

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Davida Hipšra a soudců JUDr. Pavla Molka a JUDr. Tomáše Foltase v právní věci žalobce: **PARAMO, a. s.,** se sídlem Přerovská 560, Pardubice, zastoupen Mgr. Davidem Neveselým, advokátem se sídlem Na Florenci 2116/15, Praha 1, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel,** se sídlem Budějovická 7, Praha 4, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě - pobočky v Olomouci ze dne 9. 5. 2017, č. j. 65 Af 49/2015 - 62,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I.

[1] Celní úřad pro Olomoucký kraj (dále jen „celní úřad“) rozhodnutím ze dne 13. 4. 2015, č. j. 24507-5/2015-580000-62, zajistil tahač s cisternovým návěsem a výrobky, které přepravoval, a to podle § 42 odst. 1 písm. b) a § 42a odst. 2 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění účinném v době zajištění. Celní úřad přistoupil k zajištění, neboť v průběhu místního šetření konaného dne 8. 4. 2015 zjistil, že převážené výrobky (minerální oleje uvedené pod kódem nomenklatury 2710 19 81 a 2710 19 83) byly dopravovány bez dokladu uvedeného v § 5 zákona o spotřebních daních. Převážené minerální oleje s uvedeným číslem nomenklatury jsou předmětem daně a povinnost daň přiznat a zaplatit vzniká, pokud jsou podle § 45 odst. 4 zákona o spotřebních daních určeny k použití, nabízeny k prodeji nebo používány pro pohon motorů, pro výrobu tepla nebo pro výrobu směsí. Jelikož z předložených dokladů nebylo možné ověřit výši spotřební daně nebo účel použití minerálních olejů, přistoupil celní úřad k zajištění tohoto zboží.

[2] Žalobcovo odvolání proti rozhodnutí celního úřadu žalovaný zamítl rozhodnutím ze dne 9. 10. 2015, č. j. 35106-4/2015-900000-304.4, neboť dospěl k závěru, že žalobce v průběhu kontroly nedoložil potřebné dokumenty osvědčující, že zboží dani nepodléhá, a tudíž byly splněny podmínky pro zajištění zboží podle § 42 zákona o spotřebních daních. Jestliže žalobce tvrdil, že zboží nabyl za účelem jeho využití jako hydraulického a mazacího oleje, a proto došlo k jeho oprávněnému nabytí bez daně, tyto informace z dokladů předložených v průběhu kontroly nevyplynuly, a zajištění tak bylo namístě.

II.

[3] Proti rozhodnutí žalovaného podal žalobce žalobu ke Krajskému soudu v Ostravě – pobočce v Olomouci (dále jen „krajský soud“), který ji usnesením ze dne 6. 12. 2016, č. j. 65 Af 49/2015 - 24, odmítl, neboť dospěl k závěru, že rozhodnutí o zajištění je rozhodnutím předběžné povahy, proti němuž se nelze bránit žalobou ve správním soudnictví. Toto usnesení Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 28. 3. 2017, č. j. 7 Afs 347/2016 - 34, zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení, neboť dospěl k závěru, že nejde o rozhodnutí předběžné povahy, které by bylo vyloučeno ze soudního přezkumu. Nejvyšší správní soud poukázal na to, že by právní názor krajského soudu zamezoval tomu, aby se osoba, jejíž zboží bylo zajištěno, mohla bránit proti nezákonnému zajištění a domoci se zrušení nezákonného rozhodnutí. Následkem takového postupu by též nemohla uplatnit případný nárok na náhradu škody způsobené nezákonným rozhodnutím podle zákona č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem. Nejvyšší správní soud proto dospěl k závěru, že rozhodnutí o zajištění není rozhodnutím předběžné povahy a je možné se proti němu bránit prostřednictvím žaloby ve správním soudnictví.

