



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Barbary Pořízkové a soudců JUDr. Pavla Molka a JUDr. Radana Malíka v právní věci žalobkyně: **ASPOL BIS SPÓLKA Z OGRANICZONA ODPOWIEDZIALNOŚCIA SPÓLKA KOMANDYTOWA**, se sídlem Jablonkowa 16, Dobrzelin, Polsko, zast. Mgr. Magdalénou Poncza, advokátkou se sídlem Českobratrská 1403/2, Ostrava, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 1387/7, Praha 4, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 6. 2019, č. j. 25377-2/2019-900000-314, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě - pobočky v Olomouci ze dne 31. 3. 2020, č. j. 65 Af 23/2019 - 28,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **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. Vymezení věci

[1] Celní úřad pro Olomoucký kraj (dále jen „celní úřad“) vydal dne 16. 11. 2018 rozhodnutí č. j. 107749-4/2018-580000-6, o zajištění vybraných výrobků – minerálního oleje s označením „OLEJ SMAROWY“, kód nomenklatury 27101999 v množství 30 800 l při teplotě 15° C, přepravovaných žalobkyní jako odesílatelem z Polska odběrateli do Rakouska přes ČR. Zajištění správce daně zdůvodnil tím, že při fyzické kontrole převáženého zboží provedené dne 15. 11. 2018 na čerpací stanici v Kocourovcích bylo zjištěno, že se jedná o kapalinu, která svým zápachem a konzistencí připomíná motorovou naftu, avšak doklady, které při kontrole k vybraným výrobkům předložil řidič cisterny, nesplňovaly všechny náležitosti některého z dokladů podle § 5 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o spotřebních daních“), konkrétně postrádaly údaj o výši spotřební daně celkem ani z nich nevyplývalo, že by se jednalo o vybrané výrobky oprávněně nabyté bez daně. Celní úřad proto vybrané výrobky zajistil podle § 42 odst. 1 písm. c) a odst. 3 zákona o spotřebních daních.

[2] Stěžovatelka napadla rozhodnutí o zajištění odvoláním. Žalovaný rozhodnutím ze dne 17. 6. 2019, č. j. 25377-2/2019-900000-314, pouze nahradil odkaz na § 42 odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních odkazem na jeho odst. 1 písm. b), jinak nechal rozhodnutí beze změn.

[3] Žalobkyně podala proti rozhodnutí o odvolání žalobu, kterou zamítl Krajský soud v Ostravě - pobočka v Olomouci (dále jen „krajský soud“) rozsudkem ze dne 31. 3. 2020. Konstatoval, že napadené rozhodnutí není nepřezkoumatelné pro namítanou absenci uvedení porušeného ustanovení zákona. Již celní úřad na straně 3 svého rozhodnutí uvedl, že v dokladech předložených řidičem scházel údaj o výši spotřební daně celkem. Na toto zdůvodnění odkázal žalovaný na str. 4 svého rozhodnutí a zopakoval, které údaje o přepravovaných výrobcích byly z dokladů seznatelné a které nikoli. Z rozhodnutí žalovaného plynulo, že se jednalo o vybrané výrobky ve volném daňovém oběhu ve smyslu § 3 písm. k) bod 4 zákona o spotřebních daních. Podle něj jsou vybrané výrobky přepravované bez dokladů o nabytí oprávněně za ceny bez daně zbožím v režimu volného daňového oběhu, které podléhá spotřební dani. Pro účinnost celních kontrol přepravovaných vybraných výrobků předvídá § 5 odst. 6 zákona o spotřebních daních jejich přepravu pouze v doprovodu předepsaného dokladu. Krajský soud z obsahu správního spisu zjistil, že žádný z dokladů, které přepravovaný minerální olej doprovázely, není dokladem o oprávněném nabytí minerálního oleje za ceny bez daně, a tudíž na vybrané výrobky celní úřad oprávněně pohlížel jako na vybrané výrobky ve volném daňovém oběhu, které lze dopravovat pouze s daňovým dokladem, s dokladem o prodeji, či s dokladem o dopravě, jejichž obligatorní náležitostí je dle § 5 odst. 2 až 4 a § 51 zákona o spotřebních daních vždy také údaj o výši spotřební daně celkem. Tento údaj postrádal i „dokument handlowy“, na nějž žalobkyně v žalobě odkázala. Zajištění vybraných výrobků nebylo v daném případě nepřiměřeným zásahem do práv žalobkyně. Smyslem zajištění je totiž pouze dočasné omezení dispozice s vybranými výrobky do doby, než bude vyjasněno, zda s nimi bylo skutečně nakládáno v rozporu se zákonem. Z obsahu rozhodnutí celního úřadu ani žalovaného nevyplývá, že by byl přepravci zajištěn také dopravní prostředek, naopak z úředního záznamu ze dne 16. 11. 2018 je zjevné, že byl zadržený dopravní prostředek vrácen řidiči vozidla.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření ke kasační stížnosti

