



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Ondřeje Mrákoty, soudkyně Michaely Bejčkové a soudce Zdeňka Kühna v právní věci žalobkyně: **GLASSOR s. r. o.**, se sídlem Palackého 239, Liberec, zastoupené Mgr. Pavlem Vintrem, advokátem se sídlem Masarykova 621/19, Liberec, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 1387/7, Praha 4, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 4. 2017, čj. 19269/2017-900000-304.3, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 29. 1. 2019, čj. 31 Af 27/2017-88,

t a k t o :

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Celní úřad pro Královéhradecký kraj zastavil a kontroloval dne 7. 5. 2015 v 15 hodin u hraničního přechodu Náchod – Běloves nákladní vozidlo, které přepravovalo 27 911 litrů bionafty ve vlastnictví žalobkyně v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně s elektronickým průvodním dokladem podle § 25 odst. 1 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních. Řidič vozidla předložil na vyzvání stejnopis německého průvodního dokladu vztahujícího se na přepravu zboží mezi Německou spolkovou republikou a Polskem (Vratislav). Vypověděl, že dopravil náklad z Německa do Polska podle předložených dokladů a čekal tam na vykládku a další instrukce po dobu sedmi dní. Po sedmi dnech dostal telefonický příkaz, aby převezl náklad novému příjemci – české společnosti FAU, s. r. o. – do Přerova. Celní úřad nahlédl během kontroly do elektronického systému zemí Evropské unie pro přepravu a sledování výrobků

podléhajících spotřební dani (*Excise Movement and Control System*, dále jen „EMCS“) a zjistil, že i tam je v přepravním dokladu jako cílová destinace (daňový sklad) uvedena společnost v polské Vratislavi. Celní úřad zaznamenal viditelnou změnu v průvodním dokladu v systému EMCS – záměnu cílové destinace z polské společnosti na českou – v čase 16 hodin 43 minut. Jelikož řidič v době kontroly nepřeložil doklady o přepravě zboží se správnými údaji a ani v elektronickém systému nebyly při zahájení kontroly uvedeny správné údaje, zajistil celní úřad přepravovanou bionaftu včetně dopravního prostředku podle § 42 odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních rozhodnutím ze dne 12. 5. 2015.

[2] Celní úřad následně uvolnil ze zajištění nákladní vozidlo a vrátil jej polskému přepravci. Jelikož se však v řízení o zajištění vybraných výrobků prokázalo, že v době zahájení kontroly obsahoval průvodní doklad nesprávné údaje (celní úřad zjistil dožadáním příslušného německého úřadu, že změna místa dodání byla v systému EMCS provedena dne 7. 5. 2015 až v 15 hodin 21 minut), rozhodl celní úřad dne 17. 5. 2016 o propadnutí zajištěné bionafty podle § 42d odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních.

[3] Žalobkyně se proti rozhodnutí o propadnutí odvolala. Namítala, že požádala německého dodavatele bionafty o změnu údajů v systému výrazně dříve, než celní úřad zahájil kontrolu, a navíc byly nedostatky dokladů odstraněny krátce po zahájení kontroly. Neaktuální údaje v dokladu tak nelze považovat za nesprávné či nepravdivé ve smyslu § 42 zákona o spotřebních daních.

[4] Žalovaný v rozhodnutí o odvolání pouze doplnil část výroku rozhodnutí celního úřadu o informaci, že propadnutá bionafta je ve vlastnictví žalobkyně, v ostatním se však s celním úřadem ztotožnil. Právní předpisy sice umožňují změnit místo dodání vybraných výrobků během dopravy, avšak pouze při dodržení přísně stanovených pravidel. Vybrané výrobky musejí být doprovázeny doklady se správnými údaji po celou dobu dopravy. Průvodní doklad žalobkyně však těmto požadavkům nevyhověl, celní úřad proto nemohl bionaftu uvolnit ze zajištění a musel ji nechat propadnout. Soukromoprávní vztah mezi žalobkyní, odesílatelem a dopravcem se nijak nepromítá do řízení o zajištěných výrobcích, správce daně nemá v tomto řízení ani prostor pro správní uvážení.

