



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Jitky Zavřelové a soudců Mgr. Jana Čížka a Mgr. Tomáš Kocourek, Ph.D., ve věci

žalobkyně: **P. s.r.o.**, IČO: X
sídlem X
zastoupena advokátem JUDr. Lumírem Červenkou
sídlem Saskova 1625, Kladno

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 3. 2016, č. j. 2835-6/2016-900000-304.1,

takto:

- I. Rozhodnutí Generálního ředitelství cel ze dne 24. 3. 2016, č. j. 2835-6/2016-900000-304.1, se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni na náhradu nákladů řízení částku 13 200 Kč k rukám jejího zástupce JUDr. Lumíra Červenky, a to do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

1. Žalobou proti rozhodnutí správního orgánu podle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), se žalobkyně domáhá zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí, jímž žalovaný změnil rozhodnutí Celního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „celní úřad“) ze dne 3. 9. 2015, č. j. 120361-11/2015-610000-32.1, tak, že nahradil celý jeho výrok novým výrokem, kterým žalobkyni uložil podle § 42d odst. 1 písm. a) zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o spotřebních daních“), propadnutí vybraných

výrobků – minerálních olejů žalobkyně s kódem nomenklatury X v množství 2 795,365 litrů při 15 °C a X v množství 10 002,65 litrů při 15 °C (dále jen „vybrané výrobky“ či „minerální oleje“ či „motorová nafta a NATURAL 95“) z důvodu, že byly dopravovány způsobem uvedeným v § 42 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních, tj. bez dokladu prokazujícího jejich řádné zdanění spotřební daní podle § 5 zákona o spotřebních daních.

2. Žalobkyně namítá, že celní orgány nesprávně aplikovaly § 5 odst. 1 a 4 zákona o spotřebních daních, neboť na projednávanou věc měl být aplikován § 5 odst. 1 a 2 tohoto zákona. Dle § 5 odst. 4 zákona o spotřebních daních vystavuje doklad o dopravě právnická nebo fyzická osoba, která vybrané výrobky již uvedené do volného daňového oběhu vydá pro dopravu, přičemž nejsou splněny podmínky, na jejichž základě je stanovena povinnost vydat daňový doklad nebo doklad o prodeji. Vybrané výrobky byly načerpány u dodavatele Č., a. s., který jako plátce daně uvolnil výrobky do volného daňového oběhu žalobkyni jako odběrateli, která je nabytá, aby je prodávala na svých čerpacích stanicích, kam je od dodavatele prostřednictvím smlouveného dopravce přepravovala. Byly tak naplněny podmínky pro vydání daňového dokladu. Do okamžiku zahájení kontroly žalobkyně přepravovala a postupně uskladovala přechodně nabyté vybrané výrobky na svých čerpacích stanicích. V dopravním prostředku se nacházely pouze vybrané výrobky, které žalobkyně převzala od dodavatele Č., a. s. Pojmově je vyloučené, aby žalobkyně tyto výrobky načerpala do kontrolovaného vozidla na čerpacích stanicích v P. či v L. n. S., a tak je vydala pro dopravu ve smyslu § 5 odst. 4 zákona o spotřebních daních. Nelze proto požadovat, aby vystavovala doklad o dopravě. Nejednalo se tedy o situaci, kdy ve smyslu § 42 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních nebyl spolu s dopravovanými vybranými výrobky dopravován některý z dokladů uvedených v § 5. Jestliže nebyly splněny zákonné podmínky pro vydání dokladu o prodeji, ani dokladu o dopravě, a naopak byly naplněny podmínky § 5 odst. 2 pro vydání daňového dokladu, který byl předložen kontrolnímu orgánu, je v rozporu s tímto stavem závěr celních orgánů o tom, že kontrolovaná osoba nepředložila doklad splňující podmínky § 5 a § 51 zákona o spotřebních daních.
3. Neřeší-li zákon situaci, kdy vlastník nesloží všechny vybrané výrobky převzaté od dodavatele na jednom místě, ale na více místech, nelze vykládat zákon v neprospěch žalobkyně. Navíc celní úřad z předložených stáčecích lístků zjistil správnost údajů v daňovém dokladu o množství vybraných výrobků uvedených dodavatelem do volného daňového oběhu a jejich objemu nacházejícím se v době kontroly v dopravním prostředku. Celní orgány měly na základě uvedených listin ověřit, že vybrané výrobky byly v době kontroly dopravovány s dokladem dle § 5 zákona o spotřebních daních a rozhodnout dle § 42c odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních o jejich uvolnění.
4. Pokud celní úřad v rámci místního šetření zjistil, že žalobkyně řádně zdanila vybrané zboží dopravované od dodavatele Č., a. s., a odvolací orgán přesto uzavřel, že předložený dodací nákladní list ze dne 10. 7. 2015, č. A166911/02238919, beze zbytku nenaplnil kritéria daňového dokladu, a proto nerozhodl o uvolnění zajištěných vybraných výrobků, postupoval v rozporu s § 42c odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních, ve znění zákona č. 315/2015 Sb. Zákonodárce touto novelou napravit dosavadní ústavně nekonformní úpravu a odstranil její nepřiměřenou tvrdost vůči poctivým daňovým subjektům. Žalobkyně řádně obchoduje a platí daně a oproti nepoctivým obchodníkům by vedle propadnutého zboží a zaplacené daně přišla i o dopravné a ušlou marži. Žalobkyně dále poukázala na důvodovou zprávu k zákonu č. 315/2015 Sb., dle níž nová úprava