[4] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností, z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[5] Vytkla krajskému soudu, že pominul fakt, že vybrané výrobky uvedené do volného daňového oběhu v jiném členském státě Evropské unie a dopravované přes daňové území ČR pro účely podnikání lze dopravovat se zjednodušeným průvodním dokladem. Náležitosti zjednodušeného průvodního dokladu jsou stanoveny v nařízení Komise (EHS) č. 3649/92 ze dne 17. prosince 1992 o zjednodušeném průvodním dokladu pro pohyb výrobků podléhajících spotřební dani, které byly uvolněny ke spotřebě v odesílajícím členském státě, uvnitř Společenství (dále jen „nařízení“). Řidič dopravce předal celnímu úřadu při kontrole mimo jiné „dokument handlowy“, který obsahoval všechny náležitosti

pokračování

zjednodušeného průvodního dokladu kromě uvedení příslušného celního orgánu země určení. Krajský soud však tuto skutečnost zcela pominul a omezil se na konstatování, že zboží bylo přepravováno bez dokladů o nabytí přepravovaných vybraných výrobků oprávněně za ceny bez daně a že přepravce byl povinen předložit doklady dle § 5 zákona o spotřebních daních. Tento formalistický přístup vede k tomu, že stěžovatelka může být za toto drobné formální pochybení potrestána nepřiměřeným trestem v podobě propadnutí zajištěného zboží v hodnotě několika set tisíc korun.

[6] Bude-li celní úřad trvat na důsledném dodržování těchto ryze formálních požadavků, pak nastane absurdní situace, neboť doklady dle polského práva neobsahují k vyplnění kolonku o celním úřadě v místě určení a za tento nedostatek je daňový subjekt trestán tím, že mu je zboží nejen zajištěno, ale rovněž mu hrozí sankce v podobě propadnutí zajištěného zboží. Takový postup odporuje zásadě šetření práv daňového subjektu a jeho nezatěžování zbytečnými náklady podle § 5 odst. 3 a § 7 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů. Postup celního úřadu, žalovaného a krajského soudu je tudíž nezákonný z důvodu rozporu s principem proporcionality. ČR navíc ani nebyla cílovou destinací, a je tudíž absurdní, pokud jsou požadavky českého práva na doklady při přepravě odlišné od polských, přestože by měly být tyto úpravy harmonizovány. Pokud by přeprava probíhala z Polska do Rakouska přes Slovensko, byla by souladná se zákonem. Stěžovatelka ponechala na zvážení soudu, zda nepoložit Soudnímu dvoru Evropské unie předběžnou otázku, zda svým postupem neporušují české orgány zásadu volného pohybu zboží v rámci Evropské unie.

[7] Navrhla, aby byl rozsudek krajského soudu zrušen a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení, případně aby byla zrušena i rozhodnutí celních orgánů obou stupňů.