[4] Krajský soud následně nyní napadeným rozsudkem ze dne 9. 5. 2017, č. j. 65 Af 49/2015 - 62, žalobu meritorně projednal a zamítl, neboť zhodnotil, že z dokladů předložených řidičem v době místního šetření nevyplývalo, že by zajištěné výrobky byly oprávněně nabyté bez daně. Z předložených dokladů mělo pouze vyplývat, o jaké minerální oleje s jakým kódem nomenklatury se jedná a v jakém množství byly v době místního šetření přepravovány. Fakt, že žalobce následně předložil doklad o tom, že zboží nabyl oprávněně bez daně, nemohl změnit nic na zákonnosti zajištění, které je institutem využívaným v situaci, kdy není jisté, zda nebylo se zajištěnými výrobky nakládáno v rozporu se zákonem, a jeho využití či nevyužití tudíž závisí na dokladech a zjištěních učiněných v průběhu místního šetření. Krajský soud sice přisvědčil žalobci, že pokud by se jednalo o výrobky nabyté oprávněně bez daně, nemohla by být v dokladech doprovázejících zajištěné výrobky uvedena výše spotřební daně, jak požadoval celní úřad, to ale nic nemění na tom, že oprávněné nabytí bez daně mělo být prokázáno již v době místního šetření, a to i podle konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu.

III.

[5] Žalobce (dále „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost z důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[6] Stěžovatel uvedl, že zákon o spotřebních daních nijak nespecifikuje, jakým způsobem má kontrolovaný subjekt prokázat oprávněné nabytí vybraných výrobků bez daně, tj. neobsahuje úpravu žádného dokladu prokazujícího tuto skutečnost, a ani nestanoví, na základě jakých jiných dokumentů lze oprávněné nabytí bez daně prokázat. Stěžovatel dále poukázal na to, že žalovanému ani krajskému soudu nepostačovalo k prokázání způsobu využití zabavených výrobků prohlášení přepravce o tom, že přepravuje hydraulické a mazací oleje. Chybí-li tedy jasná úprava způsobu prokazování oprávněného nabytí vybraných výrobků bez daně, nelze po daňovém subjektu požadovat, aby byla tato skutečnost bez pochyb prokázána již v rámci místního šetření během přepravy.

[7] Stěžovatel dále poukázal na to, že ani podle zákona o spotřebních daních neexistoval zákonný důvod k zajištění, neboť v § 42 zákona o spotřebních daních zakotvujícím podmínky pro zajištění se mluví pouze o situacích, kdy není v rámci kontroly předložen povinný doklad. V projednávané věci ale povinnost dokládat oprávněné nabytí bez daně ze zákona nevyplývá, a proto došlo podle jeho názoru k neoprávněnému zajištění zboží ze strany celního úřadu, který tak překročil své pravomoci stanovené zákonem.

IV.

[8] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se závěry krajského soudu. Poukázal na to, že řízení podle § 42b odst. 1 zákona o spotřebních daních úzce navazuje na řízení o zajištění vybraných výrobků, splňuje proto podmínku věcné a časové souvislosti, a zdůraznil, že v rámci řízení o zajištění vybraných výrobků následně došlo k uvolnění zajištěných výrobků, neboť bylo prokázáno jejich oprávněné nabytí bez daně. Žalovaný dále zrekapituloval průběh správního řízení a uzavřel, že bylo namístě a v souladu se zákonem stěžovatelovy výrobky zajistit, neboť daňový subjekt měl povinnost předložit potřebné doklady v rámci místního šetření. K zajištění zboží tedy došlo v důsledku pochybení dopravce, resp. stěžovatele, který tuto povinnost nesplnil.

V.

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

[10] Kasační stížnost není důvodná.

[11] Nejvyšší správní soud vycházel při posuzování kasační stížnosti ze zákona o spotřebních daních ve znění účinném v době rozhodování o zajištění vybraných výrobků.

[12] Podle § 3 písm. l) bod 4 zákona o spotřebních daních se pro účely tohoto zákona rozumí uvedením do volného daňového oběhu každé skladování nebo doprava vybraných výrobků, u nichž se neprokáže, že se jedná o výrobky zdaněné, nebo pokud se neprokáže způsob jejich nabytí oprávněně bez daně.

