



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Jaroslavy Skoumalové a soudců Mgr. Petra Sedláka, Ph.D. a JUDr. Václava Štencla, MA v právní věci

žalobců: a) **Rodinný pivovar BERNARD a.s.**, IČ 26031809
sídlem 5. května 1, Humpolec

zastoupen JUDr. Ladislavem Břeským, advokátem
sídlem Botičská 1936/4, Nové Město, Praha 2

b) **FONTÁNA Kroměříž, spol. s r.o.**, IČ 47915544,
sídlem Kroměříž, Malý Val 1586/29

c) **Pivovar HOLBA, a.s.**, IČ 64610276,
sídlem Hanušovice, Pivovarská 261

d) **Pivovar Litovel, a.s.**, IČ 47676914,
sídlem Litovel, Palackého 934

e) **Pivovar ZUBR a.s.**, IČ 47676906,
sídlem Přerov I – Město, Komenského 3490/35

žalobci b) – e) zastoupeni JUDr. Alfrédem Šrámkem, advokátem
sídlem Českobratrská 1403/2, 702 00 Ostrava

proti

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

za účasti osoby

zúčastněné na řízení: **TRANSSPED MV s.r.o.**, IČ 26266237,
sídlem Kroměříž, Chropyšská 3759

o žalobách proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20.11.2018, č.j. 49182-4/2018-900000-314

takto:

- I. Žaloby **se zamítají**.
- II. Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení.
- IV. Osoba zúčastněná na řízení **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Žalobami podanými ke Krajskému soud v Brně dne 11. 1. 2019 (žalobce Rodinný pivovar BERNARD a.s.) a dne 18. 1. 2019 (ostatní žalobci) brojili žalobci proti shora označenému rozhodnutí, kterým žalovaný rozhodl „*o odvolání proti rozhodnutí Celního úřadu pro Zlínský kraj (dále jen „CÚ“) č. j. 34722-6/2018-640000-12 ze dne 27. 6. 2018 (dále jen „napadené rozhodnutí“), s přihlédnutím k zákonu č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o spotřebních daních“) tak, že podle § 116 odst. 1 písm. a) daňového řádu se napadené rozhodnutí mění tak, že se celý jeho výrok nahrazuje novým výrokem ve znění:*
2. „Celní úřad pro Zlínský kraj (dále jen „celní úřad“) jakožto správní orgán věcně a místně příslušný podle ust. § 6 odst. 1 písm. n), odst. 2 a § 8 odst. 1 písm. c) zákona č. 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů, a podle ust. § 1 odst. 3 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o SPD“), za použití ust. § 101, § 102 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, v řízení o zajištěných vybraných výrobcích vedeném s účastníky řízení FONTÁNA Kroměříž, spol. s r. o., sídlem Malý val 1586/29, 767 01 Kroměříž, IČ: 47915544 (dále jen „účastník FONTÁNA“), TRANSSPED MV s. r. o., sídlem Chropyšská 3759/36, 767 01 Kroměříž, IČ: 26266237 (dále jen „účastník TRANSSPED“), Pivovar ZUBR a. s., sídlem Komenského 3490/35, 750 02 Přerov - Přerov I-Město, IČ: 47676906 (dále jen „účastník Pivovar ZUBR“), Pivovar Litovel a. s., sídlem Palackého 34, 784 01 Litovel, IČ: 47676914 (dále jen „účastník Pivovar Litovel“), Pivovar HOLBA, a. s., sídlem Pivovarská 261, 788 33 Hanušovice, IČ: 64610276 (dále jen „účastník Pivovar HOLBA“) a Rodinný pivovar BERNARD a. s., sídlem 5. května 1, 396 01 Humpolec, IČ: 26031809 (dále jen „účastník Pivovar BERNARD“), **rozhodl** ve věci vybraných výrobků - piva v celkovém množství 1730 l včetně jeho obalů (KEG sudů) v množství 45 kusů, zajištěných rozhodnutím celního úřadu č. j. 32632-3/2018-640000-62 ze dne 29. 5. 2018, specifikovaných níže v tabulce (dále jen „vybrané výrobky“) **tak, že podle ust. § 42d odst. 1 písm. a) zákona o SPD ukládá propadnutí těchto vybraných výrobků (piva včetně jeho obalů)**, ve vlastnictví účastníka FONTÁNA, jakožto osoby, která toto pivo vlastní, a ve vlastnictví účastníků Pivovar ZUBR, Pivovar Litovel, Pivovar HOLBA a Pivovar BERNARD, jakožto osob, které tyto obaly vlastní, neboť bylo prokázáno, že vybrané

výrobky byly dne 27. 5. 2018 v 11:50 hod. na silnici č. I/47 u obce Bílany ve směru jízdy Hulín - Kroměříž dopravovány nákladním automobilem tovární značky Iveco, RZ: X, způsobem uvedeným v ust. § 42 odst. 1 písm. b) zákona o SPD, tzn. bez dokladu prokazujícího jejich řádné zdanění spotřební daní podle ust. § 5 zákona o SPD; vybrané výrobky jsou přitom předmětem spotřební daně podle ust. § 81 odst. 1 písm. a) zákona o SPD a byly dopravovány v množství, jež zcela zjevně není množstvím pro osobní spotřebu ve smyslu ust. § 4 odst. 5 písm. d) a odst. 6 zákona o SPD ve spojení s ust. § 32 odst. 2 zákona o SPD.

Označení vybraných výrobků	Množství vybraných výrobků	Vlastníci KEG sudů
Pivo ZUBR GRAND 4,8 % obj.	30 l (1 KEG sud o objemu 30 l)	Pivovar ZUBR
Pivo ZUBR GRAND 4,8 % obj.	100 l (2 KEG sudy o objemu 50 l)	Pivovar ZUBR
Pivo ZUBR GRADUS 5,2 % obj.	210 l (7 KEG sudů o objemu 30 l)	Pivovar ZUBR
Pivo LITOVEL ČERNÝ CITRON 4 % obj.	150 l (5 KEG sudů o objemu 30 l)	Pivovar Litovel
Pivo LITOVEL GUSTAV 6,1 % obj.	180 l (6 KEG sudů o objemu 30 l)	Pivovar Litovel
Pivo HOLBA ŠERÁK 4,7 % obj.	200 l (4 KEG sudy o objemu 50 l)	Pivovar HOLBA
Pivo HOLBA ŠERÁK 4,7 % obj.	60 l (2 KEG sudy o objemu 30 l)	Pivovar HOLBA
Pivo HOLBA PREMIUM 5,2 % obj.	150 l (3 KEG sudy o objemu 50 l)	Pivovar HOLBA
Pivo HOLBA PREMIUM 5,2 % obj.	30 l (1 KEG sud o objemu 30 l)	Pivovar HOLBA
Pivo LITOVEL MORAVAN 4,6 % obj.	150 l (3 KEG sudy o objemu 50 l)	Pivovar Litovel
Pivo LITOVEL MORAVAN 4,6 % obj.	60 l (2 KEG sudy o objemu 30 l)	Pivovar Litovel
Pivo BERNARD 3,8 % obj.	30 l (1 KEG sud o objemu 30 l)	Pivovar BERNARD
Pivo BERNARD 3,8 % obj.	200 l (4 KEG sudy o objemu 50 l)	Pivovar BERNARD
Pivo LITOVEL KVASNIČÁK 4,6 % obj.	150 l (3 KEG sudy o objemu 50 l)	Pivovar Litovel
Pivo LITOVEL KVASNIČÁK 4,6 % obj.	30 l (1 KEG sud o objemu 30 l)	Pivovar Litovel
Celkem:	1730 l	

- Podle ust. § 42d odst. 2 zákona o SPD se vlastníkem propadnutých vybraných výrobků stává stát.““

**Podání účastníků ve věci *Rodinný pivovar Bernard a.s.*
(původně sp. zn. 31Af 2/2019)**

- Žalobce Rodinný pivovar Bernard a.s.* (dále též „Bernard“) vytýkal napadenému rozhodnutí nezákonnost ze tří důvodů. Předně namítl, že žalovaný nesprávně posoudil charakter KEG sudů jako prodejního obalu, když je žalobce Bernard přesvědčen, že se jedná o obal přepravní a netvoří součást vybraného výrobku. Dále má za to, že žalovaný trestá propadnutím věci jinou osobu, než tu, která nedodržela evidenční povinnost, aniž by zkoumal otázku zavinění žalobce Bernard. Zároveň je podle žalobce Bernard dán zjevný nepoměr hodnoty obalu vybraného výrobku k výši daně, která byla jak vyměřena, tak i odvedena z vybraných výrobků, což je podle něj v rozporu se zásadou přiměřenosti.
- V podrobnostech zdůraznil s odkazem na ustanovení § 2 písm. a) bodu 3 zákona č. 477/2001 Sb., o obalech, že se v případě KEG sudu jednoznačně jedná o přepravní obal, neboť u něj převládá funkce manipulační a ochranná a vybrané výrobky byly prodávány bez jejich obalu, který byl zálohovaný. Tvrzení, že KEG sud je neoddělitelný od vybraného výrobku je zcela absurdní a nepravdivý a sám žalobce nabízel celnímu úřadu součinnost při oddělení vybraných výrobků. Podle něj vzhledem k absenci pozitivní právní úpravy zajišťování a propadnutí vybraných výrobků stran přepravních obalů je zcela vyloučeno jejich propadnutí, které je v rozporu se zásadou legality.
- V případě druhé námitky odkázal na § 48 odst. 2 zákona č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich, a na § 70 odst. 3 zákona č. 40/2009 Sb., trestního zákoníku, dle kterých lze vyslovit propadnutí věci pouze tehdy, patří-li věc pachateli. S odkazem na judikaturu tvrdí, že rozhodnutí o propadnutí zajištěných vybraných výrobků je majetkovou sankcí dle zákona o spotřebních daních a musí být vykládána shodně. Dále namítl, že žalovaný měl postupovat analogicky s judikaturou a právní úpravou otázky propadnutí dopravního prostředku ve vlastnictví jiné než kontrolované osoby.
- V případě poslední námitky v podrobnostech odkázal na výši uhrazené daně (736 Kč) a hodnotu zabavených sudů (8414 Kč).
- Žalovaný v podaném vyjádření* navrhl zamítnutí žaloby. K námitce nesprávného posouzení charakteru KEG sudu jako prodejního obalu odkázal na obsah napadeného rozhodnutí na str. 20 až 22 a k namítané absenci pozitivní právní úpravy odkázal na důvody uvedené na str. 23 a 25 napadeného rozhodnutí. I nadále je názoru, že právní úprava zajištění vybraných výrobků umožňuje zajištění vybraných výrobků včetně jejich obalů. V opačném případě by nebylo možno aplikovat zajišťovací institut „předběžného opatření“ ve smyslu zákona o spotřebních daních, neboť by bylo možno zajistit pouze vybrané výrobky - pivo, avšak bez jeho obalů, přičemž pivo by pro účely faktického zajištění muselo být (z KEG sudů) přelito do jiných obalů. Dle žalovaného není možné přepravovat/skladovat předmětné vybrané výrobky v zachované konzistenci a kvalitě mimo předmětné obaly (KEG sudy) - přelitím piva do jiného obalu by pivo bylo znehodnoceno pro účely jeho dalšího nakládání. Pokud by tomu tak nebylo, nebylo by možno realizovat zajišťovací institut „předběžného opatření“ ve smyslu zákona o spotřebních daních. Žalovaný je i nadále také názoru, že právní úprava propadnutí zajištěných vybraných výrobků předvídá propadnutí zajištěných vybraných výrobků včetně jejich obalů (piva včetně jeho obalů). Nic na tom nemůže změnit ani žalobcem

