



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudců JUDr. Daniela Spratka, Ph.D., a JUDr. Petra Hluštíka, Ph.D. ve věci

žalobce: **ETRACOM s. r. o.**
sídlem Slezská 73, 735 14 Orlová
zastoupeného advokátem Mgr. René Gemmelem
sídlem Poštovní 39/2, 728 95 Ostrava

proti
žalovanému: **Generální ředitelství cel**
sídlem Budějovická 1387/7, 140 96 Praha 4 - Michle

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 9. 2017, č. j. 23118-2/2017-900000-304.5

takto:

I. Žaloba se **zamítá**.

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

Shodu s prvopisem potvrzuje

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Žalobce se žalobou ze dne 20. 11. 2017 domáhal přezkoumání shora uvedeného rozhodnutí žalovaného z 21. 9. 2017, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání proti rozhodnutí o propadnutí vybraných výrobků – minerálního oleje v množství 1 030 l s obchodním názvem Diesel 1 v balení IBC kontejner ve vlastnictví žalobce, ze dne 2. 3. 2017, č. j. 24421/2017-570000-12.
2. Žalobce považuje za chybné závěry žalovaného, že jednoznačně došlo k porušení evidenčních povinností při dopravě vybraných výrobků společností žalobce, tedy k dopravě bez náležitého dokladu dle § 5 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních (dále jen „zákon o spotřebních daních“), přičemž sankcí za toto porušení je bez možnosti správního uvážení toliko propadnutí věci a dále, že pokud žalobce předložil při kontrole přepravy doklad označený jako „kopie dokladu – prodej na fakturu č. 06.10.2016/00012/1“ ze dne 6. 10. 2016, nejednalo se o doklad o přepravě dle § 5 odst. 4 zákona o spotřebních daních z důvodu absence náležitostí dle § 51 zákona o spotřebních daních. Nesouhlasil dále se závěrem, že skutečnost, že byl vybraný výrobek řádně zdaněn prodejcem, je zcela irelevantní, protože propadnutím věci není sankcionováno porušení daňové povinnosti, nýbrž porušení evidenční povinnosti.
3. Podle žalobce je pravdou, že dne 6. 10. 2017 přepravoval vybrané výrobky ve zjištěném množství, k nimž měl k dispozici pouze doklad „kopie dokladu – prodej na fakturu“ a že tato listina nemá náležitosti podle § 51 zákona o spotřebních daních, nelze však přehlédnout, že nákup vybraných výrobků byl řádný a legální a vybrané výrobky byly prodejcem – společností MUSO s. r. o. – řádně zdaněny. Jelikož je žalobce stálým odběratelem vybraných výrobků od uvedené společnosti, platí vybrané výrobky vždy na základě souhrnné faktury za určité období, v daném případě tím byla faktura č. 20160295 ze dne 10. 10. 2016 za odběr PHM v období od 1. 10. 2016 do 9. 10. 2016. Podle žalobce měl být aplikován § 42c odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních při interpretačním pravidlu per analogiam; dle tohoto ustanovení správce daně rozhodne o uvolnění zajištěných vybraných výrobků, pokud vybrané výrobky byly dopravovány s dokladem podle § 42 odst. 1 zákona o spotřebních daních, obsahujícím nesprávné nebo nepravdivé údaje, byly zdaněny nebo byly nabyty oprávněně bez daně. Pokud tedy v žalobcem předložené listině některé údaje chybí, jedná se o obdobnou situaci, jako by byl údaj v dokladu uveden nepravdivě nebo nesprávně. Z hlediska účelu zákonné úpravy není důvod rozlišovat mezi nepravdivostí (nesprávností) údaje a jeho absencí. Podstatné je, že žalobce disponoval dokladem o řádném nákupu řádně zdaněných pohonných hmot, byť tento doklad neměl všechny náležitosti vyžadované zákonem o spotřebních daních. Správce daně tak nesprávnou aplikací zákona zasáhl do ústavního práva žalobce na vlastnictví. Zákon je třeba vykládat dle jeho smyslu a účelu tak, aby tento výklad odpovídal rozumnému a spravedlivému uspořádání vztahů. Postup žalovaného je přepjatým formalismem.
4. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby a odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí. Uvedl, že propadnutí vybraných výrobků podle § 42d odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních nastoupí vždy, pokud při jejich dopravě daňový subjekt nesplní

