraznit, že při přezkoumání rozhodnutí vychází soud ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (ustanovení § 75 s.ř.s.). V případě napadeného rozhodnutí je tedy pro soud podstatné, zda byly ke dni vydání prvostupňového a napadeného rozhodnutí splněny zákonné podmínky pro jejich vydání.

[8] Podle ustanovení § 43 zákona o spotřebních daních, použije-li celní úřad zajištění daně na úhradu daně, uloží provozovateli daňového skladu, oprávněnému příjemci podle § 22, oprávněnému odesílateli podle § 3 písm. k), daňovému zástupci pro zasílání vybraných výrobků podle § 33 nebo uživateli pokutu ve výši 10 % z částky zajištění daně použité na úhradu daně. Pokud celní úřad použije zajištění daně na úhradu daně podle § 23 odst. 4, § 29 odst. 2 a § 33 odst. 7, pokuta se neukládá.

[9] Na základě uvedeného ustanovení byla žalobci uložena pokuta, přičemž důvodem pro její uložení bylo použití zajištění spotřební daně celním úřadem na její úhradu. Předmětné ustanovení umožňuje neuložit pokutu při použití zajištění daně na úhradu daně pouze v případech, které jsou výslovně uvedeny v druhé větě předmětného ustanovení.

[10] Podle ustanovení § 23 odst. 4 zákona o spotřebních daních celní úřad stanoví zajištění daně ve výši odpovídající výši daně, kterou je oprávněný příjemce přijímající vybrané výrobky jednorázově po uvedení do volného daňového oběhu povinen přiznat a zaplatit, a rozhodne o vydání povolení pouze tehdy, zajistí-li navrhovatel daň. Navrhovatel zajistí daň převodem nebo složením finančních prostředků na depozitní účet pro zajištění daně zřízený celním úřadem, přičemž po dobu zajištění daně nevzniká nárok na úrok z částky složené na tomto depozitním účtu. Zajištěním daně se rozumí připsání příslušné částky na depozitní účet pro zajištění daně zřízený celním úřadem. Se souhlasem navrhovatele může celní úřad poskytnutým zajištěním daně uhradit daň. Pokud tak neučiní, celní úřad rozhodne o uvolnění zajištění daně do 5 pracovních dní ode dne, kdy částka daně byla připsána na určený účet celního úřadu, v jehož územní působnosti má oprávněný příjemce sídlo nebo místo pobytu.

[11] Podle ustanovení § 29 odst. 2 zákona o spotřebních daních osoba uvedená v odstavci 1 téhož ustanovení poskytuje zajištění daně ve výši, kterou by byla povinna přiznat a zaplatit, pokud by vybrané výrobky byly uvedeny do volného daňového oběhu na daňovém území České republiky, pokud tento zákon nestanoví jinak (§ 60 odst. 13). Tato osoba zajistí daň převodem nebo složením finančních prostředků na depozitní účet pro zajištění daně zřízený celním úřadem, přičemž po dobu zajištění daně nevzniká nárok na úrok z částky složené na

tomto depozitním účtu pro zajištění daně. Se souhlasem osoby, která poskytla zajištění daně, může celní úřad poskytnutým zajištěním daně uhradit daň. Pokud tak neučiní, rozhodne o uvolnění zajištění daně do 5 pracovních dnů ode dne, kdy částka daně zaplacená podle odstavce 3, 6 nebo 8 byla připsána na určený účet celního úřadu, v jehož zemní působnosti má osoba uvedená v odstavci 1 sídlo nebo místo pobytu.

[12] Podle ustanovení § 33 odst. 7 zákona o spotřebních daních se souhlasem daňového zástupce pro zasílání vybraných výrobků může celní úřad místně příslušný daňovému zástupci pro zasílání vybraných výrobků poskytnutým zajištěním daně uhradit daň. Pokud není tento souhlas udělen, celní úřad rozhodne o uvolnění zajištění daně do 5 pracovních dnů ode dne, kdy částka daně zaplacená podle odstavce 5, 6 nebo 15 byla připsána na určený účet celního úřadu místně příslušného daňovému zástupci pro zasílání vybraných výrobků.

[13] V souzené věci se však nejedná ani o jeden z uvedených případů.