obsažená v § 42 odst. 1 zákona o spotřebních daních umožní správci 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 atd.)

5. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. Nesouhlasí s námitkou žalobkyně o nesprávné aplikaci § 5 odst. 2 namísto § 5 odst. 4 zákona o spotřebních daních. Již v odůvodnění napadeného rozhodnutí odkazoval především na § 5 odst. 6 zákona o spotřebních daních, který stanoví povinnost dopravovat vybrané výrobky uvolněné do volného daňového oběhu s daňovým dokladem, dokladem o prodeji, dokladem o dopravě nebo s rozhodnutím celního úřadu podle § 5 odst. 5 zákona o spotřebních daních, a uvedl, že okolnosti daného případu svědčí o tom, že minerální oleje měly být správně dopravovány s dokladem podle § 5 odst. 4 zákona o spotřebních daních.
6. Ustanovení § 5 odst. 4 zákona o spotřebních daních upravující doklad o dopravě dopadá na situace, kdy nejsou splněny podmínky pro vydání daňového dokladu nebo dokladu o prodeji. Pokrývá případy, kdy výrobky již byly uvedeny do volného daňového oběhu a zatím nedochází k jejich přeprodeji (např. při rozvozu vybraných výrobků do vlastních provozoven, na čerpací stanice nebo k zákazníkům s tím, že k prodeji dojde až u zákazníka nebo později, např. uhrazením kupní ceny). V posuzované věci šlo o dopravu vybraných výrobků již uvedených do volného daňového oběhu, k jejichž přeprodeji prozatím nedošlo (jejich vlastníkem byla žalobkyně), a proto nebylo místo pro vydání dokladu o prodeji. Okamžikem stočení části přepravovaných výrobků na první čerpací stanici se doklad zkonsumoval a nebylo možno jím prokázat splnění evidenčních povinností v okamžiku kontroly. Žalobkyni zůstal pouze jediný způsob, jak prokázat zdanění přepravovaných výrobků, a to dokladem o dopravě. Žalovaný v této souvislosti odkázal na rozsudek Krajského soudu v Č. B. ze dne 31. 1. 2014, č. j. 10 Af 33/2013-30. Zákon nevylučuje, aby doprava vybraných výrobků probíhala tak, že se během jedné cesty opakovaně část nákladu vyloží, takže se množství výrobků bude během dopravy měnit. Je však třeba zajistit, aby při takovém způsobu dopravy byly v každém okamžiku zajištěny aktuální doklady, které budou odpovídat zákonným požadavkům a odrážet aktuální stav dopravy. Není možné, aby na jeden doklad proběhla celá doprava, je-li zřejmé, že již po prvním vyložení nebude doklad odpovídat skutečnosti. Žalovaný proto nepochybil, pokud konstatoval, že relevantním dokladem měl být doklad o dopravě, nikoliv předložený neaktuální dodací nákladní list, jímž nebylo možné prokázat splnění evidenčních povinností.
7. K další námitce žalovaný uvedl, že na projednávanou věc nedopadá § 42 odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních (tj. doprava vybraných výrobků s dokladem obsahujícím nesprávné nebo nepravdivé údaje), nýbrž § 42 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních, neboť se jednalo o dopravu vybraných výrobků bez dokladu dle § 5 zákona o spotřebních daních. O nepravdivých nebo nesprávných údajích uvedených na dokladu lze hovořit jen tehdy, je-li takový údaj na dokladu zapsán, avšak neodpovídá skutečnosti, a to buď proto, že byl zapsán špatně omylem (nesprávný údaj) nebo úmyslně (nepravdivý údaj). V daném případě však byl údaj o množství přepravovaných vybraných výrobků zapsán správně pro počátek dopravy a k jeho neaktuálnosti došlo až během přepravy, kdy byla část vybraných výrobků vyložena. Důležitá je pouze ta skutečnost, že vybrané výrobky nebyly v době kontroly přepravovány s řádným dokladem, neboť na