příslušnou evidenční povinnost a nepředloží perfektní doklady podle § 5 zákona o spotřebních daních, což bylo v předmětném případě naplněno. Žalobcem předložený doklad kopie dokladu – prodej na fakturu byl natolik nevyhovujícím dokladem, že jím nebyla vůbec evidenční povinnost splněna, k čemuž žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 3. 2010, č. j. 1 Afs 12/2010-107. Neobsahoval totiž v rozporu s § 5 odst. 4 zákona o spotřebních daních adresu místa určení ani jiné údaje určující polohu místa určení, dále výši spotřební daně celkem nebo příslušnou sazbu spotřební daně a kód nomenklatury minerálního oleje, kterého se doklad týká. Pro postup dle § 42c odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních, tedy uvolnění vybraných výrobků, je nutné splnit tři podmínky, a to že vybrané výrobky musí doprovázet doklad podle § 5, tedy doklad o dopravě, dále, doklad o dopravě obsahuje nesprávné nebo nepravdivé údaje a dále, vybrané výrobky musí být zdaněny. Doklad o dopravě musí obsahovat všechny povinné údaje, přičemž jejich absence má za následek nenaplnění ust. § 5 odst. 4 zákona o spotřebních daních. Nelze připustit extenzivní výklad zákona o spotřebních daních, že znění „obsahujícím nesprávné nebo nepravdivé údaje“ by mohlo být zaměněno za „absentující některé povinné údaje“.

Zjištění ze správních spisů

5. Ze správních spisů soud zjistil, že dne 6. 10. 2016 bylo kontrolou celních orgánů zjištěno, že dodávkové vozidlo žalobce IVECO DAILY, RZ X, na ul. Lazecké v Orlové, poblíž čerpací stanice MUSO, přepravuje 1 030 l minerálního oleje, označeného jako Diesel 1, přičemž řidič uvedeného vozidla sdělil, že se jedná o motorovou naftu. K výzvě předložil doklad označený jako „KOPIE DOKLADU Prodej na fakturu“ č. 06.10.2016/00012/1 ze dne 6. 10. 2016, kde jako prodávající byla uvedena společnost MUSO s. r. o. Řidič vozidla dále uvedl, že minerální olej je přepravován do areálu Dolu Lazy, kde bude použit pro pohon vlastních strojů žalobce. Řidič nebyl schopen předložit doklad podle § 5 zákona o spotřebních daních, a proto byl vybraný výrobek celními orgány zajištěn, a to protokolem o místním šetření č. j. 123190/2016-570000-32.5 ze dne 6. 10. 2016 a rozhodnutím o zajištění vybraných výrobků č. j. 123323/2016-570000-32.5 ze dne 10. 10. 2016. Z vybraného výrobku byl odebrán vzorek, jehož rozbořem bylo potvrzeno, že se jedná o motorovou naftu. Orgány celní správy dále místním šetřením ověřily, že žalobce nabyl vybraný výrobek na čerpací stanici MUSO s. r. o., následně obdržely doklady prokazující prodej vybraného výrobku žalobci a současně jeho zdanění. Nato bylo dne 26. 10. 2016 správcem daně prvního stupně zahájeno řízení podle § 42b odst. 1 zákona o daních z příjmů a v tomto řízení dospěl k závěru, že přepravu vybraného výrobku měl doprovázet doklad o dopravě podle § 5 odst. 4 zákona o spotřebních daních. Doklad předložený celním orgánům však z obligatorních náležitostí neobsahoval adresu místa určení ani jiné údaje určující polohu místa určení, dále výši spotřební daně celkem nebo příslušnou sazbu spotřební daně a kód nomenklatury minerálního oleje. Správce daně prvního stupně tedy rozhodl dne 2. 3. 2017 o propadnutí předmětného vybraného výrobku podle § 42d odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních.
6. K odvolání žalobce rozhodl žalovaný napadeným rozhodnutím, kterým shledal postup správního orgánu prvního stupně zcela správným a zdůraznil, že propadnutí vybraných výrobků podle § 42d odst. 1 zákona o spotřebních daních nastoupí vždy, pokud při jejich dopravě daňový subjekt nesplní příslušnou evidenční povinnost a nepředloží perfektní doklady podle § 5 zákona o spotřebních daních. Citované ustanovení navíc zcela omezuje možnost jakékoli správní úvahy, např. propadnutí jen části výrobků; oproti stavu

do 30. 4. 2011 zákonodárce právní úpravu propadnutí vybraných výrobků posunul k „sankčnímu automatismu“. Námitky žalobce shledal z tohoto pohledu jako irelevantní.

