



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě – pobočka v Olomouci rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu Mgr. Barbory Berkové a soudců Mgr. Jiřího Gottwalda a JUDr. Michala Jantoše ve věci

žalobkyně: **P. P. – H. „CH. – B.“ E. M.**, NIP X
sídlem Ch. 6C, X S., Polská republika
zastoupena E. P., s. r. o., IČO X
sídlem S. n. 992/8, X P. 1

proti
žalovanému: **Generální ředitelství cel**
sídlem Budějovická 7, 140 96 Praha 4

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 5. 2020, č. j. 8839-2/2020-900000-314

takto:

- I. Žaloba **se zamítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

A) Vymezení věci

1. Celní úřad pro Olomoucký kraj (dále jen „správce daně“) rozhodnutím ze dne 8. 11. 2018 s odkazem na § 42 odst. 1 písm. c) a odst. 3 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních (dále jen „ZSpD“) zajistil 30 014 l lihu (množství při 20°C) společně s nákladním automobilem (tahačem) a cisternovým návěsem, v němž žalobkyně dne 7. 11. 2018 uvedený líh přepravovala mezi členskými státy EU, a to z Maďarska do Polska přes Českou republiku. Rozhodnutí odůvodnil správce daně tím, že řidičem předložený

Shodu s prvopisem potvrzuje M. N.

průvodní doklad neobsahoval všechny náležitosti zjednodušeného průvodního dokladu podle § 30 ZSpD, resp. Nařízení Komise (EHS) č. 3649/92 (dvě kolonky dokladu nebyly vyplněny vůbec a v jedné kolonce byl místo údaje o polském daňovém orgánu, kterému měla být doprava lihu předem oznámena, uveden údaj o příjemci). Současně správce daně téhož dne odebral vzorek za účelem laboratorního ověření, zda se jedná o líh denaturovaný, jak bylo v průvodním dokladu tvrzeno.

2. V navazujícím řízení o zajištěných vybraných výrobcích správce daně z výsledků zkoušek provedených postupně dvěma celně technickými laboratořemi (dále jen „CTL“) zjistil, že přepravovaný líh obsahující cca 96 % etanolu nemá parametry plně denaturovaného lihu dle Nařízení Komise (ES) č. 3199/93, o vzájemném uznávání postupů úplné denaturace lihu pro účely osvobození od spotřební daně, ve znění prováděcího Nařízení Komise (EU) č. 2017/2236, neboť vůbec neobsahuje povinný denaturační prostředek denatonium-benzoát, jehož měl obsahovat 1 g na 1 hl absolutního etanolu (dále bude soud používat v textu pro označení denatonium-benzoátu jako zkratku název „Bitrex“, což je obchodní značka, pod kterou je tato chemická látka obecně známá). Zjištění o nepravdivost údaje o plné denaturaci se dle správce daně stalo stěžejní, neboť jeho důsledky by nemohlo zvrátit ani případné zjištění, že další kolonky zjednodušeného dokladu byly vyplněny správně a pravdivě, a tudíž se v rozhodnutí o zajištění původně označenými vadami dokladu již dále nezabýval.
3. Správce daně uzavřel, že nebyly splněny podmínky pro uvolnění předmětného lihu ani dopravních prostředků ve smyslu § 42c odst. 1, 2 a 3 ZSpD, neboť na dokladu uvedený údaj o plné denaturaci lihu byl ve smyslu § 42 odst. 1 písm. c) ZSpD údajem nepravdivým, přičemž přepravovaný líh nebyl zdaněn ani oprávněně nabyt bez daně a hodnota dopravních prostředků, kterou správce daně s ohledem na jejich stáří stanovil částkou maximálně 3 mil. Kč (max. 6 mil. Kč bez ohledu na stáří vozidel), není ve zjevném nepoměru k výši daně z tohoto lihu, kterou správce daně předběžně vyčíslil na min. 8,1 mil. Kč. Dne 27. 9. 2019 správce daně proto s odkazem na § 42d odst. 1 písm. a) ZSpD rozhodl, že zajištěné vybrané výrobky včetně dopravních prostředků (vše ve vlastnictví žalobkyně) propadají a jejich vlastníkem se stává stát.
4. V záhlaví označeným rozhodnutím ze dne 11. 5. 2020 rozhodl žalovaný o odvolání žalobkyně proti rozhodnutí o propadnutí tak, že v jeho výroku nahradil v textu „*Vlastníkem zabraných vybraných výrobků se podle § 42d odst. 2 ZSpD stává stát.*“, slovo „zabraných“ slovem „propadnutých“. Jinak ponechal rozhodnutí beze změny a odvolací námítky žalobkyně shledal nedůvodnými.
5. Pro úplnost krajský soud dodává, že platebními výměry ze dne 17. 10. 2019 správce daně žalobkyni vyměřil z předmětného lihu za zdaňovací období listopad 2018 spotřební daň ve výši 8 231 370 Kč, a dále uložil žalobkyni pokutu za opožděné tvrzení daně ve výši 300 000 Kč. Rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 3. 2020 ve věci spotřební daně je předmětem řízení vedeného pod sp. zn. 60 Af 30/2020. Rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 4. 2020 ve věci pokuty je předmětem řízení vedeného pod sp. zn. 60 Af 31/2020.

