



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Markéty Lehké, Ph.D. a soudců JUDr. Petra Černého, Ph.D. a Mgr. Václava Trajera v právní věci **žalobce: TM - TRUCK s.r.o.**, sídlem Julia Fučíka 53, Vysoká Pec, IČ 27315797, zastoupeného JUDr. Jaroslavem Novákem, advokátem, sídlem Trojanova 12, Praha, **proti žalovanému: Generálnímu ředitelství cel**, Budějovická 1387/7, Praha, **v řízení o žalobě proti rozhodnutí Celního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 10.5.2010, č.j. 1660-2/2010-200100-21,**

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Celního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 10.5.2010, č.j. 1660-2/2010-200100-21, se pro **vadu řízení zrušuje a věc se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů v částce 17 730,- Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě domáhal zrušení rozhodnutí Celního ředitelství v Ústí nad Labem (dále jen „původní žalovaný“) ze dne 10.5.2010, č.j. 1660-2/2010-200100-21, jímž bylo zamítnuto odvolání proti rozhodnutí Celního úřadu Chomutov (dále jen „celní úřad“) ze dne 22.1.2010, č.j. 1560/2010-086300-021, kterým bylo rozhodnuto o zajištění výrobků podle § 42 odst. 1 písm. c) zákona č. 353/2003 Sb., ve znění účinném do 31.3.2010, (dále jen „zákon o SPD“), a to nafta motorová, kód nomenklatury 27101941, v množství 5 072 litrů a benzín Natural 95, kód nomenklatury 27101145, v množství 28 653 litrů, které jsou předmětem spotřební daně z minerálních olejů podle § 45 odst. 1 písm. a) a b) zákona o SPD.

Dne 1.1.2013 vstoupil v účinnost zákon č. 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o celní správě“), kterým byla zrušena všechna celní ředitelství, včetně Celního ředitelství v Ústí nad Labem. Podle ustanovení § 69 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“), ve spojení s ustanoveními § 2, § 4 odst. 1 písm. a), a § 82 odst. 2 zákona o celní správě od 1.1.2013 přešla působnost Celního ředitelství v Ústí nad Labem na Generální ředitelství cel, které se tak stalo žalovaným.

Žalobce nejprve popsal dosavadní průběh řízení a poukázal na to, že jeho ekonomickou činností je doprava. Při přepravě pohonných hmot pro společnost EKOL GAS PB s.r.o. došlo ke kontrole celního úřadu, při níž byly zajištěny jak pohonné hmoty (shora uvedeným rozhodnutím – pozn. soudu), tak žalobcův tahač návěsů a autocisterna (rozhodnutí celního úřadu č.j. 1560-2/2010-086300-021, věc vedena pod sp. zn. 15 Af 63/2010 – pozn. soudu). Žalobce poukázal na zmatečnost celého daňového řízení, neboť není zřejmé, ve které fázi se stal žalobce účastníkem řízení, když dle protokolu o zajištění je spis veden jako porušení daňových předpisů společností EKOL GAS PB s.r.o. Dle tohoto protokolu jedná za EKOL GAS PB s.r.o. řidič Z. S., který je však zaměstnancem žalobce. Z protokolu lze nicméně dovodit, že celní úřad považuje pana S. za kontrolovanou osobu. Pokud by celní úřad považoval za kontrolovanou osobu žalobce, tento by v dané fázi nebyl celním úřadem o potřebě předkládat doplňující či podpůrné doklady vůbec zpraven a také mu nebylo opatření celního úřadu ve smyslu ustanovení § 42 odst. 2 zákona o SPD oznámeno. Protokol je tak zcela zmatečný, co do určení účastníků řízení, kontrolované osoby a vůbec oprávnění za tyto osoby jednat. Úřední záznamy byly rovněž sepsány s řidičem, panem S. Dále žalobce uvedl, že pan S. nebyl celním úřadem řádně poučen ve smyslu požadavků zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „ZSDP“), neboť na druhé straně protokolu o ústním jednání ze dne 21.1.2010 chybí jeho podpis pod poučením. V dalším protokole o ústním jednání zase celní úřad kvalifikoval jednatele žalobce pana M. T., jako druhý daňový subjekt. Jelikož se jedná o řízení týkající se spotřební daně, celní úřad chybně považoval pana T. za plátce spotřební daně. V protokolu absentuje vyjádření celního úřadu, ze kterého by bylo možno dovodit, že je zapotřebí doložit nějaké doplňující či podpůrné doklady k tomu, aby údajné pochybnosti celního úřadu byly odstraněny tak, jak je žalobci kladeno za vinu. Celní úřad tak znemožnil poskytnutí potřebné součinnosti. Ve vztahu k rozhodnutí o zajištění dopravních prostředků žalobce uvedl, že tento postup shledává neadekvátním, neboť pohonné hmoty mohly být přečerpány, či mohla být zajištěna pouze cisterna. Nebyly tak dodrženy základní zásady daňového řízení zakotvené v ZSDP, a to zásada zákonnosti a zásada přiměřenosti. Celní úřad nepostupoval přiměřeně ani následně, neboť nelze zapomenout, že zajištění vybraných výrobků a dopravních prostředků má charakter prozatímního opatření. Po rozhodnutí celního úřadu o zajištění mělo následovat rozhodnutí ve smyslu ustanovení § 42 odst. 9 ve spojení s odst. 10 a 11 zákona o SPD. Nestalo se tak a v době podání žaloby zajištění stále trvalo. V celkovém kontextu je zřejmé, že zajištění mělo vytvořit prostor celním orgánům k dalšímu šetření. Celní úřad měl možnost postupovat podle ustanovení § 42 odst. 8 zákona o SPD, tedy ponechal vybrané výrobky v držení žalobce, avšak místo toho zvolil uskladnění výrobků i dopravních prostředků. V daném případě bylo neadekvátně aplikováno ustanovení § 42 odst. 1 zákona o SPD, neboť se jednalo o formální a především odstranitelný nedostatek spočívající v neaktuálnosti sídla příjemce způsobený skutečností, že dodavatel, kterým byla německá společnost TOTAL Deutschland GmbH, nebyl o změně sídla příjemce zpraven. Žalobce upřesnil, že změna sídla nastala ke dni 14.11.2009. Po zahraničním subjektu

