ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Ludmily Valentové a JUDr. Jakuba Camrdy v právní věci žalobce: **Rock Oil plus, s.r.o,** se sídlem Říčanská 1984/5, Praha 10 – Vinohrady, zast. JUDr. Stanislavem Lžičařem, daňovým poradcem se sídlem Holečkova 31, Praha 5, proti žalovanému: **a) Celní ředitelství České Budějovice,** se sídlem Kasárenská 6, České Budějovice, **b) Celní úřad České Budějovice,** se sídlem Vrbenská 2047/8, **za účasti** ČSAD JIHOTRANS a.s., se sídlem Pekárenská 77, České Budějovice, o kasačních stížnostech žalovaných ze dne 16. 1. 2012 proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 7. 12. 2011, č. j. 10 Af 81/2010 - 196,

takto:

I. Kasační stížnosti se zamítají.

II. Žalobci se náhrada nákladů řízení o kasačních stížnostech nepřiznává.

III. Osoba zúčastněná na řízení nemá právo na náhradu nákladů o kasačních stížnostech.

Odůvodnění:

Kasačními stížnostmi se žalovaní (dále „stěžovatel“) domáhají zrušení výše uvedeného rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích (dále „krajský soud“), kterým byla zrušena rozhodnutí Celního úřadu v Českých Budějovicích ze dne 16. 4. 2010, č. j. 7380/2010-036100-024, č. j. 7379-3/2010-036100-24 a č. j. 7379/2010-36100-24 a rozhodnutí Celního ředitelství v Českých Budějovicích ze dne 27. 5. 2010, č. j. 3191-4/2010-030100-21 a č. j. 3189-4/2010-030100-21 vydaná ve věci zajištění vybraných výrobků žalobce podle ust. § 42 zákona o spotřebních daních.

I. Kasační námitky

V kasačních stížnostech, které jsou obsahově shodné, jsou uplatněny zcela identické důvody dle ust. § 103 odst. 1 písm. a) zák. č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále „s. ř. s."), stěžovatel tvrdí, že krajský soud nesprávně posoudil právní otázku stran zákonného rozsahu oprávnění celního úřadu ke kontrole vybraných výrobků v souvislosti s jejich následným zajištěním. Krajský soud označil rozhodnutí o zajištění vybraných výrobků za nezákonná, neboť při kontrole dopravovaných výrobků je dle jeho názoru zapotřebí hodnotit správnost elektronického průvodního dokladu ve vztahu k rozsahu oprávnění kontroly dopravovaného zboží. Krajský soud konstatoval, že jestliže předmětem kontroly podle ust. § 41 odst. 4 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění platném v době kontroly, může být výlučně druh a množství dopravovaných vybraných výrobků, potom za situace, kdy druh a množství kontrolovaných vybraných výrobků souhlasí s údaji v elektronickém průvodním dokladu, je zajištění vybraných výrobků vybočením z mezích daných ustanovením § 41 odst. 4 a § 42 odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních.

Krajský soud tak vyslovil závěr, že v rámci kontroly prováděné podle § 41 odst. 4 zákona o spotřebních daních je možno zajistit dopravované zboží pouze pro neúplnost nebo nesprávnost údajů týkajících se označení druhu či množství dopravovaných vybraných výrobků, nikoli pro jiné nedostatky. Stěžovatel s tímto závěrem zásadně nesouhlasí a poukazuje na to, že podstatou ust. § 41 odst. 4 zákona o spotřebních daních je nejen kontrolní oprávnění, ale také skutečnost, že při kontrole vybraných výrobků je dána „speciální místní příslušnost správce daně" oproti obecné místní příslušnosti, neboť je stanoveno, že „*Kterýkoliv* celní úřad nebo celní ředitelství..." Podstatou oprávnění celních orgánů je poté možnost *zastavovat a kontrolovat dopravní prostředky* za účelem zjištění, zda druh a množství dopravovaných vybraných výrobků odpovídají údajům na průvodních dokladech. Na základě tohoto oprávnění mohou celní orgány významným způsobem zasahovat do práv kontrolované osoby, přičemž realizací daného oprávnění mohou celní orgány v dopravních prostředcích zjistit např. tajné úkryty či schránky, které mohou sloužit k dopravě nezdaněných vybraných výrobků.