[8] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti připomněl, že v projednávané věci byl zajištěn OLEJ SMAROWY, tj. minerální olej uvedený pod kódem nomenklatury 27101999, který podle § 45 odst. 3 písm. d) zákona o spotřebních daních patří mezi vybrané výrobky. Každou dopravu vybraných výrobků, u nichž se neprokáže způsob jejich nabytí oprávněně bez daně či to, že se jedná o výrobky zdaněné, je třeba považovat podle § 3 písm. k) bod 4 zákona o spotřebních daních za uvedení do volného daňového oběhu. Jestliže chce daňový subjekt využít možnosti nabýt vybrané výrobky oprávněně bez daně, musí být schopný tuto skutečnost při kontrole také doložit. Proto měla být doprava tohoto minerálního oleje doprovázena buď dokladem prokazujícím jeho zdanění nebo dokladem či dokumentací prokazující jeho nedaňový účel použití tj. skutečnost, že nebude nabízen k prodeji nebo používán pro pohon motorů, pro výrobu tepla nebo pro výrobu směsí uvedených v § 45 odst. 2 zákona o spotřebních daních. Žádný z těchto dokladů však celnímu úřadu při místním šetření předložen nebyl. V dokladech předložených řidičem dopravního prostředku E. K. sice bylo uvedeno, o jaký vybraný výrobek se jedná, jaký je jeho kód nomenklatury a v jakém množství je převážen, avšak doklady neobsahovaly všechny náležitosti některého z dokladů podle § 5 zákona o spotřebních daních, neboť chyběl údaj o výši spotřební daně celkem, ani z nich nevyplývalo, že by byly zajištěné vybrané výrobky oprávněně nabyté bez daně.

[9] K námitce, že při dopravě měl být předložen zjednodušený průvodní doklad dle § 30 zákona o spotřebních daních, nikoli doklad dle § 5 zákona o spotřebních daních, žalovaný poukázal na znění čl. 20 směrnice Rady 2003/96/ES ze dne 27. října 2003, kterou se mění struktura rámcových předpisů Společenství o zdanění energetických produktů a elektřiny, ve znění pozdějších předpisů ve spojení se Směrnicí Rady 2008/118/ES ze dne 16. prosince 2008 o obecné úpravě spotřebních daní a o zrušení směrnice 92/12/EHS, ve znění pozdějších předpisů. Dle této úpravy je minerální olej pod kódem nomenklatury 27101999 vyloučen z působnosti shora uvedených směrnic za podmínky jeho použití pro jiné účely než jako pohonné hmoty nebo paliva. Jedná-li se u minerálního oleje dopravovaného mezi členskými státy o nedaňový účel použití, zjednodušený průvodní doklad není vyžadován a odesílající členský stát jej nevystavuje. To však neznamená, že vybrané výrobky pod kódem nomenklatury 27101999 je možné přes daňové území ČR dopravovat bez jakéhokoli dokladu. Stěžovatelce tedy nelze vytýkat, že při dopravě nepředložila zjednodušený průvodní doklad, zároveň však nelze akceptovat její tvrzení, že „dokument handlowy“ předložený řidičem při místním šetření splňoval náležitosti zjednodušeného průvodního dokladu vyjma uvedení příslušného orgánu země určení. Při místním šetření nebyl předložen řádně vyplněný vzor zjednodušeného průvodního dokladu podle nařízení. To stanoví, že jako zjednodušený průvodní doklad může být použita i obchodní dokumentace, např. faktury, dodací listy, ložné listy atd., pokud obsahuje stejné údaje jako vzor uvedený v příloze, a že povaha údaje je označena číslem odpovídajícím příslušnému číslu kolonky uvedeného vzoru a tato dokumentace je zřetelně označena „zjednodušený průvodní doklad pro účely daňové kontroly (výrobky podléhající spotřební dani)“. V posuzovaném případě nedošlo ke splnění těchto podmínek. Předložená obchodní dokumentace neobsahovala údaj o celním úřadě určení (kolonka č. 3), číslo jednací a datum prohlášení (kolonka č. 6) a fakturovanou cenu nebo hodnotu (kolonka č. 13), což jsou podstatné náležitosti zjednodušeného průvodního dokladu. Z dokumentace neplyne ani to, že by jednotlivé údaje nahrazující údaje ve zjednodušeném průvodním dokladu byly označeny příslušnými čísly a že by byly zřetelně označeny „zjednodušený průvodní doklad pro účely daňové kontroly (výrobky podléhající spotřební dani)“. Ani dokumentace předložená řidičem E. K. při místním šetření, včetně dokladu „dokument handlowy“ DH 01/14/11/2018, tedy nenahradila zjednodušený průvodní doklad. Žalovaný navrhl, aby byla kasační stížnost zamítnuta.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[10] Nejvyšší správní soud (dále též „NSS“) posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[11] Svou první kasační námitkou stěžovatelka tvrdila, že jí předložené doklady, konkrétně „dokument handlowy“, splňovaly požadavky na zjednodušený průvodní doklad podle § 30 zákona o spotřebních daních v návaznosti na požadavky uvedené v nařízení. Takovou námitku však vůbec nevznesla v řízení před krajským soudem, tudíž je nepřípustná podle § 104 odst. 4 s. ř. s.: *Kasační stížnost není přípustná, opírá-li se jen o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103, nebo o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl.*