nabídnutá součinnost při oddělení vybraného výrobku od KEG sudu, jelikož napadeným rozhodnutím propadlo ve prospěch státu pivo včetně jeho obalů (předmětem porušení právních předpisů byly jednotné, od obalů neoddělitelné vybrané výrobky, jednotková balení). Pokud žalovaný v napadeném rozhodnutí zmiňuje technické či organizační prostředky k oddělení piva od KEG sudů, činí tak proto, aby vyložil, v čem spatřuje neoddělitelnost zajištěného piva v KEG sudech se nacházejícího pro účely realizace jejich zajištění při dopravě ve smyslu příslušné právní úpravy dané zákonem o spotřebních daních a pro účely jejich propadnutí podle téhož zákona.

9. K námitce trestání jiné osoby, než té, která nedodržela evidenční povinnost, bez toho aniž by zkoumal otázku zavinění žalobce, odkázal na str. 19, poslední odstavec, napadeného rozhodnutí s tím, že dle judikatury právní úprava nedává celním orgánům žádný prostor pro správní uvážení, ale za splnění zákonných podmínek musí rozhodnout o propadnutí věci. Podle žalovaného rozhodování o propadnutí zajištěných vybraných výrobků není správním uvážením, což znamená, že nelze přihlížet ani k dodatečně předloženým dokladům, ani zde není dán prostor pro úsudek o dopadu sankce na vlastníka vybraných výrobků, přičemž je nerozhodné, že žalovaný trestá propadnutím věci (KEG sudu) jinou osobu než tu, která nedodržela evidenční povinnost. Pro účely rozhodování o propadnutí zajištěného piva včetně jeho obalů dopravovaného bez dokladu uvedeného v § 5 zákona o spotřebních daních tak není rozhodné, kdo (která osoba) tento stav zavinil, resp. kdo (která osoba) se na tomto stavu podílel a případně v jakém rozsahu, ale pouze to, zda byly zajištěné vybrané výrobky (pivo včetně jeho obalu - KEG sudu) dopravovány s dokladem podle § 5 zákona o spotřebních daních.
10. V případě poslední námítky vyjádřil přesvědčení, že napadené rozhodnutí není v rozporu se zásadou proporcionality, a odkázal na str. 26 rozhodnutí s tím, že správce daně není „vázan“ správní úvahou o přiměřenosti uložené sankce, která je dikcí ust. § 42d odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních přímo vyloučena.

**Podání účastníků ve věci FONTÁNA Kroměříž, spol. s r.o., a spol.
(původně sp. zn. 31Af 5/2019)**

11. Druhou podanou žalobou brojili žalobci FONTÁNA Kroměříž, spol. s r.o. (dále též „Fontána“), Pivovar HOLBA, a.s. (dále též „Holba“), Pivovar LITOVEL a.s. (dále též „Litovel“) a Pivovar ZUBR a.s. (dále též „Zubr“) proti napadenému rozhodnutí hromadně námitkami s tím, že blíže nespécifikovali, zda se některé námitky týkají pouze určitých žalobců, nebo všech. S ohledem na to soud rekapituluje námitky tak, jak byly podány.
12. Předně žalobci souhlasili s tím, že během kontroly předmětného vozidla nebyl doložen doklad, předpokládaný ustanovením § 5 zákona o spotřebních daních, avšak ze strany žalobce Fontána byl doložen dodatečně v rámci řízení před Celním úřadem pro Zlínský kraj dodací list č. 701DL18004664 – splňující dle našeho názoru podmínky dokladu o dopravě podle ustanovení § 5 odst. 3 ZSPD – a současně tento žalobce doložil doklady o nabytí vybraných výrobků od jejich výrobce. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 6. 2015, č. j. 1 Afs 131/2015 – 38, mají za to, že žalobce Fontána mohl doložit doklady později, a mají za prokázané, že doklady existovaly v době kontroly.
13. Následně podrobně žalobci brojili proti zabavení a propadnutí KEG sudů. Odkázali na jejich charakter jako zálohovaného vratného obalu, který nikdy netvořil nedílnou součást výrobku (jednalo se o přepravní obal). Zdůraznili, že KEG sudy lze vyprázdnit vyčerpáním piva, aniž by došlo ke znehodnocení obalu nebo piva, a v té souvislosti uvedli analogii k §

42c odst. 3 zákona o spotřebních daních, neboť cena sudů převyšuje výši daně a přepravní obal stejně jako dopravní prostředek není nástrojem vyhýbání se spotřební dani. Zároveň odkázali i na ustanovení § 16 odst. 15 zákona č. 321/2004 Sb. a výkladové stanovisko Státní zemědělské a potravinářské inspekce, dle kterých je KEG sud přepravním obalem. Tentýž charakter KEG sudu dovozují žalobci i z ustanovení § 7 zákona o obalech. Tuto část žalobci uzavřeli žalobci s tím, že správce daně posoudil předmětné KEG sudy jako tzv. prodejní obal, ačkoliv se jedná o obal přepravní, netvořící jeden vlastnický celek s vybranými výrobky v nich uloženými a bylo namístě rozhodnout o uvolnění nikoliv propadnutí sudů KEG. Odkázali i na připravovanou novelu zákona o spotřebních daních, která se týká obalů zajištěných a propadlých vybraných výrobků, dle které v případě prokázání zdanění propadlých výrobků (případ žalobců) je namístě obaly výrobků vydat/uvolnit jejich vlastníkovi.

14. V závěrečné části žaloby brojili žalobci proti dílčím argumentům žalovaného a uvedli, že charakter obalů se v okamžiku jejich zajištění nezměnil a je dán jeho vlastnostmi a jsou nepochybně obalem přepravním. Úvahami o možnosti oddělení vybraných výrobků od obalů podle nich celní orgány zcela rezignovaly na plnění svých povinností, kdy není žádného rozdílu mezi zajištěním např. paliv a zajištěním vybraných výrobků – piva, kdy není důvodu zakládat nerovnost mezi těmito vybranými výrobky a je věcí státu zajistit svůj chod tak, aby bylo nedůvodně zasahováno do práv třetích osob, s tím, že, jestliže jsou schopny celní orgány přečerpávat paliva, podléhající předpisům na přepravu ADR, tak tím spíše by toto měly být schopny učinit u potravin. Dále podle žalobců měly celní orgány přihlížet k vlastnickému právu k sudům, které nebyly jakýmkoliv prostředkem pro údajné porušení daňových předpisů, a opětovně zdůraznili, že KEG sudy byly oddělitelné od propadlého výrobku a pakliže nebylo možno přepravovat vybrané výrobky mimo obaly, pak se jednalo v případě obalů o obaly přepravní a navíc meritem věci není samotné zajištění KEG sudů, ale jejich následné propadnutí jak bylo rozhodnuto napadeným rozhodnutím.
15. V *doplnění žaloby žalobci* odkázali na rozhodnutí Ústavního soudu České republiky, sp. zn. II. ÚS 819/18 ze dne 22. 2. 2019 (vracení nesporné části nadměrného odpočtu DPH) a připomenutím, že je věcí státu, jak si zajistí chod svých orgánů a pakliže jsou schopny celní orgány přečerpávat paliva z cisteren do IBC kontejnerů, pak je realizovatelné i přečerpání piva, konstatovali, že nelze, jak uvádí celní orgány, odůvodnit propadnutí KEG sudů žalobců pouze odůvodněním, že zákon o spotřebních daních nezná postup uvolnění obalů vybraných výrobků, resp. že si celní orgán „nedovede představit“ způsob oddělení vybraného výrobku od KEG sudu. Naopak byly celní orgány postupovat tak, aby do vlastnického práva žalobců nedůvodně a neúčelně nezasáhl.
16. *Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě* odkázal na vyjádření ve věci vedené u zdejšího soudu pod sp. zn. 31 Af 2/2019, zasláný spis a napadené rozhodnutí s tím, že žalobní námitky kopírují námitky odvolací. Podle žalovaného byl skutkový stav věci celními orgány zjištěn úplně, věc byla správně právně posouzena a napadená rozhodnutí správních orgánů obou stupňů nejsou nezákonná a nesprávná, jak předstřeli žalobci. Žalovaný je i nadále přesvědčen, že v posuzovaném případě nemohl rozhodnout jiným postupem a způsobem než tak, jak je uvedeno v napadeném rozhodnutí, a žalobce Litovel, Holba, Zubr, stejně jako žalobě Bernard v předcházející věci odkázal s případnou újmou na soukromoprávní řízení o náhradě škody.