nelze požadovat, aby sám po potencionálních změnách obchodních partnerů pátral. Zajištěním dopravních prostředků a vybraných výrobků činí celní úřad odpovědného žalobce za formální pochybení třetí osoby, dodavatele pohonných hmot. Žalobce má za to, že neaktuální uvedení sídla příjemce není možno hodnotit jako nakládání s vybranými výrobky způsobem uvedeným v ustanovení § 42 odst. 1 zákona o SPD. Postup celního úřadu je také nezákonným zásahem do vlastnického práva žalobce, neboť tím celní úřad omezil jeho podnikatelskou činnost.

Původní žalovaný ve svém vyjádření k žalobě navrhl její zamítnutí a konkrétně uvedl následující. Podle ustanovení § 41 a § 42 zákona o SPD mohou být celními orgány zastavovány dopravní prostředky a podrobovány kontrole vybraných výrobků. V takových případech lze těžko předpokládat, že dopravní prostředek řídí osoba, která je podle obchodního zákoníku oprávněna jednat za kontrolovanou osobu. Za kontrolovanou osobu se v případě kontroly podle § 41 zákona o SPD považuje provozovatel vozidla, za nějž v momentě zastavení vozidla pro účely kontroly jedná právě jeho řidič. Prvotní úkony jsou tedy prováděny s řidičem, jako zástupcem kontrolované osoby, a to aniž by měla tato osoba samostatné oprávnění za kontrolovanou osobu jednat. Rozhodnutí o zajištění se pak vydává a doručuje kontrolované osobě, resp. provozovateli vozidla. V daném případě pak byl právě pan Sýkora jako zaměstnanec žalobce zpraven o tom, že má předložit doklady potvrzující, že vybrané výrobky dopravuje oprávněně v režimu podmíněného osvobození od daně a také mu bylo oznámeno opatření o zajištění vybraných výrobků a dopravních prostředků. V protokolech byla jako kontrolovaná osoba označena společnost EKOL GAS PB s.r.o., nikoliv žalobce. Pan S. však jistě věděl, či je zaměstnanec a mohl celní orgán na chybu upozornit. Ačkoliv došlo k nesprávnému označení kontrolované osoby, jednal celní úřad s panem S. jako jejím zástupcem. Uvedené protokoly nikomu nepřiznaly žádné právo ani neuložily povinnost. Co se týká úředních záznamů o vydání zboží, neměl původní žalovaný za to, že by pochybil, neboť je v nich uvedena osoba, která zboží a doklady fakticky vydala. Pan S. byl povinen věci vydat, což také učinil. Ačkoliv v protokolu o ústním jednání skutečně chybí na straně 2 podpis pana S., neznamená to, že by nebyl poučen, což potvrzuje jeho podpis na str. 3 tohoto protokolu. Není pravdou, že by v protokolu o ústním jednání byl jednatel žalobce pan T. kvalifikován jako druhý daňový subjekt, natož, že by ho celní úřad označil jako plátce spotřební daně. Pouze zřejmě nedopatřením bylo před daňový subjekt současně zapsáno číslo 1 a 2. Jak je z protokolu patrné, byl sepsován s jednatelem žalobce (kontrolované osoby) za účelem objasnění některých skutečností týkajících se kontrolované dopravy. Nebyl důvod vyzývat jednatele žalobce k předkládání dalších dokladů, když ty předložil pan S. při kontrole, pokud takové doklady jednatel vlastnil, mohl je sám kdykoliv předložit. V ustanovení § 42 odst. 1 zákona o SPD je zakotveno právo zajistit celý dopravní prostředek, čímž se musí rozumět celá jízdní souprava. Dopravní prostředek není pouze návěs bez tahače, neboť by takový prostředek nebyl schopen samostatné jízdy. Je tedy absurdní tvrzení, že byly zajištěny dva dopravní prostředky. Zákon neukládá povinnost celnímu úřadu vybrané výrobky po zajištění přecerpat do nádrží skladovatele. Přecerpání a případné vrácení dopravních prostředků je předmětem následného řízení o propadnutí ve smyslu ustanovení § 42 odst. 10, 11 nebo 12 zákona o SPD, nikoliv předmětem rozhodování o zajištění vybraných výrobků či dopravních prostředků, resp. předmětem této žaloby. Původní žalovaný zcela odmítl irelevantní domněnky žalobce, že by si celní úřad uměle rozhodnutím o zajištění vytvářel časový prostor k dalšímu šetření. Pokud má žalobce za to, že dochází k průtahům v řízení, má možnost upozornit v souladu s ustanovením § 34c ZSDP na nečinnost celního úřadu. V případě ponechání zajištěných dopravních prostředků s vybranými výrobky u

