



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Kuchynky a soudců JUDr. Václava Roučky a Mgr. Jaroslava Škopka v právní věci **žalobce: EKOOL-WAY s.r.o.**, IČ 26339854, se sídlem Domažlice, Prokopa Velikého 572, *zastoupeného JUDr. Stanislavem Dvořákem, advokátem, se sídlem Praha 8, Pobřežní 394/12*, proti **žalovanému: Generální ředitelství cel**, se sídlem Praha 4, Budějovická 1387/7, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 12. 2016, čj. 36947-2/2016-900000-304.6,

t a k t o :

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í

I. Vymezení věci

Žalobou ze dne 3. 2. 2017, Krajskému soudu v Plzni (dále jen „soud“) doručenou téhož dne, se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 12. 2016, čj. 36947-2/2016-900000-304.6 (dále jen „*napadené rozhodnutí*“), kterým bylo dle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „*daňový řád*“), zamítnuto jeho odvolání a potvrzeno rozhodnutí Celního úřadu pro Plzeňský kraj (dále jen „*celní úřad*“ nebo „*prvoinstanční správní orgán*“) ze dne 16. 6. 2016, čj. 41338-7/2016-600000-12. Prvoinstančním rozhodnutím bylo dle § 42d odst. 1 písm. a) zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „*ZSD*“ nebo „*zákon o spotřebních daních*“) a s použitím § 101 daňového řádu rozhodnuto o propadnutí

vybraného výrobku v podobě motorové nafty v množství 18 566 litrů při 15°C, kódu nomenklatury 27101941, ve vlastnictví žalobce, zajištěného rozhodnutím celního úřadu ze dne 19. 11. 2015, evidenčního čísla jednacího 95275-3/2015-600000-62. Vlastníkem propadnutých vybraných výrobků se stává stát (§ 42d odst. 2 ZSD). Podle § 42c odst. 3 ZSD celní úřad uvolnil zajištěnou cisternu - návěs tovární značky Willig, Sanz 40, registrační značky ..., s účinky ke dni 23. 11. 2015.

Zákon o spotřebních daních upravuje mimo jiné podmínky zdaňování minerálních olejů, lihu, piva, vína a meziproductů a tabákových výrobků a surového tabáku spotřebními daněmi.

Správní řízení je upraveno zákonem č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „*správní řád*“).

II. Žaloba

Žalobce připomněl, že je obchodní společností zabývající se prodejem a distribucí pohonných hmot, topných olejů, zkapalněných ropných plynů a pevných paliv, podnikající v dané oblasti již od roku 2001.

Žalobce dne 16. 11. 2015 zakoupil u společnosti G7, a.s., IČO 63145880, se sídlem Litvínov, Tylova 541, 33 260 litrů motorové nafty při 15°C. Toto množství motorové nafty bylo přečerpáno do nákladního vozidla žalobce s cisternovým návěsem. Za zakoupenou motorovou naftu byla žalobcem řádně odvedena spotřební daň. Tentýž den žalobce v průběhu jedné přepravy, která probíhala bezprostředně po zakoupení motorové nafty, z cisterny stočil a prodal část motorové nafty následujícím subjektům: *a)* 9 998 litrů společnosti AGRIMA DRAŽENOV a.s., IČO 00115436, se sídlem Draženov č. p. 78; *a b)* 4 696 litrů společnosti LST a.s., IČO 60706805, se sídlem Trhanov 48, okres Domažlice. Zbývající část motorové nafty, tj. 18 566 litrů, zůstalo v cisternovém návěsu žalobce.

Při kontrole ze strany celního úřadu bylo shledáno, že žalobce údajně přepravuje motorovou naftu bez dokladu o dopravě ve smyslu ustanovení § 5 odst. 4 ZSD (dále jen „*Právní názor*“).

Následně celní úřad vydal rozhodnutí ze dne 16. 6. 2016, čj. 41338-7/2016-600000-12, kterým na základě Právního názoru rozhodl o propadnutí motorové nafty o množství 18 566 litrů při 15 °C. Žalobce podal proti prvoinstančnímu odvolání, které bylo rozhodnutím žalovaného ze dne 5. 12. 2016, čj. 36947-2/2016-900000-304.6, zamítnuto a prvoinstanční rozhodnutí bylo potvrzeno. Žalovaný se v napadeném rozhodnutí ztotožnil s Právním názorem celního úřadu.

Celní úřad a žalovaný z ustanovení § 5 odst. 6 ZSD ve správních rozhodnutích dovozují, že žalobce měl při výše popsáném rozvozu a přepravě motorové nafty postupovat následovně:

(a) při stočení části převážené motorové nafty odečíst od původního množství stočenou a (prodanou) část a vystavit doklad o prodeji stočené části společnosti AGRIMA

DRAŽENOV a.s., což žalobce učinil; (b) na zbývajícím množství motorové nafty si měl řidič (zaměstnanec žalobce) při přepravě sám sobě vystavit doklad o dopravě dle § 5 odst. 4 ZSD, což neučinil; (c) při dalším stočení motorové nafty u druhého zákazníka měl žalobce opět odečíst od původního množství stočenou (a prodanou) část a vystavit doklad o prodeji stočené části společnosti LST a.s., což žalobce učinil; a (d) na zbývajícím množství motorové nafty si měl řidič sám sobě opět vystavit nový aktualizovaný doklad o dopravě dle § 5 odst. 4 ZSD, což neučinil.

Popsaný postup by se měl dle celního úřadu a žalovaného opakovat při každém dalším stočení motorové nafty. Účelem uvedeného postupu je prokázat množství aktuálně přepravované motorové nafty v cisternovém návěsu.

Právní názor žalovaného uvedený v napadeném rozhodnutí je dle žalobce nesprávný, což způsobuje nezákonnost rozhodnutí, a to z následujících důvodů:

- 1) Právní názor žalovaného z § 5 ZSD nijak nevyplývá.
- 2) Žalobci při přepravě postačoval pouze doklad o prodeji vystavený společností G7, a.s.
- 3) Žalobce nebyl povinen vydat doklad o dopravě.
- 4) Zákon nelze dotvářet výkladem žalovaného.
- 5) Právní názor žalovaného dle judikatury Ústavního soudu neobstojí.

K jednotlivým důvodům žalobce uvádí:

Žalobce má za to, že právní názor žalovaného z § 5 ZSD nevyplývá.

Povinnost vydat doklad o dopravě v průběhu přepravy při změně množství přepravované motorové nafty zákon o spotřebních daních nikde nestanoví a ani nevyplývá z výše uvedených ustanovení.