předloženém dodacím nákladním listu údaj o množství nekorespondoval se skutečností. Jeho předložení při kontrole nemění nic na závěru, že v okamžiku kontroly byla zjištěna doprava vybraných výrobků bez příslušného dokladu, tj. dokladu o dopravě dle § 5 odst. 4 zákona o spotřebních daních. Doložené stáček lístky nemohly tuto situaci zhojit, neboť neobsahovaly náležitosti dokladu o dopravě uvedené v citovaném ustanovení zákona o spotřebních daních.

8. V replice k vyjádření žalovaného žalobkyně uvedla, že rozsudek Krajského soudu v Č. B. ze dne 31. 1. 2014, č. j. 10 Af 33/2013-3, se týkal jiných skutkových okolností. V posuzované věci není sporu o tom, že společnost Č., a. s. uvolnila vybrané výrobky do volného oběhu a předala je dopravci společně s dokladem předloženým při kontrole – dodacím nákladním listem ze dne 10. 7. 2015, č. j. X, aby je žalobkyně jako kupující dále prodávala na čerpacích stanicích. Rovněž není sporu o tom, že dodací nákladní list splňoval požadavky § 5 odst. 1 a 2 zákona o spotřebních daních. Dopravce následně přepravoval převzaté minerální oleje a postupně je uskladoval na čerpacích stanicích žalobkyně. Žalobkyně nevydala dopravci předmětné vybrané výrobky ze svého skladu k přepravě. Pokud by po jejich částečném odčerpání vystavila doklad o dopravě, doklad by nesplňoval základní podmínku § 5 odst. 4 zákona o spotřebních daních, neboť nešlo o vybrané výrobky „již“ uvedené do volného daňového oběhu a žalobkyně je nevydala pro dopravu. Naopak byly dopravovány bezprostředně poté, co je společnost Č., a. s. uvolnila do volného oběhu a předala je k dopravě do skladů odběratele. Úvaha žalovaného, že není možné, aby na jeden doklad proběhla celá doprava, nemá oporu v zákoně. Jde o nesprávnou aplikaci a interpretaci § 5 zákona o spotřebních daních, která je v rozporu s čl. 2 Listiny základních práv a svobod.
9. Žalobkyně dále nesouhlasila s názorem žalovaného, že na projednávanou věc nedopadá § 42 odst. 1 písm. c), nýbrž § 42 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních. Změnou § 42c zákona o spotřebních daních zákonem č. 315/2015 Sb. účinnou od 1. 1. 2016 bylo umožněno uvolnit zajištěné vybrané výrobky i v případě, že jejich doprava byla provázena dokladem s nesprávnými nebo nepravdivými údaji, pokud se následně prokáže, že výrobky byly zdaněny nebo byly oprávněně nabyty bez spotřební daně. V důvodové zprávě se uvádí, že úprava směřuje např. na situace, kdy chyby v dokladu podle § 42 odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních jsou pouze neúmyslnými chybami v psaní a počtech, chybami z nepozornosti, a nedochází tak k naplnění materiálního smyslu ustanovení o zabavování a propadnutí vybraných výrobků. Je nesporné, že v daném případě byl údaj o množství přepravovaných vybraných výrobků zapsán správně pro počátek dopravy, resp. pro dopravu z daňového skladu do prvního místa vykládky (viz dodací nákladní list), avšak po vyložení části vybraných výrobků byl údaj o přepravovaném množství v rozporu se skutečným stavem a stal se nesprávným. V tomto případě ostatně žalovaný zjistil, že žalobkyně předloženými daňovými a ostatními doklady prokázala řádné zdanění vybraných výrobků spotřební daní, a proto nepřistoupil k doměření této daně.
10. V replice dále žalobkyně uvedla, že v řízení, jehož výsledkem mohlo být rozhodnutí o uvolnění zajištěných vybraných výrobků podle § 42c zákona o spotřebních daních, je nejprve nutno posoudit, zda s vybranými výrobky bylo nakládáno způsoby uvedenými v § 42 odst. 1 nebo 2 zákona o spotřebních daních a zda měly být uvolněny či zda jsou splněny další podmínky pro rozhodnutí o propadnutí zajištěných vybraných výrobků [viz rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 18. 2. 2016, č. j. 7 Afs