[5] Žalobkyně se bránila proti rozhodnutí žalovaného žalobou podanou ke krajskému soudu. Tvrdila v ní, že při kontrole potřebné doklady měla, jen při zahájení místního šetření „nebyly vidět“ v systému EMCS. Propadnutí věci je neproporcionální, žalovaný podle žalobkyně nepřihlédl k její dobré víře. Celní orgány v řízení o zajištění nepřipustily zásadní důkazní prostředky, neužily správní uvážení a porušily zásadu spolupráce. Podle žalobkyně nejpozději dne 7. 5. 2015 v 15 hodin a 21 minut odpadly důvody pro zajištění, celní úřad proto nebyl oprávněn rozhodnout ani o zajištění, ani o propadnutí věci.

[6] Krajský soud v Hradci Králové žalobním námitkám nepřisvědčil a žalobu zamítl. Přiklonil se k závěru, že doklady se správnými a pravdivými údaji musejí doprovázet vybrané výrobky po celou dobu přepravy, a nemá právní význam, je-li doklad předložen dodatečně. Celní úřad neměl za dané situace jinou možnost než přepravovanou bionaftu zajistit a následně nechat propadnout. Zákon o spotřebních daních nevymezuje celnímu úřadu prostor pro správní uvážení.

II. Kasační řízení

II.A Kasační stížnost žalobkyně

[7] Žalobkyně (stěžovatelka) podala proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost. Krajský soud podle stěžovatelky nesprávně posoudil, že se na věc neuplatní zásady správního řízení. Celní úřad nepřihlédl k aktualizaci v systému EMCS v 15 hodin a 21 minut a přistupoval k věci příliš formalisticky; stěžovatelku nepřiměřeně sankcionoval a omezil ji na jejím vlastnickém právu. Žalovaný úmyslně nepřihlédl ke stěžovatelčině dobré víře o správnosti dokladů v době kontroly a k tomu, že učinila vše, co bylo v jejích silách, aby bylo zboží opatřeno veškerými potřebnými doklady. Celní orgány též odmítly připustit stěžejní důkazní prostředky (výsledek pozdějšího nahlédnutí do EMCS systému), čímž porušily zásadu součinnosti vyplývající z daňového řádu.

[8] Stěžovatelka se dále domnívá, že bylo porušeno její právo na spravedlivý proces, neboť jí krajský soud neumožnil podat repliku k vyjádření žalovaného k žalobě.

II.B Vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti

[9] Žalovaný se ztotožňuje se závěry krajského soudu a navrhuje zamítnutí kasační stížnosti. Odmítl stěžovatelčino tvrzení, že při kontrole měla potřebné doklady k přepravovanému zboží a že podala návrh na změnu cílové destinace ještě před zahájením kontroly. Upozornil, že veškeré důkazy pocházející od německého úřadu obstaraly celní orgány. Smyslem propadnutí podle § 42d odst. 1 zákona o spotřebních daních, který má být upřednostněn i před případnými fiskálními zájmy, je podle žalovaného ochrana společnosti před nedovoleným nakládáním s vybranými výrobky. Dřívější právní úprava umožňovala správní uvážení ohledně propadnutí výrobků, po novele provedené zákonem č. 95/2011 Sb. již však správní úvaha není možná. Podle žalovaného stěžovatelka nebyla ani nemohla být v dobré víře o správnosti údajů; žádné soukromoprávní pokyny, ujednání, telefonáty apod. mezi zainteresovanými subjekty nemají vliv na pravidla daná veřejnoprávními předpisy pro průvodní doklady. Stěžovatelka nemohla při vstupu na území ČR mít doklad se správnými údaji, neboť v té době takový doklad neexistoval. Žalovaný se pozastavil nad tvrzeným porušením zásady součinnosti: sdělením německých celních orgánů bylo najisto prokázáno, že údaje byly v systému EMCS změněny v 15 hodin 21 minut, stěžovatelka měla možnost se k věci a k důkazům vyjádřit, případně předložit důkazy ve svůj prospěch. Těchto práv také aktivně využívala.

II.C Replika žalobkyně

[10] Stěžovatelka v replice rozvedla, že dne 7. 5. 2015 v 9 hodin 55 minut požádala německého dodavatele (odesílatele) o provedení změny, v 11 hodin 49 minut jej opětovně urgovala. Ve 13 hodin a 39 minut dodavatel telefonicky potvrdil změnu. Platnost změny v českém systému nastala v 15 hodin 21 minut, tedy v době probíhajícího místního šetření a před zajištěním bionafty. Stěžovatelka tak byla v době zahájení kontroly důvodně přesvědčena, že má potřebné doklady k přepravovanému zboží.