kontrolované osoby podle § 42 odst. 8 zákona o SPD by žalobce stejně nemohl dopravní prostředky užívat. Takovéto opatření by mělo tedy stejný efekt, jako uskladnění v prostorách určených celní správou. Rozdíl je pouze ve vznikajících nákladech za skladování. Ty ovšem nejsou předmětem této žaloby. Žalobce opomíjí skutečnost, že kontrola může být prováděna za účelem zjištění, zda je doprava v režimu podmíněného osvobození od daně prováděna v souladu s předpisy. Pro daňové řízení je pak podstatná identifikace oprávněného příjemce včetně místa, kam mají být vybrané výrobky dopraveny. V daném případě byla adresa oprávněného příjemce chybná, chybělo i identifikační číslo. V nařízení Komise (ES) č. 2719/92 o průvodním úředním dokladu při přepravě výrobků podléhajících spotřební dani v rámci režimu podmíněného osvobození od daně ve smyslu směrnice Rady č. 92/12/EHS, o obecné úpravě, držení, pohybu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani (dále jen „směrnice č. 92/12/EHS“), je obligatorně stanoveno vyplňování průvodního dokladu AAD. V kolonce 7 AAD se uvádí adresa příjemce a pokud se adresa místa dodání vybraných výrobků liší od údaje uvedeného v kolonce 7 AAD, uvádí se do kolonky 7a AAD. V daném případě pak měly být na místo uvedené v kolonce 7 AAD doručeny i výrobky. Z toho vyplývá, že chybná adresa nemůže být drobným formálním údajem, který nemůže zmařit cíl daňového řízení. Podle čl. 15 odst. 5 směrnice č. 92/12/EHS může pouze odesílající oprávněný skladovatel nebo jeho zástupce změnit obsah kolonek č. 4, 7, 7a, 13, 14, nebo 17 průvodního dokladu. Celní úřad tak nemohl požadovat po kontrolované osobě, aby odstraňovala nedostatky průvodního dokladu. Podle § 41 odst. 4 zákona o SPD je povinen žalobce strpět úkony vyplývající z oprávnění kontrolních orgánů provádět kontrolu. Případnou náhradu ušlého zisku či vzniklých škod si měl žalobce smluvně ošetřit se svým obchodním partnerem, který poskytl chybné informace.

V replice ze dne 25.10.2010 žalobce dále rozvedl žalobní body a reagoval na vyjádření žalovaného. Nesouhlasil se závěrem původního žalovaného, že v momentě zastavení vozidla a při prvotních úkonech jedná za žalobce jeho řidič. Dle žalobce není patrné, z čeho tak původní žalovaný dovozuje a odkázal přitom na právní úpravu zastoupení uvedenou v ustanovení § 10 odst. 3 ZSDP. Pokud bylo celnímu úřadu zřejmé, kdo je kontrolovanou osobou, pozastavil se žalobce nad tím, proč střídavě uváděl do dokumentů jako kontrolovanou osobu společnost EKOL GAS PB s.r.o. a pana Z. S. O zmatečnosti řízení tak svědčí, že celní úřad zahájil řízení s jinými subjekty a žalobci neumožnil vstup do řízení od jeho samého počátku. Pan S. je prostým řidičem nákladního vozidla a nemohl odhalit nedostatky procesních postupů a náležitostí protokolů. Původní žalovaný se tak snaží přenést odpovědnost na jiný subjekt. Pokud původní žalovaný tvrdí, že pan S. byl i přes absenci svého podpisu pod poučením o právech a povinnostech řádně poučen, ať to také prokáže. Drobných a formálních pochybení se celnímu úřadu přihodilo poměrně nezvykle hodně. Pochybení v označení žalobce v protokolu o ústním jednání nespočívá jen v uvedení čísel 1 a 2, ale i v tom, že daňovým subjektem je označován pan Topolančín jako takový. Výzvu k předložení doplňujících či podpůrných dokladů měl celní úřad učinit. Je právem účastníka řízení, aby se ke zjištění správce daně, v daném případě celního úřadu, mohl řádně vyjádřit. Uvedený důvod tak nebyl pro žalobce vůbec předvídatelný. Žalobce je přesvědčen, že uvedená pochybení celního úřadu jsou natolik závažná, že je nebylo možno následným postupem napravit a celé řízení trpí zmatečností. Původní žalovaný uvedl, že průvodní doklad AAD obsahoval nejen nesprávné údaje v adrese oprávněného příjemce, ale i v místě, kam měly být vybrané výrobky dodány. Tento důvod však nebylo důvodem pro zajištění vybraných výrobků a dopravních prostředků, neboť celní úřad jasně deklaroval, že tím byl toliko jen nesprávný údaj v adrese oprávněného

