



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Jaroslavy Skoumalové a soudců Mgr. Petra Sedláka, Ph.D. a JUDr. Václava Štencla, MA ve věci

žalobce: **ČSAD Hodonín a.s.**, IČ: 60747536
sídlem Brněnská 3883/48, 695 01 Hodonín
proti
žalovanému: **Generální ředitelství cel**
sídlem Budějovická 1387/7, 140 96 Praha 4 - Michle

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 12. 2016, č. j. 44226-2/2016-900000-304.4

takto:

- I. Žaloba **se zamítá**.
- II. Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Rozhodnutím Celního úřadu pro Zlínský kraj (dále jen „správní orgán prvního stupně“) ze dne 26. 7. 2016, č. j. 5542-16/2016-640000-12 (dále jen „prvostupňové rozhodnutí“), bylo rozhodnuto podle § 42d odst. 1 písm. a) zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve

znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o spotřebních daních“) o propadnutí minerálního oleje s kódem nomenklatury 2710 19 41 v množství 19 009 litrů (dále jen „vybrané výrobky“) z důvodu, že byl dopravován způsobem uvedeným v § 42 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních, tedy bez dokladu prokazujícího zdanění vybraných výrobků dle § 5 zákona o spotřebních daních. Proti prvostupňovému rozhodnutí se žalobce bránil odvoláním ze dne 8. 8. 2016, které žalovaný rozhodnutím ze dne 5. 12. 2016, č. j. 44226-2/2016-900000-304.4 (dále jen „napadené rozhodnutí“), zamítl a prvostupňové rozhodnutí potvrdil.

II. Obsah žaloby

2. Žalobce se domáhá zrušení napadeného rozhodnutí a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. Napadené rozhodnutí považuje za nezákonné pro neúplně zjištěný skutkový stav, neobjektivní hodnocení důkazních prostředků a listin a nesprávnou aplikaci právních předpisů. Žalobce předně upozorňuje, že spor se netýká zákonných povinností pro přiznání a zaplacení spotřební daně, ani podezření z možného daňového úniku, nýbrž otázky neuznání dokladu při dopravě pohonných hmot, mající za následek jejich propadnutí ve prospěch státu.
3. Uvádí, že doklady předložené žalobcem v době kontroly i v následném řízení prokazují, že vybrané výrobky byly dopravovány s dokladem prokazujícím jejich zdanění. Dle znění § 5 zákona o spotřebních daních je zdanění vybraných výrobků prokazováno jedním z uvedených dokladů, případně doplněného o další doklady, které ve svém souhrnu prokazují zdanění vybraných výrobků. Doklad označený „Dodací nákladní list K053688“ ze dne 30. 6. 2015 (dále jen „Dodací nákladní list K053688“) předložený při místním šetření prokazuje zdanění celého dopravovaného množství vybraných výrobků, které v sobě absorbuje i dílčí množství vybraných výrobků na vykládkách a zůstatky vybraných výrobků v cisterně v jakémkoliv stádiu dopravy vybraných výrobků, tedy i v době kontroly. Tvzení správního orgánu prvního stupně, že tento doklad pozbývá platnosti stočením části dopravovaných vybraných výrobků u prvního zákazníka a pro každou další dopravu musí být vystaven doklad nový, nemá oporu v zákoně. Jedná se o účelový výklad zákona neoprávněně postihující daňový subjekt. Dodací nákladní list K053688 ve spojení s dalšími doklady předloženými správnímu orgánu prvního stupně při místním šetření tvoří ve svém souhrnu průkazný materiál o zdanění vybraných výrobků po celou dobu jejich dopravy, včetně místa a doby provedené kontroly, stejně jako množství vybraných výrobků stočené při dílčích vykládkách. Chyba řidiče v psaní na dokladu nemá vliv na prokázání zdanění vybraných výrobků, ani na splnění evidenční povinnosti při dopravě vybraných výrobků. Rozhodnutí správního orgánu prvního stupně je odůvodňováno požadavky na daňový subjekt nad rámec zákonných povinností, porušující základní zásady správy daní a poškozující zájmy daňového subjektu.
4. Žalobce rovněž namítá, že poučení o odvolání obsažené v rozhodnutí správního orgánu prvního stupně o zajištění vybraných výrobků ze dne 2. 7. 2015, č. j. 33416-7/2015-640000-62 (dále jen „rozhodnutí o zajištění vybraných výrobků“) bylo uvedeno v rozporu s § 32 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), když nebyla odůvodněna stanovená lhůta kratší než osm dnů. Žalobce se proti tomuto rozhodnutí nemohl dostatečně bránit, neboť neměl k dispozici při kontrole zajištěné průvodní doklady a nemohl ve stanovené lhůtě dosáhnout ani jejich fotokopii. Na námitky žalobce o nezákonném postupu správního orgánu v průběhu řízení nebyl brán zřetel.