II.D Duplika žalovaného

[11] Žalovaný zopakoval, že jediný zásadní doklad – elektronický průvodní doklad s údaji pro Českou republiku – „vznikl“ až dne 7. 5. 2015 v 15 hodin 21 minut. Žalovaný dále uvedl, že není rozhodný okamžik podání žádosti o změnu, ale až okamžik jejího schválení.

III. Právní hodnocení

[12] Kasační stížnost není důvodná. NSS se ztotožňuje se způsobem, jakým věci posoudil žalovaný a krajský soud.

[13] Podle § 42 odst. 1 zákona o spotřebních daních

správce daně zajistí vybrané výrobky, popřípadě i dopravní prostředek, který je dopravuje, jestliže zjistí, že

a) vybrané výrobky jsou dopravovány bez dokladu uvedeného v § 6, 27 a 27c, 30, 51, 100 nebo 100a s výjimkou uvedenou v § 50 odst. 8,

b) vybrané výrobky jsou dopravovány bez dokladu uvedeného v § 5,

c) údaje uvedené na dokladu podle písmene a) nebo b) jsou nesprávné nebo nepravdivé,
nebo

d) doklad uvedený v písmenu a) nebo b) je pozměněný nebo padělaný.

[14] Podle §42c odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních *správce daně rozhodne o uvolnění zajištěných vybraných výrobků, pokud s nimi nebylo nakládáno způsoby uvedenými v § 42 odst. 1 nebo 2. Pokud správce daně nerozhodne o uvolnění vybraných výrobků nebo dopravního prostředku, rozhodne o jejich propadnutí v případě, že je vlastník těchto výrobků nebo dopravního prostředku znám* [§ 42d odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních].

[15] V nyní posuzované věci byla bionafta dopravována v režimu podmíněného osvobození od daně s dokladem podle § 27 zákona o spotřebních daních, celní úřad ji zajistil podle § 42 odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních a následně rozhodl o jejím propadnutí. Hlavní spornou otázkou je, zda byla bionafta dopravována s dokladem s nepravdivými údaji a zda měl celní úřad na základě toho rozhodnout o jejím propadnutí.

[16] Ze správního spisu vyplývají tyto skutečnosti rozhodné pro právní posouzení věci:

- Polský přepravce převezl náklad minerálních olejů (27 911 litrů bionafty) ve stěžovatčíně vlastnictví z Německa nejprve do Polska s řádným německým elektronickým průvodním dokladem (e-VD, česky e-AD). Doprava byla zahájena dne 29. 4. 2015, doba přepravy byla podle dokladu určena v délce pěti dnů. Jakmile řidič dopravil náklad do Polska, vyčkával na další instrukce od zaměstnavatele. Po sedmi dnech dostal řidič telefonický příkaz převézt náklad novému příjemci, české společnosti FAU, do Přerova.
- Dne 7. 5. 2015 v 15 hodin u hraničního přechodu Náchod – Běloves zahájil celní úřad kontrolu nákladního vozidla s bionaftou. Řidič při kontrole předložil stejnopis e-AD vztahujícího se na dopravu z Německa do Polska, totožný doklad byl rovněž v systému EMCS. Celní úřad zjistil změnu příjemce nákladu (z polské společnosti na českou) v e-AD v systému EMCS až v 16 hodin 43 minut.