příjemce. Argument nesprávného údaje o místu dodání vybraných výrobků nebyl důvodem pro zajištění, prvně jej použil až původní žalovaný. Žalobce nechápe, jak původní žalovaný mohl předjímat, že by do místa stanoveného v předmětném povolení výrobky vůbec nedorazily. Místo přijímání vybraných výrobků u oprávněného příjemce v rámci režimu podmíněného osvobození od spotřební daně není místem, kde by docházelo k faktickému fyzickému přečerpání vybraných výrobků z dopravního prostředku a jejich naskladnění do skladovacích prostor oprávněného příjemce. Pokud řidič uvedl, že vybrané výrobky budou fyzicky složeny někde jinde, neznamenalo to, že dojde k porušení podmínek režimu podmíněného osvobození od daně. V případě ponechání zajištěných vybraných výrobků a dopravních prostředků u kontrolované osoby podle § 42 odst. 8 zákona o SPD by mohl žalobce efektivněji provádět potřebnou údržbu a tím minimalizovat škody vznikající v důsledku dlouhodobých prostojů. V daném případě směřuje původní žalovaný roli dodavatele pohonných hmot s rolí jejich příjemce. Žalobce je přesvědčen, že žalovaný nepostupoval v souladu se zásadou přiměřenosti. V daném případě tak mohlo dojít k zajištění vybraných výrobků a nikoliv dopravních prostředků, neboť k zajištění dopravních prostředků by mělo dojít jen v případě, že jejich provozovatelem bude totožná osoba jako příjemce vybraných výrobků.

Žalobce doplnil dále svoji argumentaci podáním ze dne 10.10.2011, ve kterém uvedl, že ustanovení § 42 zákona o SPD zakotvuje oprávnění celních orgánů pouze ve vztahu ke kontrole druhu a množství dopravovaných výrobků, jak vyplývá z ustanovení § 41 zákona o SPD. V daném případě neprováděl celní úřad kontrolu druhu a množství dopravovaných výrobků ve vztahu k průvodním dokladům, nýbrž prováděl přímo kontrolu těchto dokladů jako takových. V takovém případě ovšem muselo být daňové řízení zahájeno ve smyslu ustanovení § 16 ZSDP, při němž správce daně prověřuje úplnost, správnost a pravdivost dokladů daňového subjektu. Kontrola byla ovšem prováděna podle § 41 a § 42 zákona o SPD. Fakticky v daném případě celní úřad zjevně provedl daňovou kontrolu podle § 16 ZSDP, ke které není oprávněn, a proto je jeho postup zcela nezákonný. V protokolech o zajištění vybraných výrobků je uveden jeden důvod zajištění, avšak původní žalovaný shledal důvod odlišný. To znamená, že samy celní orgány nemají jasno v tom, z jakého důvodu je zajištění provedeno.

Dále žalobce doplnil svoji argumentaci podáním ze dne 25.9.2013, ve kterém poukázal na judikaturu vztahující se k zajištění peněžních prostředků na účtu banky a dovodil, že v daném případě nebylo ke kritériu přiměřenosti vůbec přihlédnuto. Dále poukázal na případ společnosti Invest Trust s.r.o., kde sice rovněž došlo k zajištění vybraných výrobků včetně dopravních prostředků, avšak po 13 měsících došlo k uvolnění zajištěných dopravních prostředků, avšak v případě žalobce se tak nestalo ani po 44 měsících od rozhodnutí o zajištění.

O žalobě soud rozhodl v souladu s ust. § 51 odst. 1 s.ř.s. bez jednání, neboť žalobce i původní žalovaný s tímto postupem výslovně souhlasili.

Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v řízení vedeném podle části třetí prvního dílu hlavy druhé s.ř.s., která vychází z dispoziční zásady vyjádřené v ust. § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 věty druhé a třetí a § 75 odst. 2 věty první s.ř.s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu, a to pouze v rozsahu, který žalobkyně uplatnila v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného

rozhodnutí dle § 72 odst. 1 věty první s.ř.s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že správní rozhodnutí nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních námitek musí soud přihlídnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s.ř.s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.