Doklady, které žalobce předložil celnímu úřadu při kontrole, naopak odpovídaly požadavkům a účelu § 5 odst. 6 ZSD, jelikož: (a) žalobce disponoval dokladem o prodeji na 33 260 litrů motorové nafty při 15°C; (b) svým zákazníkům žalobce vystavoval při stočení motorové nafty stáčecí lístek, který obsahoval údaj o stočeném množství motorové nafty; (c) stáčecí lístek má dle napadeného rozhodnutí povahu dokladu o prodeji, viz str. 8: *„Tuto skutečnost odvolatel potvrdil, a to konkrétně stáčecími lístky z téhož dne (16. 11. 2015), které mají zjevně povahu dodacího listu, respektive povahu dokladu o prodeji.“* a str. 10: *„Tento doklad o prodeji se však vztahoval k té části vybraného výrobku, který byl odvolatelem prodán...“*; (d) porovnáním dokladu o prodeji a stáčecích lístků (tj. dalších dokladů o prodeji) je možné zjistit množství motorové nafty, které se v průběhu přepravy aktuálně nacházelo v cisternovém návěsu, a jak se dané množství měnilo (rozdíl v objemu mezi zakoupenou a stočenou motorovou naftou přesně odpovídá množství motorové nafty zajištěné celním úřadem); (e) vydání dokladu o dopravě (zaměstnanec žalobce by prakticky sám sobě vypsál na papír doklad s potřebnými náležitostmi) samo o sobě v dané situaci postrádá jakýkoli smysl, jelikož jeho vydání nemá pro prokazování aktuálně přepravovaného množství motorové nafty žádnou přidanou hodnotu, když k prokázání

přepravovaného množství postačují doklady o prodeji, které žalobce celnímu úřadu při kontrole předložil.

Žalobce má za to, že postačovalo předložit pouze doklad o prodeji vystavený společností G7, a.s.

Ustanovení § 5 odst. 6 ZSD stanoví, že vybrané výrobky lze dopravovat s daňovým dokladem, dokladem o prodeji či dokladem o dopravě. Ke splnění povinnosti stanovené § 5 odst. 6 ZSD tak stačí mít k dispozici pouze jeden z vyjmenovaných dokladů. Tímto dokladem je v případě žalobce doklad o prodeji vystavený společností G7, a.s. na množství 33 260 litrů. Jelikož žalobce přepravoval při kontrole celního úřadu menší množství motorové nafty, je tento doklad pro účely kontroly postačujícím. Stočené množství motorové nafty pak může celní úřad ztotožnit dle dokladů o prodeji (stáčecích lístků), které byl žalobce povinen vystavit dle § 5 odst. 3 ZSD a které předložil celnímu úřadu ke kontrole. Povinnost žalobce vydat doklad o dopravě, jak bylo výše doloženo, z § 5 odst. 6 ZSD nevyplývá.

Podmínky pro vydání dokladu o dopravě nebyly splněny.

Doklad o dopravě je třeba vystavit, pokud: (a) je vybraný výrobek vydáván pro dopravu; a zároveň (b) nejsou splněny podmínky, na jejichž základě je stanovena povinnost vydat daňový doklad nebo doklad o prodeji.

Doklad o dopravě se tedy vystavuje v situacích, kdy jde výlučně o přepravu vybraného výrobku. Navíc musí jít o vydání vybraného výrobku třetí osobě. Je logické, že vlastník nemůže „vydat“ vybraný výrobek sám sobě. Tento názor zastává i odborná literatura: *„Pokud bude tento benzín (40 litrů) předán např. synovi, za účelem jeho dopravení na chatu, kde je ona sekačka na trávu, pak musí občan vystavit doklad o dopravě, který s sebou poveze syn občana, a kterým bude případně prokazovat skutečnost, že jím držené větší množství benzínu bylo již zdaněno. Nebude-li mít syn tento doklad o dopravě, vystavuje se při případné silniční kontrole možnosti zajištění nejen oněch 40 litrů benzínu, ale i možnosti zajištění motorového vozidla, kterým je onen benzín převážen.“* (srov. http://www.mzdovapraxe.cz/archiv/dokument/doc-d390v366-dokladova-teorie-pri-praktickem-vyuziti-v-danich-a-ucetnictv/?search_query=).

Obdobně rozhodl o povinnosti vydat doklad o dopravě i Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 8. 7. 2015, čj. 1 Afs 131/2015-38, kde třetí osoba pro vlastníka přepravovala motorovou naftu mezi provozovny vlastníka (skutková situace žalobce dosud judikaturou řešena nebyla).

V těchto případech je vydání dokladu o dopravě nezbytné, když jiným dokladem dopravce (který není vlastníkem vybraného výrobku) nemůže prokázat původ přepravovaného vybraného výrobku. V případě žalobce je však dopravce totožný s vlastníkem vybraného výrobku, a proto měl žalobce povinnost mít u sebe doklad o prodeji. Žalobce byl navíc povinen vystavit svým zákazníkům doklad o prodeji (tj. stáčecí lístek). Pokud je dána povinnost vystavit doklad o prodeji, není dle § 5 odst. 4 ZSD třeba vystavit doklad o dopravě.

Zákon nelze dle názoru žalobce dotvářet výkladem žalovaného.

Právní názor žalovaného je založen na prezentaci celní správy ze semináře o dokladech při dopravě vybraných výrobků spolu s textem k dané prezentaci ze stejného dne s názvem „Alternativní postupy při vystavování dokladů“ (viz str. 5 napadeného rozhodnutí, předposlední odstavec). Materiály ze semináře nemohou sloužit k doplňování zákona o spotřebních daních a k závazné konkretizaci jeho výkladu v neprospěch žalobce a nad rámec stanovený tímto zákonem, když z § 5 ZSD výklad zastávaný v Právním názoru žalovaného dovodit nelze. Dle čl. 4 odst. 1 Listiny základních práv a svobod není státní moc oprávněna ukládat soukromým osobám povinnosti nestanovené zákonem.

Právní názor žalovaného je v rozporu s judikaturou Ústavního soudu.

Dle Ústavního soudu má vadná aplikace podústavního práva za následek porušení základních práv či svobod jednotlivce, jestliže nepřipustně postihuje některé ze základních práv a svobod, případně pomíjí možný výklad jiný, ústavně konformní, nebo je výrazem zjevného a neodůvodněného vybočení ze standardů výkladu, případně je v extrémním rozporu s požadavky věcně příslušného a rozumného vypořádání posuzovaného právního vztahu.

Dále Ústavní soud uvedl, že se není možné omezit na pouhý mechanický výklad a aplikaci podústavního práva, aniž by byly zároveň domýšleny praktické dopady přijetí určitého výkladu právní normy, které nesmí být nesmyslné (srov. například nálezy ze dne 10. 10. 2002, sp. zn. III. ÚS 74/02, nebo nálezy ze dne 16. 5. 2013, sp. zn. IV. ÚS 3377/12).

