



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobce: **R. J.**, zast. JUDr. Janem Vodičkou, advokátem se sídlem Valdštejská 381/6, Liberec II, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, Praha 4, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka v Liberci ze dne 29. 1. 2018, č. j. 59 Af 32/2015 - 105,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

[1] Kasační stížností se žalobce (dále „stěžovatel“) domáhá zrušení shora označeného rozsudku krajského soudu, kterým byla zamítnuta žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 7. 2015, č. j. 23023-4/2015-900000-304.8, kterým bylo podle § 42d odst. 1 písm. a) zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, rozhodnuto o propadnutí 2 415 litrů minerálního oleje.

[2] Dne 17. 11. 2014 v 12.50 hod. zastavili příslušníci celního úřadu v obci Hodkovice nad Mohelkou nákladní vozidlo MAN, registrační značky X (CZ) se zapřaženým přípojným vozidlem bez registrační značky nebo jiného označení. Kontrolou přípojného vozidla bylo zjištěno, že jsou na něm umístěny dva IBC kontejnery s obsahem neznámé kapaliny; kontrolující celníci vzhledem k povaze a množství vybraných výrobků pojali podezření, že se nejedná o vybrané výrobky určené pro osobní spotřebu; k dopravovaným vybraným výrobkům nebyl řidičem vozidla předložen žádný doklad podle § 5 zákona o spotřebních daních, prokazující jejich řádné zdanění na daňovém území České republiky. Celní úřad v souladu s § 42 odst. 3 zákona o spotřebních daních přistoupil proto k jejich zajištění.

[3] Stěžovatel poté v prostorách celního úřadu vypověděl, že dopravovanou kapalinou je extra lehký topný olej, který nakupuje u dodavatele, právnické osoby KM - PRONA, a.s.; uvedl, že může doložit původ a zaplacení spotřební daně u zajištěného lehkého topného oleje. Celní úřad za přítomnosti stěžovatele provedl odběr vzorků minerálního oleje za účelem zjištění, zda se jedná o deklarovaný lehký topný olej nebo jiný minerální olej definovaný v zákoně o spotřebních daních, či nikoliv; při přečerpání zajištěných vybraných výrobků do jiných nádob bylo zjištěno jeho přesné množství - 2 415 litrů. Stěžovatel dne 18. 11. 2014 předložil celnímu úřadu fakturu řady 114 č. 009932 vystavenou dne 9. 10. 2014 dodavatelem na prodej 4 504 litrů motorové nafty kódu nomenklatury 27101941 a 3 999 litrů extra lehkého topného oleje kódu nomenklatury 27101941 a vzor používaného přepravního listu. Stěžovatel k tomu uvedl, že v inkriminovaný den nebyla z důvodu státního svátku v areálu společnosti žádná oprávněná osoba, která by vyplnila a předala řidiči vozidla přepravní list.

[4] Na základě shora uvedených skutečností pojal celní úřad podezření, že dopravován byl vybraný výrobek, k němuž nebyl při dopravě předložen doklad podle § 5 zákona o spotřebních daních a v souladu s § 42 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních vybrané výrobky zajistil, o čemž vydal dne 20. 11. 2014 rozhodnutí o zajištění vybraných výrobků č. j. 58016-3/2014-560000-62. Proti zmíněnému rozhodnutí podal stěžovatel odvolání, které bylo rozhodnutím žalovaného č. j. 1590-2/2015-900000-304.8 ze dne 2. 2. 2015 zamítnuto. Z protokolů o zkoušce č. j. 63163/2015-900000-020 a č. j. 63164/2015-900000-20 vyplývá, že analyzované vzorky minerálního oleje odpovídají barvenému a značkovému plynovému oleji splňujícímu podmínky vyhlášky č. 61/2007 Sb., kterou se stanoví podrobnosti značkování a barvení minerálních olejů a značkování některých dalších minerálních olejů, tedy předmětu spotřební daně z minerálních olejů dle § 45 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních. Celní úřad dále v řízení dle § 42b zákona o spotřebních daních jednoznačně určil osobu, která má věcné právo k minerálním olejům, vyloučil jejich použití pro osobní spotřebu a na základě zjištěných skutečností dospěl k závěru, že minerální olej byl dopravován bez některého z dokladů uvedeného v § 5 zákona o spotřebních daních; tuto zákonnou podmínku nemůže přitom zhojit ani následné předložení předmětné faktury. Jelikož nebyly naplněny podmínky pro uvolnění vybraných výrobků ze zajištění, rozhodl celní úřad o jejich propadnutí.