Délka daňového řízení je v příkrém rozporu s § 7 odst. 1 daňového řádu, žalobce v ní spatřuje úmyslné protahování řízení ze strany správního orgánu se zvyšováním nákladů žalobce za uskladnění zajištěného vybraných výrobků směřující k úmyslnému poškozování daňového subjektu. Napadeným rozhodnutím jsou porušeny základní účely, zásady a cíle právního pořádku České republiky v oblasti správy daní, jeho výsledkem je nezákonné poškození vlastnických práv žalobce. Žalobce trvá na tom, že při dopravě vybraných výrobků postupoval v souladu s právními předpisy, vybraný výrobek dopravoval s dokladem podle § 5 odst. 1 a 2 zákona o spotřebních daních, doplněný dokladem podle § 5 odst. 1 a 4 zákona o spotřebních daních a souvisejícími průkaznými doprovodnými doklady.

III. Vyjádření žalovaného

5. Žalovaný ve svém vyjádření odkázal na napadené rozhodnutí a navrhl, aby soud žalobu zamítl. Je přesvědčen, že žádné základní cíle, účely a zásady právního pořádku České republiky v oblasti správy daní napadeným rozhodnutím neporušil.

IV. Replika žalobce a další vyjádření žalovaného

6. Žalobce ve své replice projevuje svůj nesouhlas s postupy celních orgánů a napadeným rozhodnutím, jež považuje za nezákonné, a dále s vytvářením si vlastního výkladu právního předpisu nad rámec zákona, k němuž není zmocněn. Znovu namítá, že postupoval v souladu s právními předpisy, předložil ke kontrole zákonem o spotřebních daních předepsané doklady v jejich souhrnu a napadené rozhodnutí tak považuje za nedůvodné. V dalším odkazuje na argumentaci uvedenou v žalobě.
7. Žalovaný v následném vyjádření uvádí, že postup celních orgánů vůči žalobci nebyl jakkoli šikanózní. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 3. 2010, č. j. 1 Afs 12/2010-110 (všechna zde citovaná rozhodnutí jsou dostupná na www.nssoud.cz), dodává, že podle platné právní úpravy postačí nesplnění evidenční povinnosti ve smyslu zákona o spotřebních daních, když vznik povinnosti spotřební daň přiznat a zaplatit vzniká nezávisle na sankci za porušení evidenčních povinností ve smyslu § 5, 6, 51 a dalších zákona o spotřebních daních. Žádný z žalobcem předložených dokladů však splnění evidenční povinnosti dané § 5 zákona o spotřebních daních neprokazuje. Celní orgány postupovaly dle § 8 odst. 1 daňového řádu - z odůvodnění napadeného rozhodnutí je zřejmé, jaké důkazy byly provedeny a jak byly hodnoceny, vycházely ze správného právního hodnocení a náležitých podkladů, na základě nichž dospěly ke správnému skutkovému a právnímu závěru. Sankce dle § 42d odst. 1 písm. a) ve spojení s § 42 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních není vázána na prokázání zdanění vybraných výrobků, ale, jako v tomto případě, pouze na skutečnost, že nebyla splněna evidenční povinnost dle § 5 zákona o spotřebních daních, tedy že není prokazatelné, jak bylo s těmito vybranými výrobky nakládáno či je nelze přesně identifikovat. Trvá na svých argumentech uvedených v napadeném rozhodnutí, potažmo v předchozím vyjádření k žalobě, a i nadále navrhuje žalobu zamítnout.