Žalobce namítl zmatečnost řízení od jeho samého počátku založeného na množství vad v procesním postupu celního úřadu a původního žalovaného. Soud se proto nejprve zabýval otázkou přípustnosti kontroly a procesním postupem celních orgánů od počátku kontroly.

Podle § 26 odst. 1 zákona o SPD vybrané výrobky mohou být dopravovány v režimu podmíněného osvobození od daně pouze s průvodním dokladem, nestanoví-li tento zákon jinak.

Podle ustanovení § 41 odst. 4 zákona o SPD kterýkoliv celní úřad nebo celní ředitelství jsou oprávněny zastavovat dopravní prostředky a provádět jejich kontrolu za účelem zjištění, zda druh a množství dopravovaných vybraných výrobků odpovídají druhu a množství vybraných výrobků uvedených v průvodních dokladech nebo v dokladech stanovených pro dopravu vybraných výrobků. Tuto kontrolu jsou celní úřad nebo celní ředitelství oprávněny provádět také u dopravovaných zásilek. Kontrolovaná osoba je povinna úkony vyplývající z tohoto oprávnění strpět a poskytnout celnímu úřadu nebo celnímu ředitelství potřebnou součinnost.

Podle ustanovení § 42 odst. 1 zákona o SPD zjistí-li celní úřad nebo celní ředitelství, že

- a) vybrané výrobky jsou dopravovány bez dokladu uvedeného v § 6, 26, 30, 51, 100 a 100a, pokud tento zákon nestanoví jinak (§ 24 a 50),

- b) vybrané výrobky jsou dopravovány ve větším množství (§ 4 odst. 3) bez dokladu uvedeného v § 5,

- c) údaje uvedené na tomto dokladu jsou nesprávné nebo nepravdivé, nebo

- d) tento doklad je nepravý, pozměněný nebo padělaný, rozhodne o zajištění těchto vybraných výrobků, popřípadě i dopravního prostředku, který je dopravuje.

Podle § 42 odst. 4 zákona o SPD celní úřad nebo celní ředitelství ústně oznámí opatření o zajištění vybraných výrobků nebo dopravního prostředku osobě, u které byly vybrané výrobky nebo dopravní prostředek zjištěny (dále jen "kontrolovaná osoba"), a bezodkladně vyhotoví protokol, ve kterém uvede i důvod zajištění, popis zajištěných vybraných výrobků, popřípadě popis zajištěného dopravního prostředku. Zaměstnanec, který pracuje v celním úřadu, nebo celním ředitelství, předá kopii protokolu kontrolované osobě. Rozhodnutí o zajištění musí být vydáno nejpozději následující pracovní den po dni vyhotovení protokolu.

Podle § 138 zákona o SPD v řízení ve věcech upravených tímto zákonem se postupuje podle zvláštního právního předpisu upravujícího správu daní, s výjimkou části šesté.

K charakteru rozhodnutí o zajištění se již opakovaně vyjádřily i správní soudy. Rozhodnutí o zajištění vydané v režimu ustanovení § 42 zákona o SPD je rozhodnutím předběžné povahy podléhající soudnímu přezkumu (srov. rozsudek NSS ze dne 14.6.2006, 2 Afs 198/2005, www.nssoud.cz). Účelem 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 (tj. že výrobky nebyly zdaněny či osvobozeny od spotřební daně). Propadnutí výrobků je pak sankcí za porušení zákona o SPD: stát zde trestá vlastníka předmětných výrobků podléhajících spotřební dani především za nedodržení evidenčních povinností specifikovaných v § 5, § 6 a dalších zákona o SPD (viz rozsudek NSS ze dne 3.3.2010, 1 Afs 12/2010, www.nssoud.cz). Není vyloučeno, aby v rámci kontroly množství a druhu přepravovaného zboží dle § 41 odst. 4 zákona o SPD celní orgán zjistil i jiná pochybení, která mohou být důvodem pro zajištění vybraných výrobků dle § 42 odst. 1 písm. a) až d) zákona o SPD (viz rozsudek NSS ze dne 18.6.2012, 5 Afs 25/2012, www.nssoud.cz).