[13] Podle § 4 odst. 1 písm. f) věta před středníkem zákona o spotřebních daních je plátcem právnická nebo fyzická osoba, která skladuje nebo dopravuje vybrané výrobky, aniž prokáže, že se jedná o vybrané výrobky pro osobní spotřebu, nebo uvádí do volného daňového oběhu vybrané výrobky, aniž prokáže, že se jedná o vybrané výrobky zdaněné, nebo pokud neprokáže způsob jejich nabytí oprávněně bez daně.

[14] Podle § 5 odst. 1 zákona o spotřebních daních se na daňovém území České republiky prokazuje zdanění vybraných výrobků uvedených do volného daňového oběhu daňovým dokladem nebo dokladem o prodeji či dokladem o dopravě vybraných výrobků do volného daňového oběhu již uvedených, pokud tento zákon nestanoví jinak (§ 6). Zdanění vybraných výrobků již uvedených do volného daňového oběhu se prokazuje pouze tehdy, nejedná-li se o vybrané výrobky pro osobní spotřebu (§ 4 odst. 6, § 32 odst. 2, 4 a 5).

[15] Podle § 5 odst. 6 zákona o spotřebních daních lze vybrané výrobky uvedené do volného daňového oběhu dopravovat pouze s daňovým dokladem, s dokladem o prodeji, s dokladem o dopravě nebo s rozhodnutím podle odstavce 5.

[16] Podle § 42 odst. 1 zákona o spotřebních daních správce daně zajistí vybrané výrobky, popřípadě i dopravní prostředek, který je dopravuje, jestliže zjistí, že

a) vybrané výrobky jsou dopravovány bez dokladu uvedeného v § 6, § 27 a § 27c, § 30, § 51, § 100 nebo § 100a s výjimkou uvedenou v § 50 odst. 8,
b) vybrané výrobky jsou dopravovány bez dokladu uvedeného v § 5,
c) údaje uvedené na dokladu podle písmene a) nebo b) jsou nesprávné nebo nepravdivé, nebo
d) doklad uvedený v písmenu a) nebo b) je pozměněný nebo padělaný.

[17] Podle § 45 odst. 3 písm. d) zákona o spotřebních daních jsou předmětem daně také minerální oleje uvedené pod kódy nomenklatury 2710 19 71 až 2710 19 99.

[18] Podle § 45 odst. 4 zákona o spotřebních daních vznikne u minerálních olejů podle odstavce 3 při uvedení do volného daňového oběhu povinnost daň přiznat a zaplatit pouze tehdy, jsou-li určeny k použití, nabízeny k prodeji nebo používány pro pohon motorů, pro výrobu tepla nebo pro výrobu směsí uvedených v odstavci 2.

[19] Nejvyšší správní soud se v souladu s podanou kasační stížností nejdříve zaměřil na otázku, zda je povinností daňového subjektu či přepravce prokazovat při kontrole, že zboží, které veze, nabyl oprávněně bez daně. Předně je třeba zdůraznit, že se v projednávané věci jednalo o zajištění minerálních olejů, které jsou podle kódu nomenklatury a podle § 45 odst. 3 písm. d) zákona o spotřebních daních předmětem daně, zároveň ale podle § 45 odst. 4 téhož zákona vznikne povinnost platit daň jen v případě, jsou-li minerální oleje nabízeny k prodeji nebo používány pro pohon motorů, pro výrobu tepla nebo pro výrobu směsí. To, zda bude tento typ minerálního oleje zdaněn, nebo nebude zdanění podléhat, závisí tedy na způsobu jeho využití.

[20] Jak uvedl krajský soud ve svém rozsudku, je třeba každou dopravu vybraných výrobků, u nichž se neprokáže způsob jejich nabytí oprávněně bez daně, či to, že se jedná o

výrobky zdaněné, považovat v souladu s § 3 písm. l) bod 4 zákona o spotřebních daních za uvedení do volného daňového oběhu. Je tedy zřejmé, že bez průkazných dokumentů se bude na zboží hledět jako na zboží ve volném daňovém oběhu, které podléhá zaplacení spotřební daně. Jestliže chce daňový subjekt využít možnosti nabýt vybrané výrobky oprávněně bez daně, musí být schopný tuto skutečnost při místním šetření také doložit. Povinnost doložit oprávněné nabytí bez daně tak spočívá na straně daňového subjektu a je logickým důsledkem ustanovení § 3 písm. l) bod 4 zákona o spotřebních daních.

[21] Jiný výklad předmětných ustanovení by ohrozil smysl institutu zajištění podle zákona o spotřebních daních. Nelze tedy souhlasit se stěžovatelovou námitkou, že povinnost předložit doklady k oprávněnému nabytí vybraných výrobků bez daně nevyplývá ze zákona.

[22] Na základě těchto důvodů nemůže Nejvyšší správní soud přisvědčit ani námitce, že by k zajištění mělo docházet pouze v případě, kdy je v rámci kontroly zjištěno s naprostou jistotou, že je kontrolované zboží přepravováno v rozporu se zákonem.

[23] Takové závěry odpovídají též judikatuře Nejvyššího správního soudu, která se již mnohokrát zaobírala otázkou povahy rozhodnutí o zajištění a jeho účelem. Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 19. 9. 2007, č. j. 9 Afs 43/2007 - 72, v němž se zabýval soudní přezkoumatelností takového rozhodnutí, dospěl k závěru, že *„[h]lavním smyslem a účelem rozhodnutí o zajištění vybraných výrobků je tedy bezesporu dočasné omezení či znemožnění dispozice těmito výrobky, čímž nepochybně dochází u vlastníka, oprávněného držitele či detentora zajištěných věcí k zásahu do jeho subjektivních práv k zajištěným věcem, neboť mu zabraňuje s věcmi podle své vůle nakládat. … Je zároveň evidentní, že takovéto oprávnění kontrolní orgán zpravidla realizuje za nedostatku informací a v časové tísni, zejména tehdy, když skutečnosti nasvědčující porušení zákona zjistí při běžných kontrolních pochůzkách po místech, kde k porušení obvykle dochází, či při konkrétní předem připravené kontrolní akci, kterou koná na základě předem zjištěných indicií či poznatků. Z toho plyne, že kontrolní orgán nemůže – a nelze to po něm ani spravedlivě požadovat – zjistit skutečnosti rozhodné pro posouzení, zda došlo k porušení zákona, s naprostou jistotou a ve všech detailech, nýbrž zpravidla pouze s určitou mírou pravděpodobnosti a někdy jen v základních rysech. Je proto možné a nikoli nepravděpodobné, že někdy dojde k zajištění věcí, které ve skutečnosti nejsou prodávány v rozporu se zákonem (např. nejde o vybrané výrobky, podléhající spotřební dani ve smyslu § 101 odst. 3 písm. d) zákona o spotřebních daních).“*

[24] Obdobně v rozsudku ze dne 14. 6. 2006 č. j. 2 Afs 198/2005 - 88, publ. pod č. 1536/2008 Sb. NSS, Nejvyšší správní soud k povaze zajištění vybraných výrobků uvedl, že jeho účelem je *„zajistit věci, u kterých je potřeba prověřit, zda daňová povinnost byla splněna, a zabránit tak případnému jednání, které by toto zjištění znemožnilo. Z toho plyne, že kontrolní orgán nemůže – a nelze to po něm ani spravedlivě požadovat – zjistit skutečnosti rozhodné pro posouzení, zda došlo ke splnění daňové povinnosti, s naprostou jistotou a ve všech detailech.“*

[25] Stejný závěr je obsažen např. v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 3. 2010, č. j. 1 Afs 12/2010 - 107, publ. pod č. 2054/2010 Sb. NSS, či v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 9. 2016, č. j. 1 Afs 133/2016 - 32.

[26] Nejvyšší správní soud poukazuje na to, že doložení příslušných dokladů až po provedeném místním šetření by ohrozilo smysl a účel zákona o spotřebních daních. Tento přístup by dle soudu umožňoval obcházet zákonem jednoznačně stanovené povinnosti. Výrobky podléhající spotřební dani by nebyly při kontrolách identifikovatelné či ověřitelné, neboť by nemusely být dopravovány s příslušnými doklady. Jejich dodatečné doložení poté, co nebyly předloženy při kontrole správcem daně, je proto ve vztahu k porušení povinnosti dopravovat vybrané výrobky s náležitými doklady podle § 42 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních bez významu.

[27] Z výše uvedených rozhodnutí vyplývá, že může dojít k situaci, kdy celní orgán zajistí zboží, které není dopravováno v rozporu se zákonem, a které následně na základě dodaných dokumentů v řízení o zajištění opět uvolní (jak se stalo i v projednávané věci). Takový výsledek ale sám o sobě nijak nevyvrací zákonnost prvotního zajištění zboží.

[28] V daném případě tedy není pochyb o tom, že úmyslem zákonodárce při vytváření daňových předpisů, zejména § 42 zákona o spotřebních daních, byla regulace režimu přepravy výrobků, tj. v daném případě, aby příslušné doklady byly dopravovány společně s vybranými výrobky. Tyto doklady slouží k individualizaci jinak jen druhově (genericky) určeného zboží (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 8. 2009, č. j. 1 Afs 81/2009 - 68).

[29] Způsob, jakým bude daňový subjekt dokazovat oprávněné nabytí bez daně, záleží na něm. Je ale zřejmé, že k dostatečnému prokázání bude nutné, aby byl účel použití nakoupeného zboží dostatečně prokázaný a zjevný z předložených dokladů. V tomto směru je vhodné poukázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 10. 2009, č. j. 5 Afs 95/2008 - 91, ve kterém dovodil, že „*zákon o spotřebních daních na rozdíl od obecné právní úpravy preferuje jako důkazní prostředek k prokázání zdanění vybraných výrobků, zde tedy minerálních olejů, perfektní daňový doklad (resp. jiný zákonem specifikovaný doklad) obsahující veškeré zákonem požadované náležitosti. To ovšem na druhou stranu nelze vykládat tak, že případně chybějící či nesprávně uvedené náležitosti daňového dokladu (či jiných dokladů dle § 5 zákona o spotřebních daních) by nebylo možné za žádných okolností nahradit jiným důkazem prokazujícím zdanění vybraného výrobku. Takový výklad § 5 zákona o spotřebních daních, který by zcela vylučoval možnost přihlédnout k jiným skutečnostem a důkazům, než je daňový či jiný v tomto ustanovení uvedený doklad, a to i tehdy, pokud by tyto skutečnosti jednoznačně svědčily pro zdanění vybraných výrobků spotřební daní, by nebyl racionální a neodpovídal by smyslu ani účelu daného ustanovení, jímž je vytvořit podmínky pro splnění povinnosti prokázat, že byly vybrané výrobky řádně zdaněny spotřební daní. Tento závěr ostatně vyplývá také z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 6. 2008, č. j. 5 Afs 35/2008 - 53, dle něhož osoba, která dopravuje ve větším množství (§ 4 odst. 3 zákona o spotřebních daních) vybrané výrobky podléhající spotřební dani, aniž prokáže příslušným dokladem dle § 5 citovaného zákona, případně jiným způsobem, že se jedná o vybrané výrobky zdaněné, nebo pokud neprokáže způsob jejich nabytí oprávněně bez daně, stává se dle § 4 odst. 1 písm. f) citovaného zákona plátcem spotřební daně.*“ Není tedy třeba oprávněné nabytí bez daně prokazovat pouze doklady uvedenými v § 5 zákona o spotřebních daních, jak dovozoval stěžovatel.

[30] Po přezkoumání kasační stížností napadeného rozhodnutí Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že krajský soud rozhodl správně, pokud žalobu zamítl, neboť stěžovatel nepředložil v rámci místního šetření doklady osvědčující, že vybrané výrobky nabyl oprávněně bez daně, a celní úřad tak správně přikročil k jejich zajištění.

[31] S ohledem na výše uvedené dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

[32] Soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v řízení o kasační stížnosti nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 3. října 2017

Mgr. David Hipšr
předseda senátu