



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK**

**JMÉNEM REPUBLIKY**

Krajský soud v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Jana Dvořáka a soudců JUDr. Aleše Korejtky a JUDr. Petry Venclové, Ph.D., v právní věci **žalobce: THERMOIL s.r.o., IČ 60279206**, se sídlem Kašparova 1844/8, 415 01 Teplice, zastoupeném daňovým poradcem Ing. M. M., bytem K. 1768, H., proti **žalovanému: Generální ředitelství cel, IČ 71214011**, se sídlem Budějovická 1387/7, 140 96 Praha 4, v řízení proti rozhodnutí Generálního ředitelství cel ze dne 30.12.2015, č. j. 51763-2/2015-900000-304.4,

t a k t o :

- I. **Žaloba se z a m í t á .**
- II. **Účastníci nemají právo na náhradu nákladů řízení.**

**O d ů v o d n ě n í :**

Žalobce se včasnou žalobou domáhal soudního přezkumu v záhlaví tohoto rozsudku označeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo změněno rozhodnutí Celního úřadu pro Pardubický kraj, a to tak, že výrok tohoto rozhodnutí byl nahrazen následujícím výrokem v tomto znění:

*„Celní úřad pro Pardubický kraj (dále jen „CÚ Pardubice“) jakožto správní orgán věcně a místně příslušný podle ustanovení § 8 odst. 1 písm. c) zákona č. 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů a ustanovení § 1 odst. 3 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o*

*spotřebních daních“), za použití ustanovení § 101 a 102 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), rozhodl ve věci vybraných výrobků – minerálních olejů pod kódem nomenklatury 2710 19 41 v množství 2 558 litrů, obchodního označení topný olej extra lehký TOL-EX (dále jen „vybrané výrobky“), ve vlastnictví právnické osoby THERMOIL s. r. o., sídlem Kašparova 1844/8, 415 01 Teplice, IČ: 60279206 (dále jen „THERMOIL“), za účasti fyzické osoby podnikající Dušana Hájka, sídlem Olší 45, 592 61 Olší, IČ: 605724485 (dále jen „kontrolovaná osoba“), u níž byly vybrané výrobky zjištěny, zajištěných rozhodnutím o zajištění vybraných výrobků CÚ Pardubice ze dne 29.1. 2015 pod č.j. 6192-4/2015-590000- 62 tak, že podle ustanovení § 42d odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních se ukládá propadnutí těchto vybraných výrobků, neboť bylo prokázáno, že vybrané výrobky byly dne 28.1.2015 na silnici I/43 v obci Svitavy dopravovány nákladním automobilem cisternového typu IVECO, RZ: 3B97819 (dále jen „vozidlo“), způsobem uvedeným v ustanovení § 42 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních, tzn. bez dokladu prokazujícího jejich řádné zdanění spotřební daní podle ustanovení § 5 zákona o spotřebních daních ve spojení s ustanovením § 51 zákona o spotřebních daních; vybrané výrobky jsou přitom předmětem spotřební daně podle ustanovení § 45 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních a byly dopravovány v množství přesahujícím osobní spotřebu podle ustanovení § 4 odst. 5 písm. a) zákona o spotřebních daních. Vlastníkem propadnutých vybraných výrobků se podle ustanovení § 42d odst. 2 zákona o spotřebních daních stává stát.“*

Žalobu odůvodnil žalobce následujícím způsobem:

Předně uvedl, že listiny předložené žalobcem žalovanému, jenž tvoří přílohu protokolu ze dne 29.1.2015, plně odpovídají nárokům, které nárokům na přepravu vybraných výrobků a prokázání jejich zdanění klade zákon o spotřebních daních. Jednalo se o daňový doklad ze dne 28.1.2015, dále o plnicí lístky ze dne 28.1.2015 a o stáčecí lístek z 28.1.2015. Žalobce tak prokázal těmito listinami rozhodné skutečnosti, kdy přepravce převzal pro příjemce – žalobce od dodavatele ČEPRO, a.s. 5572 litrů oleje TOLEX, toto množství oleje odpovídá daňovému dokladu č. E491976, který má všechny náležitosti požadované pro daňové doklady v § 5 zákona o spotřebních daních. Přepravce dodal do 8:31hod. 509 litrů oleje TOLEX pro odběratele PSJ, a.s. v Brně a v 9:11 hod. 2541 litrů oleje TOLEX pro odběratele THERM BUSINESS v Brně, přičemž oba plnicí lístky jsou výslovně ručně psaným dokladem E491976 propojeny s daňovým odkladem E491976 dodavatele ČEPRO, kdy vazba porízeného a odběratelům dodaného oleje TOLEX je průkazná a nepochybná. Žalobce tedy zdůraznil, že vazba mezi daňovým dokladem a plnicími lístky je nepochybná, daňový doklad, plnicí lístky a množství zajištěného oleje tvoří „kauzální jeden nepřerušovaný věcný a časový sled“. Časové údaje na daňovém dokladu, plnicích lístcích a protokolu korespondují se skutečným průběhem přepravy. Žalobce dále vytknul žalovanému, že neprovedl jím navrhovaný důkaz, a to dle GPS vedenou přepravcem evidovaný pohyb motorového vozidla RZ 3B9 7818 dne 28.1.2015 mezi 8 hod. a 11:30 hod., přičemž tímto motorovým vozidlem byly přepravovány „vybrané výrobky“ (tj. olej TOLEX). Dále žalobce uvedl, že daňový doklad č. E491976 je správný, údaje v něm jsou pravdivé, tvrzení žalovaného o tom, že daňový doklad je nesprávný a odporuje skutečně zjištěnému stavu v kontextu předložených stáčecích lístků a nemá oporu ve spisu z daňového řízení. Žalobce navrhoval za účelem odstranění pochyb žalovaného o správnosti či pravdivosti daňového dokladu provést důkaz výsledkem výstavce zmíněného daňového dokladu, ten však proveden nebyl. Žalobce zopakoval, že zmíněný daňový doklad plně odpovídá tvrzení přepravce zachyceného v protokolu, v předložených listinách a ve skutečném stavu zajištěných vybraných výrobků a odpovídá i metodickému materiálu