Soud se shoduje se žalobcem, že je nutno vykládat ustanovení § 41 a § 42 zákona o SPD ve vzájemném kontextu. V daném případě postupují sice celní orgány podle ZSDP, avšak řada oprávnění jim je přiznána i zákonem o SPD, který je vůči ZSDP *lex specialis*. V daném případě dne 21.1.2010 využil celní úřad svého oprávnění podle § 41 odst. 4 zákona o SPD a zastavil dopravní prostředek žalobce, a to tahač návěsů VOLVO FH 42T B HCM, rz „X“, s autocisternou SCHWARZMÜLLER TS 3/E, rz „X“, dopravujícího motorovou naftu a benzín Natural 95. S ohledem na předložené doklady se mělo jednat podle § 26 zákona o SPD o vybrané výrobky podmíněného osvobození od daně. Podle § 41 odst. 4 zákona o SPD celní úřad zjišťuje, zda druh a množství dopravovaných vybraných výrobků odpovídají druhu a množství vybraných výrobků uvedených v průvodních dokladech nebo v dokladech stanovených pro dopravu vybraných výrobků. Jedná se tedy o porovnání skutečného stavu s průvodními doklady. Jako jeden z důvodů pro zajištění je v ustanovení § 42 odst. 1 písm. c) zákona o SPD uvedeno zjištění, že údaje v průvodním dokladu podle § 26 zákona o SPD jsou nesprávné. V daném případě celní úřad zjistil přímo při kontrole, že sídlo příjemce zboží společnosti EKOL GAS PB s.r.o. v průvodním dokladu neodpovídá zápisu v obchodním rejstříku a je tedy nesprávné. Z uvedeného vyplývá, že celní úřad byl oprávněn k uvedenému postupu (kontrole), a to jak zastavení dopravního prostředku žalobce, tak ke kontrole správnosti sídla příjemce zboží, neboť údaje o tom, od koho, komu a kam jsou vybrané výrobky přepravovány, jsou v daném případě podstatné pro určení daňového režimu a jsou součástí průvodního dokladu podle § 26 zákona o SPD.

Soud dále konstatuje, že celní úřad je oprávněn zahájit kontrolu podle § 41 odst. 4 zákona o SPD a na základě zjištění z této kontroly může rozhodnout o zajištění výrobků i dopravního prostředku podle § 42 odst. 1 zákona o SPD, pokud pochybení nezjistí, kontrola podle § 41 odst. 4 zákona o SPD končí. Jak vyplývá z protokolů o ústním jednání ze dne 21.1.2010, č.j. 1075-4/2010-086300-032 a č.j. 1081/2010-086300-032, tak i z charakteru kontroly podle § 41 odst. 4 zákona o SPD, bylo prováděno místní šetření podle § 15 ZSDP, a to s ohledem na uvedení nepravdivých údajů v přepravních dokladech. Daňová kontrola v daném případě nebyla prováděna a není možno aplikovat práva a povinnosti daňového subjektu uvedená v § 16 ZSDP, jak uváděl žalobce. Následně bylo v daném případě vydáno rozhodnutí o zajištění podle § 42 odst. 1 písm. c) zákona o SPD, které je speciální úpravou k ustanovení § 15 odst. 7 ZSDP (srov. rozsudek NSS ze dne 14.6.2006, 2 Afs 198/2005, www.nssoud.cz).

Žalobce zpochybnil oprávnění svého zaměstnance – řidiče Z. S. jednat za něj při prováděné kontrole. Je zřejmé a žalobce to ani nerozporuje, že řidič S. byl pověřen v rámci výkonu své pracovní činnosti k řízení určeného dopravního prostředku, a tím i k běžným úkonům souvisejícím s touto činností (srov. § 15 odst. 1 obchodního zákoníku). K výkonu

práce řidiče pak jistě patří i předložení přepravních dokladů ke kontrole podle § 41 odst. 4 zákona o SPD, stejně jako umožnění prohlídky dopravního prostředku. V daném případě přepravní doklady a dopravní prostředek s nákladem, v zastoupení žalobce předal řidič dopravního prostředku celnímu úřadu, a to dne 21.1.2010 v souladu se svým oprávněním.

Soud konstatuje, že v úředních záznamech ze dne 21.1.2010, č.j. 1075-2/2010-086300-032 a č.j. 1075-3/2010-086300-032, o vydání zboží, dopravního prostředku a dokladů, je uveden pouze Zdeněk Sýkora, coby vydávající osoba. Naopak v protokole o ústním jednání ze dne 21.1.2010, č.j. 1075-4/2010-086300-32, a v protokole o zajištění vybraných výrobků a dopravního prostředků ze dne 21.1.2010, č.j. 1075/2010-086300-032, je uveden jako řidič – zástupce daňového subjektu společnosti EKOL GAS PB s.r.o. (příjemce). Je zřejmé, že řidič S. nezastupoval společnost EKOL GAS PB s.r.o., ale žalobce a v daném případě měl být jako zástupce žalobce uveden. Soud konstatuje, že se jedná o vadu uvedených úředních záznamů a protokolů. Kontrolovanou osobou v režimu ustanovení § 42 zákona o SPD pak není řidič S., ale žalobce, jehož v rámci výkonu svěřených úkolů zastupoval řidič S. Ten byl jistě oprávněn k zastupování žalobce v režimu kontroly podle § 41 odst. 4 zákona o SPD. Soud se zabýval otázkou, zda se v daném případě jedná o tak závažné vady, že jde ve smyslu ustanovení § 76 odst. 1 písm. c) s.r.s. o podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, že mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Soud v přezkumném řízení není určen k cizelování procesních postupů správních orgánů, ale je určen k ochraně veřejných subjektivních práv žalobce. V daném případě bylo nutno posoudit, jaké dopady měla uvedená pochybení na práva žalobce.