Výše uvedená pravidla ústavně konformní interpretace právních norem je třeba uplatnit i na výklad § 5 ZSD. Právní názor žalovaného je tak oproti výkladu žalobce formalistický, nepraktický, nespravedlivý a ústavně nekonformní.

Dle názoru žalobce by měl být zákon o spotřebních daních vykládán v jeho prospěch.

Ve veřejném právu platí dle konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu zásada, že pokud: „*právní úprava svojí nejednoznačností umožňuje několik možných výkladů a postupů, nelze při výkonu veřejné správy při respektování čl. 2 odst. 3 Ústavy aplikovat takový výklad, který jde k tíži občana...*“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2005, čj. 5 Afs 151/2004-73, nebo nálezy Ústavního soudu ze dne 29. 11. 2007, sp. zn. III. ÚS 319/07).

Existenci uvedené zásady ostatně uznal i žalovaný v napadeném rozhodnutí. I pokud by soud v krajním případě dospěl k názoru, že Právní názor žalovaného je přesvědčivý a možný, je třeba dle NSS (rozsudek ze dne 16. 10. 2008, čj. 7 Afs 54/2006-155) dát stále přednost výkladu žalobce: „*...v oboru daňového práva je proto nutno dbát určitých základních principů, kterými v projednávané kauze jsou zejména princip právní jistoty a princip předvídatelnosti právní regulace, z nichž plyne zákaz analogie v neprospěch daňového subjektu a zásada, že v případě, že daňový zákon z důvodu své nejasnosti, nesrozumitelnosti či*

nepřesnosti nebo mezery v zákoně umožňuje vícero rovnocenně přesvědčivých výkladů, je nutno použít takový z nich, který je vůči daňovému subjektu mírnější (neboť je věcí státu, aby formuloval své daňové zákony natolik jednoznačně, srozumitelně, přesně a úplně, aby minimalizoval výkladové nejasnosti; v opačném případě by se jednalo o nepřipustnou libovůli zákonodárce)“.

Jelikož Právní názor žalovaného z § 5 odst. 4 a 6 ZSD ani nevyplývá, tím spíše by se uvedená judikatura měla aplikovat na případ žalobce.

Nepřiměřenost sankce

Ustanovení § 42d odst. 1 písm. a) ZSD stanoví jako sankci v případě, kdy je vybraný výrobek dopravován bez příslušného dokladu, propadnutí zajištěného vybraného výrobku státu, a to i v případě, že za tento vybraný výrobek byla řádně odvedena spotřební daň. Daná sankce tak představuje pokutu ve výši „100 %“, tj. postihuje veškerý dotčený majetek (vybraný výrobek). Celní úřad ani žalovaný nemají v tomto ohledu žádnou diskreční pravomoc. Prakticky se tak jedná o pokutu, kde jsou spodní a horní hranice totožné. Navíc podnikatel přichází nejen o nabytý majetek, ale ještě i o odvedenou spotřební daň. Jeho ztráta je prakticky dvojnásobná. Tato sankce je tak v rozporu s čl. 11 odst. 1 Listiny základních práv a svobod a jsou dány důvody pro zrušení ustanovení § 42d odst. 1 písm. a) ZSD. Žalobce proto navrhl, aby soud podal k Ústavnímu soudu ve smyslu čl. 95 odst. 2 Ústavy návrh na vyslovení protiústavnosti ustanovení § 42d odst. 1 písm. a) ZSD.

Dle Ústavního soudu lze pokutu: „...považovat za zásah s ústavněprávní dimenzí, pokud zasahuje do majetkových poměrů jedince se značnou intenzitou...pokuta – za určitých okolností – může představovat v první řadě zásah do základního práva dle čl. 11 odst. 1 Listiny.“ (viz nálezy Ústavního soudu ze dne 13. 8. 2002, sp. zn. Pl. ÚS 3/02).

Tato podmínka je splněna, když § 42d odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních stanoví jako sankci propadnutí veškerého zajištěného vybraného výrobku, i když je za něj odvedena spotřební daň, tedy zásah do majetkové sféry dotčené osoby může být značný.

Ohledně hranice sankce Ústavní soud uvedl: „...přijatá právní úprava...brání řádné individualizaci konkrétního případu, neboť spodní hranice pokuty je stanovena v takové výši, že omezuje rozhodující správní orgány přihlídnout ke specifickým okolnostem různých případů, jakož i k osobám delikventů a jejich majetkovým poměrům.“ (Viz nálezy Ústavního soudu ze dne 9. 9. 2014, sp. zn. Pl. ÚS 52/13). K tomu dochází i v posuzovaném případě, kdy je spodní hranice sankce rovna její horní hranici.

Ustanovení § 42d odst. 1 písm. a) ZSD proto neobstojí v testu proporcionality stanoveném Ústavním soudem, protože byt' může sledovat legitimní cíl, neobstojí v testu potřebnosti (Srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 13. 5. 1997, sp. zn. Pl. ÚS 25/97), protože lze přijmout řadu jiných opatření, kterými by bylo šetřeno práv soukromých osob (například vydání vybraných výrobků oproti úhradě pokuty).

Míra represe zákona o spotřebních daních (viz rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 2. 2. 2016, čj. 45 Af 5/2014–49) je navíc značná, když tento zákon nijak nerozlišuje závažnost porušení jeho ustanovení ani skutečnost, zda ze zajištěného vybraného výrobku byla odvedena spotřební daň.

Žalobce si je vědom, zejména na základě historických zkušeností, že manipulace s vybranými výrobky, které jsou generického určení, za účelem neodvedení spotřební daně, je závažným a celospolečenským problémem. Avšak ať už půjde o podvodníka, který krátí daně, či o podnikatele, který řádně odvedl spotřební daň a v dobré víře se domníval, že jedná v souladu se zákonem, sankce bude pro obě takové osoby vždy stejná – propadnutí zajištěného vybraného výrobku. To je v demokratickém právním státě nepřijatelné.

Vzhledem k tomu, že nesprávný Právní názor byl podkladem i pro vydání prvoinstančního rozhodnutí, navrhl žalobce, aby nadepsaný soud postupoval v souladu s § 78 odst. 3 soudního řádu správního a zrušil napadené rozhodnutí i rozhodnutí prvoinstanční.

III. Vyjádření žalovaného

Žalovaný se k obsahu žaloby vyjádřil v podání ze dne ze dne 13. 3. 2017 a k jednotlivým žalobcovým námitkám uvedl následující.