17. Ve *vyjádření k doplnění žaloby* uvedl, že v případech zajištění pohonných hmot lze pohonné hmoty přečerpávat z cisteren, v nichž se pohonné hmoty nachází, do jiných vhodných obalů, např. do IBC kontejnerů, v nichž jsou pak skladovány v prostorách určených správcem daně a při uvedeném postupu je zachována konzistence a kvalita pohonných hmot přečerpávaných z cisterny do jiného vhodného obalu. V cisterně nacházející se pohonné hmoty lze tak uchovávat v zachované konzistenci a kvalitě i mimo tuto cisternu (která představuje „obal“ výrobku – pohonných hmot), např. v IBC kontejnerech. Pohonné hmoty přečerpávané z cisterny do IBC kontejnerů jsou uchovány ve stavu a v kvalitě, v jakých byly předmětem zjištěného porušení právních předpisů a uplatnění zajišťovacího institutu, což má význam pro další nakládání s nimi jak v době trvání zajištění, tak po jejich případném propadnutí. Jiná situace nastává dle žalovaného v případech zajištění piva v KEG sudech. V případech zajištění piva v KEG sudech (KEG sud tvoří „obal“ výrobku – piva) nelze dle žalovaného pivo přečerpávat z KEG sudů, v nichž se pivo nachází, do jiných vhodných obalů, v nichž by pak bylo pivo skladováno v prostorách určených správcem daně, a to proto, že při uvedeném postupu není zachována konzistence a kvalita piva přečerpávaného z KEG sudu do jiného obalu (pivo je potravinu, která po stáčení do KEG sudu může být uchovávána v zachované konzistenci a kvalitě pouze v tomto KEG sudu). Pivo v KEG sudu nelze tedy uchovávat v zachované konzistenci a kvalitě mimo tento KEG sud (který představuje „obal“ výrobku – piva), např. v jiném obalu. Pivo „přečerpávané“ z KEG sudu do jiného obalu by nebylo uchováno ve stavu a v kvalitě, v jakých bylo předmětem zjištěného porušení právních předpisů a uplatnění zajišťovacího institutu, což má význam pro další nakládání s ním jak v době trvání zajištění, tak po jeho případném propadnutí. Předmětem porušení právních předpisů jsou jednotné, od obalů (KEG sudů) neoddělitelné vybrané výrobky (pivo), jednotková balení. K otázce „oddělitelnosti“ obalu (KEG sudu) od výrobku (pivo) se žalovaný dle svého přesvědčení dostatečně vyjádřil v napadeném rozhodnutí na str. 20 až 26.
18. V *replíce k vyjádření žalovaného žalobci* opětovně odkázali na rozhodnutí Ústavního soudu České republiky, sp. zn. II. ÚS 819/18 ze dne 22. 2. 2019 s tím, že nelze, odůvodnit propadnutí KEG sudů žalobců pouze odůvodněním, že zákon o spotřebních daních nezná postup uvolnění obalů vybraných výrobků, resp. že si celní orgán „nedovede představit“ způsob oddělení vybraného výrobku od KEG sudu.
19. Ve *vyjádření k replíce žalovaný* uvedl, že je přesvědčen, že o propadnutí KEG sudů (a piva v nich obsaženého) celní orgány rozhodly na základě zákona a v jeho mezích, v souladu se zásadou zákonnosti podle § 5 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), a napadené rozhodnutí z tohoto pohledu představuje přiměřený zásah do vlastnického práva realizovaný na základě zákona. K tomu opětovně odkázal na napadené rozhodnutí a jeho závěry následně shrnul.
20. Propadlé předmětné vybrané výrobky (pivo) nelze oddělit od obalu (KEG sudu), neboť mají faktor společného znaku jednotnosti a neoddělitelnosti. Dle názoru žalovaného představovaly propadlé KEG sudy naplněné pivem jako celek předmět porušení právních předpisů, proto jako celek byly zajištěny a jako celek propadly ve prospěch státu. Žalovaný k tomu dodává, že jak pivo, tak i obal (KEG sud) mohou být samostatnou věcí v právním slova smyslu. Pokud však je KEG sud (původně samostatná věc v právním slova smyslu) naplněn pivem (původně samostatná věc v právním slova smyslu), a vznikne tak nová věc (KEG sud naplněný pivem), tak dle žalovaného vznikla nová věc v právním slova smyslu a

nelze, jak navrhuje žalobci, nově vzniklou věc (sestavající z obalu naplněného pivem) – následně od sebe (fakticky) oddělovat a vytvořit tak zpět dřívější „právní“ stav (obal a pivo jakožto samostatné věci v právním slova smyslu), který předcházel právnímu stavu vzniku vybraného výrobku např. zajištěnému ZUBR GRAND, pivo světlý ležák, 4,8 % obj., 30 l, balení (KEG sud).

II. Posouzení věci soudem

21. Krajský soud v Brně na základě včas podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.), jakož i řízení předcházející jeho vydání. Při přezkoumání napadeného rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).
22. V nyní projednávané věci rozhoduje zdejší soud již podruhé poté, co prvním rozsudkem žalobou napadené rozhodnutí zrušil z důvodu rozporu mezi rozhodnutím o zajištění vybraných výrobků a rozhodnutím o jejich propadnutí. Zdejší soud uvedl, že *„při rozhodování o propadnutí vybraných výrobků je správní orgán vázán posouzením toho, co je vybraný výrobek tak, jak jej provedl správní orgán, který rozhodl o zajištění vybraných výrobků. Spor o charakter obalu nelze v případě KEG sudů přenášet až do řízení o propadnutí vybraných výrobků, neboť zcela odlišným posouzením této otázky žalovaný naprosto změnil rozsah, v jakém přistoupil celní úřad k zajištění vybraných výrobků. V případě, že chce žalovaný posuzovat KEG sudy jako obaly prodejní, ať už z jakýchkoliv důvodů, vč. těch, které vyjevil v napadeném rozhodnutí, musí se tento jeho právní názor projevit do budoucna v rozhodnutí o zajištění vybraných výrobků. Případná změna správní praxe ale nutně musí mít dopad i do posouzení otázky účastenství na řízení a do možnosti uplatnění opravných prostředků v řízení o zajištění vybraných výrobků.“*
23. *Soud se proto v tomto případě musel postavit na stranu žalobců – pivovarů, a ve shodě s pravomocným, vykonatelným a i ve vztahu k žalovanému závazným rozhodnutím Celního úřadu pro Zlínský kraj o zajištění vybraných výrobků ze dne 30. 5. 2018, č. j. 32632-3/2018-640000-62, konstatovat, že se jedná v případě nyní v intencích této věci posuzovaných KEG sudů o obaly přepravní.*
24. *Jelikož žalovaný vycházel ze závěru, že se v případě KEG sudů jedná o obaly prodejní a v důsledku tohoto posouzení, že se jedná o jedinou prodejní jednotku a jediný vybraný výrobek, který je tvořen dvěma věcmi v odlišném vlastnictví (pivo a sud), je jeho rozhodnutí nesprávné a proto nezákonné.“*
25. Nejvyšší správní soud nicméně názor zdejšího soudu nesdílel a rozhodnutí zdejšího soudu ze dne 30. 9. 2020, č. j. 31Af 2/2019-86, zrušil rozsudkem ze dne 2. 2. 2021, č. j. 1 Afs 410/2020-31, s tím, že *„Krajský soud tak v projednávané věci v rozporu s § 75 odst. 2 s. ř. s. přezkoumal napadené rozhodnutí stěžovatele mimo rámec vznesených žalobních bodů. Nebyl přitom oprávněn sám vyhledávat možné nezákonnosti napadeného správního rozhodnutí a v jejich mezích poté posuzovat zákonnost tohoto správního aktu. Důvody, pro které bylo rozhodnutí stěžovatele zrušeno, nepředstavovaly ani výjimku z dispoziční zásady; nejednalo se tedy o důvody, ke kterým musí správní soudy přiblížit z úřední povinnosti (i nad rámec žalobních bodů).“* Kasačním rozsudkem vrátil Nejvyšší správní soud zdejšímu soudu věc k dalšímu řízení, *„v němž bude jeho povinností zabývat se dosud nevypořádanými námitkami žalobců. Především bude nezbytné zodpovědět otázku, které výrobky jsou v nyní posuzované věci předmětem spotřební daně a zda představují KEG sudy a jejich obsah jeden nedělitelný*

celek. S tím souvisí i mezi účastníky řízení sporná otázka charakteru KEG sudů, jakožto přepravního či prodejního obalu.“

26. Zároveň Nejvyšší správní soud v kasačním rozsudku uvedl: „[31] V nyní projednávané věci krajský soud na úvod právního posouzení v bodě 20 rozsudku zrekapituloval, v čem spatřují vlastníci KEG sudů nezákonnost napadeného rozhodnutí žalovaného, přičemž uvedl: „Žalobní okruhy vlastníků KEG sudů pregnantně shrnul žalobce Bernard, když vytýkal napadenému rozhodnutí a) nesprávné posouzení charakteru KEG sudů jako prodejního obalu, b) nesprávné posouzení možnosti propadnutí věci ve vlastnictví jiné osoby, než té, která nedodržela evidenční povinnost, aniž by byla zkoumána otázka zavinění vlastníků KEG sudů, a c) zjevný nepoměr hodnoty obalu vybraného výrobku k výši daně, která byla jak vyměřena, tak i odvedena z vybraných výrobků, tedy rozpor se zásadou přiměřenosti.“

[32] Nejvyšší správní soud po prostudování obou podaných žalob s takto provedeným vymezením žalobních bodů souhlasí a je přesvědčen, že pravdivě odráží obsah žalobní argumentace.“

27. Zdejší soud proto opětovně přistoupil k vypořádání žalobních námitek v intencích podaných žalob a kasačního rozsudku Nejvyššího správního soudu. V projednávaných věcech je třeba rozdělit jednotlivé námitky podle žalobců, kteří je uplatnili. Jednou skupinou jsou námitky pivovarů – vlastníků KEG sudů, a druhou jsou námitky společnosti Fontána – vlastníka piva. Z obsahu jak podaných žalob, tak i napadených rozhodnutí (a potažmo správního spisu) je zřejmé, že rozdílné vlastnictví KEG sudů a piva není mezi účastníky sporné a zjevně z toho důvodu různí vlastníci uplatňují různé námitky. Zároveň soud nemohl projednat žaloby odděleně, neboť obě žaloby napadají zákonnost totožného rozhodnutí, nicméně je zřejmé, že námitky, které jsou obsaženy v druhé z žalob, tj. námitky společnosti Fontána a námitky některých pivovarů zpochybňují napadené rozhodnutí z rozdílných, odlišných důvodů.
28. Jelikož Nejvyšší správní soud v rámci svého kasačního rozsudku zrušil i výrok o spojení věcí rozhodl zdejší soud před zahájením jednání usnesením o spojení obou věcí ke společnému projednání.