B) Žaloba a řízení o ní

6. Žalobkyně se žalobou domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného. Žalobní body soud stručně shrnuje takto:

- a) došlo-li k nesprávnému provedení denaturace a tím k porušení režimu podmíněného osvobození od daně již na území Maďarska, ztratila ČR dle § 28 odst. 4 a 5 ZSpD právo vybrat spotřební daň;
 - b) správce daně měl rozhodnout o uvolnění vybraných výrobků, neboť předmětný líh s ohledem na zjištěný obsah denaturantů již nemohl být dle čl. 7 odst. 4 Směrnice Rady 2008/118/ES použit jako zboží podléhající spotřební dani, a tudíž již předmětem daně nebyl;
 - c) vydáním napadeného rozhodnutí byl porušen princip ne bis in idem ve smyslu rozsudku ESLP Zolotukhin proti Rusku, neboť žalobkyně byla dvakrát potrestána za v podstatě totožný skutek, a to jednak propadnutím vybraných výrobků a dopravních prostředků za přepravu nedenaturovaného lihu s nesprávnou dokumentací, a dále vyměřením pokuty za opožděné tvrzení daně. Jednání sice nejsou totožná, avšak jsou podobná a navazují na sebe, resp. obě jsou vyvozována z téhož protiprávního jednání a obě jsou důsledkem skutečnosti, že žalobkyně byla důvodně přesvědčena, že přepravuje líh řádně denaturovaný a s odpovídající dokumentací, který spotřební dani nepodléhá, a tudíž není povinna daňové přiznání podávat. Na případ tak dopadají závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 2. 2011, č. j. 9 As 67/2010-74. Pokud by se v řízení o uvolnění dle § 42 ZSpD ukázalo, že jediným pochybením žalobkyně byl nikoli závažný a snadno odstranitelný administrativní nedostatek v údajích na průvodním dokladu, pak by správce daně k propadnutí nepřistoupil;
 - d) žalovaný porušil zásady proporcionality, subsidiarity trestní represe a zákonnosti, neboť při ukládání trestu nezhodnotil dostatečně závažnost a okolnosti spáchání deliktu ani majetkové poměry žalobkyně ve smyslu nálezu Ústavního soudu ze dne 30. 7. 2013, sp. zn. Pl. ÚS 37/11. Propadnutí předmětného lihu a dopravních prostředků pro žalobkyni představuje finanční újmu ve výši cca 6,4 mil. Kč (hodnota lihu cca 380 tis. Kč a dopravních prostředků cca 6 mil. Kč), tj. 80 % vyměřené daně, což není úměrné závažnosti deliktu. Žalovaný měl závažnost provinění žalobkyně vztahovat k její dobré víře, že přepravuje plně denaturovaný líh, pramenící zejm. z toho, že líh nakupovala od jednoho z největších evropských producentů biolihu, jehož zaměstnanci denuraci provedli a deklarovali v protokolu, přičemž cisterna měla originální plomby prodejce, a žalobkyně používala líh pro vlastní potřebu - výrobu kapaliny do ostříkovačů a podobných výrobků. Jelikož bylo postaveno najisto, že při denuraci nepochybila žalobkyně, nýbrž společnost Pannonia, a žalobkyně netušila a nemohla tušit, že převáží líh plně nedenaturovaný, měl žalovaný s přihlédnutím k § 48 odst. 3 zákona o odpovědnosti za přestupky rozhodnout o uvolnění dopravních prostředků. Cílem právních norem je zabezpečení obyvatelstva před vstupem nebezpečného (jedovatého) etanolu na trh, žalobkyně však nechtěla distribuovat alkohol a nadto již v předmětném lihu byla obsažena dvě toxická denaturační činidla, zatímco scházel netoxický Bitrex. Ve výsledku sankce uložené žalobkyni přesahují čtyřicetinasobek hodnoty předmětného lihu (daň 8,2 mil. Kč, pokuta 0,3 mil. Kč, úroky z prodlení 1,5 mil. Kč, hodnota lihu 0,38 mil. Kč, hodnota dopravních prostředků 6 mil. Kč a náklady skladování 0,1 mil. Kč).
7. Žalovaný ve vyjádření k žalobě navrhl, aby soud žalobu zamítl, přičemž odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. K žalobním bodům uvedl, že § 28 ZSpD se vztahuje k přepravě lihu v režimu podmíněného osvobození od daně, avšak v posuzované

