



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě - pobočka v Olomouci rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu Mgr. Barbory Berkové a soudců Jany Volkové a Mgr. Michala Rendy, ve věci

žalobkyně: **P. S. s. r. o., IČO X**
sídlem R. 28, H. I – M.
zastoupena advokátem Mgr. Davidem Černým
sídlem Horní náměstí 365/7, Olomouc

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 2. 2016, č. j. 1096-2/2016-900000-304.4,
ve věci propadnutí vybraných výrobků

takto:

I. Žaloba **se zamítá.**

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

Odůvodnění:

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

1. Celní úřad pro Olomoucký kraj (dále jen „správce daně“) rozhodl dne 5. 11. 2014 pod č. j. 60035-6/2014-580000-62 o zajištění vybraných výrobků – minerálních olejů pod kódem nomenklatury 3829099 v množství 3 337 litrů při teplotě 15 °C, obchodního označení nafta směsná motorová (dále též „vybrané výrobky“) ve vlastnictví žalobkyně. Odvolání žalobkyně proti rozhodnutí o zajištění zamítl žalovaný rozhodnutím ze dne 11. 5. 2015. Následně v řízení o zajištěných vybraných výrobcích, zahájeném dne 18. 10. 2014 celní úřad zjistil, že vybrané výrobky byly dne 1. 11. 2014 na silnici č. I/47 ve směru z Hranic do Lipníka nad Bečvou dopravovány nákladním automobilem cisternového typu Mercedes Benz, reg. zn. X (dále jen „vozidlo“), způsobem uvedeným v § 42 odst. 1 písm. b) zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSD“), tzn. bez dokladu dle § 5 ZSD ve spojení s § 51 ZSD. Proto dne 16. 9. 2015 pod č. j. 63640/2015-580000-12 rozhodl správce daně o tom, že zajištěné vybrané výrobky podle § 42d odst. 1 písm. a) ZSD propadají a podle § 42 odst. 2 ZSD se jejich vlastníkem stává stát.
2. Žalovaný žalobou napadeným rozhodnutím zamítl odvolání žalobkyně a rozhodnutí správce daně potvrdil. V odůvodnění rozhodnutí uvedl, že vybrané výrobky nebyly zřetelně dopravovány pro osobní potřebu a jedná se o vybrané výrobky uvolněné do režimu volného daňového oběhu [§ 3 písm. l) ZSD]. Dále zdůraznil, že bez stanovení evidenční povinnosti v § 5 odst. 6 ZSD by byla znemožněna jakákoliv kontrola zdanění dopravovaných vybraných výrobků, neboť identifikovat druhově určené zboží lze pouze ve spojení s dokladem k němu se vztahujícím. Poté žalovaný popsal, že systém dokladů prokazujících zdanění spotřební daní je hierarchicky uspořádan, přičemž zdanění se prokazuje třemi typy dokladů (daňový doklad dle § 5 odst. 2, doklad o prodeji dle § 5 odst. 3 a doklad o dopravě dle § 5 odst. 4 ZSD), podle toho, mezi jakými subjekty se zdanění prokazuje. Dále žalovaný na str. 6 a 7 napadeného rozhodnutí analyzoval doklady, které žalobkyně při kontrole předložila. Dovodil, že daňový doklad, vystavený žalobkyni provozovatelem daňového skladu - společností Č. a. s. – dne 29. 10. 2014 obsahoval v souladu s § 5 odst. 2 ZSD údaj o množství vybraných výrobků a jemu odpovídající výši spotřební daně celkem, přičemž tento opravňoval žalobkyni dopravit celé v něm uvedené množství vybraných výrobků k sobě na konkrétní místo a na tomto konkrétním místě pak celé množství odčerpat. V případě odčerpání jen části vybraných výrobků již dle žalovaného není původní nabyvatel vybraných výrobků oprávněn uskutečnit dopravu zbylého množství na další místo s tímto původním daňovým dokladem, neboť množství vybraných výrobků a výše spotřební daně již daňovému dokladu neodpovídá. Vlastník vybraných výrobků je v případě pokračování v dopravě povinen vystavit sám sobě nový doklad, a to doklad o dopravě dle § 5 odst. 4 ZSD, s uvedením přesného množství přepravovaných výrobků a konkrétního místa, kam je dopravuje. Uzavřel že původním daňovým dokladem vystaveným dne 29. 10. 2014 nebyla plněna evidenční povinnost ve vztahu k vybraným výrobkům dopravovaným žalobkyní dne 1. 11. 2014. Další doklad, do nějž řidič žalobkyně vpisoval postupná odčerpávání, dle žalovaného nesplňuje náležitosti dokladu o dopravě dle § 5 odst. 4 ZSD neuvedením místa určení dopravovaných vybraných výrobků. Poukázal přitom na skutečnost, že od 1. 1. 2013 (zákon č. 407/2012 Sb., kterým se mění ZSD) došlo k zpřísnění požadavku na vymezení místa určení, kdy je toto třeba určit adresou, a není-li to možné, pak jiným údajem určujícím polohu nebo názvem a kódem katastrálního území s uvedením parcelního čísla apod. Účelem této úpravy je umožnit při kontrole ztotožnění dopravovaných výrobků s vystaveným dokladem. V posuzované věci však dle žalovaného zajištěné vybrané výrobky nelze pro