Je nutno konstatovat, že následující den po kontrole a zajištění vybraných výrobků a dopravního prostředku, tj. dne 22.1.2010, bylo vydáno celním úřadem rozhodnutí o zajištění podle § 42 odst. 1 písm. c) zákona o SPD, ve kterém je již správně uveden žalobce jako daňový subjekt vůči němuž směřuje zajištění. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce včasné odvolání, o kterém bylo rozhodnuto žalobou napadeným rozhodnutím. S ohledem na to, že bylo fakticky jednáno s řidičem žalobce a dále i s jednatelem žalobce M. T., jak vyplývá z protokolu o ústním jednání ze dne 21.1.2010, č.j. 1081/2010-086300-32, dále celní úřad nebyl povinen seznamovat žalobce s výsledkem kontroly, ale pouze s důvodem zajištění prostřednictvím protokolu o zajištění, což bylo dodrženo, žalobce byl prokazatelně s rozhodnutím o zajištění seznámen a reagoval na něj včasným a řádným odvoláním, nepovažuje soud shora uvedené procesní vady za natolik podstatné, aby způsobovaly nezákonnost žalobou napadeného rozhodnutí. Soud nepovažuje za vadu řízení absenci podpisu Zdeňka Sýkory na str. 2 protokolu o ústním jednání ze dne 21.1.2010, neboť ZSDP nestanoví jako náležitost protokolu podpis na každé straně protokolu. V daném případě postačuje podpis na str. 3 uvedeného protokolu k tomu, aby mohlo být konstatováno, že zde nejsou žádné skutečnosti zpochybňující závěr, že Z. S. byl řádně poučen.

Rozhodnutí celního úřadu ze dne 22.1.2010, č.j. 1560/2010-086300-021, o zajištění vybraných výrobků, obsahuje toliko jeden důvod zajištění, a to nesprávný údaj sídla příjemce vybraných výrobků podle § 42 odst. 1 písm. c) zákona o SPD. Původní žalovaný opřel své rozhodnutí o nový právní závěr, který vycházel z doplnění řízení o nový důkaz, a to Povolení k opakovanému přijímání vybraných výrobků z jiných členských zemí v režimu podmíněného osvobození od daně ze dne 2.12.2009, č.j. 8088-2/2009-030100-23. V tomto povolení byla stanovena místa, kde mohou být vybrané výrobky společností EKOL GAS PB s.r.o. přijímány v režimu podmíněného osvobození od daně, resp. kam takové výrobky musí být fyzicky

dopraveny. V žádném z míst, které bylo při kontrole zjištěno jako místo určení vybraných výrobků (Kladno, sklad žalobce a Milevsko) dle rozhodnutí původního žalovaného nemohl příjemce přijímat vybrané výrobky. Dle rozhodnutí původního žalovaného, pokud má být zboží dovezeno do místa, které není uvedeno v povolení, je doprava vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od daně vykonávána v rozporu s platným povolením a vybrané výrobky mohou být považovány za vyňaté z režimu podmíněného osvobození od daně během dopravy podle § 28 odst. 1 písm. a) zákona o SPD. Původní žalovaný sice seznámil žalobce s tím, že si opatřil i uvedené povolení, nicméně neseznámil ho nijak s tím, že shledal jiný důvod pro zajištění. Původní žalovaný ve svém žalobou napadeném rozhodnutí označil uvedení již neplatné adresy sídla příjemce za pouhou formální vadu, která nabyla na závažnosti až ve spojení s tím, že se zároveň jednalo o místo dodání zboží, neboť nebyla vyplněna kolonka 7a AAD. Soud konstatuje, že žalobou napadené rozhodnutí považuje za překvapivé.