V. Posouzení věci krajským soudem

8. Krajský soud v Brně na základě včas podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2, věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů; dále jen „s. ř. s.“), jakož i řízení

předcházející jeho vydání. Při přezkoumání rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Ve věci rozhodl bez nařízení jednání za splnění zákonných podmínek (§ 51 odst. 1 s. ř. s.).

9. Po přezkoumání žalobou napadeného rozhodnutí dospěl soud k závěru, že žaloba **není důvodná**.
10. Žalobce především brojí proti závěru žalovaného, že dopravoval vybrané výrobky způsobem uvedeným v § 42 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních, tedy bez dokladu prokazujícího zdanění vybraných výrobků dle § 5 zákona o spotřebních daních. Podle žalobce tak nebyl dán důvod pro rozhodnutí o propadnutí vybraných výrobků dle § 42d odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních.
11. Z obsahu správního spisu vyplývá, že při kontrole dne 30. 6. 2015 řidič nákladní cisternové soupravy RZ „X“ a „X“ V. T. na výzvu k předložení dokladů k převážené motorové naftě předložil:
 - dodací nákladní list – daňový doklad č. K053688 ze dne 30. 6. 2015
 - nákladní list č. 6149 ze dne 30. 6. 2015
 - doklad o dopravě č/R 6149/2015 ze dne 30. 6. 2015
 - výjezdni lístek z terminálu ČEPRO ze dne 30. 6. 2015
 - stáčecí lístek č. 0003120 ze dne 30. 6. 2015
 - stáčecí lístek č. 0003121 ze dne 30. 6. 2015
 - plnicí a stáčecí příkaz označený č. 6149
 - opis Eurolicence – Licence č. 048086 opis č. 0138
12. 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.
13. Podle § 42c odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních správce daně rozhodne o uvolnění zajištěných vybraných výrobků, pokud se prokáže, že s nimi nebylo nakládáno způsoby uvedenými v § 42 odst. 1 nebo 2.
14. Z citovaných ustanovení plyne, že podmínkou rozhodnutí o propadnutí vybraných výrobků je mimo jiné závěr o tom, že nebylo prokázáno, že s nimi nebylo 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.
15. 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.
16. Podle § 5 odst. 1 věty první 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).
17. Podle § 5 odst. 4 zákona o spotřebních daních 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.

