



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě - pobočka v Olomouci rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Zuzany Šnejdrové, Ph.D., a soudců Mgr. Barbory Berkové a Mgr. Michala Rendy ve věci

žalobkyně: **A. H., a.s., IČO X**
sídlem W. 301/20, O.
zastoupená advokátem Mgr. Ing. Petrem Konečným
sídlem Na Střelnici 1212/39, Olomouc

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 12. 2015, č. j. 50596-2/2015-900000-304.4,
ve věci propadnutí vybraných výrobků

takto:

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

Odůvodnění:

1. Dopravce R., s. r. o. převážel dne 18. 12. 2014 cisternu minerálního oleje, konkrétně těžkého plynového oleje pod obchodním označení motorová nafta, doprovázenou dokladem č. 008461/F, nazvaným doklad o dopravě (dále jen „doklad I.“), vystaveným dne 17. 12. 2014 společností FAU, s. r. o., IČ 49610431. V tomto dokladu je označen jako vlastník zboží *F – FAU s. r. o.*, odesílatel *F, s. r. o. P. (sklad X)*, nabyvatel *G. s., a.s.* a místo určení *ID:1963, A. H. a.s., W. 301/20, O.*. Dle dokladu I. mělo být dopravováno 33 304 l motorové nafty při teplotě 15 °C kód nomenklatury 27101943, přičemž spotřební daň celkem činila 364 678, 80 Kč. Dále byly předmětné vybrané výrobky přepravovány s dokladem č. 15864 ze dne 17. 12. 2014, o prodeji 4 010 l motorové nafty žalobkyní jako prodávajícím kupujícím Z. J. (dále jen „doklad II.“), dokladem č. 15866 ze dne 18. 12. 2014, o prodeji 5 040 l motorové nafty žalobkyní jako prodávajícím kupujícím Z. s. K. spol. s r. o. (dále jen „doklad III.“) a dokladem č. 15867 ze dne 18. 12. 2014, o prodeji 5 040 l motorové nafty žalobkyní jako prodávajícím kupujícím ZD J. a. s. (dále jen „doklad IV.“). Při kontrole na silnici dne 18. 12. 2014 bylo zjištěno, že se v kontrolovaném vozidle fakticky nachází motorová nafta v množství 19 129 l při teplotě 15 °C. Následně byla doložena faktura č. 201402236, vystavená dne 18. 12. 2014 společností G. s., a.s. jako prodávajícím pro žalobkyni jako kupující na 33 304 l motorové nafty.
2. Rozhodnutím Celního úřadu pro Olomoucký kraj (dále jen „celní úřad“) ze dne 19. 12. 2014, č. j. 72652-7/2014-580000-62, byly vybrané výrobky nacházející se v předmětné cisterně zajištěny.
3. Rozhodnutím celního úřadu ze dne 24. 6. 2015, č. j. 43552/2015-580000-12, bylo následně rozhodnuto, že předmětné vybrané výrobky, které jsou vlastnictvím žalobkyně, propadají podle § 42d odst. 1 písm. a) zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSpD“). Celní úřad dospěl k závěru, že odčerpala-li žalobkyně z předmětné cisterny po trase u několika dílčích odběratelů postupně určitá množství převážené motorové nafty, nemohly být tyto vybrané výrobky stále dopravovány s dokladem I., neboť tento již neodrážel aktuální stav množství převážených vybraných výrobků. Vybrané výrobky měly být dopravovány s novým dokladem odpovídajícím aktuální obchodní, resp. dopravní situaci, přičemž pokud tomu tak nebylo, šlo o dopravu vybraných výrobků bez dokladu dle § 5 ZSpD.
4. Žalovaný žalobou napadeným rozhodnutím ze dne 28. 12. 2015, č. j. 50596-2/2015-900000-304.4 zamítl odvolání žalobkyně a rozhodnutí celního úřadu potvrdil.
5. Žalobkyně se žalobou podanou v zákonné lhůtě domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného. Napadenému rozhodnutí vytýkala, že:
 - a) závěr, že nedoprovází-li vybrané výrobky při dopravě perfektní doklad, jedná se o dopravu vybraných výrobků bez dokladu ve smyslu § 42 odst. 1 písm. b) ZSpD, je přehnaně formalistický a nesprávný. Nejednalo se o situaci, kdy by řidič kontrolovaného vozidla neměl u sebe žádné doklady ve vztahu k vybraným výrobkům, nebo kdy by bylo převáženo větší množství než bylo uvedeno na dokladu, naopak celkové množství vybraných výrobků dle dokladů předložených řidičem kontrolovaného dopravního prostředku odpovídalo aktuálnímu stavu obchodní operace po rozvozu zboží dílčím odběratelům dle dokladů II. až IV. Účel příslušných ustanovení ZSpD, kterým je určitá evidence a snadná kontrola, nebyl porušen;
 - b) správní orgány nezohlednily skutečnost, že se jednalo o vybrané výrobky ve volném daňovém oběhu, prokazatelně zdaněné, doprovázené zákonnými doklady v souladu s §