neuvezení místa určení a další žalovaným popsané rozporů ztotožnit s motorovou naftou deklarovanou žalobkyní předloženými doklady. V řízení o zajištěných vybraných výrobcích dle § 42b a násl. ZSD tedy bylo dle žalovaného postaveno najisto, že s vybranými výrobky bylo nakládáno způsobem uvedeným v § 42 odst. 1 písm. b) ZSD, neboť tyto výrobky byly dopravovány bez dokladu o dopravě dle § 5 odst. 4 ZSD ve spojení s § 51 odst. 1 ZSD, kterýžto jako jediný mohl dopravu vybraných výrobků dne 1. 11. 2014 doprovázet.

3. Žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě se žalobkyně domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného. Uvedla, že svou evidenční povinnost splnila a v době provádění kontroly prokázala řádné zdanění vybraných výrobků. Pokud by správní orgány posuzovaly celou věc v souladu se zákonem, odpovědně a ve snaze celou věc objasnit řádně provedly dokazování, musely by dospět k závěru, že žalobkyně ZSD neporušila a bylo by tudíž na místě rozhodnout no uvolnění zajištěných vybraných výrobků dle § 42c odst. 1 ZSD. Žalobkyně popsala, že je zavedenou stavební firmou a dne 1. 11. 2014 převážela vybrané výrobky za účelem vlastní podnikatelské potřeby - doplnění pohonných hmot do stavebních strojů nacházejících se na staveništích, na nichž v dané době působila (Hranice, Běloutín, Vlachov, Brno, Kroměříž, Třinec, Kojetín). Dne 29. 10. 2014 žalobkyně odebrala od společnosti Č. a.s. v L. vybrané výrobky v množství 5 921 litrů při teplotě 15 °C a obdržela dodací nákladní list spolu s tzv. atestem (dále jen „DNL“), který, jakožto daňový doklad dle § 5 odst. 2 ZSD, zcela odpovídá předmětné transakci a obsahuje údaj o výši spotřební daně. Společnosti Č. a.s. na základě smluvního vztahu se žalobkyní vznikl touto transakcí status plátce spotřební daně podle § 4 ZSD a zároveň povinnost tuto daň přiznat a uhradit. Naopak žalobkyni nevznikla povinnost na úseku spotřebních daní a předáním vybraných výrobků se stala jejich vlastníkem s možností volného nakládání s nimi. V okamžiku zastavení cisterny hlídkou celní správy dne 1. 11. 2014 však bylo ve vozidle již jen 3 304 l motorové nafty, neboť zbytek byl odčerpán na staveništích do stavebních strojů, což žalobkyně průběžně zaznamenávala do dokladu označeného „*doklad o dopravě nebezpečných věcí dle dohody ADR č. 1 ze dne 29. 10. 2014*“ (dále jen „Doklad č. 1“), který při kontrole předložila. Žalobou napadenému rozhodnutí žalobkyně vytýkala, že:

- a) správní orgány věc nesprávně právně posoudily, neboť vycházely z mylného předpokladu, že v posuzované věci byl zákonem vyžadován doklad o dopravě dle § 5 odst. 4 ZSD a nikoliv daňový doklad podle § 5 odst. 2 ZSD. Akceptace tohoto nesprávného předpokladu však vede k nepřiměřeným až absurdním důsledkům. Žalobkyně proto nabízí alternativní právní posouzení: Právní úprava vychází z logického předpokladu, že i v situaci předvídané § 5 odst. 2 ZSD (prodej vybraných výrobků provozovatelem daňového skladu, tj. s uvedením do volného daňového oběhu pro nabyvatele), kdy je řádným dokladem daňový doklad uvedený v § 5 odst. 2 ZSD, jsou vybrané výrobky z daňového skladu dopravovány do nabyvatelem stanoveného místa určení, aniž by však bylo dovozováno, že se jedná o dopravu ve smyslu § 5 odst. 4 ZSD, tj. situaci odůvodňující již prokazování dokladem o dopravě dle § 5 odst. 4 ZSD. Doprava z daňového skladu tedy není dopravou podle § 5 odst. 4 ZSD. Z právní úpravy pak nevyplývá, že by tento logický předpoklad měl dopadat jen na situaci, ve které dochází k odčerpání vybraných výrobků z dopravního prostředku jednorázově, na jednom místě určení, a nikoliv již na situaci několika dílčích stáčení na více místech určení. V posuzované věci se jednalo o jednu zahájenou a dosud neskončenou přepravu vybraných výrobků z daňového skladu, čemuž svědčí

bezprostřední časová souvislost s nákladkou i skutečnost, že s vybranými výrobky nebylo během jízdy manipulováno a nedocházelo k jejich dílčímu skladování. Nejednalo se tak o v judikatuře a komentářové literatuře popisovaný případ dopravy mezi jednotlivými sklady téhož vlastníka. K „vydání k dopravě“ podle § 5 odst. 4 ZSD v dané situaci nedochází, nýbrž se jedná o postupnou realizaci jedné dopravy. Předložení DNL tak představovalo řádné prokázání zdanění ve smyslu § 5 odst. 1 ZDP. Postupný úbytek množství vybraných výrobků nesnižuje relevanci předloženého dokladu, a to ani se zohledněním faktu, že se jedná o druhově určené zboží. Označuje-li žalovaný DNL za „vyhaslý“ či „již neaktuální“, pak zákon takové instituty nezná. Uplatí se zde logický argument, že menší je zahrnuto ve větším, neboť ztotožnění vybraných výrobků v množství zcela odpovídajícím údaji na dokladu není o nic snazší než ztotožnění menšího množství než je uvedeno na dokladu;

b) při akceptaci závěru, že zákonem vyžadovaným dokladem byl v posuzovaném případě doklad o dopravě dle § 5 odst. 4 ZSD, pak tuto povinnost žalobkyně splnila Dokladem č. 1, neboť:

- ZSD vymezuje náležitosti dokladu o dopravě a stanovuje subjekt, který doklad o dopravě vystavuje, nestanovuje však konkrétní podobu dokladu a ani způsob jeho pořízení, což tedy závisí na povinném subjektu. Žalobkyně zvolila doklad formulářového typu, který průběžně doplňovala o údaj místa, ve kterém byly vybrané výrobky odčerpány do stavebních strojů žalobkyně, údaj konkrétního množství odčerpaných vybraných výrobků, údaj o průběžném celkovém množství vybraných výrobků a údaj o specifikaci stroje žalobkyně, kterému byly vybrané výrobky dočerpány. Pokud celním orgánům takto předložená evidence osudu vybraných výrobků nakoupených dne 29. 10. 2014 nepostačovala, měly samy u společnosti Č. a. s. prověřit, zda byly žalobkyni dodané vybrané výrobky řádně zdaněny;
- žalovaný nehodnotil předložené listiny ve vzájemné souvislosti a vše hodnotil v neprospěch žalobkyně, přitom
 - rozpory v tzv. nomenklatuře vybraných výrobků (resp. případné chyby v psaní způsobené starší verzí formulářového předtisku) bylo možné odstranit dalším dokazováním, k němuž měl správní orgán z moci úřední přistoupit. Samotný rozpor v těchto údajích neznamená, že vybrané výrobky nebyly řádně zdaněny. Nesprávné číslo nomenklatury bylo ostatně užito i správcem daně ve stanovisku k sazebnímu zařazení zboží ze dne 6. 1. 2015;
 - rozdíl v množství (žalobkyní deklarovaných 3 304 l vs. 3 337 l při 15 °C zjištěných celním úřadem při stočení) byl ve skutečnosti pouze 5 l, neboť žalobkyně v Dokladu č. 1 vycházela z celkového původního množství 5 903 l, uvedeného v DNL. Tento nepatrný rozdíl bylo možné cestou dalšího dokazování objasnit, avšak žalobkyně nebyla k vysvětlení ze strany správce daně vyzvána. Závěry prezentované žalovaným nelze proto klást k její tíži;
 - ZSD požadovaný údaj o výši spotřební daně celkem byl v Dokladu č. 1 uveden jako „spotřební daň: 7,68 Kč/l, spotřební daň: Mercedes Benz, Atego 1223 s cisternovou nástavbou – spz X“. Ačkoli tedy není uvedena výše spotřební daně konkrétní částkou, je v kombinaci s DNL v každém konkrétním okamžiku objektivně zjistitelná. Žalobce má za to, že si řádně splnil svou povinnost stanovenou podle § 5 odst. 4 písm. c) ZSD, neboť doklady správci daně byly předloženy;
 - uvedení adresy místa určení v žalobkyní předložených dokladech lze označit za příliš obecné pouze v případě správce daně zvoleného formalistického přístupu.