pokračování

- Během řízení o zajištění vybraných výrobků požádal celní úřad prostřednictvím českého Národního styčného úřadu (*Excise Liaison Office*, dále jen „ELO“, v ČR jím je odborný útvar Generálního ředitelství cel, oddělení 232) německý ELO, aby mu sdělil skutečnosti významné pro řízení, zejména zda odesílatelka a dodavatelka vybraných výrobků (německá společnost Louis Dreyfus Commodities Wittenberg GmbH) provedla v německém EMCS změny související se změnou místa dodání, jak a kdy byla změna zapsána do systému EMCS, zda a kdy systém EMCS změnu akceptoval, kdy byla změna v systému viditelná pro zemi odeslání a pro zemi určení.
- Německý ELO potvrdil, že změnu místa dodání (na Přerov) a příjemce (na českou společnost FAU) provedla německá odesílatelka, a to dne 7. 5. 2015 v 15 hodin 21 minut. Zpráva o tom byla předložena německému úřadu, odesílatelce a polskému úřadu. Změněný e-AD byl předložen českým úřadům a českému příjemci rovněž v 15 hodin 21 minut. České úřady vznesly dotaz na stav v 16 hodin 30 minut a také v 16 hodin 43 minut. Podle německého ELO *„není jasné, kdy byla uvedena procedura pro české úřady viditelná v českém systému EMCS, ale platnost v rámci českého systému začala v 15:21 hod. (...) Podle dat v EMCS byl změněný e-AD předložen českému příjemci a českým úřadům v 15:21 hod. Změna místa dodání byla v rámci EMCS systému viditelná v Německu a v Polsku v tutéž dobu“*.
- Německý ELO dále uvedl: *„Změnu místa dodání provozovatel potvrdil automatickým e-mailem v 15:22 hod. O události jsme byli informováni odesílatelem cestou e-mailu dne 21. 5. 2015. Nejprve byla provedena změna v dodání, poté byl náklad zajištěn za českou hranicí.“*

III.A Okamžik změny místa dodání a příjemce

[17] Stěžovatelčina stěžejní argumentace se týká okamžiku, k jakému byla provedena změna místa dodání a příjemce přepravované bionafty, a právních důsledků této změny.

[18] Úpravu pravidel pro přepravu vybraných výrobků podléhajících spotřební dani v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně obsahuje kromě zákona o spotřebních daních také směrnice Rady 2008/118/ES ze dne 16. prosince 2008 o obecné úpravě spotřebních daní a o zrušení směrnice 92/12/EHS a nařízení Komise (ES) č. 684/2009 ze dne 24. července 2009, kterým se provádí směrnice Rady 2008/118/ES, pokud jde o elektronické postupy pro přepravu zboží podléhajícího spotřební dani v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně.

[19] Podle článku 21 odst. 1 směrnice 2008/118/ES se přeprava zboží podléhajícího spotřební dani považuje za uskutečňovanou v režimu s podmíněným osvobozením od daně *pouze v případě, že se uskutečňuje za použití elektronického správního dokladu zpracovaného podle odstavců 2 a 3*. Odstavce 2 a 3 popisují, že odesílatel předloží příslušným orgánům členského státu odeslání návrh elektronického správního dokladu pomocí elektronického systému. Příslušné orgány členského státu odeslání elektronicky ověří údaje v návrhu elektronického správního dokladu. Nejsou-li tyto údaje správné, neprodleně o tom vyrozumí odesílatele. Jsou-li tyto údaje správné, příslušné orgány členského státu odeslání přidělí dokumentu specifický správní referenční kód a sdělí ho odesílateli, dále neprodleně zašlou elektronický správní doklad příslušným orgánům členského státu určení, které jej

zašlou příjemci. Podle odst. 6 předá odesílatel osobě, která zboží podléhající spotřební dani doprovází, výtisk elektronického správního dokladu nebo jakýkoli jiný obchodní doklad, ve kterém je zřetelně uveden specifický správní referenční kód. *Tento doklad musí být k dispozici, aby mohl být příslušným orgánům na žádost předložen po celou dobu přepravy v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně.* Podle článku 3 odst. 1 nařízení č. 684/2009 musí návrh elektronického správního dokladu a elektronický správní doklad, kterému byl přidělen správní referenční kód, splňovat požadavky uvedené v tabulce 1 přílohy I tohoto nařízení, tedy musí mimo jiné obsahovat konkrétní údaje o příjemci, místu dodání a době přepravy.