5 ZSpD a na zcela logické trase dopravy mezi místem nakládky a místem konečného dodání. Žalovaný se nezabýval zavedenou a praktikovanou praxí v autodopravě, kdy dochází k rozvozu zboží dílčími odběratelům a kterou se např. zabývá vydaná Metodika GŘC. V tomto směru se žalovaný nevypořádal ani se stanoviskem společnosti Gbagbos systém, a.s., dodavatele propadnutých vybraných výrobků, který rovněž detailně popisuje celou dotčenou obchodní operaci a potvrzuje status dopravovaných výrobků. Žalovaný nebyl vázán návrhy účastníků a mohl řízení doplňovat, měl-li některé skutečnosti za neprokázané (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 3. 2015, č. j. 3 Afs 170/2014-35);

- c) pokud žalovaný i přes žalobkyní doložené další doklady trval na přísném formálním pojetí a měl tedy za to, že přímo v dokladu o dopravě bylo nesprávně uvedeno aktuální množství vybraných výrobků, pak měl celou situaci posuzovat spíše dle § 42 odst. 1 písm. c) ZSpD, který řeší situace, kdy některé údaje na dokladu jsou nesprávné nebo nepravdivé;
 - d) je zarážející, že rozhodnutí žalovaného bylo vydáno dne 28. 12. 2015, tj. 3 před účinností novely ZSpD, kdy dle § 42c odst. 1 písm. c) ZSpD ve znění účinném od 1. 1. 2016, rozhodne správce daně o uvolnění zajištěných vybraných výrobků nejen tehdy, pokud s nimi nebylo nakládáno způsoby uvedenými v § 42 odst. 1 nebo 2, ale i tehdy, pokud vybrané výrobky, které byly dopravovány s dokladem obsahujícím nesprávné nebo nepravdivé údaje, byly zdaněny nebo byly nabyty oprávněně bez daně. V posuzované věci byla evidenční povinnost řádně splněna odpovídajícími doklady, případně se mohlo jednat maximálně o uvedení některých nesprávných údajů, což by dle nové právní úpravy mělo znamenat uvolnění zajištěných vybraných výrobků. Dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 2. 2013, č. j. 7 Afs 55/2012-23, mají správní orgány postupovat v souladu se zásadou uplatnění retroaktivity ve prospěch sankcionovaného subjektu;
 - e) správní orgány od počátku v podstatě ignorovaly argumenty žalobkyně a soustředily se pouze na represivní činnost. Rozhodnutí žalovaného je rozporné se zásadou přiměřenosti, jelikož bylo využito velmi přísné sankce, a sice propadnutí zajištěných vybraných výrobků, které však byly prokazatelně zdaněny, přičemž se jedná i s ohledem na rozsáhlou a nejednoznačnou metodiku o věc, na kterou panují odlišné závěry, pročez došlo i k novelizaci;
 - f) v řízení bylo prokázáno, že s vybranými výrobky nebylo nakládáno způsobem uvedeným v § 42 odst. 1 ZSpD, tudíž byly splněny podmínky pro uvolnění zajištěných vybraných výrobků dle § 42c odst. 1 písm. a) ZSpD, případně jsou splněny podmínky pro uvolnění těchto výrobků v souladu s § 42c odst. 1 písm. b) ZSpD v platném znění.
6. Žalovaný ve vyjádření k žalobě navrhl, aby soud žalobu zamítl. K žalobním bodům uvedl:
- ad a) na základě dokladu I. byla žalobkyně oprávněna dopravit celé v dokladu uvedené množství vybraných výrobků do v dokladu I. uvedeného místa určení. Pokud však na určeném místě chtěla žalobkyně stočit jen část vybraných výrobků a další chtěla stočit na jiném místě, pak by se zbylým množstvím vybraných výrobků nebyla oprávněna dopravu vybraných výrobků uskutečnit na doklad I., neboť množství vybraných výrobků již nesouhlasí a vybrané výrobky při následné dopravě nelze ztotožnit. Perfektní doklad o dopravě odpovídající uvedeným zákonným ustanovením dopravu těchto vybraných výrobků nedoprovázel, a proto byla naplněna skutková podstata § 42