Stěžovatel poukazuje na ust. § 42 odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních, které opravňuje celní orgány k zajištění vybraných výrobků i dopravních prostředků, jestliže údaje na průvodních dokladech se jeví jako nesprávné či neúplné. Nelze připustit výklad krajského soudu, že celní orgány nemohou v souvislosti s kontrolou provedenou podle ust. § 41 odst. 4 zákona o spotřebních daních zpochybnit i jiné údaje na průvodních dokladech, než údaje o množství a druhu; takový výklad by mohl vést např. k situaci, kdy na průvodních dokladech bude jako oprávněný příjemce uvedena osoba, která v průběhu dopravy pozbyla příslušné povolení podle zákona o spotřebních daních a celní orgány by s konstatováním, že údaje o druhu a množství zboží jsou v pořádku, přepravované zboží „musely" propustit, i když by bylo zřejmé, že na dokladech uvedený oprávněný příjemce již není způsobilý dopravu vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od daně ukončit. Pokud by směly celní orgány hodnotit pouze údaje o množství a druhu zboží bez ohledu na další skutečnosti a bez kontroly jiných údajů, nebylo by možné při „správnosti"

údajů o množství a druhu zboží ani např. konstatovat, že doklad je falešný; takový výklad je nutno odmítnout, neboť vede k absurdním závěrům.

Stěžovatel tvrdí, že z ustanovení § 42 cit. zákona žádné omezení co do rozsahu údajů, pro jejichž nesprávnost, resp. absenci mohou celní orgány vybrané výrobky zajistit, nevyplývá; naopak podle ust. § 42 odst. 3 cit. zákona platí, že postup podle ust. § 42 odst. 1 a 2 téhož zákona provede celní orgán, který důvody pro přijetí takového opatření zjistil první. Jestliže tedy stěžovatel při kontrole prováděné v souladu s ust. § 41 odst. 4 cit. zákona zjistil jako první, že údaje na průvodních dokladech jsou nesprávné a neúplné, byl oprávněn dopravované vybrané výrobky včetně dopravních prostředků zajistit podle § 42 odst. 1 písm. c) a odst. 3 zákona o spotřebních daních; zajištěním tedy nedošlo k vybočení ze zákonných mezí. Krajský soud dle stěžovatele nesprávně posoudil vztah a dopady ustanovení § 41 odst. 4 a ustanovení § 42 zákona o spotřebních daních, přičemž vůbec nezohlednil ustanovení § 42 odst. 3 téhož zákona, kterého se stěžovatel dovolával ve svém vyjádření k žalobě.

Stěžovatel dále poukázal na právní úpravu vyplňování elektronického průvodního dokladu, která je předmětem sporu mezi žalobcem a stěžovatelem. Podle přílohy nařízení Komise (ES) č. 684/2009 ze dne 24. 7. 2009, kterým se provádí směrnice Rady 2008/118/ES, pokud jde o elektronické postupy pro přepravu zboží podléhajícího spotřební dani v režimu s podmíněným osvobozením od daně, je v datové skupině 7 (SUBJEKT Místo dodání) elektronického dokladu ve sloupci D (tento sloupec identifikuje, zda je údaj povinný či nepovinný, popř. podmíněný) uvedeno, že vyplnění příslušného údaje je „C“, tzn. podle vysvětlivek podmíněné, tj. že použití datové skupiny je závislé na jiných datových skupinách ve stejné zprávě. Datovou skupinu 7 je povinnost vyplňovat v případech, kdy místem dodání je daňový sklad nebo místo přímého dodání; vyplňování skupiny 7 je úzce logicky provázáno s vyplňováním datové skupiny 5 (SUBJEKT Příjemce); v případě, kdy je příjemcem, uvedeným v datové skupině 5, oprávněný příjemce pro opakované přijímání vybraných výrobků, musí být vždy v elektronickém dokladu povinně vyplněna položka 7c - název ulice, 7e – PSČ a 7f – město, a v závislosti na tom, zda má tento oprávněný příjemce povolena také místa přímého dodání, položka 7b – jméno subjektu. Pokud tedy oprávněný příjemce má povolena místa přímého dodání, uvádí se adresa těchto míst. Požadavek na vyplnění datové skupiny 7 je zcela legitimní.