věci se jednalo o líh přepravovaný pro obchodní účely v režimu volného daňového oběhu, který měl být podle čl. 5 Nařízení č. 3649/92 mezi členskými státy přepravován se zjednodušeným průvodním dokladem dle § 30 ZSpD, což také byl. Dále uvedl, že se žalobkyně nemůže dovolávat přímého účinku předmětné směrnice, neboť tato byla řádně a ve stanovené lhůtě transponována do ZSpD. Vnitrostátní úpravy realizující směrnici jsou postavené na jednoduchém principu, že zdanění spotřební daní provede ten členský stát, který porušení zjistí, přičemž plátcem spotřební daně se na objektivním principu stane jakákoli osoba držící vybrané výrobky, u nichž neprokáže, že jsou určeny pro její osobní spotřebu a že jsou zdaněné, resp. oprávněně nabyté bez daně. K námitce porušení zásady ne bis in idem žalovaný uvedl, že se nejednalo se o totožné skutky, neboť právně relevantní jednání ani následky nebyly totožné a v podrobnostech odkázal na str. 35 až 39 napadeného rozhodnutí. Ve vztahu k zásadám ochrany dobré víry a legitimního očekávání odkázal na str. 31 až 35 napadeného rozhodnutí.

8. V doplnění žaloby žalobkyně zdůraznila, že čl. 7 odst. 4 Směrnice Rady 2008/118/ES byl do ZSpD implementován vadně, neboť schází část hovořící o tom, že *„pro účely této směrnice se zboží považuje za úplně zničené nebo nenahraditelně ztracené, jestliže již nemůže být použito jako zboží podléhající spotřební dani.“* Z posudku maďarských soudních znalců ze dne 24. 10. 2020 vyplývá, že obsahem předmětného lihu byly předepsané denaturanty (methylethylketon a isopropanol), které způsobují nepříjemný zápach a nelze jej zcela, popř. ekonomicky únosně odstranit, tudíž líh pro další použití ke konzumaci zcela znehodnocují, na rozdíl od Bitrexu, který je možné odstranit efektivně a levně. Dále z posudku vyplývá, že již výchozí kvalita etanolu vylučovala lidskou konzumaci, neboť se jednalo o etanol s čistotou přes 99 % získaný azotropickou destilací, což je postup, při kterém jsou využívány chemické látky, jejichž použití vylučuje lidskou spotřebu.
9. Žalovaný v reakci na repliku uvedl, že předmětná část čl. 7 odst. 4 Směrnice Rady 2008/118/ES byla implementována do § 3 písm. q) ZSpD [(dříve písm. s)], přičemž z důvodu absence Bitrexu je nedenaturovaný líh předmětem spotřební daně podle § 67 ZSpD i čl. 20 Směrnice 92/83/EHS bez ohledu na to, zda je jinými denaturanty znehodnocen pro případnou konzumaci.