[20] Podle § 27 odst. 7 zákona o spotřebních daních může odesílatel v průběhu dopravy vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od daně změnit příjemce nebo místo ukončení dopravy, a to postupem uvedeným v nařízení č. 684/2009 (konkrétně v článku 5 nařízení). Postup spočívá v tom, že odesílatel vyplní pole návrhu zprávy o změně místa určení a předá jej příslušným orgánům členského státu odeslání. Příslušné orgány členského státu odeslání elektronicky ověří údaje uvedené v návrhu zprávy o změně místa určení. Jsou-li tyto údaje správné, příslušné orgány členského státu odeslání a) připojí ke zprávě o změně místa určení datum a čas ověření, pořadové číslo a vyrozumění o tom odesílatele; b) aktualizují původní elektronický správní doklad podle údajů ve zprávě o změně místa určení. Příslušné orgány členského státu odeslání rovněž neprodleně zašlou aktualizovaný elektronický doklad příslušným orgánům nového členského státu určení, které jej následně zašlou novému příjemci. Obsahuje-li aktualizace změnu členského státu určení, příslušné orgány členského státu odeslání zašlou zprávu o změně místa určení příslušným orgánům členského státu určení uvedeného v původním elektronickém správním dokladu.

[21] Právní předpisy tak stanovují přísné podmínky pro přepravu vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od daně a určují k tomu zúčastněným subjektům podrobný závazný postup. Odpovídá to povaze režimu podmíněného osvobození od daně, který má usnadnit volný pohyb vybraných výrobků, současně však bránit riziku daňových úniků přísným administrativním dohledem. Z citované právní úpravy vyplývá, že vybrané výrobky musejí být doprovázeny řádným dokladem po celou dobu dopravy. Zákon, respektive evropské předpisy, sice umožňují, aby odesílatel během dopravy vybraných výrobků změnil příjemce nebo místo ukončení dopravy, opět k tomu však stanovují jasný postup. Požadavek, aby byly vybrané výrobky přepravovány po celou dobu pouze za doprovodu řádně *zpracovaného* elektronického správního dokladu, zůstává i při změně údajů v dokladech nedotčen. K platné změně místa určení je třeba, aby orgány odesílajícího státu nejprve ověřily údaje v návrhu zprávy o změně místa určení, následně aktualizovaly původní elektronický správní doklad o nové údaje a dále neprodleně zaslaly aktualizovaný doklad orgánům nového členského státu určení. Bez toho nelze řádně dopravovat vybrané výrobky na nové místo určení ani novému příjemci.

[22] V nyní řešené věci má NSS ze skutečností shrnutých v bodě [16] tohoto rozsudku za prokázané, že e-AD vztahující se k propadnutému nákladu bionafy byl platně aktualizován s místem určení v Přerově a příjemkyní českou společností FAU v 15 hodin 21 minut. Do té doby byl v systému EMCS původní doklad e-AD ze dne 29. 4. 2015 s místem určení v polské Vratislavi a dobou dopravy 5 dnů. Stěžovatelčino tvrzení v bodě

pokračování

21 kasační stížnosti, že v době kontroly měla potřebné doklady k přepravovanému zboží, které pouze nebyly v systému EMCS při zahájení místního šetření viditelné, je zavádějící a neodpovídá skutečnosti. Věta německého ELO v přípisu ze dne 5. 11. 2015, podle níž *„byla nejprve provedena změna v dodání, poté byl náklad zajištěn za českou hranicí“* je formulována (nebo přeložena) poněkud nešťastně, ovšem v kombinaci s ostatními informacemi plynoucími dokonce z téhož přípisu nemá žádnou výpovědní hodnotu. Ani z ní nevyplývá, že by bylo místo dodání změněno předtím, než celní úřad zahájil kontrolu. Ve větě v odůvodnění žalovaného (*„o skutečnosti, že odesílatel podal návrh na změnu ještě před zahájením kontroly hlídkou CÚ, není podle GŘC pochyb“*), je zjevný omyl, žalovaný nepochybně zamýšlel vyjádřit opak. Stěžovatelka v době zahájení kontroly v 15 hodin nemohla mít potřebné doklady, stejně tak nemohl být aktualizovaný doklad viditelný v systému EMCS při zahájení místního šetření: v té době totiž ve změněné podobě ještě neexistoval.

[23] NSS se ztotožňuje se žalovaným i s krajským soudem v tom, že stěžovatelčina komunikace s německým dodavatelem (odesílatelem) předtím, než byla provedena změna v e-AD, je z hlediska veřejnoprávních předpisů bez významu. Rozhodný je pouze okamžik, kdy byl změněný e-AD schválený německými úřady předložen českým celním úřadům, a to bylo podle údajů v systému v 15 hodin 21 minut.

[24] Stěžovatelka vytýká žalovanému a krajskému soudu, že nepřihlédli k aktualizaci systému EMCS v 15 hodin 21 minut v průběhu kontroly prováděné celním úřadem, tedy předtím, než byl náklad bionafty zajištěn.