18. Právní úprava 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 daňovým dokladem, dokladem o prodeji, dokladem o dopravě nebo rozhodnutím podle odstavce 5. Nepředloží-li tedy řidič odpovídající doklad při kontrole dopravy, je skutková podstata uvedená v § 42 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních 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. 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).
19. Zákon výslovně neřeší situaci, kdy má řidič cisternové soupravy k dispozici jediný doklad o dopravě znějící na celkový dopravovaný objem vybraných výrobků, přičemž postupně části objemu stáčí u různých odběratelů. Logicky pak již od první změny objemu neodpovídá objem uvedený na dokladu o dopravě skutečnému objemu vybraných výrobků v cisterně. Stejně otázkou je pak posouzení, zda i v takovém případě doklad o dopravě, případně ve spojení s dalšími doklady, obстоjí jako doklad ve smyslu § 5 zákona o spotřebních daních.
20. Je přitom nutno předeslat, že sám žalovaný připouští, že na základě dokladu o dopravě vystaveném žalobcem znějícím na celkový objem vybraných výrobků byl žalobce oprávněn dopravit toto množství na konkrétní místo a zde vybrané výrobky stočit. Uvádí, že v případě zastavení při dopravě z daňového skladu na určené místo by zde byla dána časová souvislost a souhlasilo by i dopravované množství jakožto základní náležitost dokladu. Další dopravu směřující ke stočení vybraných výrobků u dalšího odběratele však byl žalobce dle žalovaného oprávněn uskutečnit pouze v případě vystavení nového dokladu o dopravě s uvedením přesného nového množství vybraných výrobků a s uvedením konkrétního místa, kam jsou vybrané výrobky dopravovány. Žalovaný je toho názoru, že původního doklad o dopravě užitý při následné dopravě již neobsahuje aktuální množství vybraných výrobků a vybrané výrobky nelze ztotožnit.
21. Spor tak není přímo o to, zda doklad o dopravě předložený řidičem v nyní projednávané věci může být za určitých okolností, resp. v určité fázi přepravy, dokladem dle § 5 odst. 4 zákona o spotřebních daních, nýbrž o to, zda tento doklad za určitých okolností, resp. ve spojení s dalšími doklady, může vyhovět dikci § 5 odst. 4 zákona o spotřebních daních i v pozdějších fázích přepravy. Zde již nelze vystačit s prostým textem zákona a je nutno především šetřit jeho smysl. Jakkoliv jsou požadavky na doklady doprovázející vybrané výrobky striktní, nelze připustit přepjatě formalistický pohled, odhlížející zcela od obchodní reality a ignorující účel těchto formálních požadavků.

22. 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, čj. 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 by také bylo z hlediska aplikace § 42 odst. 1 písm. a) a § 42d odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních lhostejné, kdyby byly zákonem předepsané doklady předloženy až dodatečně, po zajištění vybraných výrobků.
23. Zdejší soud je přitom toho názoru, že jednoznačná identifikovatelnost vybraných výrobků může být i v následných fázích přepravy zajištěna původním dokladem o dopravě doplněným takovými listinami, za pomoci nichž bude možné vybrané výrobky plně ztotožnit s výrobky uvedenými na původním dokladu o dopravě. Ačkoliv došlo ke snížení objemu vybraných výrobků oproti původní hodnotě uvedené na dokladu o dopravě, předložili-li řidič cisternové soupravy takové listiny, které bez jakýchkoliv pochybností dokládají, že dopravované vybrané výrobky jsou výrobky uvedenými na dokladu o dopravě, pak doklad o dopravě ve spojení s těmito dalšími listinami vybrané výrobky jednoznačně identifikuje.
24. V projednávané věci tak mohla být v obecné rovině zajištěna identifikovatelnost vybraných výrobků předloženým dokladem o dopravě ve spojení se stáčecími lístky, svědčícími o množství, místě a době provedené vykládky, korespondujícími s přehledem obsaženým na dokladu o dopravě o tom, kde (u kterých odběratelů) mělo být stočeno konkrétní množství vybraných výrobků a jak se celkový objem vybraných výrobků má v průběhu dopravy měnit. Konkrétní dokumenty předložené při kontrole řidičem však takovou záruku neposkytují.
25. Samotný doklad o dopravě neobsahuje údaj o tom, jaké množství vybraných výrobků má být u jednotlivých odběratelů stočeno; obsahuje toliko údaj o reálně stočeném množství vybraných výrobků, resp. jejich zůstatek v cisterně po stočení. Tuto informaci by sice mohl poskytnout nákladní list č. 6149 ze dne 30. 6. 2017, z něj je však na první pohled zřejmá nesrovnalost v celkovém množství vybraných výrobků, oproti celkovému množství uvedeném na dokladu o dopravě. Vzhledem k tomu, že ani množství stočené při následujících vykládkách plně nekoresponduje s množstvím uvedeným na stáčecích lístcích, potažmo na dokladu o dopravě, nelze nákladní list č. 6149 považovat za průkazný dokument, který by ve spojení s dokladem o dopravě a stáčecími lístky mohl tvořit doklad o dopravě ve smyslu § 5 odst. 4 zákona o spotřebních daních.
26. Údaj o celkovém množství vybraných výrobků uvedený na dokladu o dopravě ve výši 32 264 litrů nelze považovat za pouhou chybu řidiče v psaní nemající vliv na průkaznost předložené dokumentace. Řidič totiž nejen že chybně uvedl množství vybraných výrobků, s tímto chybným údajem následně počítal při určování zbývajících množství po uskutečněných vykládkách ve společnostech SKY PLASTIC RECYCLING CZECH s.r.o. a BRITTERM s.r.o., jež v důsledku toho neodpovídalo skutečnému množství v cisternové soupravě v průběhu dopravy, stejně jako výši spotřební daně stočených litrů vybraných výrobků. O bezvýznamnou chybu v psaní by se mohlo jednat v případě, kdy by řidič sice