Stěžovatel rovněž nesouhlasí s názorem krajského soudu, který označil rozhodnutí za nepřezkoumatelné z důvodu, že z něho nevyplývá, zda se v případě zjištění nevyplnění datové skupiny 7 jedná o nesprávnost či neúplnost. Stěžovatel je názoru, že z jeho rozhodnutí je zřejmé, že chybějící údaj v datové skupině 7 v průvodním dokladu podřadil pod údaj nesprávný. Stěžovatel je názoru, že v případě, kdy požadovaný údaj není uveden vůbec, lze konstatovat jak jeho nesprávnost, tak jeho neúplnost, postup krajského soudu považuje proto za formalistický.

Stěžovatel poukazuje na to, že byl-li vydán stejnopis elektronického průvodního dokladu bez vyznačení datové skupiny 7, jak upozorňuje krajský soud, je nutno na tuto skutečnost pohlížet tak, že tato datová skupina nebyla v systému EMCS vyplněna, a proto tato skupina nebyla na stejnopise vůbec uvedena; v aplikaci EMCS však datová skupina 7 u příslušné dopravy obsažena je a byla, avšak zůstala nevyplněna.

Krajský soud celním orgánům rovněž vytýká, že úsudek o tom, že vybrané výrobky budou dodány do sídla společnosti, nemá žádnou oporu v elektronickém správním dokladu; s tímto tvrzením stěžovatel nesouhlasí, neboť při kontrole bylo vycházeno právě ze skutečnosti, že údaj o příjemci a jeho sídle byl jediným údajem v elektronickém dokladu, ze kterého se dalo místo přijetí dovodit, a to právě z důvodu, že údaj v datové skupině 7 nebyl vyplněn. Stěžovatel je přesvědčeni, že ani skutečnost, že rakouské celní orgány elektronické průvodní doklady potvrdily jako správné, nezbavuje české celní orgány možnosti uplatnit postup podle § 42 zákona o spotřebních daních v případě, kdy v rámci kontroly zjistí v dokladech nějaké nesrovnalosti. Podle názoru stěžovatele lze vybrané výrobky a dopravní prostředek oprávněně zajistit v případě odůvodněných pochybností ohledně údajů na průvodním dokladu, i když se později tyto pochybnosti nepotvrdí, resp. vyvrátí (např. v daném případě se prokázalo, že oprávněný příjemce splnil své zákonné povinnosti spojené s ohlášením změny svého sídla).

Stěžovatelé shodně navrhují, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

II. Vyjádření žalobce

Žalobce v písemném vyjádření ke kasačním stížnostem poukazuje na fakt existence dvou odlišných dokladů, a to jednoho, který má k dispozici žalobce a který odsouhlasila rakouská celní správa, přitom tento doklad žádnou datovou skupinu 7 neobsahuje a nikdy neobsahoval; na druhé straně zde stojí doklad, který byl odeslán elektronicky mezi celními správami a ten skupinu 7 obsahuje. Pokud tedy stěžovatel poukazuje na to, že v dokladu, který byl dne 16. 4. 2010 předložen celním orgánům, nebyla vyplněna datová skupina 7, žalobce tvrdí, že tento doklad danou skupinu neobsahoval, jiný doklad s „chybějící datovou skupinou 7“ žalobce neměl nikdy k dispozici. Dle žalobce neexistuje žádný obecně závazný předpis, který by pro žalobce závazně stanovil, jak se má pohlížet na duplicitní elektronické doklady s různým obsahem. Existence dvou odlišných dokladů byla prokázána nadto až v řízení před krajským soudem; dle žalobce však stěžovatel o existenci dvojích dokladů věděl již ke dni zajištění vybraných výrobků.

Žalobce zcela souhlasí s posouzením věci po právní stránce tak, jak učinil krajský soud. Podle ust. § 42 zákona o spotřebních daních rozhoduje celní úřad o zajištění vybraných výrobků v případech, kdy údaje uvedené na dokladu, mj. i na dokladu e - AD, jsou nesprávné nebo nepravdivé, nebo kdy doklad je nepravý, pozměněný nebo padělaný. V posuzované věci se jedná o posouzení otázky údaje nesprávného, příp. nepravdivého – vždy se ale musí jednat o údaj, který existuje; ve sporné věci však údaj nebyl uveden žádný; je tedy otázkou, zda mohlo být rozhodováno o zajištění zásilky vůbec (žádné údaje uvedené neexistovaly). Text zákona navozuje posuzování údaje a nikoli dovození toho, že při absenci údaje je založeno právo na vyslovení závěru o nespránosti dokladu. Pokud stěžovatel posuzované věci dovodil, že absence jednoho údaje na dokladu má stejný důsledek jako když je údaj nesprávný, mohl k takovému závěru dojít výhradně rozšiřujícím výkladem, který je však v oblasti práva veřejného nepřípustný.