274/2015 - 80; rozhodnutí NSS jsou dostupná na www.nssoud.cz]. I kdyby zákon výslovně ukládal pro případ částečného odčerpání dopravovaných vybraných výrobků vystavit doklad o dopravě, nebylo by v této věci rozhodnutí o propadnutí zajištěných vybraných výrobků zákonné. Dle judikatury Ústavního soudu zásada zákonnosti stanoví, že státní moc může být uplatňována jen v případech a v mezích stanovených zákonem (srov. čl. 2 odst. 3 Ústavy a čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod). Ústavní soud se k otázce zásahu do vlastnického práva v případě sankce propadnutí věci vyjádřil např. v nálezech ze dne 20. 12. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 31/08., ze dne 18. 8. 2004, sp. zn. Pl. ÚS 7/03, a ze dne 25. 10. 2011, sp. zn. Pl. ÚS 14/09 (rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná na <http://nalus.usoud.cz>). Závěr, že o propadnutí zajištěných vybraných výrobků lze podle § 42d zákona o spotřebních daních rozhodnout bez ohledu na to, že spolu s předmětnými vybranými výrobky byl dopravován daňový doklad (dodací nákladní list) a stáčecí lístky, kterými bylo v době kontroly doloženo množství a zdanění dopravovaných výrobků, ve světle výše označené judikatury neobstojí.

11. Krajský soud v Praze přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i řízení, které vydání rozhodnutí předcházelo, v rozsahu všech napadených výroků (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) a v mezích uplatněných žalobních bodů a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná. Soud rozhodl ve věci samé bez nařízení jednání, neboť žalobce s tímto postupem souhlasil výslovně a žalovaný konkludentně (§ 51 odst. 1 s. ř. s.).
12. Z obsahu správních spisů celních orgánů vyplynulo, že dne 10. 7. 2015 v 9:05 hodin provedl celní úřad na 52. kilometru dálnice D1 kontrolu přepravy vybraných výrobků a dopravního prostředku, a to u vozidla reg. zn. X s vlekem reg. zn. X, o čemž byl sepsán protokol o místním šetření. K přepravovaným vybraným výrobkům předložil řidič R. E. dodací nákladní list X ze dne 10. 7. 2015 vydaný Č., a.s. označený jako daňový doklad dle zákona o spotřebních daních (dále jen „dodací nákladní list“), dle něhož šlo o přepravu motorové nafty v množství 12 875 litrů při teplotě 15 °C (10 787 kg) a benzínu NATURAL 95 v množství 27 215 litrů při teplotě 15 °C (20 565 kg).
13. Řidič uvedl, že minerální oleje načerpal v Č., a. s. Š. Během cesty již část zboží složil na čerpacích stanicích žalobkyně v P. a v L. n. S. a dále mířil na čerpací stanici žalobkyně v N. K. K tomu řidič předložil stáčecí lístky (dodací listy) č. X a X na motorovou naftu a č. X a X na benzín NATURAL 95. Z nich plyne, že na čerpací stanici v P. bylo stočeno 5 030 litrů (při teplotě 15 °C) motorové nafty a 9 082 litrů (při teplotě 15 °C) benzínu NATURAL 95 a na čerpací stanici v L. n. S. bylo stočeno 5 030 litrů (při teplotě 15 °C) motorové nafty a 8 078 litrů (při teplotě 15 °C) benzínu NATURAL 95. Celní úřad konstatoval, že v nákladových prostorech vozidla a vleku je jiné množství minerálních olejů, než je uvedeno na předloženém dodacím nákladním listu. Dle rozdílů plynoucích ze stáčecích lístků bylo v nákladových prostorech 2 815 litrů (při teplotě 15 °C) motorové nafty a 10 055 litrů (při teplotě 15 °C) benzínu NATURAL 95.
14. Celní úřad dospěl k závěru, že předložené doklady mají náležitosti dle § 5 zákona o spotřebních daních, ale aktuální stav přepravovaných minerálních olejů nekoresponduje se stavem uvedeným na předloženém dodacím nákladovém listu, a nebyla tak prokázána oprávněná přeprava vybraných výrobků. V návaznosti na protokol o místním šetření ze dne 10. 7. 2015 celní úřad vydal dne 11. 7. 2015 rozhodnutí o zajištění vybraných výrobků č. j. 120361-2/2015-610, kterým bylo zajištěno 2 795,365 litrů (při teplotě 15 °C) motorové nafty a 10 002,65 litrů (při teplotě 15 °C) benzínu NATURAL 95. K rozdílu mezi množství minerálních olejů uvedeným v rozhodnutí o zajištění a protokolu o místním

šetření celní úřad uvedl, že je dán technologickými možnostmi při stáčení (tzv. nevyčerpatelný zbytek).