V kontextu celé záležitosti (různě rozmístěná stavenišť) je požadavek na uvedení konkrétní adresy či polohy přepjatý. Pokud by správce daně vyvinul příslušnou procesní aktivitu, zjistil by, že žalobkyně měla skutečně v předmětných lokalitách umístěny stavební stroje, které z předmětné cisterny zásobovala pohonnými hmotami. Jedná se tak o odlišnou situaci než v případě, kdy by žalobkyně neměla žádný doklad, popřípadě by měla doklad obsahující nepravdivé údaje.

4. Žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl. Uvedl, že skutkový stav byl zjištěn dostatečně, přičemž žalobkyně nevznesla žádné návrhy, vyjádření nebo výhrady proti obsahu protokolu a nenapadla průběh místního šetření ani postup správce daně v rámci kontroly dopravy vybraných výrobků. Při hodnocení obsahových náležitostí při kontrole předložených dokladů postupoval žalovaný v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů, kdy posuzoval každý důkaz jednotlivě i všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti a přihlížel při tom ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. Z postupu žalovaného dále nevyplývá, že by žalobkyni neumožnil uplatnit její práva, o nichž byla žalobkyně poučena. K žalobním bodům žalovaný uvedl:

ad a) na str. 6 a 7 žalobou napadeného rozhodnutí konstatoval, že DNL nebyla splněna evidenční povinnost ve vztahu k vybraným výrobkům dopravovaným žalobkyní dne 1. 11. 2014, na čemž i nadále trvá;

ad b) Doklad č. 1 není řádným dokladem o dopravě dle § 5 odst. 4 ZDP, neboť s ohledem na skutečně dopravované množství vybraných výrobků v něm chybí náležitost uvedená v § 5 odst. 4 písm. c) a d) ZSD, tj. řádné uvedení množství dopravovaných vybraných výrobků a jejich názvu, příp. obchodního označení, jakož i související správně vyčíslená výše spotřební daně celkem. Rozdíl mezi Dokladem č. 1 a dopravovanými vybranými výrobky (v množství) spolu s neuvedením místa jejich určení, správného kódu nomenklatury a jejich správného názvu (příp. obchodního označení) brání ztotožnění Dokladu č. 1 s vybranými výrobky, což v konečném důsledku znamená neunesení důkazního břemene žalobkyní. Zda společnost Č. a. s. uhradila spotřební daň, nebylo nutné v řízení o zajištěných vybraných výrobcích prokazovat, neboť sankce propadnutí vybraných výrobků je vázaná nesplnění evidenční povinnosti žalobkyní. Dopravu vybraných výrobků musí bezprostředně doprovázet doklady splňující náležitosti stanovené ZSD. Zda byla spotřební daň za konkrétní množství vybraných výrobků řádně uhrazena, je předmětem řízení vyměrovacího. Rozpory mezi údaji uvedenými v dokladech předložených žalobkyní při kontrole a skutečností skutečně existovaly.

- údaj o kódu kombinované nomenklatury uvedený v Dokladu č. 1 (2710191 – nafta motorová) se liší od skutečného údaje zjištěného po rozboru v celně technické laboratoři (3824 90 99 – směsná motorová nafta). Tvzení o vadném čísle nomenklatury ve stanovisku správce daně ze dne 6. 1. 2015, č. j. 60035-2/2014-580000-62, není pravdivé. Správce daně zařadil vybrané výrobky pod kód KN 38260090 podle celního sazebníku pro rok 2015. ZSD však v § 3 písm. o) vychází z celního sazebníku pro rok 2002 a vybrané výrobky řadí pod kód KN 38249099. Pro účely ZSD je potřebné vybrané výrobky podle jejich fyzikálních vlastností právně kvalifikovat v souladu s § 3 písm. o) ZSD podle celního sazebníku pro rok 2002. Zařazení vybraných výrobků pod kód podle celního sazebníku pro rok 2015 není vadné, protože celní sazebníky pro rok 2002 a 2015 zařazují tentýž výrobek pod různé kódy;

- bez zjištění množství minerálních olejů, vyjádřeného v 1000 litrech při teplotě 15 °C, nelze stanovit základ daně z minerálních olejů ve smyslu § 47 ZSD. V DNL jsou uvedeny dva údaje o množství vybraných výrobků, a to 5 903 litrech při teplotě 11,4 °C, kterou měly vybrané výrobky při stáčení do vozidla, a dále 5 921 litrech při teplotě 15 °C, tj. přepočteno na množství vybraných výrobků při teplotě významné pro stanovení základu daně. Je proto nezbytné, aby doklad podle § 5 ZSD obsahoval množství vybraných výrobků spolu s uvedením jejich teploty, příp. i jejich hmotnosti v kg, aby bylo možné provést přepočteno na množství vybraných výrobků při teplotě 15 °C. Množství vybraných výrobků při různých teplotách nelze zaměňovat. Je-li na Dokladu č. 1 uveden údaj o konečném stavu množství vybraných výrobků 3 304 l bez uvedení teploty vybraných výrobků, jedná se o stav odlišný od stavu zjištěného po přečerpání z předmětného vozidla (3 337 l při teplotě 15 °C) a přepočteno množství uvedeného na Dokladu č. 1 nelze učinit a přezkoumat, k jaké teplotě se množství 3 304 l vztahuje. Ani v případě, že by se jednalo o 3 304 l při teplotě 15 °C, nebylo by možné dopravované množství ztotožnit s množstvím reálně odčerpaným z dopravního prostředku při kontrole;
 - v § 5 odst. 4 písm. c) a d) ZSD jsou stanoveny obligatorní náležitosti dokladu o dopravě. V Dokladu č. 1 chybí řádně uvedené množství dopravovaných výrobků a jejich názvů, příp. obchodního označení a správně vyčíslená výše spotřební daně celkem. Rozhodným je to, že údaj o celkové výši spotřební daně nebyl uveden na Dokladu č. 1, nikoliv to, že kombinací DNL a Dokladu č. 1 je tato výše v každém konkrétním okamžiku objektivně zjištělná;
 - v Dokladu č. 1 chybí místo určení vybraných výrobků ve vztahu k předmětné dopravě ze dne 1. 11. 2014 jako jedna z náležitostí podle § 5 odst. 4 písm. b) ZSD. Údaj o místě určení ve znění: „*Bělotín, Hranice, Oldřichovice a Vlachov*“ nelze připustit jako údaj vypovídající o konkrétním místě určení. Na základě uvedeného nelze Doklad č. 1 ztotožnit s dopravovanými vybranými výrobky a nelze ho tak jako doklad podle § 5 odst. 4 ZSD uznat.
5. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů dle § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). V souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. rozhodl bez jednání.
 6. Podle § 42c odst. 1 ZSD ve znění účinném do 31. 12. 2015 *správce daně rozhodne o uvolnění a) zajištěných vybraných výrobků, pokud se prokáže, že s nimi nebylo nakládáno způsoby uvedenými v § 42 odst. 1 nebo 2, nebo b) dopravního prostředku, pokud se prokáže, že s vybranými výrobky, které tento dopravní prostředek dopravoval, nebylo zacházeno způsoby uvedenými v § 42 odst. 1.*
 7. Podle § 42d odst. 1 ZSD ve znění účinném do 31. 12. 2015 *pokud správce daně nerozhodne o uvolnění vybraných výrobků nebo dopravního prostředku, rozhodne o jejich a) propadnutí v případě, že je vlastník těchto výrobků nebo dopravního prostředku znám, nebo b) zabránění v ostatních případech.*
 8. 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 ZSD, 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) ZSD, neboť byly dopravovány bez dokladu prokazujícího zdanění vybraných výrobků dle § 5 ZSD.

9. Podle § 42 odst. 1 ZSD *správce daně zajistí vybrané výrobky, popřípadě i dopravní prostředek, který je dopravuje, jestliže zjistí, že a) vybrané výrobky jsou dopravovány bez dokladu uvedeného v § 6, 27 a 27c, 30, 51, 100 nebo 100a s výjimkou uvedenou v § 50 odst. 8, b) vybrané výrobky jsou dopravovány bez dokladu uvedeného v § 5, c) údaje uvedené na dokladu podle písmene a) nebo b) jsou nesprávné nebo nepravdivé, nebo d) doklad uvedený v písmenu a) nebo b) je pozměněný nebo padělaný.*
10. Z citovaných ustanovení vyplývá, že právní úprava reguluje nejen způsob prokazování zdanění vybraných výrobků, ale stanoví i režim jejich dopravy. Vybrané výrobky lze podle § 5 odst. 6 ZSD dopravovat jen společně s příslušnou dokumentací. Nepředloží-li řidič při kontrole dopravy příslušný doklad odpovídající dané situaci, na němž jsou údaje uvedeny v souladu se skutečností, je skutková podstata uvedená v § 42 odst. 1 písm. b) ZSD naplněna. Přípustnost dodatečného předložení dokumentů prokazujících zdanění dopravovaných vybraných výrobků v případě, kdy kontrolovaná osoba nemá v průběhu kontroly příslušný doklad k dispozici, je vyloučena, neboť tím již nelze zhojit porušení povinnosti dopravovat vybrané výrobky s příslušnými doklady 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).
11. Krajský soud se ztotožňuje s výkladem žalovaného o hierarchickém uspořádání dokladů upravených v § 5 odst. 2 až 4 ZSD, mezi nimiž si nemůže dopravce libovolně vybírat, neboť každý typ dokladu odpovídá jiné situaci.
12. Podle § 5 odst. 1 ZSD ve znění účinném do 31. 12. 2014, tj. v době uskutečňování přepravy, *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 odst. 2 téhož ustanovení *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 odst. 4 téhož ustanovení *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.

Podle odst. 6 téhož ustanovení *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.*

13. Situaci, kdy má řidič cisternové soupravy k dispozici jediný doklad znějící na celkový nakoupený objem vybraných výrobků, přičemž postupně část objemu stáčí na různých místech, ať již pro vlastní potřebu, či u různých odběratelů, ZSD výslovně neupravuje. Logicky již od první změny objemu neodpovídá objem uvedený na původním dokladu skutečnému objemu vybraných výrobků v cisterně. Stěžejní otázkou a v posuzované věci předmětem sporu je pak posouzení, zda i v takovém případě původní doklad, případně ve spojení s dalšími doklady, ob stojí jako doklad ve smyslu § 5 ZSD. Je přitom lhostejné, zda je původním dokladem daňový doklad dle § 5 odst. 2 ZSD, doklad o prodeji dle § 5 odst. 3 ZSD či doklad o dopravě dle § 5 odst. 4 ZSD.
14. Žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí dospěl k závěru, že v případě odčerpání části vybraných výrobků již nelze původním dokladem plnit evidenční povinnost uloženou v § 5 odst. 6 ZSD ve vztahu ke zbylému množství dopravovaných vybraných výrobků, nýbrž že je dopravce, resp. vlastník vybraných výrobků povinen v případě pokračování v přepravě vystavit sám sobě nový doklad, jímž musí být vždy doklad o dopravě dle § 5 odst. 4 ZSD s údajem o aktuálním množství přepravovaných výrobků, konkrétním místě, kam je dopravuje, a výši spotřební daně. Pojmy jako „vyhaslý“ doklad přitom zřetelně žalovaný užívá pro zesílení názornosti svých právních závěrů.
15. Žalobkyně naopak zastává názor, že si dopravce, resp. vlastník vybraných výrobků v případě, kdy během dopravy postupně vybrané výrobky odčerpává na různých místech pro vlastní potřebu (tj. nedochází-li v těchto místech k prodeji), vystačí z hlediska splnění evidenční povinnosti s původním daňovým dokladem doplněným o další doklady či údaje o postupném odčerpávání, přičemž případné nejasnosti a nepřesnosti lze odstraňovat dalším dokazováním prováděným v řízení o zajištěných vybraných výrobcích s tím, že za řádné zjištění skutkového stavu nese odpovědnost správní orgán.
16. Posouzením dokladů doprovázejících přepravované vybrané výrobky, které jsou v průběhu dopravy postupně odkládány (odčerpávány), se zabýval Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 31. 1. 2018, č. j. 3 Afs 257/2016-46, v jehož odst. 18 uvedl, že se ztotožňuje se závěrem žalovaného, že od každého stočení minerálního oleje měl zbývající množství vybraných výrobků doprovázet doklad podle § 5 odst. 4 ZSD. Krajský soud si je v posuzované věci vědom rozdílnosti obou případů spočívajících v tom, že ve věci posuzované Nejvyšším správním soudem docházelo k postupnému rozprodávání přepravovaného minerálního oleje, zatímco v nyní posuzované věci žalobkyně odčerpávala přepravovaný minerální olej do vlastních stavebních strojů na různých staveništích, avšak má za to, že otázka změny vlastnického práva odčerpaného množství minerálního oleje není pro určení toho, jaké náležitosti má splňovat doklad, s nímž je pokračováno v jízdě a který tak doprovází zbylé vybrané výrobky nacházející se v cisterně. Změna vlastnického práva odčerpaného množství je významná pro rozhodnutí o tom, jaký doklad má být v místě stočení ponechán, aby byl tento způsobitelný v případě kontroly v místě částečného stočení prokázat zdanění vybraných výrobků. Volba pak jednoznačně padá na doklad o

prodeji dle § 5 odst. 3 ZSD se všemi náležitostmi v tomto ustanovení uvedenými. Otázka změny vlastnického práva k odčerpanému množství minerálního oleje však není nijak podstatná pro určení, jaký doklad má doprovázet v cisterně zbývajících vybraných výrobků. Tímto dokladem je vždy doklad splňující náležitosti dokladu o dopravě dle § 5 odst. 4 ZSD.

17. V odst. 20 a 21 zmíněného rozsudku ze dne 31. 1. 2018, č. j. 3 Afs 257/2016-46 však Nejvyšší správní soud s odkazem na svou dřívější judikaturu přisvědčil stěžovateli, že ačkoli v jím posuzovaném případě zbývajících množství vybraných výrobků žádný doklad přesně splňující náležitosti podle § 5 odst. 4 ZSD nedoprovázel, bylo možné chybějící skutečnosti doplnit i jinými podklady, z nichž by splnění nezbytných podmínek alespoň v souhrnu vyplývalo. Stěžovateli pak dal Nejvyšší správní soud sice za pravdu v tom, že na základě dodacího listu a stáčecích lístků bylo možné ověřit aktuální množství vybraných výrobků v cisterně, avšak dopravce při dopravě nedisponoval žádným dokladem, který by umožnil okamžitou kontrolu evidence přepravovaného množství vybraných výrobků a spotřební daně.
18. Krajský soud uvádí, že s ohledem na obsah žalobou napadeného rozhodnutí není spor mezi žalobkyní a žalovaným, předestřený v odst. 14 a 15 tohoto rozsudku, tak polarizovaný, jak na první pohled vypadá. Žalovaný totiž ve skutečnosti hodnotil daňový doklad vystavený společností Č. a. s. dne 29. 10. 2014 ve vzájemné souvislosti Dokladem č. 1, čímž de facto připustil, že původní daňový doklad týkající se celkového objemu vybraných výrobků (5 921 l motorové nafty při teplotě 15 °C) by mohl jako řádný doklad dle § 5 ZSD sloužit, pokud by byl doplněn dalšími listinami s určitými náležitostmi. Spor tak je tak spíše o to, zda ony určité náležitosti byly naplněny či nikoliv.
19. Zde již však dle názoru krajského soudu nelze vystačit s prostým textem zákona a je nutno především šetřit jeho smysl. Jakkoliv jsou totiž požadavky na doklady doprovázející vybrané výrobky striktní, nelze připustit přepjatě formalistický pohled, odhlížející zcela od obchodní reality a ignorující účel těchto formálních požadavků. 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), což je dáno specifiky vybraných výrobků, které jsou určeny druhově. Požadavek na jednoznačnou identifikaci a ověřitelnost v každém okamžiku (tedy i v každém okamžiku dopravy) je zcela zásadní, a proto by také bylo z hlediska aplikace § 42 odst. 1 písm. a) a § 42d odst. 1 písm. a) ZSD lhostejné, kdyby byly zákonem předepsané doklady předloženy až dodatečně.
20. Krajský soud však dospěl k závěru, že žalovaný na str. 6 a 7 napadeného rozhodnutí přesvědčivě zdůvodnil, proč v posuzované věci nebyla jednoznačná identifikovatelnost zajištěných vybraných výrobků zajištěna a tyto výrobky nebyly za pomoci předložených listin plně ztotožnitelné s výrobky uváděnými na daňovém dokladu ze dne 29. 10. 2014. Řidič cisternové soupravy totiž nepředložil takové listiny, které by bez jakýchkoliv pochybností dokládaly, že dopravované vybrané výrobky nalezené v kontrolovaném vozidle čtvrtý den po načerpání, tj. dne 1. 11. 2014, jsou výrobky uvedenými na DNL ze dne 29. 10. 2014, a tudíž také zdaněnými. Rozpory mezi obsahem předložených listin a skutečnostmi zjištěnými po přečerpání cisterny a provedení zkoušky v celně technické laboratoři, jakož i nedostatky v údajích uvedených v těchto dokladech (chybějící údaj o teplotě minerálního oleje, nedostatečná identifikace místa částečného stočení) a zejména

pak zcela absentující údaj o konkrétním místě, kam byly vybrané výrobky převáženy právě v okamžiku zastavení vozidla, ve svém souhrnu způsobují, že vybrané výrobky nacházející se v kontrolovaném vozidle nebyly bez pochybností ztotožnitelné s vybranými výrobky, pro něž byl vystaven DNL dne 29. 10. 2014 bezpečně potvrzující jejich zdanění. Nelze tak tvrdit, že by neexistovala žádná racionální verze reality, při níž by v této věci kontrolované vybrané výrobky nebyly těmi, které jsou uvedeny na DNL ze dne 29. 10. 2014. V podrobnostech odkazuje krajský soud na precizní odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, který se při hodnocení důkazů nedopustil žádných nelogičností.

21. V tomto ohledu se nyní posuzovaná věc zásadně odlišuje od případu řešeného v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 1. 2018, č. j. 3 Afs 257/2016-46, kde v průběhu řízení nebyly zjištěny žádné skutečnosti, které by byť jen náznakem zpochybňovaly skutkovou verzi uváděnou řidičem, který disponoval jasným rozvozem plánem, objednávkami dopravy, stáček lístky uváděly nejen údaje o objemu stočených vybraných výrobků, nýbrž také o datu a času stáčení a registrační značce vozidla. Vše tedy odpovídalo tvrzeným skutečnostem a nevystaly tak pochybnosti o původu vybraných výrobků či jejich zdanění, kdy ztotožnění vybraných výrobků s těmi uvedenými na dokladu o prodeji bylo triviálním úkonem spočívajícím v jednoduché matematické operaci založené na předložených listinách připojených k dokladu o prodeji.
22. Nelze tedy tvrdit, že by byl v případě postupného odkládání vybraných výrobků během jejich přepravy, byl původní daňový doklad či doklad o prodeji „zkonsumován“ první změnou objemu vybraných výrobků v cisterně. I nadále může být (při doplnění o další podklady) považován za řádný doklad o prodeji, jednoznačně identifikující dopravované vybrané výrobky. Je přitom vhodné zopakovat, že i sám žalovaný tuto variantu de facto připustil, pouze vznesl vyšší požadavky na listiny, které by měly původní doklad za popsané situace doplňovat. Žalovaný přitom při porovnání náležitostí předložených listin s jím předepsanými náležitostmi požadovaných dokladů nezvolil striktně formální přístup, nevyžadoval, aby byly nové doklady o dopravě dle § 5 odst. 4 ZSD na samostatných listinách či dokonce formulářích, nýbrž požadoval jen naplnění všech obsahových náležitostí dle § 5 odst. 4 ZSD s akcentem na specifikaci místa určení, jehož význam pro identifikaci vybraných výrobků odůvodnil mj. odkazem na důvodovou zprávu k zákonu č. 407/2012 Sb.
23. Naopak žalobkyně zjištěné nedostatky a rozpory v dokladech bagatelizuje a snaží se přenést odpovědnost za ně na celní orgány, jež viní z nedostatečné snahy „zjistit skutečný stav věci“. Krajský soud však zdůrazňuje, že nedoloží-li kontrolovaná osoba v době kontroly perfektní doklady, je na ní samotné, aby dalšími důkazy opatřeními v řízení o zajištěných vybraných výrobcích zjištěné nedostatky odstranila a pochybnosti vyvrátila.
24. Krajský soud se tedy ztotožňuje se závěrem žalovaného, že předmětné vybrané výrobky nebylo možné uvolnit, neboť nebylo prokázáno, že s nimi nebylo nakládáno způsobem uvedeným v § 42 odst. 1 ZSD, naopak byly splněny zákonné podmínky pro rozhodnutí o propadnutí vybraných výrobků, neboť bylo prokázáno, že žalobkyně přepravovala vybrané výrobky bez dokladu uvedeného v § 5 ZSD. Krajský soud proto žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
25. O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., když plně procesně úspěšnému žalovanému nevznikly podle obsahu spisu v tomto soudním řízení žádné náklady přesahující jeho obvyklou úřední činnost.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Olomouc 30. května 2018

Mgr. Barbora Berková v. r.
předsedkyně senátu