K přesvědčení žalobce, že k přepravě vybraných výrobků v době kontroly (18 566 litrů) stačí pouze daňový doklad či doklad o prodeji, žalovaný uvedl, že je zcela liché a ze zákona o spotřebních daních nikterak nevyplývá. V ustanovení § 5 odst. 6 zákona o spotřebních daních se sice uvádí, že vybrané výrobky lze dopravovat s daňovým dokladem, dokladem o prodeji či dokladem o dopravě, avšak toto ustanovení zákona zde nestojí samostatně, nýbrž logicky navazuje na ostatní ustanovení zákona o spotřebních daních. Dle ustanovení § 5 odst. 4 zákona o spotřebních daních je třeba vystavit doklad o dopravě výrobků uvedených do volného daňového oběhu, pokud jsou vydány pro dopravu, přičemž nejsou splněny podmínky, na jejichž základě je stanovena povinnost vydat daňový doklad (při uvedení vybraných výrobků do volného daňového oběhu) nebo doklad o prodeji (který je vydán kupujícímu při dalším prodeji). Z tohoto ustanovení lze dovodit, že pokud je vybraný výrobek vydán pro dopravu, tj. v danou chvíli je přemísťován v množství neodpovídajícím množství uvedenému v předloženém daňovém dokladu, jak tomu bylo v případě žalobce, je nutné disponovat dokladem o dopravě. S hodnocením žalobce, že tento doklad by vystavoval sám sobě, nelze souhlasit. Povinností žalobce je vystavit doklad o dopravě, jehož náležitosti stanoví § 5 odst. 4 zákon o spotřebních daních. Tento doklad prokazuje aktuálně převážené množství vybraného výrobku a je nutný k evidenci a identifikaci vybraného výrobku dle zákona o spotřebních daních. Z tohoto jasně vyplývá, že zákon o spotřebních daních přímo vyžaduje vystavení dokladu při dopravě vybraného výrobku (ať jej dopravuje kdokoli, tedy i přímo vlastník těchto vybraných výrobků) a tento tedy není zbytečný, jak se domnívá žalobce, nýbrž je potřebný ke ztotožnění konkrétního dopravovaného vybraného výrobku (evidenční povinnost).

Zmíněné povinnosti nejsou v zákoně o spotřebních daních stanoveny samoučelně, ale naopak bez jejich stanovení by v podstatě byla znemožněna jakákoliv kontrola zdanění vybraných výrobků, neboť přesně identifikovat určité množství vybraného výrobku lze pouze s dokladem, který se k němu vztahuje. Dikce ustanovení § 5 odst. 6 zákona o spotřebních daních přímo ukládá evidenční povinnost k dopravovaným vybraným výrobkům a je provázaná s ustanovením § 42 odst. 1 zákona o spotřebních daních.

V rámci kontroly zdanění vybraných výrobků pak tato evidenční povinnost umožňuje identifikaci dopravovaných vybraných výrobků a znesnadňuje opakované používání např. jednoho daňového dokladu či dokladu o prodeji k prokazování zdanění.

V situaci, o kterou se jedná v projednávaném případě, musí být dopravce, aby byla evidenční povinnost podle zákona o spotřebních daních splněna, v každém okamžiku probíhající dopravy vybaven dokladem, který má zákonem stanovené náležitosti a vystihuje obchodní vztah k přepravovaným vybraným výrobkům a jejich aktuální množství. Obecně lze říci, že v okamžiku zahájení takové dopravy vybraných výrobků slouží k prokázání zdanění daňový doklad nebo doklad o prodeji, a to po dobu dopravy na první místo stočení. Stočením části dodávky vybraných výrobků na prvním místě dodání dochází ke změně množství dopravovaných vybraných výrobků a výše vyčíslené spotřební daně. Tím je daňový doklad či doklad o prodeji „konzumován“ a v dalším průběhu přepravy již není sám o sobě použitelný. Je proto potřeba vystavit předem nebo v průběhu dopravy pro jednotlivé fáze dopravy vybraných výrobků více dokladů, které budou odpovídat jednotlivým množstvím vybraných výrobků stáčených na jednotlivých místech dodání a které budou, každý jednotlivě nebo ve svém souhrnu, vždy odpovídat aktuálnímu množství vybraných výrobků, jež se nacházejí v dopravním prostředku.

Jakkoli se mohou opatření zakotvená v ustanovení § 5 odst. 6 zákona o spotřebních daních jevit jako nepřiměřeně tvrdá a přísná, úmyslem jejich existence se podle zákonodárce nepochybně stala regulace režimu přepravy vybraných výrobků tak, aby byly doklady podle ustanovení § 5 zákona o spotřebních daních přepravovány společně s vybranými výrobky a přispěly tak k individualizaci a ztotožnění druhově určeného zboží, což je jeden z důvodů, proč zákon o spotřebních daních klade zvláštní požadavky na vedení přesné dokumentace, např. rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 20. 8. 2009, čj. 1 Afs 81/2009-68.

Doklad o dopravě je povinna dle zákona o spotřebních daních vystavit osoba, která vydá pro dopravu vybrané výrobky již uvedené do volného daňového oběhu, přičemž nejsou splněny podmínky, na jejichž základě je stanovena povinnost vydat daňový doklad podle § 5 odstavce 2 nebo doklad o prodeji podle § 5 odstavce 3 zákona o spotřebních daních. Tento doklad se vystavuje např. v situaci, kdy vlastník zdaněných vybraných výrobků převáží tyto vybrané výrobky z jednoho nedaňového skladu do jiného nedaňového skladu, či přeprava mezi místy stočení (prodeje) vybraného výrobku či do jiného místa (tj. fáze přepravy). V souvislosti s touto dopravou tedy nedochází k uvedení vybraných výrobků do volného daňového oběhu, nedochází ani k prodeji, tj. ke změně vlastnictví dále přepravovaných vybraných výrobků, a tak nelze vystavit doklad o prodeji. Musí být proto vystaven doklad o dopravě, do kterého se na rozdíl od daňového dokladu a dokladu o prodeji neuvádí nabyvatel či kupující, nýbrž jen místo určení. Zákon v

citovaném ustanovení vymezuje základní náležitosti daňových dokladů, které musí být na dokladu uvedeny vždy. Tyto doklady mohou obsahovat i další nepovinné údaje. Jak daňový doklad, tak doklad o dopravě musí plátce vystavit bezodkladně.