C) Posouzení věci krajským soudem

10. Krajský soud přezkoumal v mezích žalobních bodů dle § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“) napadené rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Pro posouzení věci byl relevantní ZSpD ve znění účinném do 30. 6. 2020.
11. Cílem řízení o zajištěných vybraných výrobcích je podle § 42b odst. 1 ZSpD prokázání, zda s vybranými výrobky bylo nakládáno způsoby uvedenými v § 42 odst. 1 nebo 2 téhož zákona, tj. způsoby, které odůvodňovaly, resp. mohly odůvodňovat jejich zajištění, a zda zajištěný dopravní prostředek takové výrobky dopravoval. Následně v tomto řízení správce daně zkoumá, zda jsou splněny podmínky pro uvolnění zajištěných vybraných výrobků a dopravních prostředků. Pokud tomu tak je, rozhodne o jejich uvolnění, pokud ne, rozhodne podle § 42d odst. 1 ZSpD o jejich propadnutí v případě, že je vlastník těchto výrobků a dopravních prostředků znám, popř. o jejich zabránění, pokud vlastník znám není.
12. Žalobkyně sice v řízení o zajištěných vybraných výrobcích své vlastnické právo k předmětnému lihu zpochybňovala, avšak žalovaný se s jejími námitkami vypořádal a

v žalobě již tuto skutečnost žalobkyně spornou neučinila. Vlastnictví dopravních prostředků nebylo sporné nikdy. Správce daně proto rozhodl o propadnutí obojího.

13. Podmínky pro uvolnění zajištěných vybraných výrobků upravuje § 42c odst. 1 ZSpD, podle něhož *správce daně rozhodne o uvolnění zajištěných vybraných výrobků, pokud a) s nimi nebylo nakládáno způsoby uvedenými v § 42 odst. 1 nebo 2, b) vybrané výrobky, které byly dopravovány s dokladem podle § 42 odst. 1 obsahujícím nesprávné nebo nepravdivé údaje, byly zdaněny nebo byly nabyty oprávněně bez daně, nebo c) vybrané výrobky, které byly skladovány s dokladem podle § 42 odst. 2 obsahujícím nesprávné nebo nepravdivé údaje, byly zdaněny.*
14. V posuzovaném případě byly vybrané výrobky dopravovány se zjednodušeným průvodním dokladem podle § 30 ZSpD, který dle zjištění správce daně obsahoval nepravdivý údaj o plné denaturaci lihu. Tuto skutečnost žalobkyně nespochybňuje. S účinností od 1. 1. 2016 na pochybení při dopravování vybraných výrobků dopadá nejen písm. a), ale také písm. b) citovaného § 42c odst. 1 ZSpD, které umožňuje uvolnit vybrané výrobky, které sice byly dopravovány s formálně nedokonalým dokladem, ale prokázalo se, že to materiálně nevedlo k pochybení z hlediska samotného zdanění. Písm. b) citovaného § 42c odst. 1 ZSpD však umožňuje překlenout zjištění o existenci nepravdivého údaje na předepsaném dokladu a i přesto vybrané výrobky ze zajištění uvolnit, jedině za podmínky, že bude v řízení o zajištěných vybraných výrobcích prokázáno, že byly tyto vybrané výrobky řádně zdaněny nebo oprávněně nabyty bez daně. Důkazní břemeno o těchto skutečnostech přitom leží na daňovém subjektu. Žalobkyně však neprokázala ani zdanění přepravovaného lihu (dokladem uvedeným v § 5 ZSpD), ani jeho oprávněné nabytí bez daně (doklady uvedenými v § 6 ZSpD, tj. povolením k přijímání a užívání vybraných výrobků osvobozených od daně a dokladem o tom, že přepravované vybrané výrobky od daně osvobozeny jsou). Závěru správce daně o nesplnění podmínek pro uvolnění zajištěných vybraných výrobků proto nelze ničeho vytknout.
15. V žalobě přišla žalobkyně se zcela novým tvrzením o tom, že vybrané výrobky přepravovala v režimu podmíněného osvobození od daně, kterýžto porušil již prodejce na území Maďarska.
16. Dopravu vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od daně mezi členskými státy upravuje § 25 a násl. ZSpD, přičemž se jedná typicky o přepravu vybraných výrobků mezi daňovými sklady nacházejícími se v různých členských státech. V režimu podmíněného osvobození od daně mohou být přepravovány vybrané výrobky jedině s elektronickým průvodním dokladem, jehož náležitosti a způsob vytvoření v elektronickém systému jsou upraveny v § 26 a 27 ZSpD (popř. s náhradním dokladem dle § 27c ZSpD v případě, kdy je v okamžiku zahájení přepravy elektronický systém nedostupný). Zásadní specifickou náležitostí takového dokladu, jak podrobně vysvětlil žalovaný na str. 4 vyjádření k žalobě, je specifický referenční kód (tzv. ARC kód), poskytnutý příslušným orgánem členského státu odesláním.
17. Krajský soud má za to, že by žalobkyně již v okamžiku zajištění předmětného lihu sdělila, že tento přepravuje v režimu podmíněného osvobození od daně a doložila předepsané doklady toto osvědčující. To však žalobkyně neučinila, a to nejen v době zajištění, nýbrž ani v průběhu navazujícího řízení netvrdila, že vybrané výrobky přepravovala v tomto režimu, přičemž přepravě v režimu podmíněného osvobození od daně nenasvědčuje ani obsah spisu (zboží nebylo přepravováno mezi daňovými sklady a předložené doklady neobsahovaly ARC kód). Krajský soud se tudíž shoduje s žalovaným, že se jedná o zcela