chybně uvedl číslo 32 264 litrů místo správných 33 264 litrů, avšak do následných výpočtů zařadil číslo 33 264 litrů. Co se týče celkového množství přepravované nafty, to je na nákladním listu č. 6149 předepsáno v objemu 33 200 litrů, následně je však ručně vypsáno množství 32 264 litrů.

27. Pořadí provedených zastávek cisternové soupravy u odběratelů rovněž neodpovídá pořadí uvedenému na nákladním listu č. 6149. V dokladu o dopravě je totiž pořadové číslo u tří z pěti zastávek změněno a ručně přepsáno. Přestože tedy řidič dle stáčecího lístku č. 0003121 provedl v pořadí druhé stočení vybraných výrobků u společnosti BRITTERM s.r.o., z dokladu o dopravě tato skutečnost není jasně seznatelná. Doklad o dopravě naopak může navozovat dojem, že v době kontroly proběhlo stočení vybraných výrobků ve společnosti SKY PLASTIC RECYCLING CZECH s.r.o. a Autobeta s.r.o. Doklad o dopravě tedy nekoresponduje s nákladním listem č. 6149 ani co do celkového množství vybraných výrobků, ani co do pořadí provedených vykládek. Záznamy provedené v dokladu o dopravě jsou zmatečné a pouze ve spojení se stáčecími lístky se z něj lze domnívat, že řidič neprovedl druhou vykládku ve společnosti Autobeta s.r.o., ale ve společnosti BRITTERM a.s. Záznamy odebraného, resp. zbývajícího množství vybraných výrobků, stejně jako výše spotřební daně však nejsou uvedeny u společnosti BRITTERM a.s., nýbrž u společností, u nichž vykládky měly předcházet vykládce ve společnosti BRITTERM a.s.
28. Jednoznačnou shodu, která by mohla figurovat jako indicie směřující k možné jednoznačné identifikaci vybraných výrobků, nevykazují ani údaje o stočených litrech vybraných výrobků u odběratelů. Dle stáčecího lístku č. 0003120 došlo ve společnosti SKY PLASTIC RECYCLING CZECH s.r.o. ke stočení 2 205 litrů motorové nafty. Tento údaj byl zaznamenán také v dokladu o dopravě. Nákladní list č. 6149 však uvádí, že ve společnosti SKY PLASTIC RECYCLING CZECH s.r.o. mělo dojít k vyložení 2 200 litrů motorové nafty, pod tímto údajem je uveden ručně dopsaný údaj 2 200 litrů, který by dle struktury dokumentu měl svědčit o zbývajícím množství nafty v cisterně, nicméně toto množství nasvědčuje spíše tomu, že se jedná o údaj skutečně vyloženého objemu nafty. Ten však nečinil 2 200 litrů, nýbrž 2 205 litrů. V případě motorové nafty stočené u odběratele BRITTERM a.s. dle stáčecího lístku č. 0003121 v objemu 12 015 litrů bylo v dokladu o dopravě kalkulováno s totožným množstvím, které však neodpovídá údaji 12 000 litrů vyznačeném v nákladním listu č. 6149. Ani tímto porovnáním dokladů tak nelze konstatovat jednoznačnou identifikovatelnost zajištěných vybraných výrobků.
29. Zdejší soud má tak za to, že řidičem předložená dokumentace obsahuje takové množství dílčích nesrovnalostí, že ji nelze považovat za „přesnou“ ve smyslu výše uvedené judikatury Nejvyššího správního soudu a odpovídající požadavkům zákona. Jak soud uvedl výše, typově mohou předložené listinné dokumenty vyhovět požadavkům zákona o spotřebních daních, avšak výlučně za předpokladu kompletní shody. V průběhu řízení byly zjištěny nesrovnalosti v takovém množství a takového charakteru, že zpochybňují skutkovou verzi uváděnou řidičem a žalobcem. Zhodnocením údajů uváděných v dokladech vyvstávají pochybnosti o původu vybraných výrobků a jejich zdanění.
30. Nelze mít za to, že předložený doklad o dopravě není řádným dokladem ve smyslu § 5 odst. 3 zákona o spotřebních daních toliko z důvodu, že objem vybraných výrobků uvedený na dokladu o dopravě nesouhlasí s objemem vybraných výrobků v cisterně. Ke ztotožnění vybraných výrobků s těmi uvedenými na dokladu o dopravě však nelze z důvodu nesrovnalostí v zaznamenaných objemech dospět ani provedením jednoduché