Překvapivými rozhodnutími se již obsáhle zabývala judikatura správních soudů i Ústavního soudu a vyplývají z ní následující závěry. Ústavní soud se zabýval překvapivostí především soudních rozhodnutí, přičemž stanovil základní pravidla předvídatelnosti rozhodování. Toho lze docílit nejen zrušením rozhodnutí a vrácením věci k dalšímu řízení, ale také tím, že odvolací orgán seznámí účastníky se svým odlišným právním názorem a dá jim příležitost se k tomuto názoru vyjádřit. Postup, kdy odvolací orgán potvrdí rozhodnutí I. stupně, přičemž k závěru o věcné správnosti výroku dospěje na základě odlišného právního posouzení věci, s nímž účastníky neseznámí a nedá jim příležitost se k němu vyjádřit, je odepřením práva na právní slyšení (srov. nálezy ÚS ze dne 31.7.2008, I. ÚS 777/07, www.usoud.cz). Překvapivá rozhodnutí tak vyloučením dvojinstančnosti zbavují účastníky řízení práva skutkově a právně argumentovat (viz nálezy ÚS ze dne 26.4.2005, Pl. ÚS 21/04, www.usoud.cz). Požadavek na předvídatelnost rozhodování se uplatní i v řízení správním; transpozicí tohoto atributu ústavně zaručeného práva na spravedlivý proces je v právu jednoduchém § 2 odst. 4 správního řádu. Přestože ZSDP úpravu odpovídající těmto zásadám neobsahuje, uplatní se i v řízeních vedených v jeho procesním režimu, a to postupem dle § 177 odst. 1 správního řádu (viz rozsudek NSS ze dne 20.7.2007, 8 Afs 59/2005, www.nssoud.cz; obdobně i rozsudek NSS ze dne 25.5.2011, 2 Afs 84/2010, www.nssoud.cz). Jestliže v rámci odvolacího řízení odvolací orgán výsledky daňového řízení doplňuje, odstraňuje vady řízení anebo toto doplnění nebo odstranění vad uloží správci daně, je odvolací orgán povinen dodržet základní zásady daňového řízení včetně zásady dvojinstančnosti daňového řízení, zásady zákonnosti a zásady součinnosti a spolupráce s daňovým subjektem. Pokud rozhodnutí odvolacího orgánu vychází z důkazů, jež byly pořízeny až v rámci odvolacího řízení, z nového hodnocení důkazů a nových právních úvah, má daňový subjekt i v rámci odvolacího řízení právo být s novými důkazy, novým hodnocením důkazů a novými právními úvahami odvolacího orgánu seznámen, aby mohl využít svého práva doplňovat a pozměňovat údaje v odvolání, a proti novému právnímu názoru vznést argumenty, navrhnout nebo předložit vlastní důkazy, neboť v této fázi řízení již nemá právo bránit se samostatně řádným opravným prostředkem (viz rozsudek KS v Ústí nad Labem, pobočka Liberec, ze dne 19.10.2005, 59 Ca 26/2003, ASPI).

Ze shora uvedeného postupu původního žalovaného, který z důkazu opatřeného v odvolacím řízení dovodil další a vlastně také jediný důvod zajištění, je patrné, že se dostal do rozporu se shora uvedenými požadavky na předvídatelnost správního rozhodování.

Reagovat na nový důvod zajištění tak žalobce ve správním řízení vůbec nemohl a poprvé se k němu vyjádřil až v řízení před soudem. Soud v přezkumném řízení podle ustanovení § 65 a násl. s.ř.s. toliko přezkoumává úvahy správních orgánů, ale nenahrazuje je. V daném případě tak je zřejmé, že žalovaný musí dát žalobci možnost před svým rozhodnutím vyjádřit se k novému důvodu zajištění spočívajícímu v uvedení nesprávného místa dodání vybraných výrobků a na jeho argumentaci v rozhodnutí adekvátně reagovat. Pokud žalobce namítal průtahy v rozhodování celního úřadu nebo žalovaného, soud připomíná, že v daném případě je nutno vyčerpat prostředky ochrany proti nečinnosti ve správním řízení a případně se domáhat nápravy žalobou na ochranu proti nečinnosti správního orgánu podle § 79 a násl. s.ř.s.

Ze shora uvedeného vyplývá, že žalobou napadené rozhodnutí původního žalovaného je zatíženo vadou řízení ve smyslu ustanovení § 76 odst. 1 písm. c) s.ř.s., neboť došlo k podstatnému porušení ustanovení o řízení před původním žalovaným, které mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Žalovaný je dle § 78 odst. 5 s.ř.s. právním názorem shora vysloveným v dalším řízení vázán.

Žalobce měl v projednávané věci plný úspěch, proto soud podle § 60 odst. 1 věty první s.ř.s. uložil žalovanému povinnost zaplatit mu do třiceti dnů od právní moci rozsudku náhradu nákladů řízení v celkové výši 17 730,- Kč, která se skládá z částky 2.000,- Kč za zaplacený soudní poplatek, z částky 8 400,- Kč za 4 úkony právní služby po 2.100,- Kč poskytnuté právním zástupcem JUDr. Jaroslavem Novákem, Ph.D. (převzetí věci, podání žaloby, podání repliky, doplnění ze dne 10.10.2011 podle § 7, § 9 odst. 3 písm. f) a § 11 odst. 1 písm. a), d) vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb, ve znění účinném do 31.12.2012), z částky 3 100,- Kč za 1 úkon právní služby poskytnuté právním zástupcem JUDr. Jaroslavem Novákem, Ph.D. (doplnění ze dne 25.9.2013 podle § 7, § 9 odst. 3 písm. f) a § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb, ve znění účinném od 1.1.2013) z částky 1 500,- Kč za s tím souvisejících pět paušálů po 300,- Kč a z částky 2 730,- Kč ve výši 21% DPH z částek mimo soudního poplatku.

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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 Ústí nad Labem dne 2. října 2013

JUDr. Markéta Lehká, Ph.D., v.r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
Markéta Kubová