Domněnka žalobce uvedená v žalobě, že postačovalo při kontrole předložit pouze původní daňový doklad dle ustanovení § 5 odst. 2 zákona o spotřebních daních (na původně zakoupené množství vybraného výrobku – 33 260 litrů) vystavený společností G7, a.s., je tedy zcela neodůvodněná. Jak již bylo řečeno výše, ustanovení zákona o spotřebních daních týkající se vybraných výrobků spolu úzce souvisí a nelze je vytrhávat z kontextu, což žalobce nepochybně činí. Argumentace žalobce, že *ke splnění povinnosti stanovené ustanovením § 5 odst. 6 zákona o spotřebních daních tak stačí mít k dispozici pouze jakýkoli jeden z vyjmenovaných dokladů*, nemá oporu v zákoně a ve svém důsledku by mohla vést k obcházení zákona, tj. k opakovanému použití jednoho dokladu k prokázání zdanění, ačkoliv údaje v tomto dokladu již vůbec neodpovídají aktuálnímu stavu, ve kterém se vybrané výrobky právě nacházejí, a dochází tak ke znemožnění identifikace vybraných výrobků. Zákon o spotřebních daních jasně stanoví podmínky, za kterých musí být vystaven doklad o dopravě (§ 5 odst. 4 zákona o spotřebních daních). Tato situace při převážení vybraného výrobku nastala a žalobce tuto zákonnou povinnost nesplnil. V daném případě bylo převáženo 18 566 litrů vybraného výrobku, přičemž nedocházelo v daný okamžik k jeho prodeji ani nákupu, tudíž bylo nutno vystavit doklad o dopravě dle ustanovení § 5 odst. 4 zákona o spotřebních daních, který právě tuto situaci predikuje. Původní doklad o nákupu 33 260 litrů vybraného výrobku ani stáčecí lístky (doklady o prodeji jiného množství než aktuálně převáženého vybraného výrobku) nemohou tento doklad nahrazovat, neboť doklad o dopravě se musí vztahovat k právě prováděné přepravě aktuálního množství vybraného výrobku v cisterně, což logicky vyplývá z ustanovení § 5 odst. 4 zákona o spotřebních daních.

Žalobce dále tvrdí, že nebyly splněny podmínky pro vydání dokladu o dopravě, neboť doklad o dopravě se vystavuje v situacích, kdy jde výlučně o přepravu vybraného výrobku. Navíc musí podle žalobce jít o „vydání“ vybraného výrobku třetí osobě. Je tak logické, že vlastník nemůže „vydat“ vybraný výrobek sám sobě. Toto tvrzení žalobce je opět nijak nepodloženým a ze zákona nevyplývajícím tvrzením. Žalovanému není známo, z čeho žalobce dovozuje podmínku vydání vybraného výrobku pouze třetí osobě a z čeho dovozuje ve vztahu k ustanovení § 5 odst. 4 zákona o spotřebních daních podmínku výlučné přepravy. Jak již bylo řečeno výše, povinnost vystavit doklad o dopravě ukládá zákon každému, kdo vydá vybrané výrobky již uvedené do volného daňového oběhu pro dopravu, tzn. i samotnému vlastníkovi. V daném případě probíhala doprava do prvního místa stočení tak, že v cisterně se nacházelo původně zakoupených 33 260 litrů vybraného výrobku, žalobce by tedy mohl v této fázi dopravy předložit původní daňový doklad o koupi těchto 33 260 litrů vybraného výrobku od společnosti G7, a.s. (neboť údaje v něm uvedené odpovídaly stavu vybraných výrobků), následně však došlo ke stočení části vybraného výrobku a jeho status se změnil, pokud pak cisterna z prvního místa stočení pokračovala v přepravě (dopravě) vybraného výrobku, bylo povinností žalobce vystavit doklad o dopravě, který by dostatečně identifikoval zbývajících vybraný výrobek nacházející se v cisterně. Totéž mělo následovat i při druhém stočení vybraného výrobku. Tento

uvedený postup logicky vyplývá ze zákonných ustanovení týkajících se nakládání s vybranými výrobky.

Žalovaný dále uvedl, že svůj právní názor neodvozuje ze „semináře“, nýbrž tímto odkazem uvedeným v napadeném rozhodnutí pouze pro ilustraci upozornil žalobce, že před uskutečněním dopravy měl možnost se s pravidly pro dopravu vybraných výrobků seznámit např. na uvedených internetových stránkách celní správy.

K argumentaci žalobce, že o povinnosti vydat doklad o dopravě rozhodl NSS v případě, kde třetí osoba pro vlastníka dopravovala motorovou naftu mezi provozovny vlastníka, žalovaný uvedl, že tato povinnost vydat doklad o dopravě nesouvisí s faktem, že vybraný výrobek převážela „třetí osoba“, nýbrž s faktem, že vybraný výrobek byl vydán pro dopravu (tedy byl dopravován). V daném případě není rozhodující subjekt provádějící dopravu, nýbrž status vybraného výrobku, tj. v jaké se nachází konkrétní fázi, tedy je-li nakupován, prodáván či dopravován. Tímto dokladem o dopravě vztahujícím se k dopravovanému vybranému výrobku pak musí disponovat každý, kdo tento vybraný výrobek dopravuje (tedy i vlastník).

Žalobce dále uvedl příklad z literatury o konkrétní dopravě benzinu, kde otec předá synovi benzin za účelem dopravení na chatu. K tomuto žalovaný opět konstatuje, že se jedná pouze o jednu z možných variant dopravy vybraného výrobku a nijak nevylučuje povinnost každého, kdo dopravuje vybraný výrobek, disponovat zákonem požadovanými doklady prokazujícími zdanění vybraného výrobku, které jsou odvislé od konkrétního zacházení s těmito vybranými výrobky.

Rovněž poznámka žalobce, že skutková situace žalobce nebyla dosud judikaturou NSS řešena, není opodstatněná, neboť tato problematika již byla několikrát Nejvyšším správním soudem řešena, a to např. v žalobcem uvedeném rozsudku čj. 1 Afs 131/2015-38, propadnutí vybraných výrobků pak také např. rozsudkem čj. 1 Afs 12/2010-107, čj. 1 Afs 133/2016-32 a také rozsudkem Krajského soudu v Českých Budějovicích č. j. 10 Af 33/2013-30. V těchto rozsudcích je vyjádřena povinnost prokázat zdanění vybraných výrobků příslušnými doklady a evidenční povinnost k těmto výrobkům, která nemůže být dodatečně zhojena.

Žalovaný se rovněž neztotožnil s argumentací žalobce, že právní názor žalovaného je v rozporu s judikaturou Ústavního soudu. Žalovaný v daném případě vycházel ze zcela jasně stanovených ustanovení zákona o spotřebních daních, která stanoví zacházení s vybranými výrobky. Dle názoru žalovaného jsou uvedená zákonná ustanovení zcela jasná a logicky provázaná a nedávají prostor pro výklad uplatňovaný žalobcem, který umožňuje obcházení daných ustanovení (např. použití jednoho žalobcem libovolně vybraného dokladu pro různé situace, ve kterých se vybrané výrobky nacházejí). Žalovaný zcela odmítá tvrzení žalobce, že právní úprava svojí nejednoznačností umožňuje několik možných výkladů. Jak již žalovaný uvedl, výše zmíněná zákonná ustanovení týkající se vybraných výrobků jako rizikové komodity, jsou zcela jasná, srozumitelná a nepřipouštějí dvojí výklad namítaný žalobcem. Ze stejných důvodů za neopodstatněnou proto považuje

žalovaný i námitku žalobce, že pro nejednoznačnost by měl být aplikován výklad pro žalobce příznivější.