[14] V souzené věci došlo k použití zajištění daně na její úhradu z toho důvodu, že žalobce nebyl schopen zajištěnou a splatnou daň uhradit. V této situaci bylo na žalovaném, aby pouze ověřil, zda je žalobce jedním z povinných subjektů, tedy provozovatelem daňového skladu, oprávněným příjemcem podle § 22, oprávněným odesílatelem podle § 3 písm. k), daňovým zástupcem pro zasílání vybraných výrobků podle § 33 nebo uživatelem vybraných výrobků osvobozených od daně (§ 3 písm. j). V případě, že dospěl celní úřad k závěru, že tomu tak je, a v případě, že skutečně došlo k použití zajištění na úhradu daně, byl celní úřad povinen z částky, kterou ze zajištění použil na úhradu daně vypočíst pokutu, kterou následně žalobci uložil.

[15] Žalobce v podané žalobě nikterak nezpochybňuje, že by byl subjektem, kterému je možné pokutu podle ustanovení § 43 zákona o spotřebních daních uložit. Nezpochybňuje ani to, že došlo k použití zajištění na úhradu daně. Nezpochybňuje ani výpočet pokuty. Jediným důvodem, kterým zpochybňoval žalobce zákonnost uložení pokuty, je odkaz na obecný liberační důvod, neboť k porušení povinnosti žalobce, tedy k nezaplacení daně a k následnému použití zajištění, nedošlo v důsledku porušení povinností žalobce, ale v důsledku jednání celního úřadu ve vztahu k žalobci.

[16] Soud tento argument žalobce ale nemohl shledat jako důvodný. Jak již bylo výše uvedeno, celní úřad byl povinen přistoupit k uložení pokuty, jakmile nastaly skutečnosti předpokládané citovaným ustanovením § 43 zákona o spotřebních daních. Toto ustanovení neumožňuje celnímu úřadu žádné správní uvážení a celní úřad je oprávněn upustit od uložení pokuty pouze v případech, které uvedené ustanovení výslovně normuje. Tyto skutečnosti však v souzené věci nenastaly. Nad to, jelikož je soud povinen vycházet ze skutkového a právního stavu, který zde existoval v době vydání napadeného rozhodnutí, nelze konstatovat, že by uložení pokuty bylo důsledkem nezákonného použití zajištění daně. Skutečnosti, o které opírá žalobce svoji žalobu, vycházejí z předpokladu prvotní nezákonnosti zajišťovacího příkazu vydaného Celním úřadem Uherské Hradiště pod č. j. 5308/2012-136400-024 dne 1. 6. 2012 a v důsledku této nezákonnosti pak z následné protiprávnosti navazujících kroků. Tato argumentace však nemůže být úspěšná, neboť v době vydání rozhodnutí o pokutě byl předmětný zajišťovací příkaz a na něj navazující kroky pravomocnými a vykonatelnými rozhodnutími celního úřadu a ke dni vydání napadeného rozhodnutí tedy nebyla dána

nezákonnost tohoto rozhodnutí. Pokud by teprve následně byla shledána nezákonnost zajišťovacího příkazu v rámci soudního přezkumu a žalobci by v důsledku činnosti orgánů celní správy vznikla škoda, má možnost požadovat náhradu jemu vzniklé škody.

[17] Žalobce se dovolává obecné možnosti liberace, jakoby bylo uložení pokuty následkem jeho deliktního jednání (nejednání). Tato konstrukce je ale v obecné rovině vadná. Správní právo sice rozeznává situace, kdy se lze v případě protiprávního jednání obecně dovolat exkulpace (v případě subjektivní odpovědnosti) nebo liberace (v případě objektivní odpovědnosti, ale zároveň rozeznává i situace, kdy se liberace dovolat nelze, a to i v případě spáchání správních deliktů (odpovědnost za výsledek). K rozlišování mezi odpovědností za zavinění, objektivní odpovědností a odpovědností za výsledek lze odkázat na bohatou judikaturu Nejvyššího správního soudu, např. na rozhodnutí ze dne 13. 9. 2007, č. j. 9 Afs 60/2007, nebo ze dne 10. 6. 2010, č. j. 9 As 71/2009-67, či ze dne 17. 2. 2009, č. j. 2 As 92/2008-76. Vedle toho správní právo zná i situace „pouhého“ upuštění od sankce bez ohledu na závěr o zavinění, resp. spáchání deliktu (srov. např. ustanovení § 299 odst. 5 celního zákona ve znění účinném do 30. 6. 2011 a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2013, č. j. 8 Afs 48/2012-41).