nepodložené tvrzení, a tudíž je žalobní bod a) lichý, neboť § 28 odst. 4 a 5 ZSpD, jehož aplikace se jím žalobkyně dovolává, se vztahuje k přepravě lihu v režimu podmíněného osvobození od daně. Žalobkyně však přepravovala líh v režimu volného daňového oběhu. Interpretací § 28 odst. 4 a 5 ZSpD, který řeší následky porušení režimu podmíněného osvobození od daně, se proto krajský soud nezabýval.

18. Podstatou žalobního bodu b) je tvrzení žalobkyně, že předmětný líh s ohledem na prokázané množství v něm obsažených denaturantů a technologii použitou při jeho výrobě nemohl být již použit (zneužit) jako zboží podléhající spotřební dani, a tudíž měl být ve smyslu čl. 7 odst. 4 Směrnice Rady 2008/118/ES považován za úplně zničené, resp. nenahraditelně ztracené zboží, které spotřební dani nepodléhá.
19. Krajský soud uvádí, že bližší podmínky zdanění lihu stanoví § 67 a násl. ZSpD. Podle § 67 odst. 1 ZSpD je předmětem daně líh obsažený v jakýchkoli výrobcích (vyjma výrobků uvedených pod kódy nomenklatury 2203, 2204, 2205, 2206), pokud obsahují více než 1,2 % objemu etanolu. Rozhodujícím rozlišujícím kritériem pro vymezení předmětu daně jsou tedy kódy nomenklatury výrobků a objem lihu v nich. V posuzovaném případě obsahoval přepravovaný výrobek 96 % etanolu. Podle přílohy I Nařízení Rady (EHS) č. 2658/87 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku spadá výrobek obsahující 96 % etanolu pod kód 2207 bez ohledu na to, zda je v něm obsažen líh denaturován či nikoli (Kód 2207 zní: *Ethylalkohol nedenaturovaný s obsahem alkoholu 80 % obj. nebo více; ethylalkohol a ostatní destiláty, denaturované, s jakýmkoliv obsahem alkoholu*). Z uvedeného vyplývá, že podle § 67 ZSpD byl líh obsažený v přepravovaném výrobku v každém případě předmětem daně z lihu. Otázka denaturace má nicméně vliv na osvobození lihu od daně dle § 71 ZSpD. Zda se jedná o líh denaturovaný, na něhož osvobození dopadá, posuzují orgány celní správy podle kritérií uvedených v Nařízení Komise (ES) č. 3199/93. Na líh denaturovaný jiným než stanoveným denaturačním prostředkem či s menším množstvím denaturačního prostředku se podle § 67 odst. 3 ZSpD pohlíží jako na líh nedenaturovaný, v důsledku čehož se nebude moci jednat o líh osvobozený od daně. Předmětem daně však takový líh zůstává bez ohledu na jeho faktické znehodnocení pro využití k výrobě alkoholických nápojů a jiných výrobků určených k lidské spotřebě, neboť způsobilost ke konzumaci není pojmovým znakem předmětu daně z lihu. Samotný obsah denaturantů činících líh nepoživatelným tudíž nemůže vést k závěru, že se jedná o líh zničený, resp. nenahraditelně ztracený ve smyslu čl. 7 odst. 4 Směrnice Rady 2008/118/ES.
20. Důkaz znaleckým posudkem proto soud pro jeho nezpůsobilost prokázat skutečnosti relevantní pro posouzení věci neprovedl.
21. Tvrzení o vadné transpozici čl. 7 odst. 4 Směrnice Rady 2008/118/ES považuje krajský soud za nový žalobní bod, který byl v rozporu s § 71 odst. 2 s. ř. s. uplatněn až po lhůtě pro podání žaloby (ta podle § 72 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 40 odst. 1 a odst. 3 s. ř. s. uplynula dne 13. 7. 2020, avšak doplnění žaloby bylo soudu doručeno až dne 6. 11. 2020). Krajský soud tak k němu nemohl přihlídnout. Pouze pro úplnost tak krajský soud uvádí, že se zcela ztotožňuje s tvrzením žalovaného, že žalobkyni připomínaná pasáž čl. 7 odst. 4 Směrnice Rady 2008/118/ES byla do českého právního řádu řádně implementována a v rozhodném znění byla (a nadále je) převzata do výkladového § 3 písm. q) ZSpD. Žalobní bod b) je tudíž nedůvodný.