Námitky vlastníků KEG sudů

29. Žalobní okruhy vlastníků KEG sudů pregnantně shrnul žalobce Bernard, když vytýkal napadenému rozhodnutí a) nesprávné posouzení charakteru KEG sudů jako prodejního obalu, b) nesprávné posouzení možnosti propadnutí věci ve vlastnictví jiné osoby, než té, která nedodržela evidenční povinnost, aniž by byla zkoumána otázka zavinění vlastníků KEG sudů, a c) zjevný nepoměr hodnoty obalu vybraného výrobku k výši daně, která byla jak vyměřena, tak i odvedena z vybraných výrobků, tedy rozpor se zásadou přiměřenosti.
30. Žalobci se na prvním místě domáhali, aby soud na prvním místě posoudil charakter KEG sudů, tj. zda se jedná o obal přepravní nebo prodejní, neboť od této otázky se odvíjí možnost celní správy sudy zabavit a následně nechat propadnout. Pokud by soud dovodil, že bylo povinností celní správy přistoupit ke KEG sudům obdobně, jako přistupuje celní správa k cisterně, ve které jsou převáženy např. pohonné hmoty, tedy dovodil povinnost celní správy přečerpat obsah KEG sudů do jiných nádob, bylo by posouzení ostatních otázek (trestání jiné osoby bez zkoumání zavinění, rozpor se zásadou přiměřenosti) zcela nadbytečné. Úvahy o trestání jiné osoby a o souladu postupu žalovaného se zásadou

přiměřenosti nastupují teprve jako navazující kroky až poté, kdy bude vyjasněn charakter KEG sudů jako takových.

31. Z obsahu správního spisu soud zjistil, že v rozhodnutí o zajištění vybraných výrobků ze dne 30. 5. 2018, č. j. 32632-3/2018-640000-62, Celní úřad pro Zlínský kraj rozlišoval mezi zajištěnými vybranými výrobky a přepravním obalem – za vybrané výrobky považoval pivo určené množstvím v litrech a KEG sudy o jednotlivém objemu a jednotlivých pivovarů považoval za *přepravní* obaly. V odůvodnění rozhodnutí následně uvedl: „*Na ložné ploše vozidla bylo naloženo 45 sudů, jejichž obsahem byly VV – pivo, 26ks sudů o objemu 30l a 19ks sudů o objemu 50l.*“
32. Následně tentýž Celní úřad pro Zlínský kraj vyrozuměl žalobce Fontánu přípisem ze dne 8. 6. 2018, č. j. 34722-3/2018-640000-12, o zahájení řízení o *zajištěných* vybraných výrobcích, kde jsou již vybrané výrobky specifikovány víceméně ve shodě se shora citovaným napadeným rozhodnutím (v popisu vybraných výrobků absentuje toliko kolonka označující vlastníka). Tímto způsobem byly vybrané výrobky označeny i v rozhodnutí správního orgánu prvního stupně a následně s doplněním vlastníka i v napadeném rozhodnutí.
33. V rozhodnutí správního orgánu prvního stupně celní úřad vyšel z ustanovení § 2 písm. a) zákona o obalech a porovnáním pojmu prodejní a přepravní obal dospěl k závěru, že „*V případě 26 KEG sudů à 30 l a 19 KEG sudů à 50 l, které v místě nákupu tvoří prodejní jednotku pro spotřebitele nebo jiného konečného uživatele, celní úřad obecně konstatuje, že se jedná o prodejní obaly, které od vybraného výrobku nelze oddělit, neboť se jedná o jeho nedílnou součást, která v řízení o zajištěných vybraných výrobcích sdílí společný osud vybraného výrobku a jako taková je propadnuta společně se samotným vybraným výrobkem bez ohledu na subjekt, kterému v případě těchto prodejních obalů svědčí vlastnické právo.*“
34. V napadeném rozhodnutí žalovaný dospěl v případě posouzení KEG sudů k následujícím závěrům. Z hlediska okolností zajištění není podstatná typologie předmětných obalů, ale to, že tyto obaly (spolu s vybranými výrobky) byly zajištěny při dopravě bez potřebných dokladů a nebylo možné je uvolnit s ohledem na jejich charakter a postavení v předmětném případě. Z hlediska vlastního rozlišení obalů (*přepravní* nebo *vratný*) posuzoval žalovaný otázku, zda je výše zmíněný obal oddělitelný od předmětného vybraného výrobku či nikoli a zda je možné s tímto vybraným výrobkem bez další významné manipulace (*přebalení do obalů jiných, vyprázdnění k hromadnému skladování, k nimž by bylo nutné nejdříve pořídit vhodné nové obaly či velkokapacitní nádoby ad.*) nakládat i bez těchto prodejních, vratných obalů. Dospěl k závěru, že není možné v předmětném případě vybrané výrobky od obalů oddělit, neboť je zde právě faktor společného znaku jednotnosti a neoddělitelnosti, neboť není možné přepravovat předmětné vybrané výrobky v zachované konzistenci a kvalitě mimo tyto výše zmíněné obaly. Stát jako následný vlastník by bez dalších zásahů a manipulace nemohl s těmito vybranými výrobky po jejich oddělení od obalů jakkoliv dále účelově nakládat. Nad rámec svěřené pravomoci a působnosti by musel celní úřad již v rámci zajištění či následně po propadnutí provádět zásahy a manipulace se zajištěnými jednotkami vybraných výrobků, související s vyprázdněním přepravních obalů, zajistit jiné vhodné obaly nebo skladování hromadného charakteru a při případném následném propadnutí či zabrání s určeným nakládáním nebo určeným prodejem v dražbě, jejich opětovné zabalení do vhodného obalu k předání či prodeji konečným spotřebitelům či uživatelům.

35. V dalších částech odůvodnění napadeného rozhodnutí zopakoval žalovaný, že předmětem porušení právních předpisů byly jednotné, od obalů neoddělitelné vybrané výrobky, s tím, že zákon nestanoví správci daně, aby v případě zjištění vybraných výrobků (zde piva v KEG sudech), dopravovaných bez dokladu uvedeného v § 5 zákona o spotřebních daních, před tím, než vybrané výrobky zajistí, s těmito vybranými výrobky manipuloval, a to ve smyslu jejich přelití do jiných vhodných obalů/přebalení do jiných vhodných obalů, k čemuž by ovšem bylo nutné nejprve pořídit (na náklady správce daně) nové vhodné obaly a příslušné související technické zařízení, umožňující „přelití/přebalení“, resp. manipulaci s vybranými výrobky, a toto nadto provádět osobami k tomu odpovídajícím způsobem proškolenými a technicky vybavenými, v místě k tomu uzpůsobenému.
36. Zároveň uvedl, že v opačném případě by nebylo možno aplikovat zajišťovací institut „předběžného opatření“ ve smyslu zákona o spotřebních daních, neboť by bylo možno zajistit pouze vybrané výrobky - pivo, avšak bez jeho obalů, přičemž pivo (v KEG sudech) by pro účely faktického zajištění muselo být (z KEG sudů) přelito/přebaleno do jiných vhodných obalů.
37. Následně opět zopakoval, že zákon nestanoví správci daně, aby v případě zajištění vybraných výrobků (zde piva v KEG sudech), než rozhodne o jejich propadnutí, „s těmito vybranými výrobky manipuloval, a to ve smyslu jejich přelití do jiných vhodných obalů/přebalení do jiných vhodných obalů, k čemuž by ovšem bylo nutné nejprve pořídit (na náklady správce daně) nové vhodné obaly a příslušné související technické zařízení, umožňující „přelití/přebalení“, resp. manipulaci s vybranými výrobky, a toto nadto provádět osobami k tomu odpovídajícím způsobem proškolenými a technicky vybavenými, v místě k tomu uzpůsobenému. Pokud by tedy nebylo zajištěné pivo přelito/přebaleno do jiných vhodných obalů, tak by nebylo možno rozhodnout o jeho propadnutí ve smyslu ust. § 42d odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních.“
38. Podle ustanovení § 2 písm. a) zákona o obalech se rozumí obalem výrobek zhotovený z materiálu jakékoli povahy a určený k pojmutí, ochraně, manipulaci, dodávce, popřípadě prezentaci výrobku nebo výrobků určených spotřebiteli nebo jinému konečnému uživateli, jestliže má zároveň 1. v místě nákupu tvořit prodejní jednotku pro spotřebitele nebo jiného konečného uživatele (dále jen "prodejní obal"), 2. v místě nákupu tvořit skupinu určitého počtu prodejních jednotek, ať již je tato skupina prodávána spotřebiteli nebo jinému konečnému uživateli, anebo slouží pouze jako pomůcka pro umístění do regálů v místě prodeje a může být z výrobku odstraněn, aniž se tím ovlivní jeho vlastnosti (dále jen "skupinový obal"), nebo 3. usnadnit manipulaci s určitým množstvím prodejních jednotek nebo skupinových obalů a usnadnit jejich přepravu tak, aby se při manipulaci a přepravě zabránilo jejich fyzickému poškození (dále jen "přepravní obal"); kritéria a názorné příklady, které upřesňují pojem obal, jsou uvedeny v příloze č. 1 k tomuto zákonu.
39. Zákon o obalech v tomto ustanovení vychází ze směrnice Evropského parlamentu a Rady 94/62/ES ze dne 20. prosince 1994 o obalech a obalových odpadech, která rozlišuje mezi obaly následovně. "Obaly" zahrnují pouze: a) *prodejní obaly neboli primární obaly*, tj. obaly určené k tomu, aby tvořily v místě nákupu prodejní jednotku pro konečného uživatele nebo spotřebitele; b) *skupinové obaly neboli sekundární obaly*, tj. obaly určené k tomu, aby v místě nákupu tvořily skupinu určitého počtu prodejních jednotek, ať již je tato skupina prodávána konečnému uživateli nebo spotřebiteli, anebo slouží pouze jako pomůcka pro umístění do regálů v místě prodeje; mohou být z výrobku odstraněny, aniž se tím ovlivní jeho vlastnosti; c) *přepravní obaly neboli terciární obaly*, tj. obaly, které jsou určeny k

usnadnění manipulace s určitým množstvím prodejních jednotek nebo skupinových obalů a k usnadnění jejich přepravy, aby se při manipulaci a přepravě zabránilo jejich fyzickému poškození. Za přepravní obaly se nepokládají silniční, železniční, lodní a letecké kontejnery.