[18] V případě zákona o spotřebních daních byla pro dané zdaňovací období dána možnost liberace, v případě spáchání správních deliktů podle tohoto zákona ustanovením § 135l odst. 1. Možnost liberace ale byla výslovně omezena na spáchání správního deliktu. Jednání, za které je možné uložení pokuty podle ustanovení § 43 zákona o spotřebních daních, však mezi správními delikty upravenými pod ustanovení § 135 a násl. zákona o spotřebních daních ve znění účinném pro příslušné zdaňovací období zahrnuto není. Nelze ho tedy objektivně považovat za správní delikt, neboť správním deliktem může být jediné jednání, které je jako správní delikt jasně určeno zákonem včetně případné sankce a zároveň musí být zákonem jasně vymezena skutková podstata konkrétního správního deliktu. Jestliže tedy (ne)jednání žalobce (úhrada spotřební daně), jehož důsledkem bylo uložení pokuty, není správním deliktem, nevztahuje se na něj ani liberační ustanovení § 135l odst. 1 zákona o spotřebních daních.

[19] Uložená pokuta se svou povahou blíží některým následkům porušení povinností při správě daní, jak je upravuje zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád. Typicky pokutě za opožděné tvrzení daně (ustanovení § 250 daňového řádu), event. úroku z prodlení (ustanovení § 252 a násl. daňového řádu), které společně tvoří příslušenství daně. Podle ustanovení § 2 odst. 5 daňového řádu se příslušenstvím daně rozumějí úroky, penále, pokuty a náklady řízení, jsou-li ukládány nebo vznikají-li podle daňového zákona. Úroky, penále a pokuta za opožděné tvrzení daně sledují osud daně. Zákon o spotřební dani autonomní vymezení příslušenství daně neobsahuje, proto lze vycházet z daňového řádu jako předpisu obecného. Lze tak mít za to, že pokuta podle ustanovení § 43 zákona o spotřebních daních je příslušenstvím daně.

[20] Ve vztahu k příslušenství daně je možnost prominutí úhrady příslušenství vázána na splnění podmínek ustanovení § 259 a § 260 daňového řádu. Není tedy dána možnost liberace, ale toliko prominutí povinnosti uhradit, tedy „upuštění od sankce“.

[21] Soud s ohledem na shora uvedené neshledal žalobní námitku důvodnou.

[22] Druhou žalobní námitkou brojil žalobce proti výši pokuty. Argumentaci žalobce, že z rozhodnutí Celního úřadu Uherské Hradiště ze dne 3. 7. 2012, č. j. 7171/2012-136400-024, vyplývá, že celní úřad na úhradu daně ze zajištění použil částku ve výši 3.000.000 Kč a pokuta tak mohla být udělena maximálně ve výši 300.000 Kč, neshledal soud jako důvodnou. Z výroku žalobcem citovaného rozhodnutí totiž vyplývá, že k úhradě daně z minerálních olejů za zdaňovací období květen 2012 byly ke dni 25. 6. 2012 použity dva různé zdroje. Jednak částka ve výši 3.000.000 Kč, která byla jako jistina složena daňovým subjektem na depozitní účet celního úřadu, a jednak částka 10.976.043 Kč, která představovala zajištění daně poskytnuté žalobcem dle ustanovení § 21 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních. Z rozhodnutí o uložení pokuty (prvostupňového rozhodnutí) vyplývá, že pokuta byla uložena ve výši 1.097.605 Kč, tedy zcela v souladu s ustanovením § 43 zákona o spotřebních daních ve výši 10 % použitého zajištění.

V. Shrnutí a náklady řízení

[23] Soud s ohledem na shora uvedené neshledal jakoukoliv nezákonnost v postupu žalovaného ani celního úřadu, neboť pokuta byla uložena subjektu, kterému uložena být mohla, za situace, kdy nastaly skutečnosti, za jejichž naplnění je celní úřad povinen pokutu uložit, a zároveň nenastala zákonem předpokládaná situace, kdy se pokuta neukládá. Za této situace soudu nezbylo než žalobu jako nedůvodnou zamítnout podle ustanovení § 78 odst. 7 s.ř.s., neboť rozhodnutí netrpí nezákonností.

[24] Výrok o nákladech řízení má oporu v ustanovení § 60 odst. 1 s.ř.s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce v řízení úspěšný nebyl, proto mu právo na náhradu nákladů řízení nepřísluší. Žalovanému, který měl v řízení plný úspěch, však žádné náklady spojené s tímto řízením nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, proto soud rozhodl, že žádný z účastníků právo na náhradu nákladů řízení nemá.

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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.

V Brně dne 15. ledna 2014

JUDr. Jaroslava Skoumalová
předsedkyně senátu