matematické operace založené na předložených listinách připojených k dokladu o dopravě. V případě prokazování zdanění vybraných výrobků je nutno trvat na tom, aby daný doklad, případně doklady, skutečně umožňoval identifikaci dopravovaných výrobků.

31. Bez dalšího sice nelze tvrdit, a zdejší soud tak nedává za pravdu žalovanému, že je doklad o dopravě „zkonzumován“ první změnou objemu vybraných výrobků v cisterně. I nadále může být (při doplnění o další podklady) považován za řádný doklad o dopravě, jednoznačně identifikující dopravované vybrané výrobky. Avšak v případě, kdy doklad o dopravě obsahoval již zpočátku chybu v celkovém množství dopravované nafty a následně bylo ještě změněno pořadí plánovaných vykládek, jeví se pro doložení průkazné dokumentace skutečně jako vhodnější vytvořit po provedení první vykládky nový doklad o dopravě obsahující aktuální dopravované množství vybraných výrobků a adresu dalšího místa stočení dle aktuálního harmonogramu.
32. Uvedené závěry nejsou nijak v rozporu s požadavkem, aby v každém okamžiku dopravy byly dopravované výrobky ztotožnitelné s výrobky uvedenými na dokladu o dopravě. Identifikace může být zajištěna doplněním dokladu o dopravě dalšími listinami, za předpokladu jejich perfektnosti. Na tomto místě zdejší soud poznamenává, že požadavky žalovaného kladené na doklady o dopravě, resp. další listiny doprovázející vybrané výrobky při jejich přepravě ve volném oběhu, nejsou stanoveny zákonem, nýbrž toliko metodikou žalovaného, zveřejněnou na jeho internetových stránkách. Informování veřejnosti o tom, jak lze postupovat v modelových situacích, jistě nelze v obecné rovině nic vytknout. Jestliže ovšem žalovaný tímto způsobem stanoví konkrétní požadavky, které zákon výslovně nezmiňuje, musí vždy posoudit, zda těmito požadavky v konkrétním případě nadále sleduje smysl zákona a jde o požadavky nezbytné a přiměřené. V posuzované věci soud sice dává za pravdu žalovanému v tom, že předložené doklady ve svém souhrnu nesplňují požadavky zákona, závěry žalovaného uvedené v napadeném rozhodnutí však koriguje v tom směru, že žalovaný by neměl upřednostnit striktně formální porovnání náležitostí předložených listin s jím předepsanými náležitostmi požadovaných dokladů, a tak konstatovat, že evidenční povinnost dle § 5 odst. 6 zákona o spotřebních daních nemůže být splněna, pokud žalobce po první provedené vykládce nevystavil pro další dopravu nový doklad o dopravě. Konstatováním „úplné absence řádného dokladu o dopravě jako takového“ v napadeném rozhodnutí se podle názoru zdejšího soudu jednalo spíše o formalistický přístup, odklánějící se od smyslu zákona, kterým je požadavek na jednoznačné ztotožnění dopravovaných vybraných výrobků s těmi uvedenými na dokladu o dopravě, nikoliv lpění na konkrétní podobě konkrétně určeného dokumentu.
33. V kontextu výše uvedeného však ani tak při kontrole předložený doklad o dopravě pro nesrovnalosti jeho obsahu nelze ani ve spojení se stáčecími lístky a nákladním listem č. 6149 (natož ostatními předkládanými dokumenty, jež neobsahují základní náležitosti, pro které by vybrané výrobky při kontrole bylo možno náležitě ztotožnit) považovat za řádný doklad o dopravě ve smyslu § 5 odst. 4 zákona o spotřebních daních.
34. Žalobce v žalobě poukazuje na nesrovnalosti v množství zajištěných výrobků uvedených na rozhodnutí o zajištění vybraných výrobků (19 009 litrů) oproti množství uvedeného na stáčecím lístku č. 0003122 (19 019 litrů). K tomuto tvrzení žalobce zdejší soud uvádí, že z dokumentů obsažených ve správním spise není pochyb o tom, že zajištěné množství vybraných výrobků bylo právě 19 009 litrů. Dle vážního lístku ze dne 1. 7. 2018, č. 000334 (dále jen „vážní lístek“) to bylo 19 009,052 litrů, přičemž právě tento (pouze zaokrouhlený)

údaj, byl následně uveden i v rozhodnutí o zajištění vybraných výrobků. Právě vážný lístek je přitom směrodatným podkladem pro závěr o tom, jaké množství vybraných výrobků bylo skutečně zajištěno. Nelze tedy hovořit o „administrativním pochybení“ správního orgánu, jak činí v žalobě žalobce. Údaj uvedený v rozhodnutí o zajištění vybraných výrobků plně korespondoval jak s protokolem o uskladnění zajištěného zboží ze dne 1. 7. 2015, č. j. 33416-2/2015-640000-62, tak s vážným lístkem. Žalobce navíc v žalobě neuvádí, jakým způsobem tvrzená chyba měla zasáhnout do jeho práv. Vzhledem k obecnosti takto vzneseného tvrzení, soud nepovažuje tuto část žaloby za konkrétní žalobní námitku, a proto se jí dále v rámci posuzování věci nezabýval. Žalobce se spíše účelově snaží vzbudit dojem, že jak správní orgán, tak řidič cisternové soupravy se dopustili toliko chyby v psaní. Vzhledem k výše uvedenému se však správní orgán jednoznačně chyby v psaní nedopustil a záznamy provedené řidičem nelze za „pouhou“ chybu v psaní považovat.

35. Dalšími žalobními námitkami žalobce brojí proti neodůvodněné lhůtě v délce 7 pracovních dnů, která mu byla správcem daně stanovena jako lhůta pro podání odvolání proti rozhodnutí o zajištění vybraných výrobků. Uvádí, že se proti tomuto rozhodnutí nemohl dostatečně bránit, když neměl k dispozici doklady zajištěné správním orgánem prvního stupně. K těmto námitkám zdejší soud uvádí, že námitky vznesené proti rozhodnutí o zajištění vybraných výrobků nejsou relevantní pro posouzení zákonnosti rozhodnutí o propadnutí vybraných výrobků. Žalobce uvedenými námitkami vybočuje z rozsahu žaloby, který sám stanovil (jako napadené rozhodnutí označil rozhodnutí o propadnutí vybraných výrobků, nikoliv jiné rozhodnutí, které je samostatně soudně přezkoumatelné, tj. rozhodnutí o zajištění vybraných výrobků). Jejich posouzení by nemohlo mít vliv na rozhodnutí soudu v projednávané věci, proto je soud považuje za *per se* nedůvodné. Nad rámec výše uvedeného však poznamenává, že lhůta pro podání odvolání proti rozhodnutí o zajištění vybraných výrobků se řídí zákonem o spotřebních daních, jenž je ve vztahu speciality vůči daňovému řádu, na který v žalobě odkazuje žalobce. Správní orgán prvního stupně tak při poučení žalobce postupoval zcela v souladu s § 42 a odst. 3 zákona o spotřebních daních, který stanoví, že „[p]roti rozhodnutí o zajištění vybraných výrobků nebo dopravního prostředku se lze odvolat nejpozději do 7 pracovních dnů od jeho doručení“. Svého práva nakonec žalobce také využil, když proti rozhodnutí o zajištění vybraných výrobků podal dne 8. 7. 2015 odvolání.