40. Samotná skutečnost, že KEG sudy mohou mít odlišné vlastníky než obsah, který je v nich uložený (t.č. pivo), není z pohledu zákona o obalech, ani z pohledu směrnice určující pro posouzení charakteru obalu. Stejně tak není podstatné, zda se jedná o obaly vratné, zálohované, neboť vratné mohou být jak primární, tak i terciální obaly. Z pohledu typologie obalů tak zůstává klíčové posouzení převažujícího účelu obalu, přičemž tuto otázku si musí zodpovědět (a odpověď na ní přesvědčivě odůvodnit) správní orgány. Na odpověď na tuto otázku se následně váže celý procesní postup při zabavení a propadnutí vybraných výrobků.

a) nesprávné posouzení charakteru KEG sudů jako prodejního obalu

41. Nejvyšší správní soud v kasačním rozsudku zdejšímu soudu uložil, že „bude nezbytné odpovědět otázku, které výrobky jsou v nyní posuzované věci předmětem spotřební daně a zda představují KEG sudy a jejich obsah jeden nedělitelný celek. S tím souvisí i mezi účastníky řízení sporná otázka charakteru KEG sudů, jakožto přepravního či prodejního obalu.“
42. Zdejší soud plně respektuje závazný právní názor Nejvyššího správního soudu stran toho, že v rámci svého předcházejícího rozhodnutí překročil rozsah žalobních bodů, nicméně pouze na okraj považuje za vhodné zdůraznit, že žalobci b)-e) ve své žalobě pod bodem 1.16 jednoznačně zpochybnili změnu statutu obalů v souvislosti s napadeným rozhodnutím a odkázali jednotnost charakteru obalů počínaje řízením o zajištění vybraných výrobků, v němž byly KEG sudy podle nich hodnoceny nepochybně jako obal přepravní.
43. Nejvyšší správní soud v kasačním rozsudku jednoznačně uvedl: „Z obsahu podaných žalob nevyplývá, že by žalobci vznesli jakoukoli námitku, která by byla předobrazem argumentace krajského soudu vedoucí ke zrušení rozhodnutí žalovaného. **Žádný z vlastníků KEG sudů nenamítal, že by snad jimi vlastněné obaly obsahující pivo ve vlastnictví žalobkyně FONTÁNA nebyly předmětem zajištění v řízení předcházejícím rozhodování o propadnutí vybraných výrobků. Nenamítali ani rozpor vymezení vybraných výrobků v rozhodnutí o zajištění a v napadeném rozhodnutí žalovaného** či skutečnost, že jim v řízení o zajištění vybraných výrobků nesvědčilo právo účastníků řízení. Nejvyšší správní soud rovněž považuje za nutné zdůraznit, že je nezbytné odlišovat od sebe řízení o zajištění vybraných výrobků od navazujícího řízení o propadnutí vybraných výrobků. Již v rozsudku ze dne 28. 3. 2017, č. j. 7 Afs 347/2016 - 34, tento soud dovodil, že rozhodnutí o zajištění vybraných výrobků podle § 42 zákona o spotřebních daních je samostatně přezkoumatelné ve správním soudnictví. **Vlastníci KEG sudů rozhodnutí o zajištění nenapadli a brojí až proti rozhodnutí žalované o propadnutí vybraných výrobků. Právě přezkum tohoto rozhodnutí je předmětem řízení před správními soudy a krajskému soudu nepřislouší, aby dodatečně zkoumal zákonnost rozhodnutí o zajištění.**

[34] Krajský soud tak v projednávané věci v rozporu s § 75 odst. 2 s. ř. s. přezkoumal napadené rozhodnutí stěžovatele mimo rámec vznesených žalobních bodů. Nebyl přitom oprávněn sám vyhledávat možné nezákonnosti napadeného správního rozhodnutí a v jejich mezích poté posuzovat zákonnost tohoto správního aktu. Důvody, pro které bylo rozhodnutí stěžovatele

zrušeno, nepředstavovaly ani výjimku z dispoziční zásady; nejednalo se tedy o důvody, ke kterým musí správní soudy přiblížit z úřední povinnosti (i nad rámec žalobních bodů).“

44. Zdejší soud tak má za to, že je oprávněn pouze k tomu, posoudit zákonnost závěrů žalovaného, potažmo správního orgánu prvního stupně v řízení o *propadnutí vybraných výrobků* bez vazby na zákonnost závěrů orgánů celní správy v řízení o *zajištění vybraných výrobků*.
45. Správní orgán prvního stupně ve svém rozhodnutí k povaze obalů uvedl: „*V případě 26 KEG sudů à 30 l a 19 KEG sudů à 50 l, které v místě nákupu tvoří prodejní jednotku pro spotřebitele nebo jiného konečného uživatele, celní úřad obecně konstatuje, že se jedná o prodejní obaly, které od vybraného výrobku nelze oddělit, neboť se jedná o jeho nedílnou součást, která v řízení o zajištěných vybraných výrobcích sdílí společný osud vybraného výrobku a jako taková je propadnuta společně se samotným vybraným výrobkem bez ohledu na subjekt, kterému v případě těchto prodejních obalů svědčí vlastnické právo.*“
46. Žalovaný posuzoval v napadeném rozhodnutí charakter obalu ve dvou rovinách, jednak z toho pohledu, za jakých okolností byly obaly zajištěny, a dále z toho pohledu, zda je obal oddělitelný od samotného výrobku. V prvním případě podle žalovaného není podstatná typologie obalů, ale to, že obaly byly zajištěny spolu s vybranými výrobky při přepravě bez potřebných dokladů. V druhém případě žalovaný dospěl k závěru, že vratné obaly, KEG sudy, měly díky jejich neoddělitelnosti od vybraného výrobku status tzv. prodejních obalů.
47. Jak vyplývá z výše uvedeného otázka okolností zajištění, kterou zdejší soud považoval za podstatnou a kterou se zabýval v předcházejícím rozhodnutí, nebyla podle Nejvyššího správního soudu předmětem žalobních námitek, tudíž se soud okolnostmi zabavení KEG sudů, tj. zda při přepravě byly nebo nebyly zajištěny i samotné sudy, dále nezabýval.
48. V druhém případě vycházel žalovaný z kritéria neoddělitelnosti vybraných výrobků a obalů – KEG sudů.
49. Jak soud uvedl výše podle ustanovení § 2 písm. a) zákona o obalech se prodejním obalem rozumí výrobek, jestliže v místě nákupu tvoří prodejní jednotku pro spotřebitele nebo jiného konečného uživatele, a prodejním obalem výrobek, který má usnadnit manipulaci s určitým množstvím prodejních jednotek nebo skupinových obalů a usnadnit jejich přepravu tak, aby se při manipulaci a přepravě zabránilo jejich fyzickému poškození. Směrnice Evropského parlamentu a Rady 94/62/ES rozlišuje *prodejní obaly neboli primární obaly*, tj. obaly určené k tomu, aby tvořily v místě nákupu prodejní jednotku pro konečného uživatele nebo spotřebitele a *převážné obaly neboli terciární obaly*, tj. obaly, které jsou určeny k usnadnění manipulace s určitým množstvím prodejních jednotek nebo skupinových obalů a k usnadnění jejich přepravy, aby se při manipulaci a přepravě zabránilo jejich fyzickému poškození.
50. Z napadeného rozhodnutí vyplývá, že k závěru o tom, že se jedná v případě KEG sudů o primární obaly dospěl žalovaný na základě posouzení neoddělitelnosti výrobků a KEG sudů. Soud nutně musí konstatovat, že samotná „oddělitelnost“ není výslovně považována za rozlišovací kritérium dle shora uvedeného, nicméně lze ji bezpochyby využít k rozlišení toho, zda obal primárně slouží k ochraně při transportu, manipulaci, nebo k vytvoření jediné prodejní jednotky, resp. k určení převažujícího znaku. KEG sudy totiž podle názoru soudu plní funkci jak transportního obalu, tak i obalu prodejního. Závěr o tom, že se jedná

o přepravní obal, plyne z toho, že pivo ve větších objemech lze přepravovat toliko v sudech nebo tancích. Bezpochyby je KEG sud uzpůsoben k manipulaci se sebou samým (držadla na vrchu sudu), tak s obsahem (narážecí hlava), a zároveň je vyroben z odolných materiálů, aby mohl být přepravován i poměrně nešetrně a zůstala u toho zachována kvalita přepravovaného obsahu. Vedle toho je ale otázkou, zda lze bez další speciální manipulace oddělit obsah sudu od obalu, a dále soud považuje za skutečnost, která nepotřebovala být dokazována, že pivo (a konečně i jiné tekutiny jako limonády nebo víno), které je přepravováno a skladováno v KEG sudech, je prodáváno (konečným zákazníkům, a to jak pohostinstvím, tak jednotlivcům) v množství, které je definováno obsahem obalu, tj. KEG sudu. Podstatné zároveň podle soudu je i to, že KEG sud jako obal zajišťuje jak transportní funkci, tak funkci obalu, který je v přímém styku s přepravovaným, baleným výrobkem, pivem.

51. Soud se proto ztotožňuje s tvrzením žalobců, že přepravními obaly jsou obaly, u kterých převládá funkce manipulační a ochranná, kdežto u prodejních obalů převládají funkce informační a prodejní, nicméně podle názoru zdejšího soudu KEG sudy plní funkci obojí, přičemž v případě prodejních obalů je podstatná funkce pro *konečného* zákazníka, resp. uživatele, kterým není velkoobchod.
52. Posouzení oddělitelnosti výrobku s možností jejího dalšího skladování se proto soudu jeví jako objektivní kritérium pro rozlišení obou typů obalů, neboť v případě obalu, který slouží primárně pro účely přepravy, je oddělitelnost výrobku a možnost jeho skladování mimo transportní obal bezpochyby podstatná, jelikož samotný transportní obal předpokládá možnost oddělení přepravovaného výrobku a jeho samotné skladování, případně distribuci prodejních jednotek mimo transportní obal (typicky paleta). Soud proto souhlasí se žalovaným v tom, že se posouzením oddělitelnosti vybraného výrobku a KEG sudu zabýval, nicméně z obsahu správního spisu nevyplývá, na základě jakých skutkových zjištění ke svému právnímu závěru o charakteru obalu dospěl.
53. Jelikož Nejvyšší správní soud zdejšímu soudu uložil se touto otázkou zabývat, zdejší soud po předběžném jednání za souhlasu všech žalobců i žalovaného požádal o odborné vyjádření Výzkumný ústav pivovarský a sladařský, a.s., který se prostřednictvím prof. T. B. vyjádřil k otázkám, které stanovil soud na základě návrhů účastníků. Obsah odborného vyjádření lze shrnout následovně.
54. Podle prof. B. je možné převádět obsah KEG sudů do jiných obalů i opakovaně při mírných ztrátách a poškození piva. Žádný obal není primárně určen k přečerpávání ze sudů, vždy musí dojít k naplnění cílové nádoby. Vždy musí jít o tlakovou nádobu, kterou lze v případě KEG sudu používat opakovaně (podmínkou je čistota – myčka KEG sudů, a předplnění inertním plynem). Je potřeba dodržet vhodné technologické podmínky, a to zachování čistoty, zamezení přístupu kyslíku a předplnění inertním plynem. Přetažení musí provádět osoba způsobilá k práci v potravinářství. K přetažení obsahu se používá zařízení, které se sestává ze dvou stáčecích hlav, propojovacích hadic a tlakové lahve s inertním plynem. Jako celek není nabízené na trhu, neboť přetažení piva není standardní postup, ale všechny komponenty jsou běžně dostupné. Při přetažení se musí dodržet čistota, zamezení přístupu kyslíku a předplnění inertním plynem, poté se propojí obě nádoby a z cílové nádoby pomalu upouštět tlak tak, aby se postupně plnila. Při splnění technologických podmínek je možné převádět obsah z jednoho sudu do druhého, nebo míchat obsah více sudů do větší nádoby