[5] V žalobě stěžovatel především označil postup správních orgánů za nepřiměřeně přísný. Přeprava minerálního oleje byla realizována dne 17. 11. 2014, tedy v den státního svátku, v důsledku čehož zde nebyla osoba, která by řidiče potřebným dokladem vybavila, přitom stěžovatel sdělil celnímu úřadu, že je připraven patřičný doklad doručit celnímu úřadu, což také učinil ihned následujícího dne, tedy 18. 11. 2014. Pochybení stěžovatele je zcela formálního charakteru, když minerální olej byl řádně zdaněn, a doklad o tomto zdanění byl celnímu úřadu předložen. Uložená sankce tak nezohledňuje tyto okolnosti případu a je nepřiměřená. Stěžovatel odkazuje na § 5 odst. 3 daňového řádu, podle něhož správce daně šetří práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů a třetích osob v souladu s právními předpisy a používá při vyžadování plnění jejich povinností jen takové prostředky, které je nejméně zatěžují a ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní. Rovněž poukazuje na § 3 písm. l) bod 4. zákona o spotřebních daních, dle kterého se uvedením do volného daňového oběhu rozumí každé skladování nebo doprava vybraných výrobků, u nichž se neprokáže, že se jedná o výrobky zdaněné, nebo pokud se neprokáže způsob jejich

pokračování

nabytí oprávněně bez daně. Z tohoto ustanovení je možno vyvozovat, že pokud jsou přepravované výrobky prokazatelně zdaněné, nejedná se o uvedení do volného daňového oběhu. Proto nemohlo dojít k porušení § 5 zákona o spotřebních daních a stěžovateli nelze uložit propadnutí věci.

[6] Krajský soud žádné z žalobních námitek stěžovatele nepřisvědčil a žalobu zamítl. Odkázal na relevantní právní úpravu obsaženou v zákoně o spotřebních daních v § 42 odst. 1 písm. b), § 42c odst. 1 písm. a) a § 42d odst. 1. Konstatoval, že v daném případě nebylo sporu o skutkových zjištěních správního orgánu; stěžovatel dopravoval 2 415 litrů minerálního oleje, a to bez toho, že by společně s předmětným olejem byl spojen jakýkoli doklad dle § 5 zákona o spotřebních daních; celní úřad proto v souladu s § 42 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních minerální olej zajistil a následně posuzoval, zda jsou podle § 42c odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních splněny podmínky pro uvolnění předmětného minerálního oleje, či zda je třeba postupovat podle § 42d odst. 1 zmíněného zákona, tedy rozhodnout o propadnutí minerálního oleje, jehož vlastník byl celnímu úřadu znám. Dle krajského soudu z textu zákona o spotřebních daních jednoznačně plyne, že pokud nejsou splněny podmínky pro uvolnění vybraných výrobků ze zajištění, nezbyvá správci daně, než podle § 42d zákona rozhodnout o propadnutí, případně zabrání věci; správce daně není oprávněn k jinému alternativnímu postupu.

[7] V kasační stížnosti stěžovatel fakticky opakovaně uvádí shodné námitky, které vznesl již v odvolání a poté v žalobě. Tvrdí, že v průběhu předcházejícího řízení byla nesprávně posouzena právní otázka spočívající v dodatečném předložení dokladu dle § 5 zákona o spotřebních daních. Správní orgány i správní soud dospěly k závěru, že jeho dodatečné předložení je bez významu, s čímž stěžovatel nesouhlasí. Krajský soud ve svém rozsudku uvádí, že stěžovatel naplnil svým jednáním zákonem stanovené podmínky, neboť byl povinen předložit k minerálnímu oleji doklad podle § 5 zákona prokazující jeho zdanění spotřební daní z minerálních olejů, tedy daňový doklad, doklad o prodeji nebo doklad o dopravě. Stěžovatel tvrdí, že zákon v žádném ustanovení nestanoví časový okamžik, kdy musí být doklad dle § 5 zákona o spotřebních daních předložen. Nelze tak dospět k závěru, jak činí správní soud, že doklad musí být předložen okamžitě a jakékoliv pozdější předložení tohoto dokladu je bez významu. V daném případě byla dne 17. 1. 2014 ve 12.50 hodin zahájena kontrola, z obsahu správního spisu vyplývá, že po přemístění vozidla *pokračovala* kontrola v prostorách celního úřadu, ve 14.30 hodin se dostavil stěžovatel, sdělil prap. N., že tento doklad je připraven okamžitě doručit celnímu úřadu. Toto pracovník celního úřadu odmítl. Následujícího dne 18. 11. 2014 stěžovatel doklad dle § 5 zákona předložil. Kontrola tedy byla zahájena dne 17. 11. 2014 v 12.50 hodin, následně kontrola *pokračovala* v prostorách celního úřadu. K ukončení kontroly dle krajského soudu nedošlo (resp. soud se nijak okamžikem ukončení kontroly nezabývá). Pokud tedy kontrola *pokračovala* i dne 18. 11. 2014, neboť její průběh nebyl ukončen, pak nelze než dospět k závěru, že doklad byl předložen v rámci kontroly prováděné celním úřadem, a byl předložen v souladu se zákonem. Právní názor krajského soudu, že pozdější předložení protokolu je bez významu, je nesprávný a v rozporu se zákonem.