Žalobce nikdy nezpochybnil právo kontroly, které zákon orgánům celní správy nesporně svěřil; není tedy sporné to, zda stěžovatel může kontrolovat doklady, jakož i to, zda vozidla mají či nemají skryté schránky, tedy zda může kontrolovat cokoli, co by mohlo u kontrolované osoby souviset s daňovou povinností. Dle žalobce je však nepřípustné, aby kontrola vykonávána celními orgány směřující ke zjištění skutečností rozhodných pro vyměření spotřební daně byla realizována výhradně s odkazem na ust. § 41 odst. 4 zákona o spotřebních daních - v daném ustanovení zákon striktně a jednoznačně uvádí, co je předmětem kontroly (množství a druh zboží).

Kasační námitky stěžovatelů jsou dle názoru žalobce koncipovány tak, jako by žádné jiné ustanovení zákona o spotřebních daních než § 41 odst. 4 právo kontroly celním orgánům nedávalo; tak tomu ale není. Speciální ustanovení o daňové kontrole v dříve platném zákoně o správě daní a poplatků, dnes v daňovém řádu, vždy dávalo a dává správci daně, tedy i celním orgánům právo kontrolovat cokoli, co potřebují pro naplnění svých oprávnění ve smyslu ust. § 41 zákona o spotřebních daních, příp. pro přijetí opatření dle § 42 téhož zákona. Pokud však správce daně konstatuje, že provádí kontrolu dle § 41 odst. 4 zákona o spotřebních daních, je limitován zákonem tak, jak potvrdil názor žalobce i krajský soud.

Žalobce ze všech výše uvedených důvodů dovozuje, že krajský soud posoudil věc po právní stránce správně, současně svým rozsudkem odstranil zjevně nezákonná rozhodnutí orgánů veřejné moci.

III. Posouzení věci krajským soudem

Krajský soud stran sporného ustanovení ust. § 41 odst. 4 zákona o spotřebních daních v odůvodnění svého rozsudku konstatoval, že kontrola při dopravě vybraných výrobků se vztahuje výlučně k druhu a množství dopravovaných výrobků podle údajů v elektronických průvodních dokladech. V dané věci, jak vyplývá z obsahu spisu i vyjádření celních orgánů, nebyly žádné závady shledány, kontrola dle § 41 odst. 4 cit. zákona tudíž skončila bez závad. Krajský soud v této souvislosti uvedl, že na základě takového výsledku kontroly provedené dle cit. ustanovení nelze vybrané výrobky a dopravní prostředek zajistit; údaje, které bylo možno kontrole podrobit, nebyly nesprávné nebo nepravdivé ve smyslu ust. § 42 odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních. Nesprávnost údaje dle krajského soudu nelze spatřovat v označení sídla žalobce se zřetelem k časovému odstupu od této změny a chybějící údaj, pro který v elektronickém průvodním dokladu není žádné místo, zůstal nezhodnocen. Krajský soud tak uzavřel, že nebyly dodrženy podmínky pro postup dle § 42 odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních, a to jak ve vztahu k dopravci ČSAD JIHOTRANS, tak i ve vztahu ke společnosti POLARI Písek; rozhodnutí žalovaného, jakož i rozhodnutí celního úřadu byla vydána nesprávným procesním postupem a jsou nezákonná.

Žalovaný dle krajského soudu pochybil, pokud nezhodnotil, způsobuje-li uvedení chybějící datové skupiny nesprávnost či nepravdivost údajů v elektronických přepravních

dokladech; žalovaný si přitom sám učinil úsudek o tom, že adresa sídla žalobce není uvedena mezi místy, na kterých lze přijímat vybrané výrobky v režimu podmíněného osvobození od daně, na základě chybějícího údaje v datové skupině 7 dospěl celní orgán k tomu, že má být přepravováno do sídla společnosti. Rozhodnutí celních orgánů jsou dle krajského soudu nepřezkoumatelná, neboť chybí podřazení vady dovozené celními orgány textu právní normy, podle které lze zajištění realizovat. Žalovaný sám uznal oprávněnost odvolací námitky žalobce, že nesprávnost nelze spatřovat v označení původního sídla žalobce (žalobce v souladu se zákonem splnil svoji povinnost a oznámil změnu sídla obchodním rejstříku ve stanovené lhůtě – pozn. NSS). Vada, která byla prvostupňovým orgánem označena jako nesprávnost dokladu, tedy již v době rozhodování žalovaného netrvala. Za důvod opodstatňující zajištění byla shledána nevyplněná datová skupina 7, která však v předložených elektronických průvodních dokladech zcela chybí, a proto nebylo co vyplňovat, přitom tato vada zůstala nezhodnocena.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