Posouzení věci krajským soudem

7. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v souladu s ustanovením § 75 odst. 2 s. ř. s. v mezích žalobních bodů a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná; ve věci rozhodl bez jednání v souladu s ustanovením § 51 odst. 1 s. ř. s., neboť s tímto postupem oba účastníci souhlasili.
8. Mezi účastníky není sporu o tom, že předmětný vybraný výrobek, který byl ve shodě s prohlášením žalobce identifikován jako motorová nafta, byl přepravován žalobcem a zajištěn správcem daně při místním šetření dne 6. 10. 2016. Krajský soud k tomu doplňuje, že se jedná o vybraný výrobek ve smyslu § 1 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních, který je předmětem daně dle § 44, § 45 zákona o spotřebních daních.
9. Podle § 5 odst. 1 zákona o spotřebních daních, na daňovém území České republiky se 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).
10. Podle § 5 odst. 4 zákona o spotřebních daních, Doklad o dopravě podle odstavce 1 vystavuje 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 podle odstavce 2 nebo doklad o prodeji podle odstavce 3. Doklad o dopravě musí obsahovat tyto údaje:
 - a) obchodní firmu nebo jméno, sídlo nebo místo pobytu a daňové identifikační číslo, bylo-li přiděleno, odesilatele,
 - b) adresu místa určení a v případě, že to není možné, jiné údaje určující polohu místa určení,
 - c) množství dopravovaných 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 dokladu o dopravě,
 - f) číslo dokladu o dopravě.
11. Podle § 51 odst. 1 zákona o spotřebních daních, v daňovém dokladu podle § 5 odst. 2, v dokladu o prodeji podle § 5 odst. 3 nebo v dokladu o dopravě podle § 5 odst. 4, musí být uveden také kód nomenklatury minerálního oleje, kterého se doklad týká; v daňovém dokladu podle § 5 odst. 2 musí být dále uvedena množství minerálních olejů v členění podle jednotlivých sazeb spotřební daně. V dokladu o dopravě lze namísto výše spotřební daně celkem uvést příslušnou sazbu spotřební daně. Pokud je místem určení čerpací stanice, musí být v dokladu o dopravě podle § 5 odst. 4 uvedeno její evidenční číslo, bylo-li Ministerstvem průmyslu a obchodu přiděleno.

12. V řízení bylo zjištěno a je nesporné, že ze shora vymezených obligatorních náležitostí dokladu o dopravě vybraného výrobku absentovaly na dokladu předloženém žalobcem zejména tyto údaje: adresa místa určení či jiné údaje určující polohu místa určení, výše spotřební daně celkem nebo příslušná sazba spotřební daně a kód nomenklatury minerálního oleje, kterého se doklad týká.
13. Žalobce namítal, že měl být aplikován § 42c odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních při interpretačním pravidlu per analogiam a vybraný výrobek měl být tudíž uvolněn. Zdůraznil, že pokud v žalobcem předložené listině některé údaje chybí, jedná se o obdobnou situaci, jako by byl údaj v dokladu uveden nepravdivě nebo nesprávně. Z hlediska účelu zákonné úpravy není důvod rozlišovat mezi nepravdivostí (nesprávností) údaje a jeho absencí. Podstatné je, že žalobce disponoval dokladem o řádném nákupu řádně zdaněných pohonných hmot, byť tento doklad neměl všechny náležitosti vyžadované zákonem o spotřebních daních. Krajský soud tuto námitku neshledal jako důvodnou.
14. Krajský soud si dovoluje připomenout, že úprava § 42c odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních, umožňující uvolnění vybraného výrobku mj. za situace, kdy je tento dopravován s dokladem, obsahujícím nesprávné nebo nepravdivé údaje, byla zavedena až zákonem č. 315/2015 Sb., s účinností od 1. 1. 2016; předchozí právní úprava v zásadě uvolnění vybraného výrobku v takovém případě neumožňovala. Důvodová zpráva k zákonu č. 315/2015 Sb. uvádí následující: „*Nová úprava 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 (zvýrazněno krajským soudem). Vybrané výrobky mohou být v rámci řízení uvolněny, pokud účastník řízení prokáže jejich zdanění (například evidencemi, objasněním nesrovnalostí v dokladu, atp.), resp. jejich oprávněné nabytí bez daně (důkazní břemeno zde leží na straně účastníka řízení). Pokud je v rámci řízení prokázáno, že doklad po objasnění nesrovnalostí odpovídá požadavkům zákona, lze jej uznat jako doklad prokazující zdanění. V případech, kdy zákon vyžaduje jiné doklady (např. podle § 6 zákona a jiné), postupuje se v těchto situacích obdobně. Obdoba se zakotvuje také pro skladování. Nesprávné nebo nepravdivé údaje mohou vzniknout z nepozornosti či chybou v psaní a počtech. Tyto chyby mohou vzniknout například v průběhu přepravy, neboť může docházet k postupnému odkládání zboží a je nutno po každé změně znovu spočítat množství zboží a vyčíslit daň (zvýrazněno krajským soudem). Pokud se tedy u zajištěných vybraných výrobků následně prokáže, že ačkoli byly dopravovány s dokladem obsahujícím nesprávné či nepravdivé údaje, ale byly řádně zdaněny, resp. nabyty oprávněně bez daně, nebude docházet k jejich propadnutí nebo zabrání, ale budou uvolněny. Správce daně tedy při praktické kontrole dopravovaných nebo skladovaných vybraných výrobků ověřuje doklady a porovnává shodu údajů na nich uvedených se skutečností. Má-li správce daně pochybnosti o údajích uvedených na dokladech, musí vyhodnotit, zda tyto nesrovnalosti jsou takové intenzity, že lze zpochybnit doklad jako takový. Správce daně zváží, zda se jedná o doklad, který v dané situaci vyžaduje zákon a že doprava není prováděna bez dokladu, případně zda se jedná o doklad podle zákona, který však obsahuje nesprávné nebo nepravdivé údaje, které je třeba dodatečně prověřit. V rámci prověřování se může jednat například o to, zda není doklad pozměněný nebo padělaný, zda byl řádně vystaven a je u výstavce evidován bezvadný doklad prokazující zdanění vybraných výrobků v rámci obchodního řetězce, zda byla doprava vybraných výrobků řádně oznámena a poskytnuto zajištění daně, zda okolnosti nenasvědčují protiprávnímu uvedení vybraných výrobků do volného daňového oběhu, nebo zda jsou zajištěné vybrané výrobky prokazatelně vedeny povinnými osobami v evidencích podle platných právních předpisů.“*