pokračování

[12] V této námitce sice cituje bod 10. rozsudku krajského soudu, ten v něm však rozebíral pouze požadavky na doklady plynoucí z § 5 zákona o spotřebních daních, zejména prokázání zdanění minerálních olejů ve smyslu jeho § 51. K tvrzení, zda „dokument handlowy“ splňoval požadavky na zjednodušený průvodní doklad podle § 30 zákona o spotřebních daních a podle nařízení, se zde však nevyjadřoval, protože stěžovatelka takovou námitku v řízení před ním nevznesla. V žalobě vznesla pouze námitku nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí žalovaného (bod 3.1 žaloby), námitku nepřiměřenosti tohoto rozhodnutí (body 3.2 až 3.5), námitku, že řidičem předložený „dokument handlowy“ obsahoval veškeré náležitosti podle § 5 zákona o spotřebních daních, kromě uvedení údajů o celním úřadě v místě určení, a že předložené doklady splňovaly všechny požadavky vyžadované polským právním řádem (body 3.6 a 3.7), a konečně námitku, že celní úřad mohl volit jiné způsoby, jak danou situaci řešit, které by ji méně zatěžovaly (body 3.8 a 3.9).

[13] Posledně uvedenou námitku zopakovala i v kasační stížnosti, v níž brojila proti tomu, že za drobné formální pochybení může být potrestána nepřiměřeným trestem v podobě propadnutí zajištěného zboží v hodnotě několika set tisíc korun. Tato námitka je sice procesně přípustná, ale mívá se s předmětem soudního přezkumu v nynějším řízení, jímž je pouze rozhodnutí o zajištění vybraných výrobků ve smyslu § 42 odst. 1 písm. b) a odst. 3 zákona o spotřebních daních, nikoli rozhodnutí o jejich propadnutí ve smyslu § 42d téhož zákona. Smysl a dopad těchto druhů rozhodnutí je odlišný, neboť rozhodnutí o zajištění vybraných výrobků má pouze dočasnou povahu, jak potvrdil NSS v rozsudku ze dne 19. 9. 2007, č. j. 9 Afs 43/2007 - 72, podle něž *„[h]lavním smyslem a účelem rozhodnutí o zajištění vybraných výrobků je tedy bezesporu dočasné omezení či znemožnění dispozice těmito výrobky“*. Nelze tedy odůvodňovat tvrzenou nepřiměřenost zajištění vybraných výrobků tím, že by na ně v budoucnu hypoteticky mohlo navázat rozhodnutí o jejich propadnutí.

[14] Stejně tak hypotetická je stěžovatelčina další úvaha, že by jí vybrané výrobky nebyly zajištěny, pokud by jejich dopravu z Polska do Rakouska uskutečňovala přes Slovensko. NSS nepřísluší posuzovat, zda by doklady, které řidič dopravce předal celnímu úřadu při místním šetření prováděném dne 15. 11. 2018, byly dostatečné z pohledu slovenského práva. Nepřísluší mu ani, aby ověřoval jejich údajnou dostatečnost z pohledu práva polského, a odlišnost těchto požadavků zůstává pouze v rovině ničím neprokázaných tvrzení stěžovatelky. Není ani namístě, aby z těchto neprokázaných odlišností NSS dovozoval jakékoli závěry, či aby kvůli nim předkládal předběžnou otázku Soudnímu dvoru EU. Stěžovatelka ostatně ani konkrétně nepoukázala, v čem konkrétně by mohl rozpor české právní úpravy s právem EU spočívat, pouze zcela obecně poukázala na to, že *„rozdíly v právních úpravách jednotlivých členských států (navíc v oblasti, která má být v rámci Evropské unie harmonizovaná) mají zásadní dopady do práv jednotlivců a vytvářejí významné překážky v rámci volného pohybu zboží.“*