Kontrola v projednávané věci byla zahájena dle § 41 odst. 4 zákona o spotřebních daních, účelem této kontroly bylo porovnat druh a množství přepravovaného zboží s údaji o druhu a množství dopravovaného zboží v průvodních dokladech. V tomto smyslu kontrola nekonstatovala žádné nesrovnalosti. Z protokolu o kontrole jiný účel kontroly nevyplývá.

Nejvyšší správní soud nikterak nezpochybňuje oprávnění celních orgánů provádět kontrolu žalobce kdykoli a kdekoli v průběhu přepravy vybraných výrobků, kontrolovat množství a druh přepravovaného zboží, náležitosti průvodních dokladů, jakož i skutečnosti jiné. Ustanovení § 41 zákona o spotřebních daní zcela jistě není jediným ustanovením, které opravňuje celní orgány k provedení kontroly, představuje určité generální oprávnění celních orgánů k určité činnosti – výkonu správy daní. Celní orgány jsou přitom povinny postupovat v intencích procesních postupů dle daňového řádu, resp. zákona o správě daní a poplatků; platí (platilo) pro ně tedy bez výhrady ustanovení o řízení a postupech dle daňového řádu – v dané době např. též i ust. § 15 o místním šetření dle zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků.

Nejvyšší správní soud ani nezpochybňuje tvrzení stěžovatele, že institut zajištění vybraných výrobků dle § 42 zákona lze aplikovat i na zjištění učiněná v souvislosti s kontrolním oprávněním dle § 41 odst. 4 cit. zákona. Nelze proto konstatovat, že celní orgány mohou v rámci kontroly dle § 41 odst. 4 zákona o spotřebních daních kontrolovat pouze druh a množství přepravovaných vybraných výrobků, a nemohou podrobit kontrole i jiné skutečnosti (takto nadto krajský soud otázku neposoudil, jak stěžovatelé v kasační stížnosti tvrdí, soud pouze konstatoval, že nelze provést zajištění vybraných výrobků na základě kontroly provedené dle § 41 odst. 4 cit. zákona, při níž nebyly shledány nedostatky, resp. ze zjištění nedostatků jiného charakteru nelze bez dalšího jen s odkazem na dané ustanovení přistoupit k zajištění vybraných výrobků dle § 42 cit. zákona).