15. Z uvedeného vyplývá, že úprava § 42c odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních se jednoznačně vztahuje pouze na situaci, kdy doklad předložený dopravcem při kontrole **obsahuje** požadované obligatorní údaje, které se však jeví jako nesprávné či nepravdivé (např. v důsledku administrativního pochybení). Jedná se tak o zcela odlišnou situaci než jaká nastala v projednávaném případě, neboť žalobce předložil při kontrole vybraného výrobku doklad, který některé z povinných údajů **vůbec neobsahoval** a správce daně tak z logiky věci nebyl ani schopen ověřovat jejich správnost či pravdivost. Tedy, nutno dospět k závěru, že uvedené situace na projednávaný případ ustanovení § 42c odst. 1 písm. b) vůbec nedopadá; nelze v žádném případě přijmout argumentaci žalobce, že se jedná o situaci obdobnou. Lze předpokládat, že pokud by zákonodárce cílil úpravu uvolnění vybraných výrobků i na případy předložení dokladů s údaji zcela absenujícími, jistě by to v zákoně o spotřebních daních vymezil explicitně.
16. Pokud tedy správce daně zjistil dopravu vybraných výrobků, správně se zabýval tím, zda u nich byla splněna dokladová povinnost podle ve smyslu § 42 odst. 1 písm. a) a b) zákona o spotřebních daních, a shledal – li porušení této dokladové povinnosti, správně přistoupil k zajištění a následnému rozhodnutí o propadnutí vybraného výrobku a žalovaný jeho postup správně potvrdil.
17. Lze uzavřít, že v posuzované věci byl žalobcem dopravován vybraný výrobek bez patřičného zákonem vyžadovaného dokladu. Je nutno přisvědčit žalovanému, že absenující údaje o místě určení vybraných výrobků a o výši spotřební daně a kódu nomenklatury vylučují, že by žalobcem předložený doklad naplňoval podmínky dokladu podle § 5 odst. 4 zákona o spotřebních daních.
18. V takové případě správce daně a žalovaný správně aplikovali ustanovení § 42d odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních, podle kterého, *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, když o vlastnictví vybraného výrobku nebylo sporu.*
19. Je třeba také připomenout, že nejsou ani dány podmínky pro jiný postup správce daně, který z hlediska uložení propadnutí vybraného výrobku nemá možnost správního uvážení (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 10 Afs 148/2014-70 z 27. 11. 2014 nebo rozsudek téhož soudu č. j. 7 Afs 55/2012-23 ze dne 27. 2. 2013). Napadené rozhodnutí žalovaného potvrzující postup správce daně je tak rovněž správné. Krajský soud k tomu dodává, že propadnutím vybraných výrobků je sankcionována jejich doprava bez příslušných dokladů, tedy bez příslušné evidence, a tato sankce je zcela nezávislá na případném vzniku povinnosti daň přiznat a zaplatit.

Závěr a náklady řízení

20. Vzhledem k tomu, že krajský soud neshledal žalobní námitky důvodné, žalobu zamítl podle § 78 odst. 7 s. ř. s.
21. O náhradě nákladů řízení mezi účastníky bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť žalobce v řízení úspěšný nebyl a žalovanému nad rámec jeho úřední činnosti žádné náklady

nevznikly. Soud tedy výrokem II. tohoto rozsudku žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **lze** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu.

Ostrava 12. února 2019

Mgr. Jiří Gottwald

předseda senátu