K nepřiměřenosti sankce, kterou je propadnutí vybraného výrobku, pokud je dopravován bez dokladu, lze uvést, že tato sankce je zcela adekvátní režimu nakládání s vybranými výrobky, které jsou rizikovou komoditou a u které má stát zájem na tom, aby byla pod dozorem a byly dodržovány zákonem stanovené podmínky pro nakládání s touto rizikovou komoditou. V souvislosti s touto rizikovostí jsou tedy taktéž stanoveny přiměřené sankce, které mají vést k dodržování zákonem stanovených povinností. K tomuto žalovaný odkázal na rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 31. 1. 2014, čj. 10 Af 33/2013-30, odst. 23 a 24. Doplnit lze také právní názor Nejvyššího správního soudu uvedený v rozsudku ze dne 8. 7. 2015, čj. 1 Afs 131/2015-38, odstavec 23. V ostatním žalovaný odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a navrhl, aby soud žalobu zamítl.

IV. Repliky

Žalobce reagoval na vyjádření žalovaného replikou ze dne 3. 4. 2018, kde uvedl, že je třeba k vybraným výrobkům plnit evidenční povinnost a mít doklady ohledně aktuálně přepravovaného množství vybraného výrobku. Žalobce tuto povinnost splnil, jak prokázal v žalobě. Z jím předložených dokladů bylo v každém okamžiku přepravy bez pochybností vždy možné zjistit aktuálně přepravované množství motorové nafty. Eventuální vydání dokladu o dopravě by plnění této evidenční povinnosti nijak neposílilo a ani by neusnadnilo výkon kontroly ze strany celních orgánů. Žalobce tak naplnil i účel zákona o spotřebních daních.

Žalobce se důrazně ohradil proti tvrzení žalovaného, že daná problematika byla již soudy několikrát řešena. Skutkově podobný případ dosud soudy řešen nebyl, jelikož v případě rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2015, čj. 1 Afs 131/2015-38, došlo pouze k přepravě vybraného výrobku ze sídla stěžovatele do jeho distribučního skladu. Nedocházelo tedy k prodeji vybraného výrobku a nebyly vystavovány žádné další doklady prokazující změnu aktuálně přepravovaného množství vybraného výrobku, jako tomu bylo v případě žalobce, který vystavoval doklady o prodeji.

V rozsudku ze dne 3. 3. 2010, čj. 1 Afs 12/2010-107, Nejvyšší správní soud pouze uvedl, že je možné rozhodnout o propadnutí zajištěného vybraného výrobku a zároveň i o doměření neuhrazené spotřební daně. Tato situace však v případě žalobce řešena není.

V rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 9. 2016, čj. 1 Afs 133/2016-32, došlo pouze k přepravě vybraného výrobku bez příslušného dokladu. Nedocházelo tedy k prodeji vybraného výrobku a nebyly vystavovány žádné další doklady prokazující změnu aktuálně přepravovaného množství vybraného výrobku, jako tomu bylo v případě žalobce, který vystavoval doklady o prodeji.

V rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích čj. 10 Af 33/2013-30 docházelo pouze k přepravě vybraného výrobku z provozovny žalobce na pracoviště do lesa. Nedocházelo tedy k prodeji vybraného výrobku a nebyly vystavovány žádné další

doklady prokazující změnu aktuálně přepravovaného množství vybraného výrobku, jako tomu bylo v případě žalobce, který vystavoval doklady o prodeji.

Posléze žalobce doplnil svá vyjádření podáním ze dne 25. 1. 2018, jehož přílohou učinil rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 7. 2017, čj. 4 Afs 97/2017-28, které dle žalobcova názoru potvrzuje jeho právní názor a dokládá, že zajištění vybraného výrobku je možné jen ve skutkově odlišném případě než u žalobce, neboť 1. na rozdíl od případu v připojeném rozsudku v případě žalobce beze zbytku odpovídá množství jemu zajištěné motorové nafty dokladům, které měl žalobce při přepravě; 2. doklady žalobce měly povahu dokladů o prodeji na rozdíl od situace řešené v označeném rozsudku; 3. žalobce uskutečňoval celou přepravu v jeden den, a proto dle názoru žalobce pro tyto účely nebylo třeba vystavovat doklad o dopravě po každém stočení, jelikož žalobce disponoval přesným řetězcem dokumentů prokazujícím aktuální přepravované množství motorové nafty a nevydával naftu pro přepravu. Doklad o dopravě se dle § 5 ZSD vydává při vydání vybraného výrobku pro přepravu. K tomu však v daném případě nedošlo a ani dojít nemohlo. Proto žalobce nemohl a ani nebyl oprávněn doklad o dopravě vydat. Takový postup by byl i zcela nelogický, jelikož by řidič cisterny vypisoval při cestě doklady prakticky sám sobě a takové doklady by neměly žádnou vypovídací hodnotu. Opačný případ by byl, kdyby žalobce motorovou naftu stočil a začal rozvážet až následující den. Tak tomu však v daném případě nebylo.

V. Posouzení věci krajským soudem

Řízení ve správním soudnictví je upraveno zákonem č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „soudní řád správní“ nebo „s. ř. s.“).

Podle § 75 odst. 1 soudního řádu správního, soud při přezkoumání rozhodnutí vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu.

Podle § 75 odst. 2 věty první soudního řádu správního, soud přezkoumá napadené výroky rozhodnutí v mezích žalobních bodů.

Soud rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. o věci samé bez jednání, neboť žalobce i žalovaný vyslovili s takovým postupem souhlas.

Soud dospěl k závěru, že **žaloba není důvodná**.

Prvoinstančním rozhodnutím bylo dle § 42d odst. 1 písm. a) ZSD a s použitím § 101 daňového řádu rozhodnuto o propadnutí vybraného výrobku v podobě motorové nafty v množství 18 566 litrů při 15°C, kódu nomenklatury 27101941, ve vlastnictví žalobce, zajištěného rozhodnutím celního úřadu ze dne 19. 11. 2015, evidenčního čísla jednacího 95275-3/2015-600000-62.