Nutno uvést, že ustanovení § 41 a § 42 zákona o spotřebních daních, která opravňují celní orgány ke kontrole, jsou zcela odlišné instituty, nejsou nikterak podmiňující a nelze je zaměňovat. Nelze bez dalšího však provést zajištění vybraných výrobků dle § 42 cit. zákona s odkazem na kontrolu, která byla provedena dle § 41 odst. 4 cit. zákona, přitom bylo konstatováno, že závady v rámci této kontroly nebyly shledány. Jinými slovy nelze odůvodnit zajištění vybraných výrobků dle § 42 odst. 1 písm. c) s odkazem na ust. § 41 odst. 4 zákona o spotřebních daních, tedy de facto tím, že nebyly shledány závady; takové zdůvodnění postrádá logiku. Je proto nutno vždy identifikovat řízení, které je vedeno, a v němž celní orgány zjistily pochybení, které by odůvodňovalo zajištění vybraných výrobků dle § 42 zákona o spotřebních daních. V daném případě bylo předmětem kontroly, která byla zahájena a v protokole z ústního jednání ze dne 15. 4. 2010 deklarována, toliko druh a množství vybraných výrobků, přitom z protokolu vyplývá, že v množství ani ve druhu přepravovaných výrobků nebyly zjištěny nesrovnalosti. Není zcela jistě vyloučeno, jak bylo předesláno výše, že v rámci kontroly množství a druhu přepravovaného zboží celní orgán může zjistit i jiná pochybení, která mohou být důvodem pro zajištění vybraných výrobků dle § 42 odst. 1 písm. a) až d) zákona o spotřebních daních. V takovém případě je však nutno taková pochybení specifikovat a podřadit pod případná porušení povinností, s nimiž zákon o spotřebních daních spojuje postup dle § 42, a vést stran odstranění takových pochybností dle jejich povahy určitý zákonem presumovaný postup a identifikovat relevantní řízení, v němž mají být zjištěná pochybení hodnocena a mají z nich být vyvozeny relevantní dopady; přitom je třeba brát smysl a účel zákonného opatření. Nelze však poté, kdy samotná kontrola provedená dle § 41 odst. 4 zákona o spotřebních daních je bez zjištění, bez dalšího (např. bez provedení místního šetření v intencích zákona o správě daní a poplatků, který na řízení ve věcech spotřebních daních dopadá) přistoupit k zajištění vybraných výrobků dle § 42 cit. zákona. Celní orgány uvedly, že byly zjištěny nesrovnalosti ohledně správnosti údajů, které byly uvedeny na průvodních dokladech. V této souvislosti je třeba uvést, že sám stěžovatel s ohledem na *„(o)statní jinak správné uváděné údaje na dalších dokladech provázejících předmětné minerální oleje svědčící o místu přímého dodání, které bylo oprávněnému příjemci povoleno jako místo ukončení dopravy vybraných výrobků, splnění ostatních povinností spojených s dopravou a s přihlédnutím k nejednotnosti přístupu členských států k vyplňování průvodních dokladů …“* konstatoval ve svém rozhodnutí, že nelze vykládat právní předpisy v dané věci formalisticky bez ohledu na skutečný obsah úkonů, a proto následně v řízení o propadnutí věci rozhodl (až) dne 1. 10. 2010 o tom, že se propadnutí zajištěných věcí (ze dne 15. 4. 2010) neukládá. Takovou úvahu však měl vést celní orgán již v době, kdy na základě všech těchto indicií, které ve své sféře měl (změna sídla zapsaná v obchodním rejstříku při ztotožnění příjemce, nejednalo se tedy o společnost fiktivní nebo zcela odlišnou od společnosti, která disponovala příslušným oprávněním, k nevyplnění datové skupiny 7 došlo mimo jiné i v důsledku postupu rakouských celních orgánů, které předmětnou nevyplněnou datovou skupinu akceptovaly, přepravce uvedl, že stejným způsobem provádí přepravu, tj. se stejně vyplněnými doklady, již cca od července minulého roku a nikdy neměl problém,…) rozhodl bez dalšího o zajištění vybraných výrobků, aniž by se jakkoli nesrovnalostmi v údajích, jak sám uvedl, zabýval a vyhodnotil je z hlediska jejich závažnosti, povahy, tedy z hlediska naplnění podmínek pro zajištění vybraných výrobků. Bylo na místě, měl-li celní orgán pochybnosti o údajích v předložených dokladech, vyhodnotit, zda tyto nesrovnalosti jsou takové intenzity, že by bylo lze zpochybnit doklad jako takový, tzn. usoudit, že se zde nejedná o doklad ve smyslu

ust. § 27 zákona o spotřebních daních a přeprava je prováděna bez dokladu nebo, zda se jedná o pochybení, resp. nesrovnalost, které by bylo lze odstranit na místě, resp. bezprostředně, a závěr o neexistenci dokladu není důvodný. V případě nevyplnění všech požadovaných údajů v průvodním dokladu by potom mohl např. celní orgán dospět k závěru, že je dán důvod k zajištění vybraných výrobků, avšak nikoli dle ust. § 42 odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních, neboť chybí-li údaj zcela, nelze zde dovodit, že se jedná o údaj vyplněný nesprávně nebo nepravdivě (stěžovatel v kasační stížnosti směřuje k poněkud zavádějícímu výkladu, používá-li formulaci neodpovídající dikci zákona, když uvádí, že se jedná o údaje nesprávné či neúplné). Pokud by celní orgán dospěl k závěru, že nesrovnalosti a vady průvodního dokladu jsou takové intenzity, že nelze předložený doklad považovat za doklad ve smyslu ust. § 27 zákona o spotřebních daních, potom by bylo lze zvažovat důvod zajištění dle ust. § 42 odst., 1 písm. a) zákona o spotřebních daních. Takové hodnocení celní orgány však neprovedly, jejich postup v tomto směru byl nadto poněkud zmatečný; žalobce (resp. na základě jeho instrukcí odesílatel, potažmo rakouské celní orgány) byl povinen, měl-li povoleno několik míst vykládky, údaj v datové skupině 7 uvést, toto neuvedl, na druhou stranu celní orgány samy dovodily, že místo vykládky je, není-li vyplněna datová skupina 7, totožné se sídlem oprávněného příjemce (žalobce). V daném případě celní orgán provedl zajištění vybraných výrobků dle ust. § 42 odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních, dle uvedeného ustanovení lze zajistit vybrané výrobky, popř. dopravní prostředky, jestliže se zjistí, že údaje uvedené na dokladu jsou nesprávné nebo nepravdivé. Nesprávnost údajů celní orgán shledal přitom ve skutečnosti, že na předložených dokladech byla uváděna neplatná (bývalá) adresa příjemce vybraných výrobků, a to společnost Rock Oil plus, s.r.o., Štětí, Hněvice 56; dle výpisu z obchodního rejstříku došlo ke dni 7. 4. 2010 ke změně sídla této společnosti na adresu Praha 10 – Vinohrady, Římanská 1984/5. Celní orgán tedy z absence vyplnění datové skupiny 7 sám dovodil, že místem ukončení dopravy je sídlo společnosti Rock Oil, plus, s.r.o. což je v rozporu s podmínkami, které jsou uvedeny v povolení oprávněného příjemce.