[25] NSS předně uvádí, že v tento čas nebyl aktualizován systém, ale byl platně změněn e-AD k přepravovanému nákladu. NSS ve věci, v níž celní úřady rozhodly o propadnutí vybraných výrobků dopravovaných bez zjednodušeného průvodního dokladu podle § 30 odst. 2 zákona o spotřebních daních, vyslovil, že *„hypotéza skutkových podstat formulovaných v § 42 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních se vztahuje ke kterémukoliv okamžiku průběhu přepravy“* a že *„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 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“* (bod 34 rozsudku ze dne 27. 11. 2014, čj. 10 Afs 148/2014-70). Tyto závěry lze vztáhnout i na § 42 odst. 1 písm. c). Platí tedy, že vybrané výrobky musejí být po celou dobu přepravovány spolu s doklady se správnými a pravdivými údaji, což ostatně vyplývá i z evropských předpisů, a hypotéza skutkové podstaty podle § 42 odst. 1 písm. c) je naplněna, pokud jsou vybrané výrobky přepravovány s dokladem s nesprávnými či nepravdivými údaji v *kterémkoli* okamžiku dopravy. V nyní posuzované věci byla hypotéza skutkové podstaty nepochybně naplněna: náklad bionafty byl přepravován s dokladem s nepravdivými údaji od chvíle, kdy vyjel z Vratislavi, až do 15 hodin 21 minut.

[26] Krom toho NSS připomíná, že v této věci rozhodně nešlo jen o nějakou drobnou formální nesrovnalost a o to, že by se celní orgány snažily stěžovatelku (resp. jejího dopravce) „nachytat“ na minutových rozdílech při jinak bezvadně prováděné přepravě

vybraných výrobků. Stačí uvést, že na původním dokladu byla vyznačena doba přepravy pět dnů; tato doba uplynula dne 4. 5. 2015, tj. tři dny předtím, než bylo nákladní vozidlo zastaveno ke kontrole na českém území.

III.B Proporcionalita a správní uvážení při ukládání propadnutí vybraných výrobků

[27] Stěžovatelka dále namítá, že celní orgány rozhodly pouze na základě formálně zjištěného stavu věci, propadnutím věci ji nepřiměřeně sankcionovaly a omezily na vlastnickém právu, nepřihlédly k její dobré víře o správnosti dokladů v době kontroly a k tomu, že učinila vše, co bylo v jejích silách, aby bylo zboží opatřeno veškerými potřebnými doklady.

[28] Ani těmito námitkám NSS nepřisvědčil. Sankce za nedodržení povinností při přepravě vybraných výrobků nevyplývají z evropských předpisů, ale stanovují si je samy členské státy. Český zákonodárce zvolil formu propadnutí těchto výrobků a po novele zákona o spotřebních daních provedené zákonem č. 95/2011 Sb., která nabyla účinnosti dne 1. 1. 2012, neponechal celním orgánům žádný prostor pro správní uvážení. Po další novelizaci zákona o spotřebních daních zákonem č. 315/2015 Sb. (účinným od 1. 1. 2016) umožňuje právní úprava správci daně uvolnit zajištěné vybrané výrobky, které byly dopravovány s dokladem s nesprávnými nebo nepravdivými údaji, pokud účastník řízení prokáže jejich zdanění nebo oprávněné nabytí bez daně [srov. § 42c odst. 1 písm. b)]. To však nebyl stěžovatelčin případ, neboť vybrané výrobky byly přepravovány v režimu podmíněného osvobození od daně a nebyly zdaněny v České republice. Zjistil-li tedy celní orgán, že vybrané výrobky byly přepravovány s dokladem s nesprávnými či nepravdivými údaji, neměl jinou možnost než postupovat podle zákona a nechat zajištěnou bionaftu propadnout.