22. Krajský soud se dále zcela ztotožňuje se závěrem žalovaného, že propadnutím vybraných výrobků a zajištěných dopravních prostředků na straně jedné a uložením pokuty za nepodání daňového přiznání na straně druhé nebyla žalobkyně trestána dvakrát za totéž. V podrobnostech soud odkazuje na str. 37 až 39 žalobou napadeného rozhodnutí, v němž se žalovaný s námitkou porušení zásady *ne bis in idem* precizně vypořádal. Žalobkyně zřetelně výkladu žalovaného porozuměla a v žalobě uznala, že nedodržení evidenční povinnosti při dopravě lihu a nepodání daňového přiznání jsou rozdílná jednání a že totožné nejsou ani právně relevantní následky (porušení právem chráněných zájmů). Zdůraznila však, že jsou si oba skutky podobné a navzájem na sebe navazují a příčinou obou bylo její odůvodněné přesvědčení, že přepravovala líh od daně osvobozený, a tudíž jí nevznikla povinnost podat daňové přiznání ke spotřební dani.
23. S tímto pojetím zásady *ne bis in idem* však nelze souhlasit. Z hlediska zákazu dvojího trestání za totéž je relevantní pouze úvaha o totožnosti skutků, za něž byly jednotlivé tresty uloženy. Ta byla žalovaným provedena zcela správně. Skutek spočívající v přepravě nedenaturovaného nezdaněného lihu přes území ČR s dokumenty tvrdícími, že se jedná o líh plně denaturovaný, jímž došlo k porušení evidenční povinnosti ve vztahu k druhově určeným věcem, jež jsou řádně identifikovatelné právě jen odpovídajícím daňovým dokladem, a skutek spočívající v nepodání daňového přiznání ve stanovené lhůtě, jímž došlo k porušení zájmu státu na řádném a včasném výběru daní, nejsou totožné, neboť nemají totožné právně relevantní jednání ani následky. Oba skutky se od sebe navzájem liší v podstatných prvcích a v podstatných okolnostech obou skutků nepanuje ani částečná shoda. Tvrzeňá dobrá víra žalobkyně v to, že převáží líh řádně denaturovaný, žádný vliv na posouzení totožnosti obou skutků nemůže mít, stejně jako neplatí, že vede-li jedna událost ke druhé, je možné je posoudit jako událost jedinou.
24. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 2. 2011, č. j. 9 As 67/2010-74, jímž žalobkyně v této souvislosti argumentovala, je pro souzenou věc zcela nepřiléhavý. Nejvyšší správní soud sice v dané věci shledal totožnost dvou skutků, avšak jednalo se zcela jiný případ, a to uložení pokuty za správní delikt podle zákona o ochraně přírody a krajiny a současně za správní delikt podle zákona o České inspekci životního prostředí, přičemž v obou rozhodnutích byl skutek popsán prakticky totožně (použití nevhodné harvestorové technologie vedoucí k ohrožení a poškození životního prostředí v lesích týmhž obviněným v témže období a na stejném místě). V nyní posuzované věci byl však skutek vedoucí k rozhodnutí o propadnutí zajištěných věcí (lihu a dopravních prostředků) a skutek vedoucí k rozhodnutí o uložení pokuty popsán správcem daně zcela odlišně. Žalobní bod c) je tudíž také zcela nedůvodný.
25. Posledním žalobním bodem označila žalobkyně sankci propadnutí zajištěného lihu a dopravních prostředků za zcela nepřiměřenou závažnosti deliktu, vytkla žalovanému nezvážení všech relevantních okolností případu, zejména její dobré víry v to, že přepravuje líh řádně denaturovaný a tím osvobozený od daně, a poukázala také na nepoměr hodnoty předmětného lihu a celkové částky, kterou musela na dani a sankcích zaplatit. Zejména se dovolávala § 48 odst. 3 zákona č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich.
26. Podle § 42d odst. 1 ZSpD *pokud správce daně nerozhodne o uvolnění vybraných výrobků nebo dopravního prostředku, rozhodne o jejich a) propadnutí v případě, že je vlastník těchto výrobků nebo dopravního prostředku znám, nebo b) zabrání v ostatních případech.*