Dle § 42 odst. 1 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 § 6, 27 a 27c, 30, 51, 100 nebo 100a s výjimkou*

uvedenou v § 50 odst. 8 (písm. a), vybrané výrobky jsou dopravovány bez dokladu uvedeného v § 5 (písm. b), údaje uvedené na dokladu podle písmene a) nebo b) jsou nesprávné nebo nepravdivé (písm. c), nebo doklad uvedený v písmenu a) nebo b) je pozměněný nebo padělaný (písm. d).

Dle § 42d odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních, 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.

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). Zdanění vybraných výrobků do volného daňového oběhu již uvedených se prokazuje pouze tehdy, nejedná-li se o vybrané výrobky pro osobní spotřebu (§ 4 odst. 6, § 32 odst. 2, 4 a 5).

Podle § 5 odst. 2 zákona o spotřebních daních, 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, musí 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.

Podle § 5 odst. 3 zákona o spotřebních daních, doklad o prodeji podle odstavce 1, který je prodávající povinen při prodeji vybraných výrobků bezodkladně vydat, musí obsahovat tyto údaje: a) obchodní firmu nebo jméno, sídlo a daňové identifikační číslo prodávajícího, b) obchodní firmu nebo jméno, sídlo nebo místo pobytu a daňové identifikační číslo, bylo-li přiděleno, kupujícího, c) množství prodaných 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 prodeji, f) číslo dokladu o prodeji.

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: obchodní firmu nebo jméno, sídlo nebo místo pobytu a daňové identifikační číslo, bylo-li přiděleno, odesílatele [písm. a)], adresu místa určení a v případě, že to není možné, jiné údaje určující polohu místa určení [písm. b)], množství dopravovaných vybraných výrobků uvedených do volného daňového oběhu, u nichž vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit, a jejich název, popřípadě obchodní označení [písm. c)], výši spotřební daně celkem [písm. d)], datum vystavení dokladu o dopravě [písm. e)], číslo dokladu o dopravě [písm. f)].

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

Skutkový stav byl dle žalobce takový, že dne 16. 11. 2015 nakoupil u společnosti G7, a.s., celkem 33.260 litrů motorové nafty, kterou přečerpal do nákladního automobilu s cisternovým návěsem. Týž den prodal část motorové nafty *a)* společnosti AGRIMA DRAŽENOV a.s. (9.998 litrů) a *b)* společnosti LST a.s. (4.696 litrů). Zbývající část motorové nafty, tedy 18.566 litrů, zůstalo v cisternovém návěsu. Zaměstnanci prvoinstančního správního orgánu při jimi provedené kontrole dospěli k závěru, že žalobce přepravuje motorovou naftu bez dokladu o dopravě ve smyslu § 5 odst. 4 o spotřebních daních, v důsledku čehož bylo rozhodnuto o propadnutí množství 18.566 litrů motorové nafty. Žalobce měl k dispozici *a)* doklad o prodeji č. DP1511479-1 na množství 33.260 litrů motorové nafty, který ve prospěch žalobce vystavila dne 16. 11. 2015 společnost G7, a. s., a dále *b)* „nákladní a dodací listy“ ze dne 16. 11. 2010, kde byly jako odběratelské subjekty uvedeny „AGRIMA DRAŽENOV“ a LST TRHANOV; dodavatelem byl v obou případech žalobce. V prvním případě bylo deklarováno, že bylo dodáno 9.998 litrů motorové nafty, v druhém pak 4.696 litrů motorové nafty.

Podstatou sporu bylo, zda žalobce dostal zákonným povinností stran prokázání zdanění vybraných výrobků ve smyslu § 5 zákona o spotřebních daních. Soud dospěl k závěru, že nikoliv.

Není pochyb o tom, že počáteční doklad, totiž doklad o prodeji č. DP1511479-1 ze dne 16. 11. 2015, náležitosti podle zákona o spotřebních daních splňoval.

Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 13. 7. 2017, čj. 4 Afs 97/2017-28 (toto i další zde zmíněná rozhodnutí kasačního soudu jsou k dispozici na www.nssoud.cz) konstatoval mj. toto: „[31] ... *právní úprava reguluje nejen způsob prokazování zdanění vybraných výrobků, ale stanoví i režim jejich dopravy. Vybrané výrobky lze přitom podle již zmíněného § 5 odst. 6 daňového zákona dopravovat jen společně s příslušnou dokumentací, mezi níž náleží i doklad o dopravě. Nepředložil-li tedy řidič tento doklad při kontrole dopravy, je skutková podstata uvedená v § 42 odst. 1 písm. b) daňového zákona naplněna, neboť ta je formulována zcela jasně a výslovně 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. kupř. 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). Pokud tak v dané věci nebyly vybrané výrobky dopravovány společně se zákonem vyžadovanými doklady, celní úřad nepochybil, když je zajistil postupem podle § 42 odst. 1 písm. b) daňového zákona.“.*

Žalobci lze přitakat, že ve smyslu § 5 odst. 6 zákona o spotřebních daních lze vybrané výrobky uvedené do volného daňového oběhu (v tomto případě motorovou naftu) dopravovat tehdy, je-li k dispozici alespoň jeden z tam uvedených dokladů (daňový

doklad, doklad o prodeji, doklad o dopravě nebo rozhodnutí podle odstavce 5 zákona o spotřebních daních). V té souvislosti žalobce namítal, že „*porovnáním dokladu o prodeji a stáčecích lístků (tj. dalších dokladů o prodeji) je možné zjistit množství motorové nafty, které se v průběhu přepravy aktuálně nacházelo v cisternovém návěsu a jak se dané množství měnilo.*“

Leitmotivem žaloby bylo tvrzení, že kdyby celní úřad odečetl z množství motorové nafty uvedeného na dokladu o prodeji č. DP1511479-1 množství motorové nafty deklarované na stáčecích lístcích, které byly dle žalobce *dalším dokladem o prodeji*, bylo by vše v pořádku, neboť faktické množství zbylé nafty v návěsu odpovídalo právě onomu rozdílu.

Čistě matematicky tomu tak skutečně bylo, což nečiní sporným ani správní orgány. Faktické množství přepravovaných vybraných výrobků však musí být v okamžiku kontroly vždy pokryto i dokladově. A v tomto směru žalobce svým povinností nedostál. Soud totiž, respektujíc žalobní argumentaci, dospěl k závěru, že stáčecí lístek, konkrétně výše zmíněný „nákladní a dodací list“ vystavený pro LST Trhanov, rozhodně nelze považovat za *další doklad o prodeji* (jak ho označil žalobce), neboť neodpovídá požadavkům na takový doklad ve smyslu § 5 odst. 3 zákona o spotřebních daních.