[8] Dále stěžovatel namítá, že zákon nestanoví, kde se fyzicky daný doklad musí nacházet; tedy, ani pokud jde o místo, nelze dospět k závěru, že doklad musí být např. v kabině řidiče. Otázkou je, jak by správní orgán nahlížel na případ, kdy by doklad byl např. v doprovodném osobním automobilu. Podle striktního výkladu zákona provedeného soudem by i takový postup byl v rozporu se zákonem, a vedl by k propadnutí věci. Nicméně ta skutečnost, že zákon nestanoví místo, kde se musí doklad nacházet, je dostatečná k právnímu závěru, že doklad se může nacházet i na jiném místě, než je kabina řidiče.

[9] Stěžovatel tvrdí, že napadené rozhodnutí je v této části nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů rozhodnutí, neboť soud se vůbec nezabýval tím, že kontrola byla započata dne 18. 1. 2014 ve 12. 50 hodin, pokračovala dále v prostorách celního úřadu, k jejímu ukončení dle soudu nedošlo a doklad dle § 5 zákona o spotřebních daních byl předložen v rámci probíhající kontroly.

[10] Stěžovatel dále tvrdí, že v průběhu předcházejícího řízení byla nesprávně posouzena právní otázka spočívající v tom, že v daném případě nedošlo vůbec k uvedení zboží do volného daňového oběhu. Dle § 3 písm. l) zákona o spotřebních daních se uvedením do volného daňového oběhu rozumí 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. Z tohoto ustanovení možno vyvozovat, že pokud jsou přepravované výrobky prokazatelně zdaněné (což v tomto konkrétním případě bez pochybností jsou), nejedná se o uvedení do volného daňového oběhu. V takovém případě nemohlo dojít k porušení § 5 zákona o spotřebních daních a nelze postupovat dle § 42d odst. 1 písm. a) zákona. Výklad § 3 písm. l) zákona, jak jej provádí soud v napadeném rozhodnutí, je nesprávný.

[11] Právní názor správních orgánů i krajského soudu je dle stěžovatele výrazem přepjatého formalismu, jak jej opakovaně ve svých nálezech kritizuje Ústavní soud ČR. Na základě rozhodnutí správního orgánu propadá 2 415 litrů minerálního oleje, které jsou vlastnictvím stěžovatele. Postup celního úřadu v tomto konkrétním případě je nepřiměřeně přísný. Přeprava minerálního oleje byla realizována dne 17. 11. 2014, tj. v den státního svátku. Řidič nebyl vybaven dokladem dle § 5 zákona právě z důvodu, že se jednalo o státní svátek a nebyla tedy osoba, která by řidiče tímto potřebným dokladem vybavila. Nijak nebyl ohrožen primární zájem sledovaný zákonem o spotřebních daních, tj. výběr daní. Sankce v podobě propadnutí minerálního oleje vůbec nezohledňuje okolnosti případu. Stěžovatel poukazuje na to, že se fakticky jedná o sankci správního orgánu „*sui generis*“, neboť správní orgán sice účastníku řízení neukládá pokutu za správní delikt, nicméně důsledky rozhodnutí jsou pro stěžovatele shodné. Rozhodnutí je přitom zcela nepřiměřené všem okolnostem případu.