Generálnímu ředitelství cel. Žalované rozhodnutí trpí „*vadou nezákonnosti*“. Žalobce dále namítl, že žalovaný měnil „*své důvody*“, žalobce byl po celou dobu řízení vystaven „*nejistotě*“ v hodnocení žalovaného a i toho jaké skutečnosti „*má vlastně prokazovat*“. Dále žalobce namítl, že se žalovaný nevypořádal s tvrzením žalobce uvedeným na straně 3 odvolání. Právní názor žalovaného, který nejdříve rozhodl o zajištění a poté o propadnutí vybraných výrobků, je v rozporu s metodickým materiálem, který sám vydal odvolací orgán. Žalovaný se nevypořádal s klíčovým tvrzením žalobce o tom, že daňový doklad osvědčuje zdanění každého jednoho litru na něm uvedených vybraných výrobků, přičemž opačné tvrzení žalovaného, že daňový doklad osvědčuje zdanění jen celého množství, nikoliv každého jednoho litru vybraných výrobků, odporuje „*elementární logice konstrukce základu spotřebních daní*“. Žalobce postupoval při pořízení, přepravě a stáčení topných olejů a při související evidenci dle ustálené praxe, případné nedostatky daňového zákona, které v jeho praxi seznal správce daně, avšak nikoliv již zákonodárce, nelze klást k tíži žádného daňového subjektu. Žalobce dále uvedl, že „*tvrzení žalovaného, totiž že žalobce měl v rámci platného legislativy pouze jediný způsob prokázat zdanění vybraných výrobků, a to vystavit doklad o dopravě dle § 5 odst. 4 zákona o spotřebních daních, neodpovídá dikci tohoto zákona, taková povinnost není daňovým subjektům zákonodárcem uložena*“. Žalobce přitom zjevně postupoval způsobem, který metodický materiál popisuje na straně 12 v bodě 4-1 alternativa 2. Výčet všech alternativ prokázání zdanění vybraných výrobků v listině vydané Generálním ředitelstvím cel je dle názoru žalobce jednoznačně vymezuje rozsah, v jakém je legálně možné plnění povinností prokázat zdanění vybraných výrobků dle § 5 a §51 zákona o spotřebních daních požadovat, což musí platit i naopak, tedy že rozsah všech možností uváděných Generálním ředitelstvím cel je v podmínkách právní úpravy výčtem možností, které daňové subjekty povedou ke splnění zákonných povinností. Žalovaný neprovedl žalobcem navrhovaný výslech svědka J.D., poukázal dále na zásadu legitimního očekávání v souvislosti s postupem celního úřadu Chomutov, kdy žalovaný se vypořádal s touto námitkou žalobce na straně 16 žalovaného rozhodnutí, k tomu žalobce uvedl, že žalovaný si učinil bez dalšího dokazování předběžný závěr o dosavadní správní praxi při kontrole zdanění přepravovaných vybraných výrobků místo toho, aby provedl příslušné dokazování ve věci legitimního očekávání žalobce, kdy vyslovil myšlenku o nezákonnosti postupu Celního úřadu Chomutov. Zužujícím výkladem ustanovení § 5 a § 51 zákona o spotřebních daních bylo zasaženo do práv žalobce, byl narušen princip legitimního očekávání a ochrany dobré víry, k zásadě právní jistoty a ochraně dobré víry citoval žalobce řadu judikátů soudního dvora EU. Žalobce tedy závěrem uvedl, že sankce v podobě propadnutí vybraných výrobků mu neměla být uložena a výrobky mu měly být jako zdaněné vráceny, když ani právní úprava § 42 c zákona o spotřebních daních ve znění účinném od 1.1.2016 již sankci v podobě propadnutí zdaněných vybraných výrobků neobsahuje, žalovaný měl aplikovat ustanovení článku 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod. Žalobce navrhl, aby soud žalované rozhodnutí zrušil.

Žalovaný k vyjádření k žalobě nepřisvědčil námitkám žalobce obsažených v žalobě, odkázal i na žalované rozhodnutí a navrhl, aby soud žalobu zamítl.

Krajský soud v řízení vedeném podle ust. § 65 a násl. zákona č. 150/2002Sb., soudní řád správní, v platném znění (dále jen „*s.ř.s.*“), přezkoumal žalované rozhodnutí v mezích žalobních bodů, přičemž dospěl k následujícím skutkovým a právním závěrům:

Na tomto místě soud považuje za vhodné připomenout, že ačkoliv je povinností orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit, nelze tuto povinnost interpretovat jako požadavek detailní odpovědi na každou námitku (ve vztahu k soudům srov. např. odst. 61 rozsudku Evropského soudu pro lidská práva ve věci Van de Hurk v. Nizozemí). Nadto je třeba si uvědomit, že orgán veřejné moci na určitou námitku může reagovat i tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní. Tím se s námitkami účastníka řízení vždy - minimálně implicity - vypořádá. Nelze proto bez dalšího uzavřít, že absence odpovědi na ten či onen argument žalobce v odůvodnění žalovaného rozhodnutí (či rozhodnutí soudu) způsobuje nezákonnost rozhodnutí či dokonce jeho nepřezkoumatelnost. Takovýto přístup by totiž mohl vést zejména u velmi obsáhlých podání až k absurdním důsledkům a k porušení zásady efektivity a hospodárnosti řízení. Podstatné je, aby se správní orgán (či následně správní soud) vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9Afs 70/2008 – 13).

Zároveň je nutné dodat, že rozsah reakce soudu na konkrétní námitky je co do šíře odůvodnění spjat s otázkou hledání míry (proto zpravidla postačuje, jsou –li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení /srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9Afs 70/2008 – 13, dostupný na [www.nssoud.cz/](http://www.nssoud.cz/)), případně (za podmínek tomu přiměřeného kontextu) i s akceptací odpovědi implicitní (což připouští i Ústavní soud – srov. např. usnesení ze dne 18. 11. 2011, sp. zn. II. ÚS 2774/09 /odstavec 4 odůvodnění/, usnesení ze dne 11. 3. 2010, sp. zn. II. ÚS 609/10 /odstavec 5 odůvodnění/, usnesení ze dne 7. 5. 2009, II. ÚS 515/09 /odstavec 6 odůvodnění/, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2011, č. j. 4 Ads 58/2011 – 72, dostupný na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz) atd.) - tzn., že na určitou námitku lze reagovat i (např.) tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí soud prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní tak, že toto zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí. Ústavní soud v této souvislosti konstatoval: „[n]ení porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná“ (srov. nález ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68; srov. obdobně též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 41/2012 - 50, bod 21, nebo ze dne 6. 6. 2013, č. j. 1 Afs 44/2013 - 30, bod 41, popř. ze dne 3. 7. 2013, č. j. 1 As 17/2013 – 50, bod 17). Ostatně i Ústavní soud v případě, že námitky stěžovatelů nejsou způsobilé změnit výrok rozhodnutí, tyto nevypořádává (srov. např. bod 24. nálezu 28. 5. 2009, sp. zn. II. ÚS 2029/08; Ústavní soud zde uvedl: „Ústavní soud se nezabýval dalšími námitkami stěžovatelky, protože by rozhodnutí o nich nebylo způsobilé změnit výrok.“), neboť si je plně vědom toho, že požadavky kladené na orgány veřejné moci - pokud jde o detailnost a rozsah vypořádání se s námitkami adresátů jejich aktů - nesmí být přemrštěné. Takové přehnané požadavky by byly výrazem přepjatého formalismu, který by ohrožoval funkčnost těchto orgánů, především pak jejich schopnost efektivně (zejména v přiměřené době a v odpovídajícím rozsahu) plnit zákonem jim uložené úkoly.

K tomu lze ještě uvést, že povinnost posoudit všechny žalobní námitky neznamená, že krajský soud je povinen reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvrátit, když jeho úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. rozsudek NSS ze dne 3.4.2014, č.j. 7 As 126/2013-19). Anebo jak uvedl NSS v rozsudku ze dne 24.4.2014, č.j.

7 Afs 85/2013, který lze aplikovat nejen na odůvodnění rozsudku soudu, ale analogicky a logicky i na odůvodnění rozhodnutí správních orgánů:

*„...přestože je třeba z hlediska ústavních principů důsledně trvat na povinnosti dostatečného odůvodnění rozhodnutí, nemůže být tato povinnost chápána dogmaticky. Rozsah této povinnosti se totiž může měnit podle povahy rozhodnutí a musí být posuzován s ohledem na okolnosti každého jednotlivého případu. Podstatné podle názoru Nejvyššího správního soudu je, aby se správní soud ve svém rozhodnutí vypořádal se všemi stěžejními námitkami účastníka řízení, což může v některých případech konzumovat i vypořádání některých dílčích a souvisejících námitek. Absence výslovného posouzení dílčí žalobní námítka, která souvisela s námitkami stěžejními, za situace, kdy městský soud v odůvodnění napadeného rozsudku dospěl k věcně správnému závěru, že stěžovatel neunesl v daňovém řízení důkazní břemeno, neboť důkazy jím předložené neprokázaly u sporných obchodních případů splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH, nezpůsobuje jeho nepřezkoumatelnost. V této souvislosti lze odkázat např. na nálezy Ústavního soudu ze dne 21. 12. 2004, sp. zn. II. ÚS 67/04, v němž bylo zdůrazněno, že z hlediska splnění náležitostí rozhodnutí není povinností soudu se v jeho odůvodnění speciálně vyjadřovat ke všem jednotlivým argumentům účastníka podporujícím jeho konkrétní a z hlediska sporu pouze dílčí tvrzení, pokud stanovisko k nim jednoznačně a logicky vyplývá ze soudem učiněných závěrů.“*

Anebo jak uvedl NSS v rozsudku ze dne 6.4.2016, č.j. 6 Afs 3/2016-45, bod 19:

*„Nejvyšší správní soud se nejdříve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu, přičemž dospěl k závěru, že jde o rozhodnutí zcela srozumitelné a přezkoumatelné. Je pravda, že krajský soud podrobně a výslovně nereagoval na každou jednotlivost, kterou stěžovatelka v žalobě namítla. Sám však na úvod rozhodnutí avizoval, že s ohledem na obsáhlou žalobu zvolí jinou cestu vypořádání žaloby, a to sice že zformuluje právní názor, v jehož konkurenci žalobní námitky jako celek neobstojí. Takový přístup je zcela legitimní a aproboval ho i Ústavní soud....“: „Není porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná.“ [nálezy Ústavního soudu ze dne 12. února 2009 sp. zn. III. ÚS 989/08 (N 26/52 SbNU 247), bod 68]. Také Nejvyšší správní soud v minulosti uvedl, že „pokud si tedy stěžovatelka myslí, že na její košatou a obsáhlou žalobu musel reagovat krajský soud stejně košatým a obsáhlým rozsudkem, mylí se. Opačný závěr by směřoval k tomu, že u podání mimořádně rozsáhlých, jako je i podání stěžovatelky, by bylo velmi obtížné sepsat „přezkoumatelný“ rozsudek.“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. června 2014 č. j. 10 Afs 18/2015-48, bod 13).*

Dále platí, že samu okolnost, že soud nepřisvědčil argumentaci účastníka řízení, nelze bez dalšího považovat za porušení jeho práv. Právo na spravedlivý proces nelze vykládat tak, že jde o právo jednotlivce na vyhovění jeho návrhu či na rozhodnutí v jeho prospěch (srov. např. usnesení Ústavního soudu ze dne 20. 10. 2011, sp. zn. III. ÚS 2773/11, dostupné /stejně jako další níže citovaná rozhodnutí Ústavního soudu/ na <http://nalus.usoud.cz>).

Soud dodává, že není smyslem soudního přezkumu stále dokola podrobně opakovat již jednou vyřčené, a proto se může soud v případech shody mezi názorem soudu a odůvodněním žalobou napadeného rozhodnutí odkazovat na toto odůvodnění (srov. např. rozsudek

Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005 – 130 publikovaný pod č. 1350/2007 Sb. NSS, či rozsudky téhož soudu ze dne 2. 7. 2007, č. j. 4 As 11/2006-86, a ze dne 29. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2012 – 47, všechny dostupné na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)).

Ze správního spisu a z žalovaného rozhodnutí je nesporné, že předmětné vybrané výrobky ve vlastnictví žalobce obchodního označení topný olej extra lehký TOL-EX pod kódem nomenklatury 2710 19 41 v množství 2 558 litrů, o nichž bylo žalovaným rozhodnutím rozhodnuto o propadnutí dle § 42d odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních, jsou vybranými výrobky – minerálními oleji a jako takové jsou předmětem spotřební daně z minerálních olejů dle ust. § 45 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních a vztahuje se na ně citovaný zákon, ostatně tuto skutečnost žalobce ani žalovaný nespoujají. V případě množství přesahující osobní spotřebu, jak se prokazatelně jednalo v tomto případě, lze tyto vybrané výrobky dopravovat pouze s řádným dokladem splňující náležitosti ve smyslu ust. § 5 ve spojení s ust. § 51 odst. zákona o spotřebních daních.

V dané věci je stěžejní a mezi účastníky spornou otázkou skutečnost, zda byly vybrané výrobky ve vlastnictví žalobce obchodního označení topný olej extra lehký TOL-EX pod kódem nomenklatury 2710 19 41 v množství 2 558 litrů (dále jen „vybrané výrobky“) dopravovány s dokladem uvedeným v ust. § 5 zákona o spotřebních daních. Krajský soud se zaměřil na tuto stěžejní námitku žalobce, neboť pokud by byla prokázána její důvodnost, tak by tato skutečnost mohla vést k tomu, že by mohl být žalobce ve věci úspěšný. V tom případě by bylo nadbytečné zabývat se jinými námitkami žalobce, když takový závěr by sám o sobě bez dalšího musel vést ke zrušení žalovaného rozhodnutí.

Dle ust. § 5 zákona o spotřebních daních:

*„(1) 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).*

*(2) 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.*

*(3) Doklad o prodeji podle odstavce 1, který je prodávající povinen při prodeji vybraných výrobků bezodkladně vydat, musí obsahovat tyto údaje:*

*a) obchodní firmu nebo jméno, sídlo a daňové identifikační číslo prodávajícího,*

*b) obchodní firmu nebo jméno, sídlo nebo místo pobytu a daňové identifikační číslo, bylo-li přiděleno, kupujícího,*

*c) množství prodaných vybraných výrobků uvedených do volného daňového oběhu, u nichž vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit, a jejich název, popřípadě obchodní označení,*

*d) výši spotřební daně celkem,*

*e) datum vystavení dokladu o prodeji,*

*f) číslo dokladu o prodeji.*

*(4) 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.*

*(5) Zdanění vybraných výrobků při dovozu se prokazuje rozhodnutím o propuštění vybraných výrobků do režimu volného oběhu nebo do režimu aktivního zkušebního styku v systému navracení nebo jiným rozhodnutím správce daně o vyměření daně.*

*(6) 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.“*

V ust. § 5 zákona o spotřebních daních jsou tak vymezeny druhy daňových dokladů (a jejich náležitosti), kterými se prokazuje, že dané vybrané výrobky jsou propuštěny do volného daňového oběhu a jsou zdaněny. Daňový doklad pro účely spotřebních daní vystavený v souladu s ust. § 5 zákona o spotřebních daních by měl být vystaven „bezodkladně“ a měl by doprovázet předmětné zboží, aby byla řádně splněna evidenční povinnost. Vzhledem ke skutečnosti, že se jedná o druhově určené výrobky a zaměnitelné, jejich přesná identifikace je možná právě jen ve spojení s dokladem, který je provází. Množství vybraných výrobků uvedené v předloženém dokladu se tak přímo musí shodovat s aktuálně dopravovaným množstvím těchto vybraných výrobků. V opačném případě nelze přesně identifikovat toto aktuálně dopravované množství vybraných výrobků pro tyto dva rozdílné údaje. Bez stanovení této evidenční povinnosti, kterou se prokazuje, že vybrané výrobky jsou zdaněny, by tak byla znemožněna jakákoliv kontrola zdanění těchto vybraných výrobků či zjištění, jak bylo s těmito vybranými výrobky nakládáno.

V posuzovaném případě měl po stočení vybraných výrobků v množství 509 l a 2 541 l dopravu vybraných výrobků v novém množství 2558 l dle žalovaného přímo provázet doklad uvedený v ust. § 5 odst. 4 zákona o spotřebních daních. Doklad o dopravě dle § 5 odst. 4 se



tak vztahuje na situace, kdy výrobky byly uvedeny do volného daňového oběhu a zatím nedochází k jejich předprodeji, jako v případě žalobce, kdy šlo o dopravu vybraných výrobků v množství 2558 l na čerpací stanice, tedy do volného daňového oběhu, ale nedošlo zatím k jejich předprodeji, vlastníkem byl stále žalobce. Doklad o dopravě dle § 5 odst. 4 dopadá na situace, kdy nejsou splněny podmínky pro vydání daňového dokladu dle ust. § 5 odst. 2 nebo dokladu o prodeji dle § 5 odst. 3 zákona o spotřebních daních. Ostatně žalobce nerozporuje skutečnost, že by k předprodeji vybraných výrobků v množství 2558 l došlo. Žalobce měl tak po stočení vybraných výrobků pro dopravu vybraných výrobků v množství 2558 l sám vystavit doklad o dopravě dle ust. § 5 odst. 4 zákona o spotřebních daních, s uvedením konkrétního místa, kam je dopravováno zcela konkrétní množství vybraných výrobků, s uvedením celkové výše spotřební daně na toto konkrétní množství připadající. Tento doklad nijak nedoložil, doložil pouze daňový doklad č. E491976 ze dne 28.1.2015 vystavený spol. ČEPRO a.s. na množství 5 572 l a plnicí listky ze dne 28.1.2015, které s ohledem na výše uvedený výklad ustanovení zákona o spotřebních daních nelze pro nové množství vybraných výrobků použít. Žalovaný ani soud nijak nezpochybňuje, že by doklad č. E491976 nebyl perfektním daňovým dokladem dle ust. § 5 odst. 2 zákona o spotřebních daních, nebo vazbu mezi těmito doklady a množstvím zajištěného oleje, avšak ani v této vzájemné kombinaci tyto doklady nesplňují požadavky dané ust. § 5 zákona o spotřebních daních vztahující se na situaci žalobce popsanou výše, když pro dopravu vybraných výrobků v novém množství 2558 l musel žalobce k těmto vybraným výrobkům opatřit doklad o dopravě dle ust. § 5 odst. 4 zákona o spotřebních daních. Žalovaný se tak dostatečně vypořádal s tvrzením žalobce, že předložený daňový doklad č. E491976 spolu s uvedenými plnicími listky osvědčuje zdanění každého jednoho litru na něm uvedených vybraných výrobků, když jak uvádí žalovaný na str. 12 žalovaného rozhodnutí, není relevantní, zda vybrané výrobky byly zdaněny. Podle platné právní úpravy postačí nesplnění evidenční povinnosti ve smyslu zákona o spotřebních daních, když vznik povinnosti spotřební daň podle tohoto zákona přiznat a zaplatit vzniká nezávisle na sankci za porušení evidenčních povinností ve smyslu ust. § 5, 6, 51 a dalších zákona o spotřebních daních (srov. závěry NSS v rozhodnutí ze dne 3.3.2010, č.j. 1 Afs 12/2010-110, dostupný na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)). Krajský soud se ztotožňuje se závěrem žalovaného podrobně rozepsaným na str. 10 – 11 žalovaného rozhodnutí, že požadovaným dokladem pro předmětné dopravované výrobky v množství 2558 l nebyly doklady dle ust. § 5 odst. 2 a 3 ale dle § 5 odst. 4 zákona o spotřebních daních, a že žádný z žalobcem předložených dokladů neprokazuje splnění této evidenční povinnosti dané ust. § 5 tohoto zákona.

Je pravda, jak uvádí žalobce, že Celní správa České republiky připustila možnost, že tyto doklady pro prokázání zdanění skladovaných vybraných výrobků a dopravovaných vybraných výrobků mohou být vystavovány i v elektronické podobě a za předpokladu, že budou splněny podmínky, které jsou uvedeny v metodickém materiálu Celní správy České republiky nazvaném Alternativní postupy vystavování dokladů, kterými se prokazuje zdanění vybraných výrobků akceptované CS ČR (dále jen „metodický materiál“), který je zveřejněn na webových stránkách Celní správy České republiky. Účelem tohoto materiálu je pak definovat alternativní způsoby vydávání dokladů, kterými se prokazuje řádné provádění (dokumentace) vybraných výrobků, u jednotlivých modelů doprav a zdanění vybraných výrobků ve volném daňovém oběhu, jedná se tak, jak tvrdí žalobce, o výčet objektivně možných alternativ k prokázání zdanění vybraných výrobků, které připadají v úvahu v souladu s § 5 a § 51 zákona o spotřebních daních. Dle dikce metodického materiálu a webových stránek celní správy měl zpočátku metodický materiál z důvodu nutnosti dopracovávání technického řešení, které umožní používání alternativních postupů uvedených



v příručce, pouze informativní charakter a sloužil pouze, aby se s ním seznámila podnikatelská veřejnost. Dle metodického materiálu se předpokládalo dokončení technického řešení a jeho testování a spuštění do konce září 2014, avšak k zahájení standardního provozu došlo až 1. července 2015. O termínu spuštění byly subjekty informovány na webu celní správy. Tento metodický materiál umožňující alternativní postupy tak nebyl v době zajištění ani vydání rozhodnutí správního orgánu prvního stupně o propadnutí předmětných vybraných výrobků účinný a žalobce dle něj zákonně nemohl postupovat.

Závěr žalovaného, že žalobce měl v rámci platné právní úpravy pouze jediný způsob prokázání zdanění vybraných výrobků a to dle ust. § 5 odst. 4 zákona o spotřebních daních tím, že vystaví doklad o dopravě, je správný. Ostatně postup dle metodického materiálu lze ze strany daňového subjektu použít za specifických podmínek. V úvodu metodického materiálu se uvádí, že daňové subjekty, které budou chtít využívat alternativní postupy, musí před první použitím kteréhokoliv z elektronických alternativních postupů nejdříve zaslat přehled osob, které jsou oprávněny jménem daňového subjektu vystavovat příslušné doklady, a bude jim zaslán odkaz na webové rozhraní, přes které budou ukládat elektronicky vydané doklady, včetně rozvozových plánů, a login s heslem pro přístup na toto rozhraní. Konkrétně dle bodu 4.1 alternativa 2 metodického materiálu, na který se odvolává žalobce, musí být na zadanou adresu Celní správy České republiky zaslán rozvozový plán ještě před zahájením dopravy a v případě, že dojde ke změně místa určení. Žalobce ve správním řízení ani v žalobě netvrdil ani nedokázal postup uvedený výše pro aplikování alternativního řešení vystavování daňových dokladů dle metodického materiálu, aby byl v souladu s ust. § 5 zákona o spotřebních daních či nijak netvrdil zaslání rozvozového plánu, který je podmínkou pro aplikaci postupu dále uvedeného v bodu 4.1 alternativa 2 metodického materiálu.

Dopravu vybraných výrobků tak nedoprovázel perfektní doklad dle ust. § 5 odst. 4 zákona o spotřebních daních. Žalobce na dopravu vybraných výrobků v množství 2558 l nepředložil žádný doklad odpovídající nárokům ust. § 5 zákona o spotřebních daních, nebyla splněna evidenční povinnost žalobce ve smyslu ust. § 5 citovaného zákona, jelikož dopravovat a především identifikovat druhově určené výrobky lze pouze ve spojení s dokladem, který se k němu vztahuje.

Krajský soud tak došel k závěru, že dopravu vybraných výrobků nedoprovázel perfektní doklad dle ust. § 5 zákona o spotřebních daních a tato stěžejní námitka není důvodná. Pro úplnost se soud vypořádal i s dalšími námitkami žalobce:

Ohledně námitky porušení ust. § 8 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), tedy že postup správních orgánů byl v rozporu se zásadou legitimního očekávání, krajský soud uvádí, že tato je totožná s námitkou uvedenou v odvolání a žalovaný se s ní dostatečně vypořádal na str. 16 žalovaného rozhodnutí. Legitimní očekávání může založit pouze taková správní praxe, která je ustálená, jednotná a dlouhodobá a která opakovaně (nikoli v jednom či ve dvou případech) potvrzuje určitý výklad a použití právních předpisů (srov. např. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 7. 2009, č. j. 6 Ads 88/2006 – 132, dostupné na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)). Existenci takové ustálené správní praxe sice žalobce tvrdil, ale nijak ji nedoložil. Žalobce hovořil a odkázal pouze na dva protokoly ohledně kontroly provedené Celním úřadem Chomutov v údajně skutkově shodném případě, aniž by tvrdil konkrétní okolnosti, který se ke všemu vztahoval na dodržování jiného zákona a to zákona č. 111/1994 Sb., o silniční dopravě, ve znění pozdějších

předpisů, kontrola evidenční povinnosti dle ust. § 5 zákona o spotřebních daních nebyla předmětem této kontroly. Mimo to odvolání žalobce na tento případ v rámci zásady legitimního očekávání nemůže uspět, když postup Celního úřadu Chomutov, tak jak ho popsal žalobce, by byl v rozporu se zákonem a je absurdní si myslet, že v rámci legitimního očekávání či zachování rozhodování skutkově shodných případů bez vzniku nedůvodných rozdílů, bude správní orgán či soud nadále postupovat v rozporu se zákonem. Nelze zapomínat, že správní praxe nemůže být strnulá a nemůže zůstat bez vývoje. Není proto vyloučeno, aby (a to i při nezměněné právní úpravě) byla nejen doplňována, ale i měněna (samozřejmě že s důkladným odůvodněním takového postupu). Opačný přístup by totiž mohl vyústit v to, že by se žalovaný nemohl odchýlit od dosavadní správní praxe - která např. nerefletovala výklad zákona prováděný soudy či byla dokonce nezákonná a byl by ji nucen v rozporu s veřejným zájmem uměle udržovat. Takovou interpretaci principu předvídatelnosti rozhodovací činnosti orgánů veřejné moci ústící v absurdní důsledky je samozřejmě nutno odmítnout (výklad per reductionem ad absurdum). Ostatně Nejvyšší správní soud již v odůvodnění rozsudku ze dne 25. 4. 2006, č. j. 2 As 7/2005 – 86 (a následně v řadě dalších rozhodnutí, za všechny srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 8. 2012, č. j. 1 As 46/2012 – 87, či rozsudek téhož soudu ze dne 13. 8. 2009, č. j. 7 As 43/2009 – 52, všechny dostupné na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)), uvedl, že *„účastník řízení se před správním orgánem může dovolávat obdobného zacházení jako v předchozích srovnatelných případech jen tehdy, byl-li tento předchozí postup správního orgánu v souladu se zákonem - jinak řečeno, účastník se nemůže domáhat, aby správní orgán nadále dodržoval svoji předchozí nezákonnou správní praxi (i když nebyla relevantně napadena či jinými mechanismy uvedena do souladu se zákonem).“*

S ohledem na uvedené má krajský soud za prokázané, že podmínky stanovené zákonem o spotřebních daních byly naplněny a orgán prvního stupně i žalovaný postupovaly v souladu s právními předpisy, když rozhodly o zajištění a následně o propadnutí vybraných výrobků. Ze všech výše uvedených důvodů nebylo chybou, pokud správní orgány nepřihlédly k protokolům Celního úřadu Chomutov. Svým postupem správní orgány ani neporušily (viz argumentaci výše) zásadu legitimního očekávání ani zásadu ochrany dobré víry. Tato námitka není důvodná.

Co se týče námítky žalobce, že žalovaný měnil důvody, které žalovaného vedly k zajištění a propadnutí vybraných výrobků v množství 2 558 l, z rozhodnutí správního orgánu prvního stupně i žalovaného rozhodnutí vyplývá, že důvodem pro zajištění byla doprava bez perfektního dokladu dle ust. § 5 odst. 4 zákona o spotřebních daních. Změněna byla pouze právní kvalifikace zajištění předmětných vybraných výrobků z ust. § 42 odst. 1 písm. c) na ust. § 42 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních, když toto nic nemění na skutečnosti prokázaného porušení ust. § 5 zákona o spotřebních daních, které vedlo k vydání rozhodnutí o zajištění a následně o propadnutí vybraných výrobků. Tato námitka není důvodná.

Krajský soud nesouhlasí s tvrzením žalobce, že by nebyly provedeny dostatečné a adekvátní důkazy. Naopak je toho názoru, že správní orgány postupovaly dle ust. § 8 odst. 1 daňového řádu, když z odůvodnění žalovaného rozhodnutí je zřejmé jaké důkazy byly provedeny a jak byly hodnoceny, a vycházely ze správného právního hodnocení a náležitých podkladů, na základě nichž dospěly k správnému skutkovému a právnímu závěru. Krajský soud má za dostatečně prokázané, že doprava vybraných výrobků v množství 2 558 l nebyla

provázena zákonem požadovaným dokladem ve smyslu ust. § 5 zákona o spotřebních daních, když předložený doklad o prodeji po změně množství vybraných výrobků č. E491976 ze dne 28.1.2015 vystavený spol. ČEPRO a.s. na množství 5 572 l a plnicí lístky ze dne 28.1.2015 nesplňovaly předepsané náležitosti dokladu o dopravě ve smyslu ust. § 5 odst. 4 citovaného zákona. Žalobcem navrhované důkazy jako evidence pohybu motorového vozidla převážející předmětné vybrané výrobky dle GPS nebo navrhované výslechy svědků (výstavce daňového dokladu o prodeji č. E491976; J.D.) byly nadbytečné vzhledem ke skutečnosti, že skutkový stav byl zjištěn dostatečně, tak že, žalobce dopravoval vybrané výrobky v množství 2 558 l bez dokladu ve smyslu ust. § 5 zákona o spotřebních daních. Žalované rozhodnutí je tak dostatečně odůvodněno a opírá se o prokazatelně zjištěné skutečnosti.

Správní orgány obou stupňů stejně jako krajský soud došly k závěru, že nebyla splněna evidenční povinnost dle ust. § 5 zákona o spotřebních daních. Na nesplnění evidenční povinnosti dle ust. § 5 ve spojení s ust. § 51 zákona o spotřebních daních se vztahuje sankce propadnutí vybraných výrobků dle § 42d odst. 1 písm. a) ve spojení s § 42 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních, jak zcela správně určil žalovaný. Tato sankce tak není vázána na prokázání zdanění těchto vybraných výrobků ale jako v tomto případě pouze na skutečnost, že nebyla splněna evidenční povinnost dle ust. § 5 ve spojení s ust. § 51 zákona o spotřebních daních, tedy není prokazatelné, jak bylo s těmito vybranými výrobky nakládáno či je nelze přesně identifikovat. Ke stejnému názoru došel i Nejvyšší správní soud v obdobném případě v rozhodnutí ze dne 27.11.2014, č.j. 10 Afs 148/2014 – 70: *„Pokud jde o § 42 odst. 1 písm. a), jehož porušení bylo základem pro rozhodnutí o propadnutí výrobků, 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. a) byla naplněna.“* (rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 27.11.2014, č.j. 10 Afs 148/2014 – 70 nebo podobné závěry NSS v rozhodnutí ze dne 3.3.2010, č.j. 1 Afs 12/2010-110, oba dostupné na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)). Jak uvádí žalovaný, skutková podstata porušení zákona o spotřebních daních je formulována zcela jasně a zákonodárce nenechává žádný prostor pro správní uvážení. V případě naplnění této skutkové podstaty, tedy že dle ust. § 42 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních vybrané výrobky jsou dopravovány bez dokladu uvedeného v § 5 citovaného zákona, správce daně vybrané výrobky zajistí. Rovněž zákonodárce nenechal v platné právní úpravě v době spáchání činu a vydání rozhodnutí správního orgánu prvního stupně i žalovaného prostor pro správní uvážení ohledně propadnutí či vrácení zajištěných vybraných výrobků, když dle ust. § 42d odst. 1 zákona o spotřebních daních, pokud správce daně nerozhodne o uvolnění vybraných výrobků nebo dopravního prostředku, rozhodne o jejich propadnutí v případě, že je vlastník těchto výrobků nebo dopravního prostředku znám. O uvolnění zajištěných vybraných výrobků správce daně rozhodne podle ust. § 42c písm. a) zákona o spotřebních daních, pokud se prokáže, že s nimi nebylo nakládáno způsoby uvedenými v § 42 odst. 1 nebo 2. Správní orgán prvního stupně ani žalovaný nemohl rozhodnout o uvolnění zajištěných vybraných výrobků, když se prokázalo, že s nimi bylo nakládáno způsoby uvedenými v § 42 odst. 1 písm. b) z důvodu porušení evidenční povinnosti dle ust. § 5 zákona o spotřebních daních. Nic nemění na skutečnosti změna právní úpravy od 1. 1. 2016, jak namítá žalobce, když v době vydání obou správních rozhodnutí nedošlo k žádným změnám a správní orgány správně postupovaly dle právní úpravy účinné v době spáchání činu.

Krajský soud dospěl k závěru, že žaloba nebyla důvodná a musel ji zamítnout (§ 78 odst. 7 s.ř.s.).

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení §60 odst.1 s.ř.s., když neúspěšný žalobce neměl právo na náhradu nákladů řízení a úspěšnému žalovanému tyto náklady řízení podle obsahu spisu nevznikly.

### **P o u č e n í :**

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

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.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz).

V Pardubicích dne 12. října 2016

**JUDr. Jan Dvořák v.r.**  
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:  
Mgr. Lucie Marešová