Podle § 5 odst. 3 písm. b) zákona o spotřebních daních, doklad o prodeji musí obsahovat mj. obchodní firmu nebo jméno, sídlo nebo místo pobytu a daňové identifikační číslo, bylo-li přiděleno, kupujícího. V daném případě je v rubrice „Odběratel“ nákladního a dodacího listu uvedeno pouze LST (první řádek) TRHANOV (druhý řádek). To však ani při nejlepší vůli nelze považovat za řádné uvedení jména a sídla kupujícího. Ostatně, sám žalobce v žalobě označil za kupující společnost LST a.s., IČ 60706805, se sídlem Trhanov 48, okres Domažlice, PSČ 345 33, kteréžto údaje korespondují s údaji ve veřejném rejstříku. Nadto, společnosti bylo přiděleno i daňové identifikační číslo, a to CZ60706805, které je rovněž povinným údajem ve smyslu § 5 odst. 3 písm. b) zákona o spotřebních daních. Ani tento údaj nebyl na stáčecím lístku vyznačen. Ze stejných důvodů by uvedený stáčecí lístek neobstál ani jako daňový doklad podle § 5 odst. 1 ve spojení s § 5 odst. 2 zákona o spotřebních daních, resp. doklad o dopravě podle § 5 odst. 4 zákona o spotřebních daních (zde by nebyl splněn požadavek na adresu místa určení).

Za takových okolností pak ovšem nikdy nebylo možné, aby množství motorové nafty zajištěné při kontrole v cisternovém návěsu, odpovídalo množství dokladovému (bez ohledu na povahu druhého stáčecího lístku vystaveného pro AGRIMA DRAŽENOV a.s.). Postup celních orgánů byl proto správný, neboť skutková podstata uvedená v § 42 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních byla naplněna a nemohlo dojít k zásahu do žalobcových veřejných subjektivních práv, k jejichž ochraně jsou soudy ve správním soudnictví povolány (viz § 2 s. ř. s.). Celní orgány nepostupovaly formalisticky, neprakticky, nespravedlivě, či ústavně nekonformně, stejně tak nedošlo k vadné aplikaci podústavního práva. Ostatně, i sám žalobce přitakal tomu, že *manipulace s vybranými výrobky, které jsou generického určení, za účelem neodvedení spotřební daně, je závažným a celospolečenským problémem*. Soud se rozhodně nedomnívá, že by popsane nedostatky, zjištěné při dopravě vybraných výrobků žalobcem, byly způsobeny záměrně. Naopak, jde v podstatě o drobné opomenutí, které by v jiné oblasti patrně nemělo tak závažné důsledky. Stát má ovšem plné právo nastavit pravidla pro nakládání s vybranými výrobky

velmi přísně, důsledkem čehož je potrestání i zdánlivě malicherných pochybení. A tak tomu bylo i v žalobcově případě.

Žalobce se rovněž domáhal předložení věci Ústavnímu soudu pro neústavnost § 42d odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních umožňujícího propadnutí zajištěného výrobku. Krajský soud však k takovému kroku nepřistoupil, když byl inspirován postojem Nejvyššího správního soudu k možnosti propadnutí zajištěných výrobků. Kasační soud v rozsudku ze dne 3. 3. 2010, čj. 1 Afs 12/2010-107, dospěl k tomuto závěru: „*Ustanovení § 42 zákona o spotřebních daních upravuje oprávnění celních orgánů zajistit vybrané výrobky podléhající spotřební dani a případně následně rozhodnout o jejich propadnutí či zabrání. V době rozhodné pro projednávaný případ bylo možné takové výrobky zajistit i tehdy, když celní orgán zjistil, že příslušné výrobky jsou dopravovány bez dokladu prokazujícího osvobození výrobku od spotřební daně nebo že výrobky jsou dopravovány ve větším množství bez dokladu prokazujícího jejich zdanění spotřební daní [§ 42 odst. 1 písm. a) a b) zákona o spotřebních daních]. Podle odstavce 11 citovaného ustanovení byly celní orgány oprávněny uložit propadnutí vybraných výrobků, u kterých se prokáže, že s nimi bylo nakládáno způsoby uvedenými v odstavcích 1 a 2, nebo dopravního prostředku, který takové výrobky dopravoval, jestliže a) tyto vybrané výrobky nebo dopravní prostředek vlastní kontrolovaná osoba, nebo b) osoba, která tyto vybrané výrobky nebo dopravní prostředek vlastní, je celnímu ředitelství známa.*

Účelem zajištění výrobků je omezení dispozice s nimi ze strany kontrolované osoby či jejich vlastníka do té doby, než bude vyjasněno, zda s nimi bylo nakládáno v rozporu se zákonem (tj. že výrobky nebyly zdaněny či osvobozeny od spotřební daně). **Propadnutí 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. Od této sankce je však třeba odlišovat samotný vznik povinnosti daň přiznat a zaplatit: ten je totiž na případné sankci za porušení evidenčních povinností zcela nezávislý.** Povinnost daň přiznat a zaplatit vzniká přímo ze zákona při splnění podmínek vymezených v § 9 zákona o spotřebních daních. (...) Zákon o spotřebních daních neupravuje žádné výjimky týkající se vzniku povinnosti přiznat a zaplatit daň a současně ani skutečnost, že bylo rozhodnuto o propadnutí vybraných výrobků, nezakládá jejich osvobození od této daně (viz obecně § 11 a zvláště pro spotřební daň z lihu § 71 zákona o spotřebních daních).“ Byť se právě citované závěry Nejvyššího správního soudu vztahovaly na znění zákona o spotřebních daních účinného v jiném období, než tomu bylo v žalobcově případě, podstatné je, že neshledaly jako neústavní možnost propadnutí vybraného výrobku za současně povinnosti odvést za takový výrobek spotřební daň. Jak vidno, ani vrcholná soudní instance nespatřuje na tomto postupu ničeho neústavního, přičemž právní věta z tohoto rozsudku [„*Rozhodnutí o propadnutí vybraných výrobků (§ 42 odst. 11 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních) není na překážku následnému vyměření spotřební daně.*“] byla povýšena do Sbírky rozhodnutí NSS pod č. 2054/2010].

VI. Celkový závěr a náklady řízení

Soud přezkoumal napadené výroky rozhodnutí v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.). Jelikož na základě výše uvedené argumentace neshledal žalobu důvodnou, podle § 78 odst. 7 s. ř. s. ji rozsudkem zamítl.

Žalovaný správní orgán, který měl ve věci plný úspěch, má podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení před soudem proti žalobci, který ve věci úspěch neměl. Žalovanému správnímu orgánu žádné specifické náklady soudního řízení nevznikly, a proto bylo rozhodnuto, že na náhradu nákladů řízení nemá žádný z účastníků právo.

P o u č e n í: Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost do dvou týdnů po jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

V Plzni dne 29. června 2018

JUDr. PhDr. Petr Kuchynka, Ph.D.

v.r.

předseda senátu