[12] Stěžovatel se na základě shora uvedeného domnívá, že jsou dány důvody kasační stížnosti, neboť došlo k nesprávnému posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Dále se domnívá, že napadené rozhodnutí není přezkoumatelné pro nedostatek důvodů rozhodnutí; krajský soud nezohlednil konkrétní okolnosti případu, nezabýval se přiměřeností zásahu do práv a povinností stěžovatele a zájmem na ochraně jeho

pokračování

vlastnického práva. Stěžovatel navrhuje Nejvyššímu správnímu soudu, aby rozsudek: krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[13] Žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti. Ve svém vyjádření uvedl, že podle § 5 odst. 6 zákona o spotřebních daních, ve znění platném a účinném v době kontroly, lze vybrané výrobky uvedené do volného daňového oběhu dopravovat pouze s daňovým dokladem, s dokladem o prodeji, s dokladem o dopravě nebo s rozhodnutím podle odstavce 5 uvedeného ustanovení. Příslušný doklad odpovídající probíhající obchodně dopravní situaci mezi konkrétními subjekty obchodu musí být oprávněným subjektem vystaven již před zahájením dopravy a musí předmětné množství vybraných výrobků po celý průběh dopravy doprovázet, tj. dopravce (řidič) musí být dokladem před započítáním dopravy vybaven, aby byl schopen jej při zastavení kontrolujícím orgánem v kterékoliv fázi dopravy neprodleně předložit; nikoliv až dodatečně s odstupem času. Ze zjištěného skutkového děje tohoto případu vyplývá, že doprava vybraných výrobků byla v době kontroly realizována zcela bez patřičného dokladu (doprovce nepředložil k zásilce vybraných výrobků náležející doklad kontrolujícím) a stěžovatel teprve po této dopravní kontrole ex post s odstupem času dodatečně předložil nějaký doklad, který se ovšem na daný případ nevztahoval, nemohl ztotožnit dopravované zboží a nemohl mít v rámci kontrolní akce žádný význam. Žalovaný nadto zásadně popírá tvrzení stěžovatele, že doklad o prodeji byl předložen v rámci kontroly. Z protokolu o místním šetření č. j. 58016/2014- 560000-62, ze dne 17. 11. 2014 je zřejmé, že kontrola dopravního prostředku s vybranými výrobky byla zahájena v 12.50 hod. na pozemní komunikaci I/35 u čerpací stanice ETK v Hodkovicích nad Mohelkou. Jelikož řidič nepředložil patřičné doklady dle zákona o spotřebních daních, které měly zásilku vybraných výrobků doprovázet z místa nakládky do místa vykládky, došlo k ukončení této kontroly dopravy v místě zjištění (komunikace v obci Hodkovice nad Mohelkou) a dopravní prostředek za doprovodu celníků byl přemístěn do prostor celního úřadu, kde byla kontrola dokončena (v čase od 14.15 hod. do 16.15 hod.). Je pravdou, že do prostor celního úřadu se dostavil stěžovatel a sdělil kontrolujícím celníkům, že je schopen patřičný doklad okamžitě doložit. K tomu žalovaný konstatuje, že i v tomto okamžiku by se již jednalo o dodatečné předložení dokladů, neboť tyto měly doprovázet zásilku a měly být předloženy celníkům již při bezprostřední kontrole prováděné zastavením dopravního prostředku na silnici v obci Hodkovice nad Mohelkou. Dne 18. 11. 2014 byl v prostorách celního úřadu v rámci místního šetření proveden „pouze“ odběr vzorků vybraných výrobků a uvolnění zajištěného dopravního prostředku a obalů. Vlastní dopravní kontrola, kdy měly být předloženy patřičné doklady k zásilce, a relevantní zjištění, že doprava je prováděna zcela bez těchto dokladů, proběhla 17. 11. 2014 po zastavení dopravního prostředku v 12.50 hod. na pozemní komunikaci I/35 u čerpací stanice ETK v Hodkovicích nad Mohelkou.

[14] Pokud stěžovatel namítá, že zákon nestanoví, kde se musí příslušný doklad při dopravě nacházet, a z toho dovozuje, že se může nacházet i jinde mimo vozidlo, žalovaný odkazuje na jasnou formulaci § 5 odst. 6 zákona o spotřebních daních: vybrané výrobky uvedené do volného daňového oběhu *lze dopravovat pouze s dokladem* dle § 5 odst. 2 až 5 zákona o spotřebních daních, přičemž to, se kterým ze jmenovaných dokladů mají být vybrané výrobky dopravovány, určuje konkrétní obchodně dopravní situace a vztahy

subjektů obchodu, v rámci něhož je kontrolovaná doprava prováděna. Logickým výkladem - *reductio ad absurdum* – by domněnka stěžovatele vedla k výsledku, že doklad se může nacházet kdekoli jinde než při dopravě toho konkrétního zboží, např. při dopravě úplně jiného zboží někam jinam. Takový výklad by byl zcela absurdní a v rozporu se zákonem stanovenou povinností.

