



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Zdeňka Kühna, soudkyně Daniely Zemanové a soudce Miloslava Výborného v právní věci žalobkyně: **Bio Oil Development GmbH**, se sídlem Gut Zuckermantelhof 88, Schönkirchen, Rakousko, zast. JUDr. Ing. Ivanem Rottem, advokátem se sídlem Křížová 18, Brno, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, Praha 4, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 6. 2012, čj. 19583-2/2012-900000-302, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 28. 5. 2014, čj. 31 Af 120/2012-55,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 28. 5. 2014, čj. 31 Af 120/2012-55, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Vymezení věci a dosavadní průběh řízení

[1] Celní ředitelství Brno (dále jen „správce daně“) vydalo dne 7. 5. 2012 rozhodnutí, kterým podle § 42d odst. 1 písm. a) zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, rozhodlo o propadnutí vybraných výrobků – 29 841 litrů minerálních olejů BIO100 (B100). Výrobky byly zajištěny v rámci kontroly na základě rozhodnutí ze dne 13. 3. 2012, neboť byly dopravovány bez zjednodušeného průvodního dokladu ve smyslu § 30 odst. 2 cit. zákona. Odvolání žalobkyně proti tomuto rozhodnutí žalovaný zamítl a rozhodnutí správce daně potvrdil rozhodnutím označeným v záhlaví.

[2] Proti rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně žalobu ke krajskému soudu. Krajský soud napadené rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V odůvodnění svého rozsudku krajský soud uvedl, že pokud správce daně i žalovaný za daného skutkového stavu

nepřipustili jakékoliv doložení zjednodušeného průvodního dokladu v navazujícím řízení, postupovali tak přísně podle skutkového stavu zjištěného v době kontroly a fakticky zafixovali skutková zjištění k tomuto okamžiku bez možnosti jejich nápravy v budoucnosti. Takový postup shledal krajský soud v rozporu se zákonem a rozsáhle citoval rozsudek NSS ze dne 4. 10. 2007, čj. 2 Afs 63/2007-148, který považoval za „návodný“, ač se týkal předchozí právní úpravy. V uvedeném rozsudku NSS dle krajského soudu v zásadě dovodil, že pro řízení o zajištění výrobků neplatí koncentrace zjištění skutkového stavu i v okamžiku kontroly. Přístup, kdy správce daně zkoncentruje skutková zjištění na okamžik kontroly a následně již nepřipustí nápravu zjištěného stavu, je ryzím formalismem.

[3] Krajský soud dále uvedl, že podle § 114 odst. 2 daňového řádu není žalovaný v odvolacím řízení vázán návrhy odvolatele. Pokud však při přezkoumávání vyjdou najevo nesprávnosti nebo nezákonnosti odvolatelem neuplatněné, které však mohou mít vliv na výrok rozhodnutí, odvolací orgán je prověří (§ 114 odst. 3 d. ř.). Dle názoru krajského soudu byl proto žalovaný povinen se skutečností dodatečného dodání zjednodušeného průvodního dokladu zabývat věcně, nikoliv tuto skutečnost odmítnout s odkazem na koncentraci k okamžiku kontroly přepravovaných výrobků.

[4] Naopak, nedůvodnou shledal krajský soud námitku žalobkyně týkající se porušení zásady přiměřenosti. Ta dle krajského soudu v dané věci nemá místo a její provedení je úkolem zákonodárce při tvorbě právního předpisu. V tomto případě přistoupil zákonodárce k úpravě následků zajištění výrobků způsobem vyjádřeným v § 42d zákona o spotřebních daních; toto ustanovení žádnou volnou úvahu správce daně nepřipouští.

[5] Předmětem přezkumu je rozhodnutí o propadnutí vybraných výrobků. Podmínkou vydání takového rozhodnutí je prokázání nemožnosti uvolnění zajištěných výrobků (dle § 42c zákona o spotřebních daních – *pozn. NSS*). V daném případě proto krajský soud konstatoval, že žalovaný by se měl s ohledem na závěry z rozsudku NSS čj. 2 Afs 63/2007-148 zabývat právě naplněním podmínky dle § 42c odst. 1 písm. a) cit. zákona a věc mu proto vrátil k dalšímu řízení.

II.

Stručné shrnutí argumentů v kasační stížnosti

[6] Kasační stížností, resp. jejím doplněním ze dne 5. 8. 2014, se žalovaný (dále jen „stěžovatel“) domáhá zrušení uvedeného rozsudku krajského soudu, a to z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[7] Krajský soud dle názoru stěžovatele nesprávně právně posoudil otázku aplikace § 42d odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních. Smyslem a účelem evidenčních povinností dle zákona o spotřebních daních (§ 5 a § 6 cit. zákona) je především zamezit daňovým únikům, k čemuž tento zákon poskytuje celním orgánům efektivní nástroj kontroly, a to v každém okamžiku možné kontroly. Na podporu svých tvrzení stěžovatel opětovně uvádí odkazy najudikaturu zdejšího soudu, konkrétně na rozsudky čj. 1 Afs 12/2010-107, čj. 7 Afs 55/2012-23, a čj. 8 Afs 54/2013-55, z níž vyplývá, že propadnutí vybraných výrobků je sankcí za porušení evidenčních povinností dle § 5 a 6 zákona o spotřebních daních, a to nezávisle na vzniku povinností přiznat a zaplatit daň.

[8] Stěžovatel uvádí, že výrobky jsou individualizovány právě a jedině prostřednictvím příslušných dokladů. Nelze tedy dle přesvědčení stěžovatele připustit takový postup, podle kterého by zákonem předvídané doklady byly doplňovány až později, např. v odvolacím

pokračování

řízení; to by fakticky znamenalo ochromení kontrolní činnosti orgánů celní správy, neboť každý daňový subjekt si bude vědom, že doklady bude možné doplnit i dodatečně. Taková situace by však rozšiřovala prostor pro daňové úniky.

[9] Rozsudek NSS čj. 2 Afs 63/2007-148, z něhož krajský soud při posuzování věci převážně vycházel, stěžovatel nepovažuje na danou věc za „přilnavý“, neboť v uvedené věci šlo o jiný předmět řízení (prokázání zdanění a skladování vybraných výrobků). Krajský soud tím dle stěžovatele slučuje podmínky pro dvě odlišná řízení – řízení ve věci prokázání zdanění a řízení ve věci zajištění evidenční povinnosti vybraných výrobků. Navíc tak krajský soud činí přesto, že si je vědom změny právní úpravy § 42d odst. 1 s účinností od 1. 5. 2011, která nyní dle rozsudku NSS čj. 7 Afs 55/2012-23 žádný prostor pro správní uvážení nepřipouští.

[10] Pokud krajský soud upozorňuje na § 8 odst. 2 daňového řádu, dle kterého má správce daně dbát na to, aby při rozhodování skutkové shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly, stěžovatel upozorňuje, že svou rozhodovací praxi sjednotil a odkázal na skutkově shodné věci projednávané jinými krajskými soudy (Krajský soud v Českých Budějovicích sp. zn. 10 Af 33/2013 a 10 Af 56/2013, Krajský soud v Hradci Králové sp. zn. 31 Af 31/2013), které stejný postup stěžovatele schválily.

[11] K výtce krajského soudu v bodě 28 napadeného rozsudku, že se nezabýval tím, zda byl zjednodušený doklad vydán v okamžiku zahájení přepravy a zda jeho nepředložení spočívalo pouze v pochybení řidiče, který vybrané výrobky přepravoval, stěžovatel uvádí, že příslušný zákon mu toto neumožňuje. Zákon o spotřebních daních jednoznačně stanoví, že vybrané výrobky lze po daňovém území ČR dopravovat pouze se zákonem předvídanými doklady, jinak se jedná o porušení zákona a popření jeho smyslu a účelu. Pokud žalobkyně realizovala přepravu bez patřičných dokladů, porušovala cit. zákon a směrnici 92/12/EHS již od počátku přepravy. Povinnost vybavit dopravce potřebnými doklady již před zahájením jízdy ostatně vyplývá i z Úmluvy o přepravní smlouvě v mezinárodní silniční nákladní dopravě (CMR), kterou je ČR vázána (čl. 11 Úmluvy). Porušení této povinnosti nicméně nemá na danou věc vliv, neboť se jedná o soukromoprávní vztah mezi odesílatelem a dopravcem.

[12] Ze všech těchto důvodů stěžovatel odmítá závěr krajského soudu, že byl povinen se zabývat dodatečným předložením zjednodušeného průvodního dokladu a navrhuje, aby zdejší soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

III.

Vyjádření žalobkyně

[13] Žalobkyně ve svém vyjádření ke kasační stížnosti ze dne 20. 8. 2014 v převážné části zpochybňuje včasnost kasační stížnosti, resp. jejího doplnění. Původní kasační stížnost ze dne 27. 6. 2014 postrádá náležitosti kasační stížnosti ve smyslu § 106 odst. 1 s. ř. s. Byla-li doplněna až dne 5. 8. 2014, učinil tak stěžovatel zcela nepochybně po uplynutí prekluzivní lhůty dle § 106 odst. 2 s. ř. s. V této souvislosti žalobkyně dodává, že za této situace lze na závěr o opožděnosti kasační stížnosti použít stejnou metodu výkladu, jakou používá sám stěžovatel v kasační stížnosti ve vztahu k opožděnosti dodatečně doloženého zjednodušeného průvodního dokladu, tj. že potřebné náležitosti byly splněny až po rozhodném okamžiku stanoveném v zákoně.

[14] V dalším se žalobkyně ztotožnila se závěry krajského soudu v napadeném rozsudku. Stěžovatel dle žalobkyně vykládá veškeré právní předpisy jednoznačným způsobem, a to pouze ve svůj prospěch, zejména pokud jde o argumentaci rozsudkem NSS čj. 1 Afs 12/2010-107.

Dle názoru žalobkyně tento rozsudek po skutkové stránce naprosto nedopadá na věc projednávanou v daném případě. Naopak, žalobkyně souhlasí s názorem krajského soudu, že na danou věc dopadá rozsudek čj. 2 Afs 63/2007-148, bez ohledu na to, zda stěžovateli připadá „přílnavý“, či nikoliv. Stěžovatel dle názoru žalobkyně „překrucuje skutečnosti“ a „manipuluje s judikaturou“, proto nelze takovému postupu vyhovět ani přisvědčit.

[15] Žalobkyně z těchto důvodů navrhuje, aby zdejší soud kasační stížnost zamítl.

IV.

Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[16] Důvodnost kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů; neshledal přitom vady, kterými by se musel zabývat i bez návrhu (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[17] Nejvyšší správní soud se nejdříve výslovně zabýval včasností kasační stížnosti, neboť ta byla ze strany žalobkyně zpochybněna ve vyjádření ze dne 20. 8. 2014. K tomu zdejší soud uvádí následující. Podle § 106 odst. 1 první věty musí být kasační stížnost podána do dvou týdnů po doručení rozhodnutí krajského soudu. V souladu s pravidly počítání času upravenými v § 40 odst. 1 a 2 s. ř. s. *počíná lhůta stanovená soudním řádem správním běžet počátkem dne následujícího poté, kdy došlo ke skutečnosti určující její počátek. Lhůta určená podle týdnů, měsíců nebo roků končí uplynutím dne, který se svým označením sboduje se dnem, který určil počátek lhůty. Není-li takový den v měsíci, končí lhůta uplynutím posledního dne tohoto měsíce.* Ze spisu krajského soudu nepochybně vyplývá, že napadený rozsudek byl stěžovateli doručen do datové schránky dne 18. 6. 2014 (středa), lhůta k podání kasační stížnosti tak počala běžet dne 19. 6. 2014 a uplynula dnem 2. 7. 2014 (středa). Kasační stížnost stěžovatele byla Nejvyššímu správnímu soudu doručena do datové schránky elektronické podatelny dne 27. 6. 2014, tedy ve stanovené lhůtě.

[18] Vzhledem k tomu, že se jednalo o blanketní kasační stížnost, tj. bez uvedení kasačních důvodů tak, jak to vyžaduje § 103 s. ř. s., vyzval zdejší soud stěžovatele v souladu s § 106 odst. 3 s. ř. s. usnesením ze dne 9. 7. 2014, čj. 10 Afs 148/2014-12, k jejímu doplnění, a to ve lhůtě jednoho měsíce od doručení usnesení. Usnesení bylo stěžovateli doručeno dne 10. 7. 2014 (viz doručenska na č. l. 12 spisu NSS). V souladu s pravidly počítání času citovanými v bodě [17] lhůta k doplnění kasační stížnosti uplynula dnem 10. 8. 2014. Bylo-li tedy doplnění kasační stížnosti zdejšímu soudu doručeno prostřednictvím datové zprávy dne 5. 8. 2014 (viz záznam o ověření elektronického podání na č. l. 38 spisu NSS), bylo jednoznačně podáno ve stanovené lhůtě.

[19] Kasační stížnost, včetně jejího doplnění, je proto včasná.

[20] Samotný spor v dané věci se týká aplikace § 42d odst. 1 zákona o spotřebních daních, tj. zda v posuzovaném případě mohl stěžovatel rozhodnout o propadnutí zajištěných vybraných výrobků, v tomto případě 29 841 litrů minerálních olejů. Stěžovatel tvrdí, že v situaci, kdy nebyl při kontrole předložen zjednodušený průvodní doklad, neumožňuje zákon o spotřebních daních správci daně jiný postup, než rozhodnout o propadnutí výrobků, protože tuto vadu nelze zhojit dodatečně, a to ani v odvolacím řízení [kasační důvod dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.].

[21] Kasační stížnost je důvodná.

pokračování

[22] Z předložených spisů vyplynuly následující pro věc rozhodné skutečnosti. Dne 8. 3. 2012 v 11:30 hod bylo kontrolní hlídkou mobilního dohledu Celního ředitelství Brno kontrolováno nákladní cisternové vozidlo tovární značky Mercedes Benz, Axor 1840 LS, MPZ: SLO. Kontrolou bylo zjištěno, že v nákladním prostoru je přepravováno 29 841 litrů vybraných výrobků – minerálních olejů při teplotě 15°C, označených jako BIO100 (B100). Kontrolovaná osoba (řidič) uvedla, že přepravuje bionaftu z Polska k vlastníku zboží v Rakousku, kterým je Bio Oil Development GmbH. Kontrolovaná osoba uvedla, že je zaměstnancem společnosti HP Commerce, d. o. o. se sídlem ve Slovinsku.

[23] Vzhledem ke skutečnosti, že dopravované zboží přesahovalo množství, které bylo možno považovat za množství pro osobní potřebu podle § 4 odst. 5 písm. a) zákona o spotřebních daních, byl řidič vyzván, aby předložil doklady prokazující zdanění vybraných výrobků nebo jejich oprávněné nabytí za ceny bez daně, uvedené v § 5, 6, 27, 27c, 30, a 51 zákona o spotřebních daních. Řidič předložil nákladní list přepravovaného zboží č. A0560668 ze dne 7. 3. 2012, list výpisu složení zboží č. 12030244, osvědčení o registraci vozidla č. X (tahač) a Y (návěs) a CMR č. Z. Na dotaz kontrolního orgánu, zda má řidič ke zboží zjednodušený průvodní doklad, řidič odpověděl, že nemá, jelikož mu v Polsku nebyl vydán. Odvezl mu jej omylem kolega předcházející den. Předložené doklady neodpovídaly dokladům uvedeným v zákoně o spotřebních daních, proto bylo vysloveno zajištění dopravovaných vybraných výrobků a dopravních prostředků, které je dopravovaly, podle § 42 odst. 3 zákona o spotřebních daních (protokol o ústním jednání ze dne 8. 3. 2012). Na místě byly z přepravovaných vybraných výrobků odebrány vzorky a pořízena fotodokumentace vozidla. Řidič poté zajištěné minerální oleje a dopravní prostředky, které je dopravovaly, vydal úředním osobám Celního ředitelství Brno.

[24] Z předloženého správního spisu dále vyplývá, že dne 15. 3. 2012 bylo Celnímu ředitelství Brno prostřednictvím zástupce stěžovatelky doručeno podání zaevidované pod čj. 1983-8/2012-010100-23, jehož předmětem bylo zaslání dokladů – faktury č. WDT/014/3/12, analytického rozboru a dokladu označeného jako zjednodušený průvodní doklad ze dne 7. 3. 2012. Stěžovatel uvádí, že 9. 3. 2012 žalobkyně doplnila doklady prostřednictvím elektronického podání bez zaručeného elektronického podpisu a toto podání nebylo ve lhůtě dle § 71 odst. 3 daňového řádu potvrzeno ani opakováno. Toto podání však v předloženém správním spisu založeno nebylo.

[25] Nejvyšší správní soud k tomu uvádí následující. Podle § 30 odst. 2 zákona o spotřebních daních *[v]ybrané výrobky uvedené do volného daňového oběhu v jiném členském státě a dopravované přes daňové území České republiky do tohoto jiného členského státu pro účely podnikání lze dopravovat pouze se zjednodušeným průvodním dokladem a po vhodné trase. Jsou-li tyto vybrané výrobky dopravovány uvedeným způsobem často a pravidelně, lze je na základě sjednané dvoustranné dohody s tímto jiným členským státem dopravovat bez zjednodušeného průvodního dokladu.* Vzor zjednodušeného průvodního dokladu a jeho náležitosti jsou uvedeny v příslušném předpisu Evropské unie (§ 30 odst. 5). Tímto příslušným předpisem, jak jednoznačně plyne z poznámky č. 30 zákona o spotřebních daní, je nařízení Komise (EHS) č. 3649/92 ze dne 17. prosince 1992 o zjednodušeném průvodním dokladu pro pohyb výrobků podléhajících spotřební dani, které byly uvolněny ke spotřebě v odesílajícím členském státě, uvnitř Společenství (dále jen „nařízení č. 3649/92“; Úř. věst. L 369, 18. 12. 1992, s. 17, Zvl. vyd.: 09/001 s. 216).

[26] V projednávané věci je mezi stranami nesporné, že vybrané výrobky byly přepravovány z Polska, přes území České republiky do Rakouska k jejich vlastníkově. Vlastníkem je rakouská obchodní společnost, tj. podnikatel. Z objemu přepravovaných výrobků

(téměř 30 000 l minerálních olejů) je zřejmé, že tyto výrobky přesahují limity osobní spotřeby. Z uvedeného tedy zcela nepochybně vyplývá, že při přepravě přes území ČR měly být tyto výrobky doprovázeny zjednodušeným průvodním dokladem.

[27] Dále je mezi stranami nesporná i samotná skutečnost, že v době kontroly nebyl zjednodušený průvodní doklad na výzvu správce daně předložen, neboť ho řidič neměl. Jelikož si toho žalobkyně byla vědoma, dokládala tyto dokumenty dodatečně.

[28] Zákon č. 95/2011 Sb., vložil do zákona o spotřebních daních § 42 až 42c, a to s účinností od 1. 5. 2011. Ustanovení § 42 odst. 1 zákona o spotřebních daních ve znění relevantním pro tuto věc, tj. do 31. 12. 2012, zní: *Celní úřad nebo celní ředitelství 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 [nynější věci se týká písm. a) ve vztahu k absenci dokladu podle § 30]. Jsou-li skutkové podstaty uvedené v tomto ustanovení naplněny, správce daně je povinen o této věci bezodkladně zahájit řízení (§ 42b).

[29] Způsoby ukončení řízení o zajištění výrobků upravují § 42c a § 42d zákona o spotřebních daních. Správní orgán buď zajištěné výrobky uvolní, nebo naopak rozhodne o jejich propadnutí. Podle § 42c odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních [*celní úřad nebo celní ředitelství rozhodne o uvolnění zajištěných vybraných výrobků, pokud se prokáže, že s nimi nebylo nakládáno způsoby uvedenými v § 42 odst. 1 nebo 2.* Ustanovení § 42d odst. 1 a 2 pak stanoví, že pokud celní úřad nebo celní ředitelství nerozhodne o uvolnění vybraných výrobků, rozhodne o jejich propadnutí v případě, že je vlastník těchto výrobků znám (zabrání v ostatních případech). Vlastníkem propadnutých vybraných výrobků je stát.

[30] Pokud jde o § 42 odst. 1 písm. a), jehož porušení bylo základem pro rozhodnutí o propadnutí výrobků, je v řízení o zajištění výrobků potřeba postavit najisto, zda bylo s vybranými výrobky nakládáno v rozporu se zákonem. V tomto případě je skutková podstata tohoto porušení formulována zcela jasně a výslovně tak, že přepravované výrobky správce daně zajistí, nejsou-li „doprovázeny“ s vyžadovanými doklady. Nepředložil-li tedy řidič tyto doklady, skutková podstata § 42 odst. 1 písm. a) byla naplněna.

[31] Ostatně, tomu odpovídá i znění předpisů EU, které jsou do zákona o spotřebních daních zapracovány a na které odkazují obě strany sporu. Podle čl. 34 odst. 1 směrnice Rady 2008/118/ES ze dne 16. prosince 2008 o obecné úpravě spotřebních daní a o zrušení směrnice 92/12/EHS (Úř. věst. L 9, 14. 1. 2009, s. 12), v *situacích uvedených v čl. 33 odst. 1 se zboží podléhající spotřební dani přepravuje mezi územími různých členských států za použití průvodního dokladu obsahujícího základní údaje dokladu podle čl. 21 odst. 1.* Podle čl. 4 nařízení č. 3649/92 [*zjednodušený průvodní doklad se vystaví ve třech vyhotoveních. První vyhotovení si ponechá dodavatel pro daňovou kontrolu. Druhé vyhotovení doprovází zásilku a ponechá si je příjemce. Třetí vyhotovení doprovází zásilku a příjemce je vrátí dodavateli s potvrzením o přijetí s odkazem na další daňový postup týkající se tohoto zboží v členském státě určení, pokud to dodavatel vyžaduje zejména pro účely vrácení daně. Toto vyhotovení se přiloží k případné žádosti o vrácení daně podle čl. 22 odst. 3 směrnice 92/12/EHS* (zvýraznění doplnil NSS).

[32] V daném případě tedy není pochyb o tom, že úmyslem zákonodárce, resp. evropského normotvůrce, při vytváření těchto předpisů byla regulace režimu přepravy výrobků, tj. v daném případě, aby zjednodušený doklad byl přepravován *společně* se zásilkou. Tyto doklady

pokračování

slouží k individualizaci jinak jen druhově (genericky) určeného zboží (na specifika vybraných výrobků ve smyslu zákona o spotřebních daních, které jsou určeny druhově, upozornil již rozsudek NSS ze dne 20. 8. 2009, čj. 1 Afs 81/2009 – 68, podle něhož právě to je „*jedním z důvodů, proč zákon o spotřebních daních klade zvláštní požadavky na vedení přesné dokumentace*“).

[33] Nejvyšší správní soud se proto ztotožňuje s názorem stěžovatele, že opačný výklad, který nastiňuje žalobkyně, by popíral samotný smysl normy a vedl by k umožnění obcházení jednoznačně stanovených povinností v zákoně. Výrobky podléhající spotřební dani by nebyly při kontrolách identifikovatelné či ověřitelné. Dodatečné doložení zjednodušeného průvodního dokladu ve smyslu § 30 zákona o spotřebních daních poté, co tento doklad nebyl předložen při kontrole správcem daně, je proto ve vztahu k porušení § 42 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních bez významu.

[34] Hypotéza skutkových podstat formulovaných v § 42 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních se vztahuje ke kterémukoliv okamžiku průběhu přepravy. V případě skutkové podstaty pod písm. a) ve vztahu k § 30 je k jejímu naplnění podstatné jen a pouze to, zda v jakémkoliv okamžiku přepravy jsou vybrané výrobky přepravovány bez příslušných dokladů. Dodatečné doložení těchto dokladů již nemůže zvrátit skutečnost, že v době kontroly, neboli v době přepravy, neměl přepravce příslušné dokumenty k dispozici. Porušením, na které tato skutková podstata v souvislosti s § 30 zákona o spotřebních daních míří, je pouze a jen skutečnost, že zjednodušený průvodní doklad nebyl k dispozici právě v době přepravy (kontroly), nikoli skutečnost, zda tento dokument sice v době přepravy (kontroly) existoval, avšak kontrolovaná osoba ho neměla k dispozici.

[35] Z tohoto důvodu je proto v dané věci nerozhodné, zda žalobkyně poprvé doplňovala chybějící průvodní doklad elektronicky hned druhý den po kontrole, tj. 9. 3. 2012, což není ve správním spisu dokumentováno, nebo až 15. 3. 2012 osobně, jak ze správního spisu vyplývá.

[36] V projednávané věci je napadeno rozhodnutí o propadnutí zboží vydané dle § 42d zákona o spotřebních daních. Směrnice 92/12/EHS ani nařízení č. 3649/92 sankce za nedodržení těchto povinností přímo nestanoví, což je ve vztahu práva EU a vnitrostátního práva pravidlem. Logicky to vede k tomu, že si členské státy sankce za nedodržení předpisů stanoví samy. Český zákonodárce se rozhodl nedodržení povinnosti přepravování zjednodušeného průvodního dokladu společně se zásilkou v zákoně o spotřebních daních sankcionovat formou propadnutí vybraných výrobků. 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 dani 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. 2054/2010 Sb. 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. Zákonomodárce 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.“

[38] Tyto závěry dopadají i na nyní posuzovanou věc. Zdejší soud neshledal důvod se od právě citované ustálené judikatury v této otázce nijak odchýlit.

[39] Pokud jde o rozsudek NSS ze dne 4. 10. 2007, čj. 2 Afs 63/2007-148, na který odkazuje krajský soud v napadeném rozsudku i žalobkyně, ten na danou věc nedopadá, neboť jeho odůvodnění se vztahovalo k předchozí právní úpravě. Ta byla mírnější a poskytovala správcí daně správní uvážení o propadnutí vybraných výrobků (viz k tomu bod [37]). S ohledem na změnu právní úpravy je tak nadbytečné, aby se zdejší soud zabýval dalšími okolnostmi, z nichž dle stěžovatele plyne, že i věcně nelze rozsudek čj. 2 Afs 63/2007-148 na nynější kauzu vztahovat.

[40] Pokud se žalobkyně odvolává na neznalost českého práva, nelze tento argument přijmout. Každý, kdo provozuje své podnikání, byť třeba jen zčásti na území České republiky (zde formou přepravy), je povinen znát relevantní právní normy vztahující se k jeho podnikání. To platí i tehdy, použije-li pro svou věc třetí osobu. Navíc, jak bylo uvedeno v bodě [31] výše, povinnost přepravovat výrobky se zjednodušeným průvodním dokladem vyplývá přímo taktéž z práva EU.

[41] Proto závěr krajského soudu, že stěžovatel, resp. správce daně, měli akceptovat doplnění zjednodušeného průvodního dokladu v průběhu správního řízení, nemá oporu v zákoně.

[42] Kasační námitky jsou důvodné.

V.

Závěr a náklady řízení

[43] Nejvyšší správní soud proto ze všech výše uvedených důvodů posoudil kasační stížnost jako důvodnou a rozsudek krajského soudu podle § 110 odst. 1 s. ř. s., věty první, zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení. V novém řízení je krajský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[44] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

V Brně dne 27. listopadu 2014

Zdeněk Kühn
předseda senátu