15. Rozhodnutím ze dne 3. 9. 2015, č. j. 120361-11/2015-610000-32.1, celní úřad uložil žalobkyni podle § 42d odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních propadnutí zajištěných vybraných výrobků. Rozhodnutí napadla žalobkyně odvoláním, v němž namítala, že vybrané výrobky byly dopravovány s dokladem dle § 5 zákona o spotřebních daních a že údaje na dokladu byly pravdivé, neboť nakoupené množství uvedené v dodacím nákladním listu odpovídá zjištěnému množství minerálních olejů v dopravním prostředku v době kontroly. Celní úřad měl rozhodnout o uvolnění zajištěných minerálních olejů dle § 42c odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních.
16. Žalovaný napadeným rozhodnutím změnil výrok rozhodnutí celního úřadu tak, že po novém vymezení účastníků řízení doplnil do výroku údaj o účastníku řízení - právnické osobě T.-I. s. r. o., u níž byly vybrané výrobky zajištěny. Ztotožnil se však se závěrem celního úřadu, že vybrané výrobky byly dopravovány způsobem uvedeným v § 42 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních, tzn. bez dokladu prokazujícího jejich řádné zdanění spotřební daní podle § 5 zákona o spotřebních daních, ve spojení s § 51 téhož zákona.
17. Žalobkyně v posuzované věci brojí v první řadě proti závěru, že minerální oleje byly dopravovány způsobem uvedeným v § 42 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních, tj. bez dokladu dle § 5 prokazujícího jejich zdanění.
18. Je třeba poznamenat, že po zajištění vybraných výrobků a poté, co celní úřad rozhodl o propadnutí vybraných výrobků, došlo v průběhu odvolacího řízení k novelizaci zákona o spotřebních daních zákonem č. 315/2015 Sb., který nabyl účinnosti dne 1. 1. 2016, tedy ještě před vydáním napadeného rozhodnutí. Na propadnutí vybraných výrobků proto dopadá právní úprava obsažená v zákoně o spotřebních daních ve znění účinném od 1. 1. 2016, neboť napadené rozhodnutí, jímž bylo změněno rozhodnutí o propadnutí vybraných výrobků, bylo vydáno až v době účinnosti této novější právní úpravy (srov. rozsudek ze dne 6. 12. 2018, č. j. 9 Afs 367/2018 – 35, bod 25). Nicméně tato pozdější právní úprava dopadá pouze na rozhodování o propadnutí vybraných výrobků. Pro posouzení předpokladů pro jejich zajištění resp. náležitostí dokladů, jež měly být spolu s vybranými výrobky dopravovány, je naopak rozhodná právní úprava obsažená v § 5, resp. § 51 zákona o spotřebních daních ve znění účinném do 31. 12. 2015, neboť aplikace pozdějšího znění zákona o spotřebních daních by byla v rozporu s obecně platnou zásadou zákazu retroaktivity.
19. Podle § 42 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních správce daně zajistí vybrané výrobky, popřípadě i dopravní prostředek, který je dopravuje, jestliže zjistí, že vybrané výrobky jsou dopravovány bez dokladu uvedeného v § 5 téhož předpisu. Dle písm. c) správce daně zajistí vybrané výrobky, popřípadě i dopravní prostředek, který je dopravuje, jestliže zjistí, že údaje uvedené na dokladu podle písmene a) nebo b) jsou nesprávné nebo nepravdivé.
20. Podle § 42c odst. 1 zákona o spotřebních daních, ve znění zákona č. 315/2015 Sb., 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.