36. Žalobcem namítaná nepřiměřená délka správního řízení nemůže mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, stejně jako skutečnost, že správní orgán prvního stupně zaslal rozhodnutí o zajištění vybraných výrobků i ostatním subjektům, které nebyly účastníky řízení, a tím dle žalobce poškodil jeho dobré jméno. Soud se proto těmito námitkami žalobce podrobněji nezabýval. Cítí-li se žalobce poškozen v důsledku nečinnosti správních orgánů či v důsledku úkonů, které nejsou předmětem přezkumu v rámci posuzování zákonnosti meritorního rozhodnutí, může k ochraně svých práv využít jiných procesních institutů, jako je např. žaloba na ochranu proti nečinnosti správního orgánu dle § 79 a násl. s. ř. s., případně zásahová žaloba dle § 82 a násl. s. ř. s. Má-li žalobce za to, že mu v průběhu správního řízení vznikly v důsledku postupu správních orgánů neopodstatněné náklady v souvislosti s uskladněním vybraných výrobků, opět není na místě vznášet takové námitky v nyní projednávané věci, nýbrž například v řízení o stanovení náhrady za uskladnění zajištěných vybraných výrobků dle zákona o spotřebních daních, jak ostatně v napadeném rozhodnutí žalovaný správně uvedl.

37. Ve světle výše uvedeného zdejší soud dospěl k závěru, že správní orgán prvního stupně, potažmo žalovaný postupovali v souladu se zněním, jakožto i smyslem a účelem zákona o spotřebních daních, když doklady předložené žalobcem při místním šetření shledaly nedostačujícími pro splnění jeho evidenční povinnosti. V důsledku několika dílčích nedostatků jednotlivých dokladů nemohou doklady jednotlivě, ani ve spojení s ostatními, sloužit k jednoznačnému ztotožnění vybraných výrobků tak, aby o jejich identifikaci nebylo pochyb.
38. Nad rámec skutečností, které jsou obsahem správního spisu, a skutečností mezi stranami nesporných, jež nejsou předmětem dokazování (to se týká zejména fotokopie výpisu z obchodního rejstříku, potvrzení o registraci právnické osoby distributora pohonných hmot žalobce a faktury ze dne 30. 6. 2015, č. 1501005777 s výpisem účtu žalobce o jejím zaplacení dne 14. 7. 2015), soud dokazování neprováděl, neboť to nemohlo přispět k dalšímu objasnění skutkového stavu věci.

VI. Shrnutí a náklady řízení

39. Krajský soud na základě shora provedeného posouzení neshledal žalobu důvodnou, a proto ji ve smyslu § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
40. O nákladech řízení bylo rozhodnuto ve smyslu § 60 s. ř. s., podle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl na věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. V dané věci neúspěšný žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení a žalovanému v souvislosti s tímto řízením žádné náklady řízení nad rámec její běžné administrativní činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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.

Brno 25. července 2018

JUDr. Jaroslava Skoumalová, v. r.
předsedkyně senátu