odst. 1 písm. b) ZSpD. Faktura k předmětným výrobkům č. 201402236 byla F. Č., jednatelem žalobkyně, předložena až po ukončení dopravy při místním šetření, přičemž množství na ní uvedených vybraných výrobků nesouhlasí s dopravovaným množstvím v době kontroly, proto ani tímto dokladem není plněna evidenční povinnost ve vztahu k předmětným vybraným výrobkům;

ad b) prokázání skutečností, zda byla spotřební daň za zajištěné vybrané výrobky, které byly uvedeny do volného daňového oběhu, řádně uhrazena, nebylo předmětem tohoto řízení. Doklad dle § 5 ZSpD k předmětným vybraným výrobkům zcela absentuje. K tvrzením společnosti G. s., a.s., uvedeným v odvolání proti rozhodnutí celného úřadu o zajištění předmětných vybraných výrobků ze dne 19. 12. 2014, se žalovaný vyjádřil na str. 10 rozhodnutí ze dne 15. 7. 2015, č. j. 31938-2/2015-900000-304.4, jímž rozhodnutí celního úřadu ze dne 19. 12. 2014 potvrdil;

ad c) důvodem pro zajištění předmětných vybraných výrobků byla jejich doprava bez dokladu uvedeného v § 5 ZSpD (§ 42 odst. 1 písm. b) ZSPD), nikoli jejich doprava s dokladem uvedeným v § 5 ZSpD, obsahujícím nesprávné nebo nepravdivé údaje (§ 42 odst. 1 písm. c) ZSpD);

ad e) žalovaný postupoval v souladu se základními zásadami správy daní a jeho postup nebyl v rozporu ani se zásadami správního trestání. Na str. 5 až 6 napadeného rozhodnutí v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů hodnotil obsahové náležitosti dokladů I. až IV., které předložil řidič v rámci předmětné kontroly, jakož i faktury předložené žalobkyní následně. Zásada in dubio pro reo se uplatní jen tam, kde i po důkazním řízení panují pochybnosti o relevantních skutkových okolnostech, což však nebyl posuzovaný případ. V řízení o zajištění vybraných výrobků se neuplatní presumpce neviny, nýbrž jde o specifický druh daňového řízení, které je vždy založeno na přenosu důkazního břemene. Je tak vždy na kontrolované osobě, aby prokázala, že vybrané výrobky dopravuje s dokladem podle § 5 ZSpD. Zásada přiměřenosti vyjádřená v § 5 odst. 3 daňového řádu nemá v předmětném řízení místo, neboť § 42d ZSpD, který řeší následky zajištění vybraných výrobků, nepřipouští žádnou úvahu správce daně, ta byla umožněna pouze v případě propadnutí dopravního prostředku;

ad f) otázkou splnění podmínek pro uvolnění zajištěných výrobků se zabýval a dospěl k závěru, že tyto nelze uvolnit dle § 42c odst. 1 písm. a) ZSpD, protože nebylo prokázáno, že s nimi nebylo nakládáno způsoby uvedenými v § 42 odst. 1 ZSpD.

7. 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.

8. Podle § 5 odst. 1 ZSpD ve znění účinném do 31. 12. 2015 *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. 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.

9. Podle § 42 odst. 1 ZSPD ve znění účinném do 31. 12. 2015 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. Podle § 42c odst. 1 ZSpD 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.

Podle odst. 2 téhož ustanovení správce daně může rozhodnout o uvolnění dopravního prostředku, je-li hodnota dopravního prostředku ve zjevném nepoměru k výši daně, která měla být vyměřena z vybraných výrobků, které byly zajištěny.

Podle odst. 3 téhož ustanovení uvolněné vybrané výrobky nebo dopravní prostředek se bez zbytečného odkladu vrátí osobě, u níž byly vybrané výrobky zjištěny. Nelze-li vybrané výrobky nebo dopravní prostředek této osobě vrátit, vrátí se vlastníkově. Správce daně, který rozhodl o uvolnění zajištěných vybraných výrobků nebo dopravního prostředku, sepiše o jejich vrácení protokol.

11. Podle § 42d odst. 1 ZSpD 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.
12. Z obsahu spisu krajský soud zjistil, že dne 18. 12. 2014, v rámci vyhledávací činnosti zaměřené na kontrolu dopravy vybraných výrobků a dopravních prostředků, byla na pozemní komunikaci „R 35“ ve směru Běloutín – Olomouc provedena celním úřadem kontrola jízdní soupravy sestávající se z nákladního automobilu tov. zn. SCANIA, RZ X a přípojného vozidla tov. zn. LINDNER, RZ X, jejímž provozovatelem byla společnost R., s.r.o. Řidičem dopravního prostředku byl dle dokladů ztotožněn pan M. B., který na výzvu celníka předložil k přepravovanému nákladu originál dokladu č. I (na 33 304 l motorové nafty při teplotě 15 °C), a dále doklady o prodeji č. II. až IV a k nim připojené

dodací listy. Řidič uvedl, že dopravuje motorovou naftu v celkovém množství 19 226 l při 15 °C, neví, kdo je momentálně jejím vlastníkem, k přepravě obdržel instrukce od paní B. ze společnosti A. H., a. s. formou SMS, naftu naložil 17. 12. 2014 ve F. Přerov a převáží ji na místa vykládky dle SMS, a to A. O., P. 2 – 8 000 l, ZD J. T. 71 – 5 000 l, E. S. ve V. – 3 000 l, Z. J. – 4 000 l, č.s. U. v L. – 3 000 l, Z. s. S. K. – 5 000 l a A. J. v U. – 5 000 l. Dále uvedl, že vozidlo patří společnosti R., s.r.o. Dále řidič v průběhu kontroly předložil kopii dokladu I., ve které byla ručně vepsána místa jednotlivých dílčích vykládek, přičemž k dotazu uvedl, že tato místa určení nevypisoval až v průběhu kontroly a že je napsal omylem jen do kopie tohoto dokladu. Téhož dne sdělil celnímu úřadu F. Č., jednatel žalobkyně, že vlastníkem předmětných vybraných výrobků je společnost G. s., a.s., a toho, co již bylo stočeno dle dokladů II. až IV., žalobkyně. Následně jednatel žalobkyně předložil celnímu úřadu fakturu č. 201402236, vystavenou dne 18. 12. 2014 prodávajícím G. s., a.s. pro žalobkyni jako kupující na 33 304 l motorové nafty při teplotě 15 °C, přičemž uvedl, že žalobkyně nabyla vlastnické právo k vybraným výrobkům uvedeným v předložené faktuře uhrazením kupní ceny a stočením u koncového zákazníka. Dopravované vybrané výrobky v množství 19 228 l (19 129,288 l při teplotě 15 °C) byly z dopravního prostředku čerpány a uskladněny ve skladu S. – skladovatel Č., a. s. a rozhodnutím celního úřadu ze dne 19. 12. 2014 zajištěny.

13. Celní úřad v odůvodnění rozhodnutí o propadnutí ze dne 24. 6. 2015 uvedl, že postupný rozvoz pohonných hmot po čerpacích stanicích musí být v praxi organizován tak, aby bylo vyhověno požadavkům ZSpD, a to tak, že vybrané výrobky budou dopravovány s dokladem odpovídajícím aktuální obchodní, resp. dopravní situaci. Doklad I., předložený řidičem při dopravě, byl dle celního úřadu sice označen jako doklad o dopravě, tj. doklad dle § 5 odst. 4 ZSpD, obsahově se však jednalo o daňový doklad dle § 5 odst. 2 ZSpD, tj. doklad vydaný plátcem při uvedení 33 304 l motorové nafty při teplotě 15 °C do volného daňového oběhu nabyvateli, popřípadě osobě, která pro nabyvatele nebo kupujícího vybrané výrobky přechodně nabývá. Za situace, kdy se v době kontroly v cisterně nacházelo 19 129 l motorové nafty při teplotě 15 °C, nemohly být tyto vybrané výrobky dopravovány již s dokladem I., neboť tento již neodrážel aktuální stav souvisejících obchodních operací. Vybrané výrobky v množství 19 129 l mohly být nadále již dopravovány pouze s dokladem o prodeji dle § 5 odst. 3 ZSpD nebo s dokladem o dopravě dle § 5 odst. 4 ZSpD, v obou případech navíc nutně s aktuálními údaji.
14. Žalovaný na st. 4 napadeného rozhodnutí vyložil, že v posuzované věci nebylo sporným, že vybrané výrobky přepravované v kontrolovaném vozidle dne 18. 12. 2014 byly vybranými výrobky uvolněnými do režimu volného daňového oběhu, které nebyly přepravovány pro osobní spotřebu, tudíž byl dopravce povinen přepravovat takové výrobky v souladu s § 5 odst. 6 ZSpD pouze s daňovým dokladem, s dokladem o prodeji, s dokladem o dopravě nebo s rozhodnutím správce o vyměření daně. Dále žalovaný s odkazem na relevantní judikaturu vyložil, že mezi uvedenými druhy dokladů si nelze libovolně vybírat, nýbrž že jsou hierarchicky uspořádány a každý typ dokladu odpovídá jiné situaci, přičemž uvedl, že doklad o dopravě má dopravované vybrané výrobky doprovázet v případech, kdy nedochází ke změně jejich vlastníka, a nelze tak vystavit doklad o prodeji. Proto se také na dokladu o dopravě nenachází údaj o nabyvateli či kupujícím, nýbrž toliko o místu určení. Typicky se má jednat o dopravu mezi dvěma nedaňovými sklady či o dopravu z nedaňového skladu do jiného místa určení, kdy nedochází ke změně vlastníka přepravovaných vybraných výrobků.

15. Dále žalovaný na str. 5 napadeného rozhodnutí uvedl, že doklad I. obsahoval náležitosti dokladu o dopravě dle § 5 odst. 4 ZSpD, avšak žalobkyně, jakožto přepravce, by byla (prostřednictvím dopravce R. s. r. o.) oprávněna na jeho základě přepravit celé v něm uvedené množství vybraných výrobků, tj. 33 304 l nafty při 15 °C do v něm uvedeného místa určení, tj. ID:1963, A. H. a.s., W. 301/20, O. a zde vybrané výrobky stočit. Pokud však na určeném místě chtěla žalobkyně stočit jen část vybraných výrobků a další chtěla stočit na jiném místě, pak nebyla oprávněna dopravu zbylých vybraných výrobků uskutečnit na původní („vyhaslý“) doklad I. od F. s. r. o., neboť množství vybraných výrobků uvedené na dokladu již nesouhlasilo s množstvím vybraných výrobků nacházejícím se reálně v cisterně, tudíž vybrané výrobky nacházející se při kontrole v předmětné cisterně již nebylo možné ztotožnit s vybranými výrobky uvedenými na dokladu I. Dále žalovaný uvedl, že pokud by před pokračováním v přepravě zbylých vybraných výrobků nebyly splněny podmínky pro vydání dokladu o prodeji dle § 5 odst. 3 ZSpD, byla by žalobkyně povinna sama sobě vystavit nový (aktuální) doklad o dopravě dle § 5 odst. 4 ZSpD s uvedením přesného nového množství vybraných výrobků a s uvedením konkrétního místa, kam je dopravuje. Dokladem I. tak dle žalovaného vůbec nebyla splněna evidenční povinnost ve vztahu k vybraným výrobkům nacházejícím se při kontrole v předmětném vozidle. Jelikož doklad k vybraným výrobkům v množství 19 129 l při 15 °C absentoval zcela, byla dle žalovaného naplněna skutková podstata § 42 odst. 1 písm. b) ZSpD. Závěrem žalovaný uvedl, že faktura č. 201402236 byla jednatelem žalobkyně předložena až po ukončení dopravy, přičemž množství na ní uvedených vybraných výrobků rovněž nesouhlasí s množstvím dopravovaných vybraných výrobků, proto ani tímto dokladem není plněna evidenční povinnost ve vztahu k předmětným vybraným výrobkům. Doklady II. až IV. včetně souvisejících dodacích listů dle žalovaného obsahují náležitosti dokladů o prodeji dle § 5 odst. 3 ve spojení s § 51 odst. 1 ZSpD, avšak tyto plní pouze evidenční povinnost v místě stočení, nikoli evidenční povinnost ve vztahu k dopravovaným vybraným výrobkům, kterou měl plnit „perfektní“ doklad o dopravě dle § 5 odst. 4 ZSpD.
16. Krajský soud se s uvedenými závěry správních orgánů ztotožňuje. Důsledné trvání na řádném plnění evidenční povinnosti, tj. na tom, aby pohonné hmoty při jejich přepravě doprovázel správný typ dokladu uvedený v § 5 ZSpD, jehož obsah odpovídá faktickému stavu, není samoúčelným formalismem. Nelze totiž opomínat skutečnost, že pohonné hmoty jsou věcmi druhově určenými, jejichž okamžitá identifikace kontrolujícím orgánem je možná prakticky pouze srovnáním zjištěného skutečného stavu s údaji v dokladech, které tyto věci doprovází. Celní úřad proto v odůvodnění rozhodnutí zcela správně zdůraznil, že funkce dokladu podle § 5 ZSpD nespočívá v pouhém zařazení do kategorie zdaněných vybraných výrobků, uvedených do volného daňového oběhu, ale také k poskytnutí informace, o jaký druh operace z hlediska členění dokladů podle § 5 ZSpD se právě jedná a které subjekty se této operace účastní. Pokud by bylo možno dopravovat vybrané výrobky stále s původním daňovým dokladem dle § 5 odst. 2 ZSpD i poté, co byly vybrané výrobky cestou (třeba i několikrát) prodány, nebo poté, co byly před tím již dopraveny a skladovány u nabyvatele, ztratila by ustanovení § 5 odst. 3 a 4 ZSpD do značné míry svůj význam.
17. V posuzované věci předložil řidič kontrolovaného vozidla při kontrole doklad I., a to jednak v originále, a dále posléze i v kopii s ručně dopsanými údaji o dalších místech určení dopravy. Krajský soud se zcela ztotožňuje se správcem daně, že předmětný doklad I. není obsahově dokladem o dopravě dle § 5 odst. 4 ZSpD, neboť z něj vyplývá, že při jeho

vystavení došlo ke změně vlastnického práva vybraných výrobků, a to z vlastníka F. s. r. o. na nabyvatele G. s. a.s. Fakticky se zřetelně jednalo s ohledem na označení subjektů v tomto dokladu o daňový doklad ve smyslu § 5 odst. 2 ZSpD, vystavený při uvedení vybraných výrobků z daňového skladu společnosti F. s. r. o. do volného daňového oběhu, při kterém současně došlo ke změně vlastníka zboží. Byť tedy tento doklad svým označením neodpovídal reálné obchodní situaci, neboť při změně vlastníka zboží nemá být vydáván doklad o dopravě, jak je vyloženo výše, žalovaný s ohledem na skutečnost, že doklad I. obsahuje také náležitost dle § 5 odst. 4 písm. b) ZSpD, tj. adresu místa určení, připustil, že se jedná o doklad, který obsahoval veškeré náležitosti dokladu o dopravě dle § 5 odst. 4 ZSpD. Zcela správně však vyhodnotil, že tímto dokladem I., tj. dokladem vystaveným F. s. r. o. pro G. s. a.s. na přepravu 33 304 l motorové nafty při 15 °C nemohla být v době kontroly splněna evidenční povinnost žalobkyně, tj. společnosti A. H. a.s. k 19 129 l motorové nafty při 15 °C nacházejícím se v kontrolované cisterně. Ve vztahu k těmto vybraným výrobkům jakýkoli doklad splňující náležitosti § 5 ZSpD v době kontroly chyběl.

18. Krajský soud se dále ztotožňuje i s hodnocením dokladů o prodeji č. II. až IV., které uvedl žalovaný na str. 6 napadeného rozhodnutí, neboť mezi dokladem I. vystaveným F. s. r. o. pro G. s. a.s. dne 17. 12. 2014 a doklady II. až IV., vystavenými žalobkyní dalším kupujícím ze dne 17. 12. 2014 a 18. 12. 2014 chybí jakékoli vzájemné provázání, zejména absentuje na dokladech II. a IV. údaj o tom, že vybrané výrobky stočené na jednotlivých místech (která nadto v žádném případě nejsou logickými místy trasy převozu vybraných výrobků z Přerova do Olomouce dle dokladu I.) byly vybranými výrobky uvedenými na dokladu I., a dále po každé dílčí vykládce chybí uvedení dalšího místa určení, nové množství přepravovaných výrobků a výše spotřební daně. Doklady II. a IV. by tedy obstály toliko jako doklady prokazující zdanění vybraných výrobků v množství na nich uvedených při kontrole prováděné u kupujících uvedených v těchto dokladech.
19. Konečně se krajský soud ztotožňuje i s hodnocením faktury č. 201402236, vystavené dne 18. 12. 2014 společností G. s., a.s. jako prodávajícím pro žalobkyni jako kupující na 33 304 l motorové nafty. Krajský soud předně uvádí, že porušení povinnosti dopravovat vybrané výrobky s příslušnými doklady nelze dle konstantní judikatury zhojit dodatečným předložením dokumentů (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 9. 2016, č. j. 1 Afs 133/2016 - 32, či ze dne 27. 11. 2014, č. j. 10 Afs 148/2014 - 70), zejména však zdůrazňuje, že ani tento doklad nesplňoval náležitosti dokladu dle § 5 odst. 3 ZSpD ve vztahu k množství vybraných výrobků nacházejících se při kontrole v předmětné cisterně.
20. Krajský soud proto uzavírá, že správní orgány nepřistoupily k výkladu ZSpD formalisticky, nýbrž zcela s respektem ke znění i účelu zákona. Není pravdou, že by bylo v řízení bez pochybností prokázáno, že vybrané výrobky nacházejících se při kontrole v předmětné cisterně byly zdaněné, neboť v řízení bylo bez pochybností prokázáno, že při uvedení do volného oběhu z daňového skladu F. s. r. o. bylo dne 17. 12. 2014 zdaněných 33 304 l motorové nafty při 15 °C, nikoli že by bylo zdaněno 19 129 l motorové nafty při 15 °C ve vlastnictví žalobkyně, nacházející se při kontrole v předmětné cisterně. Ve vztahu k vybraným výrobkům nacházejícím se v době kontroly v předmětné cisterně při kontrole žádný doklad dle § 5 ZSpD předložen nebyl. Žalobní body a) až c) jsou nedůvodné. Závěry krajského soudu se shodují se závěry Nejvyššího správního soudu v obdobné věci posuzované v rozsudku ze dne 13. 7. 2017, č. j. 4 Afs 97/2017-31.

21. Dále se žalobkyně žalobním bodem d) dovolávala užití zásady retroaktivity ve prospěch sankcionovaného subjektu. Krajský soud má však za to, že žalobkyně uvedenou zásadu nesprávně aplikuje na posuzovanou věc. Tato zásada znamená, že z právních norem, jež v době mezi jednáním zakládajícím skutkovou podstatu deliktu, za který má být uložena sankce, a dnem rozhodování příslušného orgánu byly postupně účinné a na věc použitelné, se použije ta, jež je pro sankcionovaný subjekt nejvýhodnější. Přitom je třeba hodnotit dopad sankčních norem, jejichž použití připadá v úvahu, na postavení sankcionovaného subjektu komplexně, v souhrnu všech důsledků pro něj z aplikovaných sankčních norem vyplývajících. Žalobkyně se však dovolává právní normy účinné až po vydání rozhodnutí žalovaného. Žalobní bod d) je tudíž rovněž nedůvodný.
22. Stejně tak je nedůvodný i žalobní bod e), jímž žalobkyně vytýká správním orgánům, že ignorovaly její argumenty a soustředily se toliko na represivní činnost. Jak je popsáno výše, zabývali se správce daně i žalovaný námitkami žalobkyně a hodnotily všechny jí předložené dokumenty z hlediska jejich relevantnosti pro vydání rozhodnutí o zajištěných vybraných výrobcích. Žalovanému lze přisvědčit, že v § 42d odst. 1 ZSpD ve znění účinném v době jeho rozhodování neměl celní orgán žádný prostor pro správní uvážení. Zákonodárce výslovně zakotvil režim zmírňujícího správního uvážení pouze pro případ propadnutí dopravního prostředku, jímž byly vybrané výrobky dopravovány, a to v § 42c odst. 2 ZSpD.
23. Žalobní námitkou f) konečně vytýkala žalobkyně vůči rozhodnutí žalovaného, že v uvedeném případě byly splněny podmínky pro uvolnění zajištěných vybraných výrobků dle § 42c odst. 1 písm. a) ZSpD. Krajský soud se však 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 ZSpD, naopak byly splněny zákonné podmínky pro rozhodnutí o propadnutí vybraných výrobků, neboť bylo prokázáno, že žalobkyně přepravovala vybrané výrobky bez dokladu uvedeného v § 5 ZSpD.
24. Krajský soud neshledal žalobní body důvodnými, 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 29. března 2018

JUDr. Zuzana Šnejdrová, Ph.D. v. r.
předsedkyně senátu