55. Na základě uvedeného soud dospěl k závěru, že za běžně dostupných podmínek se v případě přetažení obsahu KEG sudů nejedná o standardní a běžný úkon, a to z následujících důvodů. Nelze předběžně určit počet nutných skladovacích nádob odpovídající objemu, přičemž kompletní naplnění sekundární nádoby je jednou ze základních technologických podmínek. Zároveň se jedná o nádoby, které musí být udržovány ve specifickém technologickém stavu, tj. zcela čisté a předplněné inertním plynem, a musí odpovídat specifickým podmínkám pro použití v potravinářství. Dalším důvodem je běžná nedostupnost příslušného technologického zařízení jako celku a konečně nikoliv nejméně podstatným důvodem je nutnost splnění zdravotní způsobilosti osoby, který potenciálně přečerpávání realizuje.
56. Uvedené odlišuje v podstatné míře přečerpávání KEG sudů od žalobci odkazovaných a připodobňovaných situací přečerpávání pohonných hmot z cisteren do IBC kontejnerů, neboť k přečerpávání pohonných hmot, jak poukazoval žalovaný, dochází bez zvláštních potřeb na straně celních úřadů zařízení, které je součástí přepravní cisterny a vlastní obsluhou cisterny.
57. Po vyjádření prof. B. dospěl soud k závěru, že se v případě KEG sudů jedná o situaci, kdy vybraný výrobek není běžně oddělitelný od svého obalu bez významnější specifické manipulace. Tudíž v situaci, kdy KEG sudy mohou plnit jak funkci usnadnění převozu piva, tak jeho balení (s ohledem na přímý kontakt vybraným výrobkem) a vymezení prodávaného množství, tj. prodejní jednotky, posouzení možnosti jednoduchého přečerpání při zachování kvality a možné další distribuce pro soud znamenala rozlišovací kritérium, na základě kterého se soud přiklonil k závěru, že *převažující* funkcí KEG sudu je funkce primárního, prodejního obalu.
58. Na uvedeném nic nemůže změnit to, že celní úřady využívají skladovacích prostor třetích stran, ani to, že žalobci byli připraveni poskytnout součinnost celním úřadům s přečerpáním vybraných výrobků, neboť nic z toho nemění podstatu KEG sudů jako prodejního nebo přepravního obalu. Samotná oddělitelnost vybraných výrobků je skutečností objektivní a schopností oddělit vybraný výrobek od jeho obalu musí disponovat samotná celní správa namísto toho, aby v každém jednotlivém případě bylo nutné vyžadovat spolupráci třetích osob, nota bene účastníků řízení.
59. V případě namítaného výkladového stanoviska Státní zemědělské a potravinářské inspekce dospěl soud k závěru, že toto nijak nevyklučuje shora uvedený závěr, neboť v případě vína zákon obsahuje samostatnou definici *obalu určeného pro spotřebitele*, který je definován jako jednorázový nebo bez výměny jednorázového uzávěru znovu nenaplnitelný obal o maximálním objemu 20 litrů, který v místě prodeje tvoří spolu s jeho obsahem prodejní jednotku pro spotřebitele, a jsou na něm nebo na etiketě k němu připojené uvedeny údaje podle předpisů Evropské unie, zákona č. 321/2004 Sb., v platném znění, a prováděcích právních předpisů k tomuto zákonu. Samotné označení KEG sudu jako obalu nikoliv pro spotřebitele tak vyplývá *à contrario* z definice spotřebitelského obalu, který je specifickou kategorií zákona č. 321/2004 Sb. S ohledem na to nelze úpravu ve vinohradnictví použít bez dalšího v otázce balení piva. V případě žalob žalobců b)-e) soud pomíjí drobný argumentační faul, když žalobci spojili citaci uvedeného stanoviska v části c. „Sudové víno“ a d. „Údaje o přepravním obalu“, přičemž opětovně soud odkazuje na samostatnou povahu úpravy zákona č. 321/2004 Sb. a zároveň i odlišnosti vína a piva jako nesyceného a syceného nápoje, tj. požadavku na použití tlakových nádob.

b) nesprávné posouzení možnosti propadnutí věci ve vlastnictví jiné osoby než té, která nedodržela evidenční povinnost, aniž by byla zkoumána otázka zavinění vlastníků KEG sudů

60. V otázce dotčení vlastnického práva vlastníků KEG sudů musí soud nutně vycházet z předchozího závěru, že se v případě zajištěných vybraných výrobků spolu s KEG sudy jako obaly jedná o jednu prodejní jednotku. Podle názoru zdejšího soudu by posouzení povahy vybraných výrobků a jejich obalů mělo být jednotné v řízení o zajištění i v řízení o propadnutí.
61. Jak již soud uvedl výše, Nejvyšší správní soud svým rozhodnutím zakázal zdejšímu soudu posoudit případné vady řízení o zajištění vybraných výrobků, tudíž soud posoudil pouze to, zda závěr o jednotnosti vybraných výrobků a jejich obalů spočívající v neoddělitelnosti, který zaujal žalovaný v řízení o propadnutí vybraných výrobků, je správný. Soud na tomto místě nicméně musí poukázat na to, že charakter vybraných výrobků a jejich obalů se nemohl administrativně změnit mezi jednotlivými řízeními, tj. buď vybrané výrobky, tedy pivo, a jejich obaly tvořily jednu prodejní jednotku od počátku i před tím, než došlo k zajištění vybraných výrobků, nebo netvořily jednu prodejní jednotku ani v řízení o propadnutí věci.
62. Závěr o tom, zda pivo a sudy tvoří jednu prodejní jednotku a jedná se tak v případě KEG sudů o prodejní obal, je sice závěrem právním, ale záležel na posouzení skutkové otázky oddělitelnosti piva a sudů. Tento závěr měl být bezpochyby učiněn již na počátku v řízení o zajištění, neboť tehdy dochází primárně k dotčení vlastnického práva jednotlivých subjektů, v tomto případě vlastníků KEG sudů, kteří se měli v tomto řízení bránit proti zajištění jejich výrobků, resp. měli mít možnost bránit se.
63. Procesní obrana v řízení o propadnutí vybraných výrobků je totiž zásadně omezena možností správní úvahy celních orgánů, resp. kogentním zněním zákona o spotřebních daních.
64. Jak uvedl Nejvyšší správní soud např. již v rozsudku ze dne 27. 11. 2014, č. j. 10 Afs 148/2014-70, k právní úpravě § 42 až 42e zákona o spotřebních daních po novele provedené zákonem č. 95/2011 Sb., že „*Nejvyšší správní soud konstantně judikuje, že „[p]ropadnutí výrobků je pak sankcí za porušení zákona o spotřebních daních: stát zde trestá vlastníka předmětných výrobků podléhajících spotřební daně především za nedodržení evidenčních povinností specifikovaných v § 5, § 6 a dalších zákona o spotřebních daních“ (viz rozsudek ze dne 3. 3. 2010, čj. 1 Afs 12/2010–107, č. 2054/2010Sb. NSS).*

[37] Na citovaný rozsudek navázal zdejší soud v dalším svém rozsudku, v němž se zabýval výkladem § 42d zákona o spotřebních daních a porovnáním se zněním ustanovení o propadnutí výrobků ve znění před účinností zákona č. 95/2011 Sb., a to v rozsudku ze dne 27. 2. 2013, čj. 7 Afs 55/2012–23. V něm zejména konstatoval, že „[p]odle § 42 odst. 11 zákona [o spotřebních daních], ve znění účinném do 30. 4. 2011 byl celní orgán oprávněn, avšak nikoli povinen, o propadnutí vybraných výrobků rozhodnout. Měl proto prostor pro správní uvážení, zda tak učiní a v jaké míře, a to s ohledem na povahu věci. V rámci správního uvážení mohl celní orgán reagovat na okolnosti případu, poměry povinné osoby či povahu vybraných výrobků tak, aby nebyly ukládány zjevně nepřiměřené sankce. V právní úpravě ve znění účinném od 1. 5. 2011 podle § 42d odst. 1 zákona [o spotřebních daních], o spotřebních daních, však celní orgán žádný prostor pro správní uvážení nemá. Zákonodárce výslovně zakotvil režim zmírňujícího správního uvážení pouze pro případ propadnutí dopravního prostředku, jímž byly vybrané výrobky dopravovány, a to v § 42c odst. 2 téhož zákona ve znění účinném od 1. 5. 2011.“

65. Podle § 42c odst. 1 správce daně rozhodne o uvolnění zajištěných vybraných výrobků, pokud
- s nimi nebylo nakládáno způsoby uvedenými v § 42 odst. 1 nebo 2,
 - 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
 - vybrané výrobky, které byly skladovány s dokladem podle § 42 odst. 2 obsahujícím nesprávné nebo nepravdivé údaje, byly zdaněny.
66. Podle § 42c odst. 2 zákona o spotřebních daních správce daně rozhodne o uvolnění dopravního prostředku, pokud
- s vybranými výrobky, které tento dopravní prostředek dopravoval, nebylo zacházeno způsoby uvedenými v § 42 odst. 1, nebo
 - vybrané výrobky, které byly tímto dopravním prostředkem dopravovány s dokladem podle § 42 odst. 1 obsahujícím nesprávné nebo nepravdivé údaje, byly zdaněny nebo byly nabyty oprávněně bez daně.
67. Podle § 42c odst. 3 zákona o spotřebních daních správce daně může 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.
68. Podle § 42c odst. 4 zákona o spotřebních daních se uvolněné vybrané výrobky nebo dopravní prostředek bez zbytečného odkladu vrátí osobě, u níž byly vybrané výrobky zjištěny. Nelze-li vybrané výrobky nebo dopravní prostředek této osobě vrátit, vrátí se vlastníkovi. Správce daně, který rozhodl o uvolnění zajištěných vybraných výrobků nebo dopravního prostředku, sepíše o jejich vrácení protokol.
69. Podle § 42d odst. 1 zákona o spotřebních daních, 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, nebo
 - zabrání v ostatních případech.
70. Podle § 42d odst. 2 zákona o spotřebních daních je vlastníkem propadnutých nebo zabraných vybraných výrobků nebo dopravního prostředku stát.
71. Podle § 42d odst. 3 zákona o spotřebních daních se s propadnutými nebo zabranými vybranými výrobky naloží způsobem stanoveným zvláštními právními předpisy nebo se tyto výrobky zničí; propadnuté nebo zabrané tabákové výrobky se zničí vždy. Zničení vybraných výrobků se provede na náklady původního vlastníka, popřípadě osoby, u níž byly vybrané výrobky zjištěny.
72. V řízení o propadnutí výrobků posoudil žalovaný KEG sudy a vybrané výrobky jako jednu prodejní jednotku. Podle žalovaného byly právě tyto prodejní jednotky zajištěny v rozhodnutí o zajištění. Zdejší soud posoudil závěr žalovaného tak, že se skutečně v případě KEG sudů a vybraných výroků jedná o jedinou prodejní jednotku, tudíž se ztotožnil s tím, že KEG sudy jako prodejní obaly sdílí osud vybraných výrobků a spor o vlastnické právo v řízení o propadnutí vybraných výrobků souvisí pouze s tím, zda měly být KEG sudy uvolněny ze zajištění.