[15] K námitce stran interpretace § 3 písm. l) zákona o spotřebních daních krajským soudem žalovaný odkazuje na odůvodnění svého rozhodnutí, kde se touto otázkou podrobně zabýval. Otázka řádného zdanění vybraných výrobků byla předmětem jiného kontinuálně vedeného řízení. Prokázání či neprokázání řádného zdanění vybraných výrobků tak není s ohledem na výše uvedené relevantní. Žalovaný má za to, že zásada přiměřenosti byla dotčenými správními orgány plně respektována. Žalovaný v této souvislosti odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 3. 2010, č. j. 1 Afs 12/2010 – 107, z něhož rovněž při rozhodování vycházel, ze kterého se mj. podává, cit.: *„Propadnutí výrobků je pak sankcí za porušení zákona o spotřebních daních: stát zde trestá vlastníka předmětných výrobků podléhajících spotřební dani především za nedodržení evidenčních povinností specifikovaných v § 5, § 6 a dalších zákona o spotřebních daních. Od této sankce je však třeba odlišovat samotný vznik povinnosti daň přiznat a zaplatit: ten je totiž na případné sankci za porušení evidenčních povinností zcela nezávislý.“* K odkazu na § 3 písm. l) zákona o spotřebních daních žalovaný uvedl, že pakliže by ani v následném daňovém řízení po zajištění minerálního oleje nebylo prokázáno jeho řádné zdanění, stal by se stěžovatel s ohledem na § 3 písm. l) a § 4 odst. 1 písm. f) plátcem daně. Vzhledem k dodatečnému prokázání zdanění vybraných výrobků se stěžovatel plátcem daně nestal. Bez ohledu na to však bylo v řízení prokázáno, že dopravoval vybrané výrobky bez zákonem vyžadovaného dokladu o dopravě, a proto celní úřad oprávněně přistoupil k jejich zajištění a následnému propadnutí. V případě splnění podmínek pro propadnutí věci správní orgán nemá žádný prostor pro správní uvážení.

[16] Nejvyšší správní soud po konstatování včasnosti kasační stížnosti, jakož i splnění ostatních podmínek řízení, přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu a z důvodů stěžovatelem uplatněných (§109 odst. 3 s. ř. s.), zkoumal rovněž, zda rozsudek krajského soudu netrpí vadami, k nimž by byl povinen kasační soud přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.).

[17] Nejvyšší správní soud především považuje za nutné podotknout, že kasační stížnost je mimořádný opravný prostředek proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu ve správním soudnictví, jímž se účastník řízení, z něhož toto rozhodnutí vzešlo, domáhá jeho zrušení. Kasační stížnost tudíž míří k přezkoumání pravomocného rozsudku krajského soudu, je postavena na principu námitkového řízení, což znamená, že stěžovatel je povinen tvrdit důvody, pro které požaduje napadené soudní rozhodnutí zrušit a věc vrátit k dalšímu řízení. Tomu musí odpovídat rovněž argumentace stěžovatele. Nejvyšší správní soud v usnesení ze dne 18. 3. 2004, č. j. 1 As 7/2004 - 47, konstatoval, že *„kasační stížnost, tedy i uváděné důvody, o jejichž existenci kasační stížnost opírá, musí soud posuzovat podle jejich obsahu (§ 41 odst. 2 o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s.), nikoliv podle formálního označení. Jinak řečeno, konkrétně uváděné důvody, o něž stěžovatel kasační stížnost opírá, musí být svým obsahem podřaditelné pod některý z důvodů, které soudní řád správní v ustanovení § 103 odst. 1 jako důvody kasační stížnosti vymezuje. Pokud takové obsahové podřazení není možné,*

pokračování

jedná se o důvody jiné, v § 103 odst. 1 s. ř. s. neuvedené.“ Nejvyšší správní soud konstatuje, že kasační stížnost je na samé hranici její přípustnosti, neboť tato je formulována zcela shodně jako odvolání, potažmo žaloba, v níž stěžovatel brojil proti právnímu názoru a postupu žalovaného; stejné výhrady nyní uplatňuje vůči napadenému rozsudku. Nejvyšší správní soud s přihlédnutím k výše uvedenému tak mohl pouze v obecné rovině přezkoumat, zda krajský soud se nedopustil excesu při posouzení právní otázky či jiné vady řízení, k níž by byl povinen Nejvyšší správní soud přihlédnout z úřední povinnosti.

[18] Kasační stížnost není důvodná.

[19] Nejvyšší správní soud neshledal námitku nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku důvodnou. Ve smyslu ustálené judikatury zdejšího soudu za nepřezkoumatelné lze považovat rozhodnutí, z něhož nelze seznat, jak fakticky krajský soud rozhodl, jak posoudil jednotlivé žalobní námitky, resp. se se všemi řádně vypořádal, zda jeho úvahy vycházely z řádně zjištěného skutkového stavu a zda tento stav správně podřadil pod relevantní právní úpravu (srov. rozsudek NSS ze dne 24. 4. 2014, č. j. 7 Afs 85/2013 – 33, č. j. 4 As 5/2003 – 52, či rozsudek NSS ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013 – 19). Krajský soud je povinen vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace; nepřezkoumatelnost přitom není projevem nenaplněné subjektivní představy stěžovatele o tom, jak podrobně by mu měl být rozsudek odůvodněn, ale objektivní překážkou, která kasačnímu soudu znemožňuje přezkoumat napadené rozhodnutí (srov. rozsudek NSS ze dne 28. 2. 2017, č. j. 3 Azs 69/2016 – 24). Nejvyšší správní soud takové vady rozsudku krajského soudu neshledal; krajský soud se srozumitelným a přezkoumatelným způsobem vypořádal se všemi námitkami uplatněnými v žalobě a své úvahy řádně odůvodnil. Skutečnost, že stěžovatel s rozsudkem krajského soudu nesouhlasí, sama o sobě nemá za následek jeho nepřezkoumatelnost.

[20] Pokud jde o § 42 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních, jehož porušení bylo základem pro rozhodnutí o propadnutí výrobků, je v řízení a priori 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) zákona o spotřebních daních byla naplněna.

[21] Nejvyšší správní soud konstatuje, že v projednávané věci není sporný skutkový stav. Stěžovatel dopravoval minerální olej, který je předmětem spotřební daně, v množství 2 415 litrů a to bez dokladu uvedeného v § 5 zákona o spotřebních daních. S minerálním olejem tedy bylo nakládáno způsobem dle § 42 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních, v důsledku čehož nebyly splněny zákonné podmínky stanovené v § 42c odst. 1 písm. a) zmíněného zákona k uvolnění oleje ze zajištění; celní úřad proto rozhodl o propadnutí minerálního oleje, neboť takový postup stanoví § 42d odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních.

[22] Podstatné pro posouzení věci je, že vybrané výrobky fyzicky dopravované dne 17. 11. 2014 z jednoho místa na místo druhé, nedoprovázel žádný doklad dle zákona o spotřebních daních, lhostejno z jakých důvodů k této absenci dokladu došlo. S krajským soudem lze na tomto místě souhlasit v tom, že pokud byl stěžovatel schopen zajistit ve státní svátek řidiče, který minerální olej dopravoval, měl rovněž zajistit vystavení průvodního dokladu.

[23] Nejvyšší správní soud především nemůže přisvědčit námitce stěžovatele, že zákon nestanoví, kdy a kde se musí doklad nacházet. Zákon o spotřebních daních v § 5 odst. 6 dostatečně srozumitelně stanoví, že doklad má fyzicky putovat s vybranými výrobky při jejich fyzické dopravě, tj. tak, aby byl dopravce schopen k jím dopravovaným vybraným výrobkům předložit náležející doklad již v průběhu dopravní kontroly bezprostředně po zastavení dopravního prostředku, který je dopravuje. Nikoli tedy kdykoliv následně po této kontrole s odůvodněním, že doklad byl na jiném místě než s dopravovanými vybranými výrobky.

[24] Nejvyšší správní soud obdobnou věc posuzoval již několikrát. Např. v rozsudku ze dne 8. 7. 2015, č. j. 1 Afs 131/2015 – 38, který se taktéž zabýval dopravou vybraných výrobků bez dokladu uvedeného v § 5 zákona o spotřebních daních, zdejší soud dovodil nutnost předložení dokladu odpovídajícího dané situaci v průběhu dopravní kontroly, cit.: *„Rozhodná právní úprava předvídá určitou kontrolu vybraných výrobků, které jsou ze své povahy určité druhotě, jsou tedy běžně zaměnitelné a lze je identifikovat pouze prostřednictvím příslušných dokladů. V posuzované věci byl potřebným dokumentem doklad dle § 5 odst. 4 zákona o spotřebních daních. Byl-li minerální olej uvolněný do volného daňového oběhu vydán jeho vlastníkem pro dopravu z místa provozovny (z provozovny ve Voticích do skladu sypkých materiálů ve Svínkách u Soběslavi), nebyly splněny podmínky pro vydání dokladu dle odst. 2 nebo 3. Soud zde souhlasí s žalovaným i krajským soudem, že šlo-li o dopravu vybraného výrobku již uvedeného do volného daňového oběhu, nebylo místo pro vydání dokladů ve smyslu odst. 2 nebo 3 citovaného ustanovení.“* K otázce dokladování dopravy vybraných výrobků a dodatečného předkládání dokladů k nim v rámci dopravy se Nejvyšší správní soud vyslovil rovněž v rozsudku ze dne 13. 7. 2017, č. j. 4 Afs 97/2017 – 28 či v rozsudku ze dne 27. 11. 2014, č. j. 10 Afs 148/2014 – 70, který se rovněž zabýval výkladem směrnice Rady 2008/118/ES ze dne 16. prosince 2008 o obecné úpravě spotřebních daní a o zrušení směrnice 92/12/EHS; v něm uvedl: *„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.“* Nejvyšší správní soud nemá důvodu se od výše uvedených závěrů odchýlit.

[25] Nad rámec uvedeného nelze ani přehlédnout, že stěžovatel předložil celnímu úřadu jiný typ dokladu (doklad o prodeji dle § 5 odst. 3 zákona o spotřebních daních), než měl

pokračování

dopravu vybraných výrobků doprovázet (doklad o dopravě dle § 5 odst. 4 zákona o spotřebních daních); nadto, jak vyplývá ze správního spisu, doložený doklad ani nemohl ztotožnit dopravované zboží, neboť deklaroval mimo jiné odlišné množství vybraných výrobků, odlišné místo určení, jakož i odlišnou výši daně. Stěžovatel totiž dodatečně předložil doklad o prodeji podle § 5 odst. 3 zákona o spotřebních daních, který byl fakturou vystavenou k vybraným výrobkům, jež dříve stěžovatel koupil od svého dodavatele již dne 9. 10. 2014 a ve zjištěném případě dne 17. 11. 2014 jejich část následně dopravoval z areálu firmy v Liberci – Krásné Studánce na stavbu do obce Roveň u Českého Dubu za účelem spotřeby (ohřevu asfaltových směsí) v recyklerech. Je tedy zřejmé, že stěžovatel nebyl za dané situace v postavení plátce daně, nabyvatele, prodávajícího ani kupujícího, a měl tak povinnost vystavit k vybranému výrobku uvedenému do volného daňového oběhu pro uskutečňovanou dopravu vybraných výrobků pro vlastní účely doklad o dopravě podle § 5 odst. 4 zákona o spotřebních daních. Zákonem stanovená povinnost, aby vybrané výrobky byly dopravovány s patřičným dokladem, není samoučelná, ale má právě dokládat, že jsou konkrétní vybrané výrobky v konkrétním množství doprovázeny při konkrétní dopravě v rámci konkrétních soukromoprávních vztahů. Ani následné doložení dokladu by nesplňovalo zákonnou povinnost, neboť doklad následně předložený pro ztotožnění dopravy zboží nemohl mít v rámci kontrolní akce žádný význam. V tomto směru je proto i zcela bez významu námitka stěžovatele o neukončení kontroly, resp. předložení dokladu ještě v rámci kontroly. Jak vyplynulo ze spisu, kontrola byla provedena a rovněž ukončena právě dne 17. 11. 2014 bezprostředně po zastavení vozidla, kdy bylo současně zjištěno, že dopravce přepravní doklad nemá. Pokud byly následně prováděny faktické úkony spojené se zajištěním vybraných výrobků v prostorách celního úřadu (např. jejich přečerpání), nejedná se již o úkony v rámci kontroly. Předmětem těchto úkonů již nebyla kontrola vybraných výrobků.

[26] Námitky stěžovatele stran nepřiměřenosti postupu celního orgánu, potažmo žalovaného, a formálnosti jeho pochybení jsou nedůvodné. Ustanovení § 42 zákona o spotřebních daních 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. K naplnění hypotézy § 42 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních došlo tedy již samotným realizováním dopravy minerálního oleje bez současné společné dopravy dokladu. Hypotéza skutkových podstat formulovaných v § 42 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních se vztahuje ke kterémukoliv okamžiku průběhu přepravy; k jejímu naplnění je 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 míří, je pouze a jen skutečnost, že 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.

[27] Stěžovatel není v daném případě postižen za neuhrazení daně, ale právě jen za to, že dopravoval zmíněné množství minerálního oleje bez průvodního dokladu; neobstojí proto jeho argumentace, že správci daně bylo známo, že daň byla odvedena. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 3. 3. 2010, č. j. 1 Afs 12/2010 – 107: *„Propadnutí výrobků je pak sankcí za porušení zákona o spotřebních daních: stát zde trestá vlastníka předmětných výrobků podléhajících spotřební dani především za nedodržení evidenčních povinností specifikovaných v § 5, § 6 a dalších zákona o spotřebních daních. Od této sankce je však třeba odlišovat samotný vznik povinnosti daň přiznat a zaplatit: ten je totiž na případné sankci za porušení evidenčních povinností zcela nezávislý.“* Správce daně v daném případě nepochyboval o řádném zdanění minerálního oleje a nepovažoval stěžovatele za plátce spotřební daně. Je však zřejmé, že předmětný minerální olej byl v minulosti uveden do volného daňového oběhu dle některého z ustanovení § 3 písm. l) bodů 1. až 3. zákona o spotřebních daních, např. jeho výrobou či dovozem. Pokud stěžovatel namítá, že v daném případě se nejedná o uvedení minerálního oleje do volného daňového oběhu dle § 3 písm. l) bodu 4. zákona o spotřebních daních, lze s ním souhlasit. Nicméně to v daném případě žalovaný ani netvrdil; z předložené faktury ohledně nákupu minerálního oleje plyne, že spotřební daň z něj byla uhrazena, olej tedy byl uveden do volného daňového oběhu, neboť povinnost spotřební daň z něj přiznat a uhradit vzniká dle § 9 odst. 1 zákona o spotřebních daních právě jeho uvedením do volného daňového oběhu. Účelem § 3 písm. l) bodu 4. zákona o spotřebních daních je postihnout jako plátce daně ty dopravce či skladovatele, kteří dopravují či skladují výrobky, u nichž se neprokáže jejich řádné zdanění, což však není případ stěžovatele; ostatně správce daně ani nerozhodl o tom, že stěžovatel by měl být plátcem daně. Jinými slovy, zdanění vybraných výrobků je tedy zákonným důsledkem jejich propuštění do volného daňového oběhu. Napadené rozhodnutí však nepojednává o tom, zda byl předmětný minerální olej uveden do volného daňového oběhu dle § 3 písm. l) bodu 4. zákona o spotřebních daních či nikoliv. Nepřípadná je proto i argumentace stěžovatele týkající se výkladu § 3 písm. l) bodu 4. zákona o spotřebních daních. Stěžovatel si nadto poněkud protiřečí, když na jedné straně ze zmíněného ustanovení dovozuje, že minerální olej nebyl uveden do volného daňového oběhu, a na straně druhé uvádí, že minerální olej byl řádně zdaněn.

[28] Propadnutí vybraných výrobků je sankcí za nesplnění evidenční povinnosti při dopravě vybraného výrobku. Ustanovení § 42d odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních zakládá automatickou povinnost rozhodnout o propadnutí vybraných výrobků v případech, kdy s nimi bylo nakládáno některým ze způsobů podle § 42 odst. 1 a 2 citovaného zákona, což vyplývá z jeho nepodmíněné formulace *rozhodne o propadnutí*. Za výše popsaného skutkového stavu tedy správce daně, resp. žalovaný neměl jinou možnost, než postupovat tak, že rozhodl o propadnutí vybraných výrobků, neboť zákon mu možnost žádné správní úvahy nedává (viz např. rozsudek NSS ze dne 27. 2. 2013, č. j. 7 Afs 55/2012 – 23, či rozsudek ze dne 27. 11. 2014, č. j. 10 As 148/2014 – 70).

[29] Nejvyšší správní soud shledal rozsudek krajského soudu zcela v souladu se zákonem; krajský soud se přezkoumatelným způsobem vypořádal s veškerými námitkami stěžovatele, které v žalobě vznesl, řádně odůvodnil své úvahy, které je k právnímu závěru, jež přijal, vedly; nevybočil přitom ani z konstantní judikatury. Nejvyšší správní soud neshledal kasační námitky stěžovatele důvodné, proto kasační stížnost dle § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl.

pokračování

[30] O nákladech řízení rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Byť byl žalovaný v řízení úspěšný, a jinak by mu po právu náhrada nákladů řízení náležela, Nejvyšší správní soud mu ji nepřiznal, neboť mu žádné náklady přesahující jeho běžnou správní činnost nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 8. února 2019

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu