



ČESKÁ REPUBLIKA ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě - pobočka v Olomouci rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Martiny Radkové, Ph.D., a soudců Mgr. Barbory Berkové a Mgr. Michala Rendy v právní věci žalobce **V. M.**, se sídlem S. 278/23, K. – B., zast. JUDr. Jiřím Staňkem, advokátem se sídlem Žerotínovo náměstí 8, Olomouc, proti žalovanému **Generálnímu ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, Praha, o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 1. 2016, č. j. 3780/2016-900000-304.4, ve věci propadnutí motorové nafty,

t a k t o :

- I. Žaloba **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

[1] Včas podanou žalobou se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného, citovaného v záhlaví, a vrácení věci k dalšímu řízení. Tímto rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání a potvrzeno rozhodnutí Celního úřadu pro Olomoucký kraj (dále „celní úřad“) ze dne 17. 9. 2015, č. j. 10391-9/2015-580000-12, jímž celní úřad rozhodl o propadnutí vybraných výrobků, zajištěných dne 28. 1. 2015.

[2] Žalobce v žalobě namítl nesprávné hodnocení důkazů a nerespektování zásady *in dubio pro reo*. Podle správního orgánu I. i II. stupně žalobce převážel

motorovou naftu dne 26. 1. 2015 v 8.05 h bez dokladu podle § 5 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále „zákon o spotřebních daních“), tj. dokladu o dopravě, jehož náležitosti jsou stanoveny v § 5 odst. 4. Podle žalovaného žádný z dokladů, označených jako Doklady I až III, neobsahuje veškeré stanovené náležitosti. Podle žalobce měly být doklady posuzovány v jejich vzájemné provázanosti a jako celek. Byť zaměstnanec žalobce při jejich vyplňování nepostupoval s náležitou pečlivostí, náležitosti, vyjma čísla dokladu, obsahují. Doklad III jednoznačně obsahuje identifikační údaje žalobce, otisk razítka je na Dokladu II a III. V Dokladu II je místo určení označeno jako „provozovny žalobce“ – „lom“ s konkrétním označením obce, kde se tato provozovna nachází. Adresa určení v daném případě nepřípadá v úvahu. Ze všech tří dokladů vyplývá, že na počátku přepravy bylo dne 26. 1. 2015 na stáčecím pracovišti žalobce natankováno do cisternového vozidla celkem 4.000 l motorové nafty. Poté, co v lomu Výkleky bylo odčerpáno 500 l, vyznačil řidič zůstatek 3.500 l, tedy množství dopravovaných výrobků.

[3] Žalovaný žalobci vytýkal, že v Dokladu II nebyl vyznačen přesný údaj o přepravovaném množství nafty, skutečné množství bylo po stočení celním úřadem 3.257 l. K tomu žalobce namítl, že jeho stáčecí zařízení neumožňuje, na rozdíl od dokonalejšího zařízení celního úřadu, přepočít množství stočené nafty na množství při 15 °C. Rozdíl v množství nafty je v neprospěch žalobce a spotřební daň vykázaná žalobcem je tedy vyšší než ve skutečnosti. Tento nepřesný údaj nemůže být hodnocen jako chybný. Totéž platí o spotřební dani uvedené na dokladu.

[4] Ve všech dokladech je uvedeno datum vystavení. Absence pouhého čísla dokladu nemůže být důvodem pro nezpůsobilost dokladu. Nelze stavět na roveň situaci, kdy přepravce nemá žádný doklad, se situací, kdy doklady postrádají některé formální náležitosti nebo některé náležitosti nemají perfektně vyplněny. Při absenci pouhého čísla dokladu z hlediska účelu dokladu jako důkazního prostředku zdanění výrobků jde o pouhý formální nedostatek. To ani v návaznosti na ne zcela pečlivý způsob, jakým byly doklady vyplněny, nemůže naplnit hypotézu § 42 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních a vést k propadnutí nafty.

[5] Žalovaný ve vyjádření k žalobě odkázal na napadené rozhodnutí a dodal, že žalobce své tvrzení, že jeho stáčecí zařízení neumožňuje přepočít množství nafty při 15 °C, nijak nedoložil. Bylo na žalobci, aby uvedl takové množství dopravovaných výrobků, které koresponduje s dopravovaným množstvím. K dokazování žalovaný odkázal na strany 4 – 7 napadeného rozhodnutí a hodnocení obsahu dokladů o dopravě č. I až III a Dokladů IV a V doložených následně žalobcem. Správní orgány postupovaly v souladu s § 8 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, a hodnotily každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich souvislostech. Přitom přihlédly ke všemu, co vyšlo v řízení najevo a respektovaly zásadu *in dubio pro reo*, podle které v případě pochybností je třeba přiklonit se k verzi pro obviněného příznivější. Tato zásada se uplatní pouze u otázek skutkových, a to tehdy, kdy není dokazováním dosaženo praktické jistoty o existenci relevantních skutkových okolností. V posuzovaném případě však neexistují žádné pochybnosti o skutkovém

stavu a dokazováním bylo dosaženo praktické jistoty o existenci relevantních skutkových okolností.

[6] Krajský soud v Ostravě - pobočka v Olomouci přezkoumal napadené rozhodnutí podle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále „s. ř. s.“) v mezích žalobních bodů a při přezkoumání rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.), tedy ke dni 20. 1. 2016.

[7] Krajský soud ze správního spisu ve vztahu k souzené věci zjistil, že Doklad I obsahuje datum „26. 1.“, údaj „4000“ (v části „Odběratel“) a v části „Předmět dodávky“ je uvedeno: „26/1 Komatsu“ a nečitelný údaj („B“ nebo „3“) a v části „množství“ je uvedeno „500“. Nic dalšího v tomto dokladu uvedeno není.

[8] V Dokladu II je jako místo určení uvedeno „provozovny firmy V. M.“, datum „26. 1.“, v části „netto“ údaj „4000“, v části spotřební daň „4000 – 43800,-, zůstatek 3500,- I – 38325,-“ a otisk razítka žalobce. Nic dalšího v tomto dokladu uvedeno není.

[9] V Dokladu III, označeného jako „Přepravní doklad pro silniční dopravu nebezpečných věcí ADR po území ČR“, je uveden žalobce V. M. v částech: „Odesílatel“, „Dopravce 1“ (s adresou S. 23/278, K.), „Místo nakládky“ (s adresou H. n. M.) a „Místo vykládky“ – zde s doplňkem „provozovny firmy“. Jako datum je uveden údaj „26. 1.“, jako „objem“ je vyznačeno: „4000 l“. V levém dolním rohu je uvedeno: „lom Výkleky, lom N. Ves“. V poznámce je uvedeno: „zůstatek 3500 I – 7,20“. Žádná další náležitost v tomto dokladu uvedena není.

[10] Soud dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

[11] Podle § 5 odst. 4 zákona o spotřebních daních, ve znění účinném ke dni vydání napadeného rozhodnutí, *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, odesílatele,*
- 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.*

[12] Podle § 51 odst. 1 zákona o spotřebních daních *v daňovém dokladu podle § 5 odst. 2, v dokladu o prodeji podle § 5 odst. 3 nebo v dokladu o dopravě podle § 5 odst. 4 musí být uveden také kód nomenklatury minerálního oleje, kterého se doklad týká; v daňovém dokladu podle § 5 odst. 2 musí být dále uvedena množství minerálních olejů v členění podle jednotlivých sazeb spotřební daně. V dokladu o dopravě lze namísto výše spotřební daně celkem uvést příslušnou sazbu spotřební daně. Pokud je místem určení čerpací stanice, musí být v dokladu o dopravě podle § 5 odst. 4 uvedeno její evidenční číslo, bylo-li Ministerstvem průmyslu a obchodu přiděleno.*

[13] 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.*

[14] Pro účinnost celních kontrol dopravovaných vybraných výrobků (zde minerálních olejů s obchodním označením „motorová nafta“) předvídá § 5 odst. 6 zákona o spotřebních daních jejich transport pouze v doprovodu daňového dokladu, dokladu o prodeji, dokladu o dopravě nebo s rozhodnutím dle § 5 odst. 5. Právní úprava zde reguluje nejen způsob prokazování zdanění vybraných výrobků, ale stanoví i režim jejich dopravy. Obdobně se k zákonným požadavkům na režim dopravy vybraných výrobků vyjádřil Nejvyšší správní soud (dále „NSS“) v rozsudku ze dne 20. 8. 2009, č. j. 1 Afs 81/2009 – 68 (www.nssoud.cz): „Protože předmětem spotřební daně jsou věci určené druhově, tak jedním z důvodů, proč zákon o spotřebních daních klade zvláštní požadavky na vedení přesné dokumentace, je právě to, aby bylo možné jednoznačně posoudit, zda byla spotřební daň za konkrétní množství vybraných výrobků řádně uhrazena.“

[15] V nyní projednávané věci správce daně vybrané výrobky zajistil podle § 42 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních, který stanoví, že „[s]právce daně zajistí vybrané výrobky, popřípadě i dopravní prostředek, který je dopravuje, jestliže zjistí, že (...) vybrané výrobky jsou dopravovány bez dokladu uvedeného v § 5“. NSS přitom v rozsudku ze dne 8. 7. 2015, č. j. 1 Afs 131/2015 – 38, zcela jasně konstatoval, že „[p]ovinnost dopravovat vybrané výrobky v doprovodu požadovaných dokladů se musí vztahovat ke kterémukoliv okamžiku dopravy. Nic na tom nemění situace, že doklady byly předloženy celním orgánům dodatečně“.

[16] Tyto závěry podporuje i další judikatura NSS, který konstatoval, že „[h]ypotéza skutkových podstat formulovaných v § 42 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních se vztahuje ke kterémukoliv okamžiku průběhu přepravy. V případě skutkové podstaty pod písm. a) ve vztahu k § 30 je k jejímu naplnění podstatné jen a pouze to, zda v jakémkoliv okamžiku přepravy jsou vybrané výrobky přepravovány bez příslušných dokladů. Dodatečné doložení těchto dokladů již nemůže zvrátit skutečnost, že v době kontroly, neboli v době přepravy, neměl přepravce příslušné dokumenty k dispozici. Porušením, na které tato skutková podstata v souvislosti s § 30 zákona o spotřebních daních míří, je pouze a jen skutečnost, že zjednodušený průvodní doklad nebyl k dispozici právě v době přepravy (kontroly), nikoli skutečnost, zda tento dokument sice v době přepravy

(kontroly) existoval, avšak kontrolovaná osoba ho neměla k dispozici.“ (rozsudek NSS ze dne 27. 11. 2014, č. j. 10 Afs 148/2014 - 70). V daném případě se jednalo o absenci tzv. zjednodušeného průvodního dokladu dle § 30 zákona o spotřebních daních, nicméně dle názoru soudu lze závěry vyslovené v tomto rozhodnutí nepochybně vztáhnout i na doklady uvedené v § 5 [srov. § 42 odst. 1 písm. b) citovaného zákona].

[17] NSS konstantně judikuje, že *„[p]ropadnutí výrobků je pak sankcí za porušení zákona o spotřebních daních: stát zde trestá vlastníka předmětných výrobků podléhajících spotřební dani především za nedodržení evidenčních povinností specifikovaných v § 5, § 6 a dalších zákona o spotřebních daních“* (viz rozsudek NSS ze dne 3. 3. 2010, č. j. 1 Afs 12/2010–107, č. 2054/2010 Sb. NSS).

[18] Mezi žalobcem a žalovaným není sporné, že v okamžiku dopravy, ve kterém proběhlo místní šetření zaměřené na kontrolu přepravy vybraných výrobků, neměla osoba, která zboží přepravovala [řidič Václav Svoboda] doklady ve smyslu § 5 zákona o spotřebních daních, tj. doklady o dopravě, které by obsahovaly veškeré náležitosti podle § 5 odst. 4 zákona o spotřebních daních. Žalobce osobně doložil další doklady, č. IV a V, následně. S ohledem na shora citovanou judikaturu je tato skutečnost pro posouzení zákonnosti provedeného propadnutí výrobků nepodstatná, neboť ani dodatečné předložení dokladů nemůže zhojit porušení povinností dopravovat vybrané výrobky s těmito doklady se všemi náležitostmi, a to v jakémkoli okamžiku dopravy. Tvzení celního úřadu a žalovaného, že řidič měl mít v okamžiku dopravy doklady obsahující veškeré náležitosti podle § 5 odst. 4 zákona o spotřebních daních, je správné a souladné se shora zmíněnou judikaturou. Na věc nelze aplikovat právní názor podle rozsudku NSS ze dne 15. 10. 2009, č. j. 5 Afs 93/2008 – 94, o možnosti prokázat zdanění následně dalšími důkazními prostředky, protože v odkazované věci šlo o vyměření daně a ve věci nyní posuzované zdejším soudem jde o propadnutí výrobků v důsledku porušení evidenční povinnosti, tedy o zcela jiný typ řízení.

[19] Co se týče námitky, že všechny tři doklady měly být posuzovány jako celek a ve vzájemné souvislosti a takto by dospěl celní úřad k závěru o naplnění předepsaných náležitostí dokladů, soud se s tímto názorem žalobce neztotožňuje.

[20] Dle názoru NSS vyjádřeného v rozsudku ze dne 3. 3. 2010, č. j. 1 Afs 12/2010 – 107 (publ. pod č. 2054/2010 Sb. NSS), *„[ú]čelem zajištění výrobků je omezení dispozice s nimi ze strany kontrolované osoby či jejich vlastníka do té doby, než bude vyjasněno, zda s nimi bylo nakládáno v rozporu se zákonem.“* Pokud jde o § 42 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních, je v řízení o zajištění výrobků potřeba postavit najisto, zda bylo s vybranými výrobky nakládáno v rozporu se zákonem. V tomto případě je skutková podstata tohoto porušení formulována zcela jasně a výslovně tak, že přepravované výrobky správce daně zajistí, nejsou-li „dopravovány“ s vyžadovanými doklady. Nepředložil-li tedy řidič tyto doklady, skutková podstata § 42 odst. 1 písm. b) byla naplněna. V daném případě tedy není pochyb o tom, že úmyslem zákonodárce, resp. evropského normotvůrce, při vytváření těchto předpisů byla regulace režimu přepravy výrobků, tj. v daném

případě, aby příslušné doklady byly dopravovány společně s vybranými výrobky. Tyto doklady slouží k individualizaci jinak jen druhově (genericky) určeného zboží (srov. rozsudek NSS ze dne 20. 8. 2009, č. j. 1 Afs 81/2009 – 68).

[21] Vzhledem k přísnosti evidenční povinnosti přepravovaných vybraných výrobků, je třeba trvat na důsledném dodržení zákonných náležitostí každého dokladu i jednotlivě. Doklady měly obsahovat 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, a f) číslo dokladu o dopravě.

[22] Ve skutečnosti Doklad I obsahoval pouze neúplné datum vystavení a dva údaje o množství (bez měrných jednotek, tj. 4000 a 500) a bez dalšího uvedení, k čemu se tyto údaje vztahují. Dále již tento doklad neobsahoval vůbec nic. V Dokladu I tedy zcela chyběly: a) obchodní firma nebo jméno, sídlo nebo místo pobytu a daňové identifikační číslo, bylo-li přiděleno, odesilatele, b) adresa místa určení a v případě, že to není možné, jiné údaje určující polohu místa určení, d) výše spotřební daně celkem, a f) číslo dokladu o dopravě. S ohledem na uvedení dvou množstevních údajů bez měrných jednotek a dalšího upřesnění lze uzavřít, že Doklad I neobsahoval ani řádný údaj o množství dopravovaných výrobků. Doklad I jednoznačně nemůže obstát v žádném případě jako doklad ve smyslu § 5 odst. 4 zákona o spotřebních daních.

[23] Doklad II obsahoval datum (neúplné, avšak dovoditelné ohledně roku) a plnou identifikaci odesilatele. Dále tento doklad obsahoval dva údaje o množství nafty a dva údaje o spotřební dani. Zákon však adresátu ukládá uvedení jednoho konkrétního, jednoznačného údaje. Takový přesný údaj v Dokladu II chyběl. Dále v Dokladu II chyběl údaj o místu určení přepravované nafty. Údaj „*provozovny firmy V. M.*“ takovým údajem rozhodně není. Mimo uvedené postrádal Doklad II i svoje pořadové číslo.

[24] Doklad III postrádal jednoznačně označené místo určení. Označení místa vykládky uprostřed dokladu jako „*provozovny firmy V. M.*“ s uvedením samostatného údaje „*lom Výkleky, lom N. Ves*“ v levém dolním rohu takovým označením nemůže být. Označení množství nafty „4000 l“ a na jiném místě dokladu v poznámce „*zůstatek 3500 l*“ není jednoznačné určení množství dopravovaných výrobků. Z žádné části obsahu nevyplývá, který ze dvou uvedených údajů je množstvím dopravovaných výrobků. Výše spotřební daně není na Dokladu III uvedena vůbec.

[25] I pokud by byly posuzovány předmětné tři doklady jako celek, není zjevné, jaké množství výrobků vůbec žalobce v okamžiku kontroly dopravoval. Ani údaje o množství (mimo datum jakožto jediného údaje obsaženého na všech třech dokladech) neodpovídají průběhu dopravy. V prvním dokladu je uvedeno množství 4000 l a 500 l, v druhém dokladu 4000 l a 3500 l a ve třetím dokladu 4000 l a 3500 l.

Až z výpovědi řidiče při kontrole dokladů celní úřad zjistil, že řidič odjel z lomu Výkleky a mířil do lomu v Nové Vsi a vezl 3500 l. Z předložených dokladů taková informace nevyplývala. Ze tří jednotlivých předložených dokladů nebylo možno seznat, odkud, kam a jaké množství nafty řidič vezl a nebylo to možno ani z komplexu všech tří dokladů jednoznačně dovodit.

[26] K očíslování dokladů soud doplňuje, že potřeba tohoto údaje jakožto souvislé řady má význam především v tom, aby číselná řada byla úplná a neporušená, transparentní, umožňující kontrolu pohybu zboží a jeho úbytků (včetně místa určení) nebo doplňování (s uvedením místa zdroje) a vylučující obcházení zákonů. Náležité a neporušené číslování dokladů má vliv na posouzení věrohodnosti dokladů.

[27] Smyslem povinnosti evidovat právě převážené množství dopravovaných vybraných výrobků je v okamžiku kontroly jasně prokázat množství výrobků. Soud se proto neztotožňuje s názorem žalobce, že doložení příslušných dokladů (buď v krátké době po zahájení místního šetření), by neohrozilo smysl a účel předmětné normy. Tento přístup by dle soudu naopak vedl k umožnění obcházení jednoznačně stanovených povinností v zákoně. Výrobky podléhající spotřební dani by nebyly při kontrolách identifikovatelné či ověřitelné, neboť by nemusely být dopravovány s příslušnými doklady. Jejich dodatečné doložení poté, co nebyly předloženy při kontrole správcem daně, je proto ve vztahu k porušení § 42 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních bez významu.

[28] Ze stejného důvodu je neopodstatněná námitka žalobce, že po stočení nafty celním úřadem bylo množství nafty ve skutečnosti (3257 l) nižší než deklaroval žalobce v dokladech (3500 l). Protože skutkovou podstatou podle § 42 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních je absence řádně vyplněného dokladu, je nepodstatné, jestli byly výrobky zdaněny či nikoliv, a to i případně vyšší částkou spotřební daně z důvodu nesprávně uvedeného množství.

[29] S ohledem na výše vypsané chybějící náležitosti všech tří dokladů se žalobce mylí, že na nich chybělo pouze číslo dokladu, takové tvrzení je v rozporu s obsahem dokladů.

[30] Soud nesouhlasí s žalobcem v tom, že skutková podstata § 42 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních se vztahuje pouze na situace, kdy řidič vozidla nemá u sebe žádný doklad a že řidič v posuzovaném případě doklady měl. Ustanovení § 42 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních ve spojení s § 5 téhož zákona je nutno posuzovat tak, že řidič musí mít u sebe řádně vyplněný doklad, obsahující všechny náležitosti podle § 5 odst. 4 zákona o spotřebních daních. Jiný výklad by postrádal smysl a popřel by účel daného ustanovení, vysvětlený výše. Za dané situace nejde o formalismus, ale o naplnění smyslu dané evidenční povinnosti, nutné pro účinné provádění kontrol druhu a zdanění vybraných výrobků.

[31] Ustanovení § 51 zákona o spotřebních daních navíc stanoví dopravci minerálních olejů povinnost uvádět v dokladu o dopravě kód nomenklatury

minerálního oleje, kterého se doklad týká. Tento kód byl uveden pouze na Dokladu II, na Dokladech I a III chyběl.

[32] O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce neměl ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení; žalovanému pak v řízení o žalobě žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

P o u č e n í :

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

Olomouc 14. března 2017

Za správnost vyhotovení:
Markéta Chrudinová

JUDr. Martina Radkova, Ph.D., v. r.
předsedkyně senátu