27. Z citovaného ustanovení jednoznačně vyplývá, že správce daně nemůže libovolně „volit“ mezi jednotlivými způsoby, kterými ukončí řízení o zajištěných vybraných výrobcích, nýbrž v duchu zásady zákonnosti musí rozhodnout způsobem, který zákon pro danou situaci předvídá. Při zvažování, zda rozhodnout o propadnutí zajištěných vybraných výrobků či nikoliv, je tak dle citovaného § 42d odst. 1 ZSpD pro správce daně určujícím pouze to, zda byly či nebyly splněny podmínky § 42c ZSpD pro uvolnění těchto výrobků a zda je znám jejich vlastník. Pokud podmínky pro uvolnění zajištěných vybraných výrobků splněny nejsou a je znám jejich vlastník, správce daně o jejich propadnutí rozhodnout musí.
28. Krajský soud si je vědom skutečnosti, že dosavadní judikatura nahlíží na propadnutí nebo zabránění vybraných výrobků jako na sankci, na kterou se vztahují základní principy správního trestání. Dovídala tak, že se na rozhodování o zajištěných vybraných výrobcích vztahuje čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod týkající se časové působnosti trestněprávních norem, jakož i to, že není možné rozhodnout o propadnutí vybraných výrobků, zaniklo-li právo vyměřit spotřební daň z důvodu uplynutí prekluzivní lhůty podle § 42 odst. 11 ZSpD ve znění účinném do 30. 4. 2011 (v podrobnostech viz rozsudek ze dne 11. 3. 2015, č. j. 3 Afs 170/2014-35, č. 3263/2015 Sb. NSS). To však neznamená, že by bylo možné považovat řízení o zajištěných vybraných výrobcích za řízení o přestupku a vztáhnout na něj veškerá ustanovení zákona o odpovědnosti za přestupky. Jednání spočívající v nakládání s vybranými výrobky některým ze způsobů uvedených v § 42 odst. 1 nebo 2 není v ZSpD označeno jako přestupek (ty jsou systematicky zařazeny v části IX. ZSpD), tudíž správci daně není umožněno přihlídnout k závažnosti jednání, okolnostem, za nichž byl čin spáchán, ani k majetkovým poměrům obviněného, tj. k hlediskům vyjmenovaným v § 37 zákona o odpovědnosti za přestupky, jak se mylně domnívá žalobkyně. Nemůže přihlídnout ani k subjektivním okolnostem, jako je přesvědčení žalobkyně o tom, že převážela líh plně denaturovaný. Argumentace judikaturou vztahující se k přestupkům je tudíž zcela nepřipadná.
29. Jediný prostor pro správní uvážení a zhodnocení proporcionality sankce propadnutí, jak žalovaný správně vyložil na str. 32 napadeného rozhodnutí, vytvořil zákonodárce správci daně při rozhodování o uvolnění zajištěného dopravního prostředku v § 42c odst. 3 ZSpD, podle něhož *může* správce daně rozhodnout o uvolnění dopravního prostředku, *je-li hodnota dopravního prostředku ve zjevném nepoměru k výši daně, která měla být vyměřena z vybraných výrobků, které byly zajištěny*. V tomto jediném případě promítl zákonodárce do rozhodování v řízení o zajištěných vybraných výrobcích pravidlo o neuložení propadnutí věci užívané v rámci správního trestání (§ 48 odst. 3 zákona o odpovědnosti za přestupky).
30. Krajský soud uvádí, že správní rozhodnutí založené na správním uvážení podléhá přezkumu soudu pouze v tom směru, zda nevybočilo z mezí a hledisek stanovených zákonem, zda je v souladu s pravidly logického usuzování a zda premisy takového úsudku byly zjištěny řádným procesním postupem. Pokud tedy právní předpis předpokládá užití správního uvážení, je správní orgán povinen tuto úvahu učinit a promítnout do svého rozhodnutí tak, aby bylo přezkoumatelná ve výše naznačeném rozsahu (viz např. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2005, č. j. 6 A 25/2002-42, č. 906/2006 Sb. NSS, nebo rozsudek ze dne 30. 11. 2004, č. j. 3 As 24/2004-79, č. 739/2006 Sb. NSS). Právní úprava rozhodování o uvolnění zajištěného dopravního prostředku v sobě kombinuje užití správního uvážení a výklad neurčitého právního pojmu, kterým je „zjevný