Nejvyšší správní soud přisvědčil celním orgánům v tom, že žalobce (resp. odesílatel) byl povinen vyplnit skupinu 7 za situace, kdy měl povoleno několik míst vykládky. Nelze ani přijmout argumentaci žalobce o dvojích dokladech, resp. o tom, že nebylo tedy možno nic vyplnit, jak uvedl i krajský soud, neboť na dokladu, který měl přepravce, se datová skupina - kolonka 7 nenacházela. Ani případný nedůsledný postup rakouských celních orgánů nic nemění na tom, že je vždy věcí kupujícího, aby odesílateli sdělil, kde má být provedena vykládka zboží. Pokud nebyla datová skupina odesílatelem, potažmo celními orgány, v elektronických průvodních dokladech vyplněna, potom přepravci byl vydán vytištěný doklad, který ani tuto skupinu neobsahoval, neboť není vydáván celý tištěný formulář, ale pouze výpis s údaji, které jsou v něm elektronicky odesílatelem vyplněny, resp. následně celní správou ověřeny a potvrzeny zpět odesílateli. Není na místě v tomto řízení zkoumat, a pro řízení je zcela irelevantní, zda žalobce dodal odesílateli potřebné informace, tento je znal a neuvedl, nebo neznal, zda rakouské celní orgány měly povědomost o několika místech vykládky zboží, a měly proto vyplnění datové skupiny 7 od odesílatele požadovat, či nikoli, apod.

V projednávané věci však celní orgány odůvodnily zajištění vybraných výroků dle § 42 odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních, konkr. tím, že nesouhlasí sídlo

oprávněného příjemce; tak tomu bylo z důvodu změny sídla, přitom tuto skutečnost, resp. důvody nesouhlasné adresy bylo lze z veřejně přístupné databáze obchodního rejstříku, resp. z historie úplného výpisu obchodního rejstříku, které nepochybně má celní správa k dispozici, na místě, popř. bez zbytečného odkladu zjistit.

Jakkoli následná neodůvodněně dlouhá doba zajištění vybraných výrobků nemůže mít a priori zásadně vliv na posouzení naplnění podmínek pro zajištění vybraných výrobků žalobce, nelze od této skutečnosti v tomto konkrétním případě zcela odhlédnout. Jak bylo výše předestřeno, celní orgány však a priori svůj postup ve věci a řízení, která vedly (resp. spíše vést měly a nevedly), zatížily řadou procesních pochybení, která již sama o sobě nemohou vést k jinému závěru než k nezákonnosti rozhodnutí o zajištění vybraných výrobků.

Pro řízení ve věcech spotřebních daních v rozhodné době platil zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, na jehož užití výslovně odkazovalo ust. § 138 zákona o spotřebních daních, a to s výlukou části šesté; s účinností od 1. 1. 2011 již správa spotřebních daní zcela podléhá zákonu č. 280/2009 Sb., daňový řád (proto bylo výše cit. ustanovení zrušeno).