[15] V žalobě i v kasační stížnosti se stěžovatelka snažila vyvolat dojem, že její pochybení je pouze důsledkem drobných formálních odlišností českých a polských dokladů, jako by šlo například o drobné odlišnosti ve formulářích. Tak tomu však nebylo. Zajištění vybraných výrobků bylo založeno na tom, že doklady předložené řidičem dopravce při místním šetření zejména neobsahovaly údaj o výši spotřební daně, ani z nich

nevyplývalo, že by se jednalo o vybrané výrobky oprávněně nabyté bez daně. Povinnost přepravovat na daňovém území ČR vybrané výrobky uvedené do volného daňového oběhu pouze s doklady prokazujícími jejich zdanění, tedy s daňovým dokladem nebo dokladem o prodeji či dokladem o dopravě vybraných výrobků do volného daňového oběhu již uvedených, vyplývá z § 5 odst. 1 zákona o spotřebních daních. Údaj o *výši spotřební daně celkem* je jednou z podstatných náležitostí dokladů podle shodného písmene d) obsaženého v § 5 odst. 2 až odst. 4 zákona o spotřebních daních. Nejde v žádném případě o požadavek čistě formální, jak NSS potvrdil například v rozsudku ze dne 15. 10. 2009, č. j. 5 Afs 95/2008 - 91, kde dovodil, že „*zákon o spotřebních daních na rozdíl od obecné právní úpravy preferuje jako důkazní prostředek k prokázání zdanění vybraných výrobků, zde tedy minerálních olejů, perfektní daňový doklad (resp. jiný zákonem specifikovaný doklad) obsahující veškeré zákonem požadované náležitosti. To ovšem na druhou stranu nelze vykládat tak, že případně chybějící či nesprávně uvedené náležitosti daňového dokladu (či jiných dokladů dle § 5 zákona o spotřebních daních) by nebylo možné za žádných okolností nahradit jiným důkazem prokazujícím zdanění vybraného výrobku. Takový výklad § 5 zákona o spotřebních daních, který by zcela vylučoval možnost přihlédnout k jiným skutečnostem a důkazům, než je daňový či jiný v tomto ustanovení uvedený doklad, a to i tehdy, pokud by tyto skutečnosti jednoznačně svědčily pro zdanění vybraných výrobků spotřební daní, by nebyl racionální a neodpovídal by smyslu ani účelu daného ustanovení, jímž je **vytvořit podmínky pro splnění povinnosti prokázat, že byly vybrané výrobky řádně zdaněny spotřební daní.***“ (zvýraznil NSS)

[16] Právě tento základní požadavek, tedy schopnost prokázat, že byly vybrané výrobky řádně zdaněny spotřební daní nebo že jsou od ní osvobozeny, řidičem předložené doklady nesplňovaly, jak správně potvrdil celní úřad, žalovaný i krajský soud.

IV. Závěr a náklady řízení

[17] Z výše uvedeného vyplývá, že napadený rozsudek krajského soudu není nezákonný z důvodů namítaných v kasační stížnosti. Proto Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl podle § 110 odst. 1 s. ř. s.

[18] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1, větu první, ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého 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. Stěžovatelka ve věci neměla úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný měl ve věci plný úspěch, proto by mu soud mohl přiznat náhradu nákladů řízení proti stěžovateli, avšak jemu žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, a proto mu je soud nepřiznává.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 29. června 2020

JUDr. Barbara Pořízková
předsedkyně senátu