21. Podle § 42d odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních platí, že 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.
22. Z citovaných ustanovení plyne, že podmínkou rozhodnutí o propadnutí vybraných výrobků je mimo jiné skutečnost, že s nimi bylo nakládáno způsobem uvedeným v § 42 odst. 1 nebo 2 zákona o spotřebních daních, a tyto výrobky proto nelze uvolnit. Žalovaný přitom své rozhodnutí postavil na závěru, že s vybranými výrobky bylo nakládáno způsobem uvedeným v § 42 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních, neboť byly dopravovány bez dokladu prokazujícího zdanění vybraných výrobků dle § 5 zákona o spotřebních daních.
23. Dle § 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).
24. Dle § 5 odst. 2 zákona o spotřebních daních musí daňový doklad podle odstavce 1, který je plátce povinen při uvedení vybraných výrobků do volného daňového oběhu bezodkladně vydat nabyvateli, popřípadě osobě, která pro nabyvatele nebo kupujícího výrobky podle odstavce 1 přechodně nabývá, obsahovat tyto údaje: a) obchodní firmu nebo jméno, sídlo a daňové identifikační číslo plátce, b) obchodní firmu nebo jméno, sídlo nebo místo pobytu a daňové identifikační číslo, bylo-li přiděleno, nabyvatele, c) množství vybraných výrobků uvedených do volného daňového oběhu, u nichž vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit, a jejich název, popřípadě obchodní označení, d) výši spotřební daně celkem, e) datum vystavení daňového dokladu, f) číslo daňového dokladu.
25. Zákon o spotřebních daních reguluje nejen způsob prokazování zdanění vybraných výrobků, ale stanoví i režim jejich dopravy. Vybrané výrobky lze podle § 5 odst. 6 zákona o spotřebních daních dopravovat jen společně s příslušnou dokumentací, a to s daňovým dokladem, dokladem o prodeji, dokladem o dopravě nebo rozhodnutím podle § 5 odstavce 5.
26. Nepředloží-li řidič při kontrole dopravy příslušný doklad, je naplněna skutková podstata uvedená v § 42 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních, neboť ta je formulována zcela jasně tak, že přepravované výrobky správce daně zajistí, nejsou-li dopravovány s příslušnými doklady. V řízení o zajištění vybraných výrobků dokonce nelze dovodit ani přípustnost dodatečného předložení dokumentů prokazujících jejich zdanění v případě, kdy kontrolovaná osoba nemá v průběhu kontroly takový doklad k dispozici. Tímto způsobem totiž nelze zhojit porušení povinnosti dopravovat vybrané výrobky s příslušnými doklady, a to v jakémkoliv okamžiku přepravy (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 9. 2016, č. j. 1 Afs 133/2016 - 32, a ze dne 27. 11. 2014, č. j. 10 Afs 148/2014 - 70).
27. Zákon o spotřebních daních neupravuje situace, kdy má řidič k dispozici pouze jeden doklad znějící na celkový objem přepravovaných výrobků, které postupně stáčí na více místech. Logicky pak již od první změny objemu neodpovídá množství přepravovaných

vybraných výrobků uvedené na dokladu skutečnému objemu v cisterně. Soud se proto zabýval otázkou, zda v takovém případě obстоjí dodací nákladní list jako daňový doklad ve smyslu § 5 zákona o spotřebních daních a zda absence zákonem požadovaného dokladu podle § 5 v průběhu přepravy musí nutně vést k propadnutí zajištěných vybraných výrobků.

28. Smyslem stanovení striktních pravidel pro doklady prokazující zdanění vybraných výrobků je naplnění požadavku, aby vybrané výrobky byly v každém okamžiku jednoznačně identifikovatelné a jejich původ a zdanění byly ověřitelné (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 11. 2014, č. j. 10 Afs 148/2014 – 70). Je to dáno specifiky vybraných výrobků, které jsou určeny druhově. Jak upozornil Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 20. 8. 2009, č. j. 1 Afs 81/2009 – 68, právě to je „jedním z důvodů, proč zákon o spotřebních daních klade zvláštní požadavky na vedení přesné dokumentace.“ Požadavek na jednoznačnou identifikaci a ověřitelnost v každém okamžiku (tedy i v každém okamžiku dopravy) je zcela zásadní. Proto je také z hlediska aplikace § 42 odst. 1 písm. a) a § 42d odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních nerozhodné dodatečné předložení zákonem předepsaných dokladů po zajištění vybraných výrobků.
29. Nelze se ztotožnit s názorem žalobkyně, že dodací nákladní list jako daňový doklad podle § 5 odst. 2 zákona o spotřebních daních může poté, co byla část dopravovaných minerálních olejů stočena na několika čerpacích stanicích, sám o sobě představovat řádný doklad ve smyslu § 5 zákona o spotřebních daních, neboť v okamžiku kontroly již neodpovídalo množství vybraných výrobků uvedených na dokladu skutečnému stavu v cisterně.
30. Správný však není ani striktní výklad žalovaného, dle něhož dodací nákladní list nemůže obstat v situaci, kdy řidič vozidla s přepravovanými vybranými výrobky předložil již při kontrole stáčecí lístky, na jejichž základě bylo možné zajištěné vybrané výrobky identifikovat a ztotožnit je s výrobky uvedenými na daňovém dokladu.
31. Identifikovatelnost přepravovaných vybraných výrobků zajišťuje dodací nákladní list, který je daňovým dokladem ve smyslu § 5 odst. 2 zákona o spotřebních daních, a to ve spojení se stáčecími (plnicími) lístky na motorovou naftu č. X a č. X a na benzín NATURAL 95 č. X a č. X. Dle dodacího nákladního listu je místem určení zboží „P. L. K.“, čemuž odpovídají stáčecí lístky, dle nichž bylo nejprve stočeno 5 030 litrů motorové nafty a 9082 litrů benzínu NATURAL 95 na čerpací stanici v P. a poté 5 030 litrů motorové nafty a 8 078 litrů benzínu NATURAL 95 na čerpací stanici v L. n. S. Údaje uvedené na dodacím nákladním listu a na stáčecích lístcích korespondují s výpovědí řidiče a skutečným množstvím přepravovaných minerálních olejů. Objem zajištěných vybraných výrobků v době kontroly odpovídal rozdílu mezi původním objemem dle dodacího nákladového listu a množstvím vybraných výrobků stočeným na čerpacích stanicích v P. a L. n. S.. V průběhu řízení nebyly zjištěny žádné skutečnosti, které by jakkoli zpochybňovaly skutkovou verzi uváděnou řidičem vozidla a žalobkyní.
32. Právně i skutkově obdobnou situací se zabýval NSS v již citovaném rozsudku ze dne 6. 12. 2018, č. j. 9 Afs 367/2018 – 35, v němž konstatoval, že postup podle § 42d odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních, tj. propadnutí vybraných výrobků „je pouze alternativou k uvolnění vybraných výrobků, tedy k postupu podle § 42c téhož zákona. Právě v něm jsou uvedeny podmínky, za kterých je namíste zajištěné vybrané výrobky uvolnit. Jinak řečeno, právě v tomto ustanovení, nikoli ve stěžovatelskou napadaném § 42d odst. 1 písm. a) zákona o

spotřebních daních, je vymezeno, kdy mají být zajištěné vybrané výrobky uvolněny, a kdy mají naopak propadnout státu.“