73. Z obsahu správního spisu jednoznačně vyplývá, že k zajištění vybraných výrobků došlo z důvodu naplnění podmínek § 42 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních, neboť vybrané výrobky byly dopravovány bez dokladu uvedeného v § 5 téhož zákona (srov. rozhodnutí Celního úřadu pro Zlínský kraj ze dne 29. 5. 2018 o zajištění vybraných výrobků). Důvod, pro který došlo k zajištění vybraných výrobků tak předznamenává to, jakým způsobem mohl celní úřad následně postupovat.
74. Jelikož byly vybrané výrobky přepravovány bez dokladu dle § 5 zákona o spotřebních daních, mohlo dojít k jejich uvolnění dle § 42c odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních pouze za předpokladu, že by se v řízení prokázalo, že s vybranými výrobky nebylo zacházeno způsoby uvedenými v dle § 42 odst. 1 zákona. K tomu v řízení nedošlo, tudíž ani skutečnost, že z vybraných výrobků byla spotřební daň řádně odvedena, jak na ni odkazovali žalobci, je z pohledu důvodů pro uvolnění vybraných výrobků irelevantní.
75. Jelikož nebyly naplněny podmínky pro uvolnění vybraných výrobků dle § 42c odst. 1 zákona o spotřebních daních, připadalo do úvahy uvolnění pouze dopravního prostředku dle § 42c odst. 2 až odst. 4 zákona. Nicméně ani pro tento způsob nakládání s KEG sudy neposkytuje zákon o spotřebních daních oporu. Bez ohledu na to, že žalobci připodobňují režim KEG sudů a dopravního prostředku, má soud za to, že zákon o spotřebních daních neposkytuje celnímu úřadu možnost správního uvážení v tom smyslu, zda bude ve vztahu ke KEG sudům postupovat analogicky jako v případě dopravního prostředku. Právní úprava § 42c zákona o spotřebních daních výslovně upravuje změkčující režim uvolnění zajištěných výrobků pouze a jedině ve vztahu k dopravnímu prostředku. S ohledem na to, že správní orgány mohou činit pouze to, co jim zákon dovoluje, nejsou oprávněny celní úřady rozhodnout o uvolnění jiného výrobku než dopravního prostředku, jakkoliv režim KEG sudů, jako vratného obalu, může velmi blízce připomínat režim např. cisterny, ve které jsou vybrané výrobky přepravovány.
76. S uvedeným hodnocením souvisí i relevance odkazu na § 48 odst. 2 zákona č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky, resp. na § 70 odst. 3 zákona č. 40/2009 Sb., trestního zákona. Podle názoru soudu nemohl žalovaný postupovat jinak, než rozhodnout buď o uvolnění, nebo propadnutí zajištěných výrobků a soud znovu opakuje, že těžiště sporu o vlastnické právo a jeho zohlednění musí být v řízení o zajištění.

c) zjevný nepoměr hodnoty obalu vybraného výrobku k výši daně, která byla, jak vyměřena, tak i odvedena z vybraných výrobků, tedy rozpor se zásadou přiměřenosti.

77. V případě namítaného zjevného nepoměru je podstatou námitky dotčení majetkových práv žalobců – pivovarů, v důsledku rozporu hodnoty samotných KEG sudů a výše vybrané daně.
78. Soud se proto zabýval námitkou porušení zásady přiměřenosti s ohledem na nález Ústavního soudu ze dne 30. 7. 2013 ve věci sp. zn. Pl. ÚS 37/11. Dospěl k závěru, že právní úprava zákona o spotřebních daních sleduje *legitimní (ústavně aprobovaný) cíl*, a to omezení a ideálně zamezení nelegálního obchodu s vybranými výrobky, neboť jejich přeprava bez doložení zákonem vyžadovaných dokladů k přepravě zboží může být základní indicií podezření na nelegální obchod s vybranými výrobky, resp. na obcházení daňových povinností. Propadnutí zajištěných vybraných výrobků bezpochyby může být nástrojem, který je způsobilý dosáhnout tohoto zamýšleného a zároveň legitimního cíle, neboť riziko

možného přísného postihu snižuje "ekonomickou výhodnost" protiprávního jednání a má generálně preventivní účinek. K otázkám týkajícím se naplnění požadavku potřeby odkázal Ústavní soud v citovaném nálezu na jejich politický charakter s tím, že jejich řešení je ve výlučné kompetenci zákonodárce. Jestliže ani Ústavní soud neshledal svoji kompetenci k řešení těchto otázek, tím méně je na zdejšímu soudu, aby se těmito otázkami zabýval v intencích právního názoru Nejvyššího správního soudu. Další otázkou je dle Ústavního soudu *proporcionalita opatření v užším smyslu*, pod níž spadá zkoumání toho, zda s touto sankcí spojený zásah do ústavně zaručeného vlastnického práva nevede k takové zásadní změně majetkových poměrů dotčeného subjektu, jež by u něj znamenala "zmaření samé podstaty majetku", tj. "zničení majetkové základny" (nález sp. zn. Pl. ÚS 3/02), resp. zda nejde o případ, v němž "hranice veřejnoprávního povinného peněžitého plnění jednotlivcem vůči státu nabyta škrtícího (rdousícího) působení" (nález sp. zn. Pl. ÚS 7/03). Podle názoru zdejšího soudu se v rámci rozhodování krajského soudu test proporcionality redukuje primárně na vyloučení extrémní disproportionality (viz bod 62 odůvodnění citovaného nálezu). Je proto poměrně nadbytečné detailně hodnotit legitimitu, vhodnost a potřebnost sankčního institutu, což má hlavní smysl v ústavní kontrole. Takto se ubíraly i úvahy krajského soudu při provedení testu proporcionality.

79. Z obsahu správního spisu plyne, že došlo k propadnutí následující množství sudů:

Pivovar	Propadlé sudy
ZUBR	8 sudů o objemu 30 litrů
ZUBR	2 sudy o objemu 50 litrů
LITOVEL	14 sudů o objemu 30 litrů
LITOVEL	6 sudy o objemu 50 litrů
HOLBA	7 sudy o objemu 50 litrů
HOLBA	3 sudy o objemu 30 litrů
BERNARD	1 sud o objemu 30 litrů
BERNARD	4 sudy o objemu 50 litrů
Celkem	26 sudů o objemu 30 litrů
	19 sudů o objemu 50 litrů

80. Podle názoru zdejšího soudu nemohla mít uložená sankce rdousící efekt na podnikání žalobců – pivovarů, neboť v případě každého z nich se jedná o 5 až 20 sudů různých objemů, což při množství vyráběného a dodávaného piva soud považoval za natolik marginální počet, že ani nepovažoval za nutné vést v tomto směru dokazování (které konečně ani žalobci sami nenavrhli). Tím méně mohou vést jednotky počtu KEG sudů ke zmaření samé podstaty majetku žalobců – pivovarů. Zdejší soud je plně přesvědčen, že ztrátu způsobenou propadnutím KEG sudů jsou schopni žalobci – pivovary, kompenzovat v rámci svého podnikání bez zásadnějších problémů, nad to v situaci, kdy zůstávala žalobcům – pivovarům, zachována možnost vymáhat vzniklou škodu prostředky soukromého práva. Soud neopomíná ani to, že ke ztrátě sudů jistě může docházet i v rámci obchodování prostým nevracením vratných obalů i přes zaplacenou zálohu.