[29] NSS opakovaně judikuje, že účelem zajištění výrobků je omezit kontrolované osobě či vlastníkovu dispozice s nimi do 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 spotřebních daních: stát zde trestá vlastníka výrobků podléhajících spotřební dani především za nedodržení evidenčních povinností (srov. např. rozsudek ze dne 3. 3. 2010, čj. 1 Afs 12/2010-107, č. 2054/2010 Sb. NSS). Řízení o zajištění a propadnutí vybraných výrobků je nezávislé na daňovém vyměřovacím řízení. Doprava výrobků v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně je poněkud specifickou situací, ovšem právě s ohledem na zvláštnosti tohoto režimu je třeba o to důsledněji dbát na plnění evidenčních povinností. Na jedné straně má tento režim umožnit a usnadnit dopravu vybraných výrobků mezi členskými státy tím, že odkládá povinnost přiznat nebo zjistit, vyměřit a zaplatit daň až do dne uvedení vybraných výrobků do volného daňového oběhu; zároveň má však zajistit, aby pohyb nezdaněného zboží byl stále pod daňovým dohledem (blíže viz body 23–25 rozsudku NSS ze dne 1. 11. 2019, čj. 9 Afs 218/2019-38, č. 3953/2020 Sb. NSS). K tomu má sloužit celý systém EMCS, který ovšem může fungovat pouze za předpokladu, že reálný pohyb vybraných výrobků bude odpovídat pohybu, který byl ohlášen prostřednictvím elektronických průvodních dokladů (e-AD), neboť jediné tak mohou celní orgány jednotlivých členských států vědět, kde se vybrané výrobky právě nacházejí, a případně je také zkontrolovat (bod 40 citovaného rozsudku). Jelikož skutečná cesta vybraných výrobků neodpovídala po celou

pokračování

dobu dopravy deklarované cestě v systému EMCS, ztížila se tím celním orgánům (polským i českým) možnost kontroly.

[30] Postup celních orgánů a výsledek řízení nelze považovat za přehnaně formalistický. Pokud by totiž celní orgány připustily, aby bylo pozdější aktualizací e-AD zhojeno pochybení spočívající v tom, že po určitou dobu putoval náklad s e-AD s nesprávnými údaji, vytvářely by tím nebezpečný prostor pro obcházení striktních pravidel režimu dopravy (byť to nutně nemusel být stěžovatelčin případ). Kontrolovaná osoba by v okamžiku zahájení kontroly mohla dát operativně pokyn k úpravě průvodních podkladů v systému na dálku, a odstranila by tím původně nezákonný stav.

[31] NSS má pochopení pro to, že stěžovatelka podle svého přesvědčení učinila vše, co bylo v jejích silách, aby bylo zboží opatřeno veškerými potřebnými doklady, a vnímá proto propadnutí své věci jako nespravedlivý následek toho, že povinnosti při dopravě výrobků porušili primárně německý odesílatel a polský přepravce. K těmto okolnostem však celní orgány nepřihlížejí ani nemohou přihlížet. Stejně tak nemohou vzít v úvahu stěžovatelčinu předcházející bezúhonnost. NSS souhlasí s žalovaným, že stěžovatelka jako zkušená obchodnice s takto citlivou komoditou měla být obeznámena s přísnými pravidly pro její dopravu a případně se může pokusit získat náhradu škody soukromoprávní cestou.

[32] NSS neshledal v postupu celních orgánů porušení zásad daňového ani správního řízení. Celní orgány postupovaly v souladu s čl. 4 odst. 1, 2 a 3 Listiny základních práv a svobod upravujících podmínky ukládání povinností a omezení základních práv a svobod. Pro úplnost k tomu lze odkázat na nálezy Ústavního soudu ze dne 30. 7. 2013 ve věci Pl. ÚS 37/11 (tato věc se sice týkala institutu mírně odlišného – propadnutí tabákových výrobků a lihovin podle § 135d zákona o spotřebních daních – ale v podstatných rysech srovnatelného). Ústavní soud zde vyslovil, že test proporcionality se u tohoto institutu nepoužije ve své úplné formě. To plyne z povahy sankčního opatření, jehož intenzitu nelze odstupňovat: vybrané výrobky buď propadnou, nebo budou vráceny. Ústavní soud zdůraznil, že není na něm, nýbrž na orgánech rozhodujících v konkrétních věcech, aby zvážily všechny okolnosti případu – zejména to, zda přijatá sankce nezasáhla do samotné podstaty práva podnikat a zda neměla v konkrétním případě likvidační charakter. NSS zde však nic takového neshledal.