33. Ve vztahu k § 42c zákona o spotřebních daních ve znění účinném do 31. 12. 2015 pak NSS uvedl, že *„pokud se prokázalo, že s vybranými výrobky bylo protiprávně nakládáno způsoby uvedenými v § 42 odst. 1 nebo 2 zákona o spotřebních daních, nebylo možno výrobky uvolnit, a ty nutně propadly postupem podle § 42d odst. 1 písm. a). Prostor pro správní uvážení a zhodnocení proporcionality této sankce vůči zjištěnému pochybení byl otevřen pouze v odst. 2 pro rozhodování o uvolnění dopravního prostředku, nikoli samotných vybraných výrobků. [...] Zákodárce si však byl vědom určité tvrdosti tohoto ustanovení, a proto je změnil zákonem č. 315/2015 Sb. [...] Na pochybení při dopravování vybraných výrobků tak nyní dopadá nejen písm. a), ale také písm. b), které nově umožňuje uvolnit vybrané výrobky, které sice byly dopravovány s formálně nedokonalým dokladem, ale prokázalo se, že to materiálně nevedlo k pochybení z hlediska samotného zdanění. [...] Právě toto nové ustanovení § 42c odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních měl celní úřad, respektive žalovaný, aplikovat. Pokud by podle něj postupoval, nevydal by rozhodnutí, v němž je výše uložené sankce zjevně nepřiměřená povaze pochybení. Soud proto má za to, že uvedené ustanovení aplikováno být mohlo a mělo.“* Podle NSS nelze (za okolností obdobných jako ve věci projednávané zdejším soudem) aprobovat závěr, že dodací nákladní list se stočením části minerálních olejů v průběhu dopravy „vyčerpá“, a nelze již jej ani ve spojení s dalšími podklady použít k prokázání zdanění zbývajících množství dopravovaných minerálních olejů. *„Je sice pravda, že množství nafty dopravované v okamžiku zahájení kontroly nebylo vyjádřeno v jednom jediném dokladu. Zároveň však jasně a bez pochybností vyplývalo z trojice dokladů, z nichž se dalo dovodit jednoduchou početní operací, totiž odečtením množství nafty uvedeného na dvou stáčecích lístcích od onoho původního dokladu o prodeji nafty. Výsledkem této prosté početní operace bylo přesně to množství nafty, které bylo při kontrole v cisterně zjištěno. [...] Bylo proto namístě, aby celní úřad vyhodnotil ve vzájemné souvislosti všechny skutečnosti vyplývající jak z dokladu o prodeji, tak ze stáčecích lístků. Z takového vyhodnocení jasně a bez pochybností vyplývají skutečnosti, které měly vyplývat z dokladu o dopravě. Bylo naopak přílišným formalismem, pokud celní úřad namísto toho konstatoval, že řidič žádný doklad ve smyslu § 42 odst. 1 zákona o spotřebních daních nepředložil. Důsledkem tohoto formalismu pak byla zjevně nepřiměřená sankce.“*
34. NSS konstatoval, že řidič má povinnost po každém stočení minerálního oleje v průběhu dopravy vystavit sám sobě řádný doklad o dopravě podle § 5 odst. 4 zákona o spotřebních daních znějící na aktuální množství dále dopravovaného minerálního oleje. Uvedl nicméně, že *„[...]za situace, kdy množství dopravované nafty bylo dokladově jasně seznatelné z kombinace dokladu o prodeji a stáčecích lístků, bylo skutečně nepřiměřené, aby za toto formální pochybení byla stěžovatelka sankcionována propadnutím veškeré přepravované nafty v hodnotě několika set tisíc korun, jak uvádí v kasační stížnosti. Přiměřeným trestem by zde mohla být spíše pokuta za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy podle § 247a odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu [...]. Právě citované ustanovení omezuje výši pokuty pouze horní hranicí sazby, a na rozdíl od sankce propadnutí věci tak ponechává prostor pro zohlednění malé závažnosti nyní posuzovaného formálního pochybení a dalších relevantních okolností.“*
35. Lze tedy konstatovat, že ze strany žalobkyně, resp. dopravce minerálních olejů došlo v daném případě k pochybení, neboť po každém stočení minerálních olejů měl být nově vystaven doklad o dopravě podle § 5 odst. 4 zákona o spotřebních daních. V tomto ohledu

nelze přisvědčit žalobkyni, podle níž předložený daňový doklad (dodací nákladní list) představuje řádný doklad podle § 5 zákona o spotřebních daních. Nicméně toto formální pochybení nemůže být důvodem k vydání rozhodnutí o propadnutí zajištěných minerálních olejů za situace, kdy dopravované minerální oleje byly řádně identifikovány a bylo rovněž prokázáno jejich řádné zdanění. Obdobně jako ve věci posuzované NSS ve shora citovaném rozsudku nelze než uzavřít, že celní orgány měly prostor, jak se vyhnout ryze formálnímu postupu, a to pomocí aplikace § 42c odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních, ve znění zákona č. 315/2015 Sb. Pokud namísto uvolnění zajištěných minerálních olejů podle tohoto ustanovení přistoupily k jejich propadnutí podle § 42d odst. 1 písm. a) téhož zákona, postupovaly formalisticky a nezákonně.

36. S ohledem na výše učiněné závěry krajský soud žalobou napadené rozhodnutí zrušil pro nezákonnost dle § 78 odst. 1 s. ř. s. V souladu s § 78 odst. 4 s. ř. s. soud zároveň věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. V dalším řízení je žalovaný dle § 78 odst. 5 s. ř. s. vázán právním názorem soudu.
37. O nákladech řízení rozhodl soud v souladu s § 60 s. ř. s., podle kterého 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. Žalobkyně byla ve věci úspěšná, soud jí proto přiznal právo na náhradu nákladů řízení vůči žalovanému. Náklady, které žalobkyni v řízení vznikly, spočívají jednak v zaplaceném soudním poplatku ve výši 3 000 Kč, jednak v nákladech na zastoupení advokátem. Ty jsou tvořeny odměnou advokáta za tři úkony právní služby (převzetí zastoupení, sepsání žaloby a repliky) po 3 100 Kč [§ 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“) a třemi paušálními částkami náhrady hotových výdajů advokáta ve výši 300 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu). Celkem tedy bylo žalobkyni přiznáno 13 200 Kč.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

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.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 23. srpna 2019

Mgr. Jitka Zavřelová, v. r.
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje: A. A.