Pozdější doložení dokladů – námitky žalobce Fontána

81. Mimo té části žaloby, v níž brojili žalobci z řad pivovarů proti věcnému posouzení charakteru KEG sudů, je součástí žaloby námitka, že, i když během kontroly předmětného vozidla nebyl doložen doklad, předpokládaný ustanovením § 5 zákona o spotřebních daních, byl tento ze strany žalobce Fontána doložen dodatečně v rámci řízení před Celním úřadem pro Zlínský kraj dodací list č. 701DL18004664.
82. Předně soud konstatuje, že se dle jeho názoru jedná o prioritně o otázku zajištění vybraných výrobků. Žalobce Fontána byl dle obsahu správního spisu účastníkem řízení o zajištění vybraných výrobků a proti zajištění vybraných výrobků mohl brojit i mimo jiné uvedenou námitkou. Rozhodnutí o zajištění vybraných výrobků je samostatně přezkoumatelné ve správním soudnictví (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 3. 2017, č. j. 7 Afs 347/2016-34, č. 3569/2017 Sb. NSS, ve věci PARAMO).
83. Jestliže žalobci uplatnili tuto námitku v souvislosti s rozhodováním o již zajištěných vybraných výrobcích, tak má potenciál zpochybnit toliko závěr o tom, zda mělo dojít k uvolnění zajištěných vybraných výrobků. Soud se v této souvislosti neztotožňuje se interpretací rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 6. 2015, č. j. 1 Afs 131/2015 – 38, jak ho přdestřeli žalobci. Prvně žalobci odkazují na str. 3 bod 9 citovaného rozsudku, avšak tato část rozsudku Nejvyššího správního soudu obsahuje rekapitulaci kasačních námitek a nikoliv závěry Nejvyššího správního soudu. V případě odkazu na str. 6 bod 24 rozsudku zdejší soud nijak nepopírá, že Nejvyšší správní soud posuzoval situaci, kdy kumulativně došlo k tomu, že se doklad o zdanění nenacházel v místě kontroly a zároveň tento doklad v okamžiku kontroly neexistoval.
84. V nyní posuzované věci došlo k zajištění vybraných výrobků – piva, na základě shora citovaného ustanovení § 42 odst. 1 zákona o spotřebních daních správce.
85. Nejvyšší správní soud v rozhodnutí rozšířeného senátu ze dne 16. 8. 2020, č. j. 2 Afs 47/2018-52, k právní úpravě zajištění vybraných výrobků po 1. 1. 2016 uvedl následující: „Podle § 42 zákona o spotřebních daních platilo a i nadále platí, že správce daně zajistí vybrané výrobky, pokud jsou přepravovány nebo skladovány buď bez příslušných dokladů (mezi, které patří i doklady podle § 5 citovaného zákona), nebo údaje uvedené na těchto dokladech jsou nesprávné nebo nepravdivé, nebo jsou tyto doklady pozměněny nebo padělány. Na zajištění vybraných výrobků nebo dopravního prostředku navazuje řízení o zajištěných vybraných výrobcích nebo dopravním prostředku podle § 42b až § 42e zákona o spotřebních daních. Výsledkem tohoto navazujícího řízení je buď uvolnění zajištěných vybraných výrobků nebo dopravního prostředku (§ 42c) nebo jejich propadnutí nebo zabrání (§ 42d). Podle § 42d odst. 1 zákona o spotřebních daních platilo a platí, že [p]okud správce daně nerozhodne o uvolnění vybraných výrobků nebo dopravního prostředku, rozhodne o jejich a) propadnutí v případě, že je vlastníkem těchto výrobků nebo dopravního prostředku znám, nebo b) zabrání v ostatních případech. K propadnutí nebo zabrání tedy dochází vždy tehdy, kdy nejsou splněny podmínky pro uvolnění vybraných výrobků nebo dopravního prostředku. Podle § 42c odst. 1 zákona o spotřebních daních účinného do 31. 12. 2015 platilo, že [s]právce daně rozhodne o uvolnění a) zajištěných vybraných výrobků, pokud 2 Afs 47/2018 se prokáže, že s nimi nebylo nakládáno způsoby uvedenými v § 42 odst. 1 nebo 2, nebo b) dopravního prostředku, pokud se prokáže, že s vybranými výrobky, které tento dopravní prostředek dopravoval, nebylo zacházeno způsoby uvedenými v § 42 odst. 1. Jinými slovy zákonodárce umožňoval uvolnění zajištěných vybraných výrobků nebo dopravního prostředků pouze tehdy, pokud by se v navazujícím řízení o

zajištěných vybraných výrobcích nebo dopravním prostředku ukázalo, že původní postup správce daně při zajištění vybraných výrobků byl nesprávný, neboť již v době zajištění bylo zboží dopravováno nebo skladováno s vymezenými doklady.

[14] Novelou provedenou zákonem č. 315/2015 Sb. však s účinností od 1. 1. 2016 došlo k významné změně § 42c zákona o spotřebních daních. Jeho odst. 1 a 2 nově zní: (1) 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. (2) Správce daně rozhodne o uvolnění dopravního prostředku, pokud a) s vybranými výrobky, které tento dopravní prostředek dopravoval, nebylo zacházeno způsoby uvedenými v § 42 odst. 1, nebo b) vybrané výrobky, které byly tímto dopravním prostředkem dopravovány s dokladem podle § 42 odst. 1 obsahujícím nesprávné nebo nepravdivé údaje, byly zdaněny nebo byly nabyty oprávněně bez daně.

[15] Je tak evidentní, že se významným způsobem rozšířil okruh situací, ve kterých musí dojít k uvolnění zajištěných vybraných výrobků nebo dopravního prostředku. Není to pouze tehdy, kdy vybrané výrobky nebyly přepravovány či skladovány se správnými a pravdivými doklady, ale i tehdy, kdy se zpětně prokáže, že ačkoliv doklady byly v tomto směru vadné, objektivně se jednalo o vybrané výrobky, které byly zdaněny. Ostatně důvodová zpráva k tomu mj. uváděla: „Nová úprava umožní správcovi daně uvolnit zajištěné vybrané výrobky, které byly dopravovány s dokladem, který v dané situaci vyžaduje zákon, ale který obsahuje nesprávné nebo nepravdivé údaje. Vybrané výrobky mohou být v rámci řízení uvolněny, pokud účastník řízení prokáže jejich zdanění (například evidencemi, objasněním nesrovnalostí v dokladu, atp.), resp. jejich oprávněně nabytí bez daně (důkazní břemeno zde leží na straně účastníka řízení). Pokud je v rámci řízení prokázáno, že doklad po objasnění nesrovnalostí odpovídá požadavkům zákona, lze jej uznat jako doklad prokazující zdanění. V případech, kdy zákon vyžaduje jiné doklady (např. podle § 6 zákona a jiné), postupuje se v těchto situacích obdobně. Obdoba se zakotvuje také pro skladování. Nesprávné nebo nepravdivé údaje mohou vzniknout z nepozornosti či chybou v psaní a počtech. Tyto chyby mohou vzniknout například v průběhu přepravy, neboť může docházet k postupnému odkládání zboží a je nutno po každé změně znovu spočítat množství zboží a vyčíslit daň. Pokud se tedy u zajištěných vybraných výrobků následně prokáže, že ačkoli byly dopravovány s dokladem obsahujícím nesprávné či nepravdivé údaje, ale byly řádně zdaněny, resp. nabyty oprávněně bez daně, nebude docházet k jejich propadnutí nebo zabrání, ale budou uvolněny.“ (Poslanecká sněmovna Parlamentu, sněmovní tisk č. 512, funkční období 2013 - 2017).

86. Z uvedeného plyne, že úprava ust. § 42c odst. 1 zákona o spotřebních daních (dle kterého rozhodne správce daně 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) se nijak nedotkla situací, kdy jsou vybrané výrobky přepravovány bez dokladu.
87. Žalobní námitka proto nemůže být důvodná, neboť právní úprava neumožňuje správnímu orgánu v této otázce žádné uvážení. V řízení žalobci žádným způsobem neprokázali, že by s vybranými výrobky bylo nakládáno způsobem, který by byl v souladu s ust. § 42 odst. 1

písm. b) zákona o spotřebních daních. Skutečnost, že samotný doklad existoval, není pro posouzení věci relevantní.

88. Stejně tak není, jak soud uvedl výše, relevantní ani odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 6. 2015, č. j. 1 Afs 131/2015 – 38, neboť ten samotný potvrzuje správnost postupu správních orgánů. Nejvyšší správní soud v něm totiž konstatoval (což žalobci buď opomněli, nebo nezohlednil ve své argumentaci), že „[19] *Pro účinnost celních kontrol dopravovaných vybraných výrobků, a tedy i motorové nafty, předvídá § 5 odst. 6 zákona o spotřebních daních jejich transport pouze v doprovodu daňového dokladu, dokladu o prodeji, dokladu o dopravě nebo s rozhodnutím dle § 5 odst. 5. Právní úprava zde reguluje nejen způsob prokazování zdanění vybraných výrobků, ale stanoví i režim jejich dopravy. Kontrola vybraných výrobků, které je možné identifikovat právě ve spojení s příslušným dokladem, by v případě nedodržování této povinnosti byla de facto znemožněna.*

[20] Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 20. 8. 2009, č. j. 1 Afs 81/2009-68, judikoval: Protože předmětem spotřební daně jsou věci určené druhově, tak jedním z důvodů, proč zákon o spotřebních daních klade zvláštní požadavky na vedení přesné dokumentace, je právě to, aby bylo možné jednoznačně posoudit, zda byla spotřební daň za konkrétní množství vybraných výrobků řádně uhrazena. Soud v nyní projednávané věci zcela souhlasí se závěrem krajského soudu, že právní úprava o dokladech provázejících přepracované vybrané výrobky se vztahuje na každou přepravu motorové nafty, a to za současného splnění zákonného požadavku na přepravu v doprovodu příslušné dokumentace (§ 5 odst. 6 zákona o spotřebních daních).

[21] Dle § 42 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních [s]právce daně zajistí vybrané výrobky, popřípadě i dopravní prostředek, který je dopravuje, jestliže zjistí, že () vybrané výrobky jsou dopravovány bez dokladu uvedeného v § 5 . Předmětnou motorovou naftu celní ředitelství zajistilo dle § 42 odst. 1 písm. b) uvedeného zákona. Povinnost dopravovat vybrané výrobky v doprovodu požadovaných dokladů se musí vztahovat ke kterémukoliv okamžiku dopravy. Nic na tom nemění situace, že doklady byly předloženy celním orgánům dodatečně.“

89. Fakt, že zákonem požadované doklady v citované věci neexistovaly ani před zahájením přepravy, resp. v jejím průběhu, nic nemění na tom, že i kdyby existovaly a dopravce je neměl v okamžiku kontroly u sebe k dispozici, musel by být výsledek postupu správních orgánů shodný, tj. muselo by dojít k zajištění vybraných výrobků.

III. Shrnutí a náklady řízení

90. Po posouzení jednotlivých žalobních bodů shledal soud rozhodnutí žalovaného v intencích závazného právního názoru Nejvyššího správního soudu jako zákonné a shora uvedené žalobní námitky naopak za nedůvodné. Soudu tedy nezbylo, než žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítnout.
91. Výroky o nákladech řízení mají oporu v § 60 odst. 1 s.ř.s., podle něhož 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. Žalobci v řízení úspěšní nebyli, proto jim právo na náhradu nákladů řízení nepřísluší. Žalovanému, který měl v řízení plný úspěch, však žádné náklady spojené s tímto řízením nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, proto soud rozhodl, že žalovanému se náhrada nákladů řízení nepřiznává.
92. S ohledem na předcházející rozhodnutí Nejvyššího správního soudu zohlednil zdejší soud i náklady řízení vynaložené v řízení před Nejvyšším správním soudem. Soud v otázce

nákladů řízení postupoval podle celkového úspěchu ve věci, protože žalobcům nenáleží ani náklady řízení před kasačním soudem a žalovanému náklady nad rámec běžné administrativní činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Kasační stížnost je nepřijatelná proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu.

Brno 29. března 2022

JUDr. Jaroslava Skoumalová v. r.
předsedkyně senátu