[33] NSS nerozumí stěžovatelčině námitce, že celní orgány odmítaly připustit stěžejní důkazní prostředky (výsledek pozdějšího nahlédnutí do EMCS systému), čímž porušily zásadu součinnosti. Celní úřad i žalovaný vyšli z řádně zjištěného stavu věci a vyhodnotili ho v souladu se zákonem. Stěžovatelka měla dostatečný prostor uplatnit své důkazní návrhy, což také učinila, a žalovaný se s nimi řádně vypořádal. Stěžovatelka nepředložila žádný důkaz pozdějšího nahlédnutí do systému, z podkladů obstaraných celními orgány jednoznačně vyplývá, že e-AD byl aktualizován v 15:21 hodin. To ostatně nezpochybňuje ani stěžovatelka. Spor je pouze o právní důsledky této změny.

[34] Stěžovatelčin odkaz na rozsudek NSS ze dne 11. 3. 2015, čj. 3 Afs 170/2014-35, č. 3263/2015 Sb. NSS, je nepřipadný. Rozsudek se jednak vztahuje k jiným skutkovým okolnostem, k neúčinné právní úpravě, zejména však nebere v úvahu specifika daná režimem podmíněného osvobození od daně. Ani stěžovatelka tyto odlišnosti nijak

nerozebírá a pouze obecně přejímá závěry rozsudku na svou věc. Stěžovatelčina argumentace hrozbou trestního stíhání pro přečin neodvedení daně a poplatku je mimoběžná a NSS tu neshledává žádnou souvislost s proporcionalitou rozhodnutí o propadnutí.

[35] Již žalovaný uvedl v napadeném rozhodnutí, že rozsudek NSS ze dne 10. 9. 2009, čj. 7 Afs 14/2009-77, se vztahuje k neplatné právní úpravě, stěžovatelka jím přesto marně argumentuje v kasační stížnosti.

[36] Ani odkaz na rozsudek NSS v cizinecké věci ze dne 18. 12. 2008, čj. 7 As 21/2008-101, nemůže stěžovatelce prospět. Vyplývá z něj obecný závěr, že správní uvážení lze použít pouze v případech, kdy toto oprávnění zákon správnímu orgánu přiznává, a to pouze způsobem a v mezích stanovených zákonem. Zmírňující implicitní zmocnění připadá v úvahu pouze výjimečně, a to podle povahy a podstaty příslušné právní regulace, pokud by jeho neuplatnění narušilo principy materiálního právního státu. To není stěžovatelčin případ.

[37] V rozsudku ze dne 23. 8. 2013, čj. 5 Afs 83/2012-46, č. 2925/2013 Sb. NSS, se soud zabýval prokazováním splnění podmínek osvobození podle § 64 zákona o dani z přidané hodnoty. Závěry tohoto rozsudku rovněž nemají jak přispět k nyní řešené věci.

III.C Stěžovatelčin prostor k vyjádření

[38] Stěžovatelka se domnívá, že bylo porušeno její právo na spravedlivý proces, neboť jí krajský soud neumožnil podat repliku. Žalovaný zaslal soudu své vyjádření k žalobě dne 26. 7. 2017, stěžovatelce však bylo doručeno až 21. 1. 2019. Osm dní poté vydal krajský soud rozsudek ve věci, jednání nebylo nařízeno.

[39] Ani této stěžovatelčině námitce NSS nepřisvědčil. Krajský soud zaslal stěžovatelce vyjádření žalovaného na vědomí, přestože se zpožděním téměř roku a půl, a stěžovatelka měla možnost se k němu vyjádřit (ačkoli tak mohla fakticky učinit jen v osmi dnech). Zejména však stěžovatelka netvrdí, že měla skutečně v úmyslu podat repliku a že by jí krajský soud toto právo upřel svým postupem. Nenapovídá tomu ani obsah kasační stížnosti, neboť v ní stěžovatelka nijak na vyjádření žalovaného nereaguje. NSS tedy neshledal žádné pochybení, kterým by krajský soud zasáhl do stěžovatelčiných procesních práv.

IV. Závěr a náklady řízení

[40] Stěžovatelčiny námitky nebyly důvodné, NSS proto kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[41] Stěžovatelka neměla v tomto soudním řízení ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.); žalovanému nevznikly v tomto řízení náklady nad rámec jeho běžné činnosti.

pokračování

P o u ě n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 13. října 2020

Ondřej Mrákota
předseda senátu