nepoměr“ k výši daně, která měla být vyměřena z vybraných výrobků, které byly zajištěny. Neurčitým právním pojmem se rozumí pojem, jenž nelze obsahově dostatečně přesně vymezit a jeho aplikace závisí na odborném posouzení v každém jednotlivém případě. Zákodárce tak vytváří prostor veřejné správě, aby zhodnotila, zda konkrétní situace patří do rozsahu určitého neurčitěho právního pojmu, či nikoli. Při kombinaci správního uvážení a neurčitěho právního pojmu jako podmínky pro jeho užití musí správní orgán nejprve interpretovat neurčitý právní pojem a posoudit jeho naplnění v konkrétní věci. Pokud dojde k závěru, že je tento pojem naplněn, provede správní uvážení, jak mu ukládá zákon, při němž vybere některou z alternativ rozhodnutí. Naopak, není-li neurčitý právní pojem naplněn, není dán prostor pro jakoukoliv úvahu správního orgánu. (např. rozsudek NSS ze dne 28. 1. 2015, č. j. 1 Azs 200/2014-27, č. 3200/2015 Sb. NSS).

31. V posuzovaném případě správce daně popsáním způsobem postupoval, neboť uvedl, z jakých zdrojů a k jakým zjištěním o hodnotě zajištěných dopravních prostředků dospěl, následně vyčíslil pravděpodobnou výši spotřební daně, která bude ze zajištěného lihu vyměřena, a poté obě hodnoty porovnal. Správce daně tak dospěl k závěru, že hodnota zajištěných dopravních prostředků, a to dokonce ani hodnota nezohledňující jejich stáří (tj. cca 6 mil. Kč), není ve zjevném nepoměru k výši vyměřené spotřební daně (8,2 mil. Kč), neboť *„základním předpokladem zjevného nepoměru hodnoty dopravního prostředku k výši daně je pro dané účely okolnost, že hodnota dopravního prostředku převyšuje výši daně (ideálně několikanásobně)“* (viz str. 5 rozhodnutí správce daně). Správce daně tedy neurčitý právní pojem *„zjevný nepoměr“* interpretoval a v souladu s touto interpretací aplikoval tento pojem na posuzovaný případ. Žalobkyně však v žalobě nesprávnost výkladu správce daně nenamítala, pouze zcela nepřipadně porovnávala celkovou částku, kterou bude muset zaplatit, resp. o kterou přijde, s hodnotou předmětného lihu.
32. Žalobní bod d) je tudíž také nedůvodný.

D) Závěr a náklady řízení

33. Jelikož neshledal krajský soud žalobní body důvodnými, žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
34. O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., když plně procesně úspěšnému žalovanému nevznikly podle obsahu spisu v tomto soudním řízení žádné náklady přesahující jeho obvyklou úřední činnost.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **lze** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Olomouc 30. listopadu 2021

Mgr. Barbora Berková v. r.
předsedkyně senátu