Celní orgány tedy i v řízení o zajištění vybraných výrobků byly povinny postupovat tak, aby dostály základním zásadám daňového řízení, tak jak byly upraveny v § 2 zákona č. 337/1992 Sb., zejm. postupovat v daňovém řízení v úzké součinnosti s daňovými subjekty a při vyžadování plnění jejich povinností v daňovém řízení volí jen takové prostředky, které daňové subjekty nejméně zatěžují a umožňují přitom ještě dosáhnout cíle řízení, tj. stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy (odst. 2), hodnotit důkazy podle své úvahy, a to každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlížet ke všemu, co v řízení vyšlo najevo (odst. 3), při uplatňování daňových zákonů v daňovém řízení brát v úvahu vždy skutečný obsah právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro stanovení či vybrání daně (odst. 7). V daném případě však celní orgány v intencích uvedených zásad nepostupovaly, přitom rozhodnutí o zajištění vždy výrazně zasahuje do majetkové sféry účastníka řízení, zde žalobce, proto bylo a je nanejvýš důvodné k takovému rozhodnutí přistoupit vždy pouze, jsou–li pro to relevantní důvody a stav věci je náležitě zjištěn.

Nelze při posouzení věci Nejvyšším správním soudem odhlédnout ani od toho, že zajištěním vybraných výrobků v dané věci došlo k jejich odnětí z majetkové sféry žalobce - vlastníka (zde osoby odlišné od dopravce, jemuž bylo zboží zajištěno), přitom tento nebyl dle tehdy platné právní úpravy účastníkem řízení, z něhož rozhodnutí o zajištění vybraných výrobků vzešlo, nebylo s ním tedy (a ani fyzicky nemohlo být) na místě prováděné kontroly dle § 41 odst. 4 zákona o spotřebních daních jednáno; tím spíše mělo být při odstranění nesrovnalosti v údajích, za jejichž vyplnění odpovídá do jisté míry a priori nikoli přepravce, u něhož byla kontrola prováděna, ale sám žalobce, postupováno tak, aby byl zjištěn stav věci tak, aby zde nebylo pochyb o tom, že důvody pro zajištění vybraných výrobků jsou zde dány.

Pozn. soudu - teprve novelou zákona o spotřebních daních provedenou zákonem č. 95/2011 Sb., kterým se mění zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 61/1997 Sb., o lihu a o změně a doplnění zákona č.

455/1991 Sb., o živnostenském podnikání (živnostenský zákon), ve znění pozdějších předpisů, a zákona České národní rady č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů, (zákon o lihu), ve znění pozdějších předpisů ze dne 17. 3. 2011, byl již tento deficit s účinností od 1. 5. 2011 odstraněn; dle nového ustanovení § 42a odst. 1 zákona o spotřebních daních je účastníkem řízení o zajištění vybraných výrobků nebo dopravního prostředku: a) osoba u níž byly vybrané výrobky zajištěny, b) osoba, která má věcné právo k zajištěným vybraným výrobkům nebo dopravnímu prostředku; je tedy zřejmé, že celní orgány nemohou provést zajištění vybraných výrobků, resp. dopravních prostředků, aniž by s těmito osobami vedly řízení, resp. uplatnily zákonem, konkr. daňovým řádem, presumovaný procesní postup, v němž by zjištěné nesrovnalosti v uvedených údajích dle jejich povahy a závažnosti byly odstraňovány a skutkový stav byl řádně zjištěn.

Nejvyšší správní soud na základě výše uvedeného dospěl k závěru, že krajský soud postupoval zcela v souladu se zákonem, pokud rozhodnutí celních orgánů zrušil, neboť tato byla vydána procesně vadným postupem, přitom vady řízení, jichž se celní orgány dopustily, ve svém důsledku měly za následek nejen nepřezkoumatelnost, ale také nezákonnost rozhodnutí o zajištění vybraných výrobků.

O nákladech řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s ust. § 60 odst. 1 s. ř. s., stěžovatelé neměli ve věci úspěch, právo na náhradu nákladů jim nenáleží, žalobce, který byl ve věci úspěšný náhradu nákladů řízení o kasačních stížnostech nevyčíslil a ze spisového materiálu nebylo jejich vynaložení zjištěno, proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Osoba zúčastněná na řízení má právo na náhradu jen těch nákladů, které jí vznikly v souvislosti s plněním povinnosti, kterou jí soud uložil (§60 odst. 5 s. ř. s.). Tak tomu v dané věci nebylo, proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti soud nepřiznal.

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

V Brně dne 18. června 2012

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu