



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Milana Procházky a soudců JUDr. Ing. Venduly Sochorové a Mgr. Karla Černína, Ph.D. ve věci

žalobkyně: **TRAVIKO CZ, a. s.**
sídlem Dukelská třída 154/58, Brno
zastoupena advokátem JUDr. Igorem Andrýskem
sídlem Masarykovo náměstí 22, Hodonín

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 6. 2018, č. j. 30533-2/2018-900000-314

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Předmětem přezkumu v nyní projednávané věci je rozhodnutí o propadnutí vybraných výrobků (motorové nafty).

2. Celní úřad pro Zlínský kraj (dále jen „správní orgán I. stupně“) zahájil dne 23. 11. 2017 v 10:00 hodin místní šetření na silnici č. D1, 253 km, ve směru Brno - Kojetín, jehož předmětem byla kontrola dopravy vybraných výrobků a dopravního prostředku. Kontrolováno bylo nákladní vozidlo RZ X, jehož provozovatelem a vlastníkem je žalobkyně.
3. Řidič vozidla při kontrole předložil doklady, které dle jeho sdělení vystavila obsluha čerpací stanice sídlící na ulici Roviny 4, Brno. Vzhledem k tomu, že v rámci místního šetření bylo zjištěno, že probíhající doprava vybraných výrobků (motorové nafty) je uskutečňována bez dokladů uvedených v § 5 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, došlo ke splnění podmínek vymezených v § 45 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních a správní orgán I. stupně rozhodl v souladu s § 42 odst. 3 zákona o spotřebních daních o zajištění přepravované motorové nafty v množství 6001 litrů. Vybrané výrobky byly následně přecerpány z vozidla do 6 ks IBC kontejnerů a uskladněny ve skladu správního orgánu I. stupně. Správní orgán I. stupně následně vydal rozhodnutí podle § 42 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních o zajištění vybraných výrobků ze dne 24. 11. 2017, č. j. 65835-5/2017-64000-62.
4. Následně správní orgán I. stupně zahájil řízení o propadnutí vybraných výrobků ve smyslu § 42d odst. 1 zákona o spotřebních daních a rozhodnutím ze dne 17. 4. 2018, č. j. 496-14/2018-640000-12, rozhodl o propadnutí zajištěných vybraných výrobků - minerálního oleje s kódem nomenklatury 2710 19 41 v množství 6 001 litrů, včetně 3 x 1 litr vzorku.
5. Odvolání žalobkyně proti rozhodnutí o propadnutí vybraných výrobků žalovaný napadeným rozhodnutím zamítl a rozhodnutí správního orgánu I. stupně potvrdil.

II. Obsah žaloby

6. Žalobkyně v podané žalobě namítla, že Celní úřad pro Zlínský kraj nebyl věcně a místně příslušným k vydání rozhodnutí o propadnutí zajištěných výrobků, nýbrž pouze k provedení nezbytných opatření podle § 42 odst. 2 zákona o spotřebních daních. Správním orgánem věcně a místně příslušným byl Celní úřad pro Jihomoravský kraj, což vyplývá z § 11 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve spojení s § 8 odst. 1 písm. c) zákona č. 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky, a zákona č. 311/2006 Sb., o pohonných hmotách a čerpacích stanicích.
7. Dále podotkla, že postup správního orgánu I. stupně při rozhodování o zajištěných vybraných výrobcích byl nezákonný, neboť přepravované výrobky byly zdaněny. Měly proto být uvolněny postupem podle § 42c odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních.
8. Navrhla proto, aby soud napadené rozhodnutí, jakož i rozhodnutí správního orgánu I. stupně, zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného

9. Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že daňový řád se použije na správu daní, neupravuje-li jiný zákon správu daní jinak. Tím je deklarován subsidiární vztah daňového řádu ke zvláštním zákonům. Zákon o spotřebních daních obsahuje speciální úpravu pro určení věcné a místní příslušnosti správce daně, a to konkrétně v řízení o zajištění vybraných výrobků nebo dopravního prostředku vedeném podle § 42 a § 42a zákona o spotřebních daních a v řízení o zajištěných vybraných výrobcích vedeném podle § 42b a

násl. zákona o spotřebních daních. Podle těchto ustanovení platí, že správce daně, který rozhodl o zajištění vybraných výrobků, rozhodne i o jejich konečném osudu.

10. Doplnil, že předmětem kontroly v rámci místního šetření konaného dne 23. 11. 2017 nebyla kontrola povinností vyplývajících ze zákona o pohonných hmotách, nýbrž kontrola zaměřená na plnění evidenčních povinností při dopravě vybraných výrobků v rámci zákona o spotřebních daních. Je tak zcela irelevantní, zda žalobkyně provozuje čerpací stanici a je distributorem pohonných hmot v souladu se zákonem. Tato otázka nemá pro posouzení věci žádný význam.
11. Posouzení, resp. prokázání skutečnosti, zda byla spotřební daň ze zajištěné a následně propadnuté motorové nafty řádně uhrazena, není předmětem tohoto řízení. Primárním smyslem řízení o zajištění vybraných výrobků není prokazování zdanění vybraných výrobků spotřební daní, ale plnění evidenční povinnosti při dopravě těchto výrobků perfektními doklady. Ty musí dopravu vybraných výrobků bezpodmínečně doprovázet. Propadnutí zajištěných vybraných výrobků podle § 42d odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních není sankcí za nezdanění vybraných výrobků, nýbrž sankcí za nedostatek řádného prokázání tohoto zdanění v rozhodném okamžiku. Týká se všech vybraných výrobků bez výjimky.
12. V daném případě nebylo možné zajištěné vybrané výrobky uvolnit podle § 42c odst. 1 písm. a) a písm. b) zákona o spotřebních daních. Nebylo totiž prokázáno, že s nimi nebylo nakládáno způsobem uvedeným v § 42 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních.
13. Navrhl proto, aby soud žalobu zamítl.

IV. Ústní jednání

14. Zástupce žalobkyně se k ústnímu jednání dne 17. 2. 2021 nedostavil, přestože byl řádně předvolán. Dne 28. 1. 2021 zaslal zástupce žalobkyně soudu do datové schránky informaci, že dne 17. 2. 2021 v 9 hodin proběhne ústní jednání u Okresního soudu v Ostravě. Ze zaslání předvolání soud zjistil, že k danému jednání není předvolán zástupce žalobkyně, ale JUDr. A. V názvu datové zprávy zástupce žalobkyně v kolonce věc uvedl „Žádost o změnu termínu jednání nařízeného na 17. 2. 2021 z důvodu kolize s jednáním nařízeným dříve“. K tomu soud uvádí, že předvolání pro JUDr. A. na 17. 2. 2021 k Okresnímu soudu v Ostravě zasláno soudu bez jakéhokoli doprovodného vysvětlení a odůvodněné žádosti o odložení jednání nelze považovat za důležitý důvod pro odložení jednání ve smyslu § 50 s. ř. s. O tom byl zástupce žalobce informován (viz č. l. úřední záznam na č. l. 80 soudního spisu). Podmínky jednání v nepřítomnosti žalobce tak byly splněny (§ 49 odst. 3 s. ř. s.).
15. Soud při jednání konstatoval obsah soudního a správního spisu a shrnul uplatněné žalobní námitky. Zástupce žalovaného nepovažoval žalobní námitky za důvodné a odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí. Dokazování prováděno nebylo, neboť účastníci žádné důkazní návrhy neuplatnili a ani soud ze své vlastní vůle neshledal potřebu dokazování provedené ve správním řízení doplňovat.

V. Posouzení věci soudem

16. Soud přezkoumal rozhodnutí žalovaného v mezích uplatněných žalobních bodů. Ověřil přitom, zda rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti, a vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodnutí žalovaného.

17. Dospěl k závěru, že **žaloba není důvodná**.
18. Soud se nejprve zabýval námitkou věcné a místní nepřislušnosti správního orgánu I. stupně [bod V. A) rozsudku]. Poté hodnotil, zda byly splněny podmínky pro uvolnění zajištění vybraných výrobků podle § 42c zákona o spotřebních daních [bod V. B) rozsudku].

V. A) Věcná a místní nepřislušnosti správního orgánu I. stupně

19. Žalobkyně namítla, že správní orgán I. stupně (Celní úřad pro Zlínský kraj) byl věcně a místně nepřislušný pro rozhodování o zajištění vybraných výrobků.
20. Podle § 4 daňového řádu se tento zákon nebo jeho jednotlivá ustanovení použijí, neupravuje-li jiný zákon správu daní jinak. Citované pravidlo vyjadřuje zásadu, že daňový řád je vůči ostatním (daňovým) zákonům *lex generalis*. Je aplikován v případě, že jiný zákon nestanoví pro správu daní jiné pravidlo (tzv. aplikační přednost ostatních zákonů). Zákonem speciálním k daňovému řádu je bezpochyby zákon o spotřebních daních.
21. Správu spotřebních daní vykonávají orgány Celní správy České republiky [§ 1 odst. 4 písm. a) zákona o spotřebních daních]. Pokud celní orgány zjistí porušení zákona o spotřebních daních, mohou vybrané výrobky, jichž se porušení týká, zabavit. Rovněž mohou zabavit i dopravní prostředek, kterým jsou takové výrobky dopravovány. Toto oprávnění vyplývá z § 42 zákona o spotřebních daních. Místní příslušnost k těmto úkonům je upravena v § 42 odst. 3 zákona o spotřebních daních, podle kterého *„[z]ajištění vybraných výrobků nebo dopravního prostředku podle odstavce 1 nebo 2 provede správce daně, který jako první zjistí důvody pro zajištění, a sepiše o tom protokol. (...)“*.
22. Celní úřady mohou svoji věcnou působnost vykonávat (až na zákonem stanovené výjimky) pouze na území vyššího územního samosprávného celku, který je obsažen v jejich názvu (§ 6 odst. 2 zákona č. 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky). V projednávaném případě došlo k zajištění vybraných výrobků na silnici č. D1 na dálničním kilometru 253 km. Ten se nachází ve Zlínském kraji. Místně a věcně příslušným orgánem k úkonům podle § 42 odst. 1 a 2 zákona o spotřebních daních byl proto Celní úřad pro Zlínský kraj, který rozhodl o zajištění vybraných výrobků podle § 42a odst. 3 zákona o spotřebních daních. Toto rozhodnutí však není předmětem přezkumu v projednávané věci.
23. Na rozhodnutí o zajištění vybraných výrobků bezprostředně navazovalo řízení o zajištění vybraných výrobcích upravené v § 42b a násl. zákona o spotřebních daních. Podle § 42b odst. 1 zákona o spotřebních daních *„správce daně, který rozhodl o zajištění vybraných výrobků nebo dopravního prostředku, bezodkladně zahájí řízení, jehož cílem je prokázání, zda s vybranými výrobky bylo nakládáno způsoby uvedenými v § 42 odst. 1 nebo 2 zákona o spotřebních daních nebo zda dopravní prostředek takové výrobky dopravoval.“*
24. Jak soud uvedl výše, v nyní posuzovaném případě zajištění vybraných výrobků provedl věcně a místně příslušný Celní úřad pro Zlínský kraj, jelikož jako první zjistil důvody pro zajištění vybraných výrobků. Tento správní orgán poté v souladu s § 42b odst. 1 zákona o spotřebních daních bezodkladně zahájil navazující řízení, jehož výsledkem bylo rozhodnutí o propadnutí vybraných výrobků ze dne 17. 4. 2018, č. j. 496-14/2018-640000-12. Ve věci tak rozhodoval správní orgán věcně i místně příslušný.
25. Nelze souhlasit se žalobkyní, že sepsáním protokolu o zajištění vybraných výrobků podle § 42 zákona o spotřebních daních „skončilo“ oprávnění tohoto správce daně. Z § 42 odst.

1 zákona o spotřebních daních jasně plyne, že rozhodnutí o propadnutí vybraných výrobků podle § 42d zákona o spotřebních vydává správce daně, který rozhodl o zajištění vybraných výrobků nebo dopravního prostředku (§ 42b odst. 1 zákona o spotřebních daních); tím byl v projednávaném případě Celní úřad pro Zlínský kraj.

26. Místní příslušnost Celního úřadu pro Jihomoravský kraj nelze dovozovat ze skutečnosti, že tento správce daně dozoruje ve vztahu k žalobkyni nad dodržováním zákona č. 311/2006 Sb., o pohonných hmotách a čerpacích stanicích. Správní orgány v projednávaném případě nerozhodovaly o porušení zákona o pohonných hmotách, ale o porušení zákona o spotřebních daních.
27. Orgánem věcně a místně příslušným k vydání rozhodnutí o propadnutí vybraných výrobků byl v dané věci Celní úřad pro Zlínský kraj.
28. Námitka není důvodná.

V. B) Námitka nesprávného posouzení podmínek pro propadnutí vybraných výrobků

29. Žalobkyně dále tvrdila, že správní orgán I. stupně zajištěné vybrané výrobky byly dopravovány s dokladem obsahujícím nesprávné nebo nepravdivé údaje. Vzhledem k tomu, že neexistovaly pochybnosti o zdanění výrobků, mělo být přistoupeno k jejich uvolnění podle § 42c odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních.
30. Podle § 42c odst. 1 zákona o spotřebních daních správce daně „rozhodne o uvolnění zajištěných vybraných výrobků, pokud
 - a) s nimi nebylo nakládáno způsoby uvedenými v § 42 odst. 1 nebo 2,
 - b) vybrané výrobky, které byly dopravovány s dokladem podle § 42 odst. 1 obsahujícím nesprávné nebo nepravdivé údaje, byly zdaněny nebo byly nabyty oprávněně bez daně, nebo
 - c) vybrané výrobky, které byly skladovány s dokladem podle § 42 odst. 2 obsahujícím nesprávné nebo nepravdivé údaje, byly zdaněny.“
31. Zákonodárce, vědom si určité tvrdosti ustanovení § 42c odst. 1 a 2 zákona o spotřebních daních, ve znění účinném do 31. 12. 2015 (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 12. 2018, č. j. 9 Afs 367/2018-35), novelizací provedenou zákonem č. 315/2015 Sb. umožnil uvolnit vybrané výrobky, přestože byly dopravovány s formálně nedokonalým dokladem, pokud se prokázalo, že dané pochybení materiálně nevedlo ke ztrátě spotřební daně. Smyslem novelizace bylo zmírnění tvrdosti způsobené formálními nedostatky v evidenci vybraných výrobků, pokud tyto nedostatky neměly materiální dopad na zdanění.
32. Aby mohly být zajištěné vybrané výrobky uvolněny postupem podle § 42c odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních, musí být nejen řádně zdaněny, ale musí být dopravovány s dokladem ve smyslu § 5 zákona o spotřebních daních obsahujícím nesprávné nebo nepravdivé údaje (viz § 42 odst. 1 zákona). Jak uvádí důvodová zpráva k novele 315/2015 Sb., „[n]esprávné nebo nepravdivé údaje mohou vzniknout z nepozornosti či chybou v psaní a počtech. Tyto chyby mohou vzniknout například v průběhu přepravy, neboť může docházet k postupnému odkládání zboží a je nutno po každé změně znovu spočítat množství zboží a vyčíslit daň“.
33. V projednávaném případě řidič předmětného vozidla při kontrole předložil celkem 5 dokladů. Konkrétně doklad „podle § 5 zákona č. 353/2003 Sb.“ č. C17001221, ze dne 23.

11. 2017 (dále jen „Doklad I“), Dodací list „C17001221“ č. 15457, ze dne 23. 11. 2017 na množství 6000,3 l nafty při 15 °C (dále jen „Doklad II“), Dodací list „C17001221“ č. 15458, ze dne 23. 11. 2017, na množství 600,4 l nafty při 15 °C (dále jen „Doklad III“) a Dodací list s označením „Doklad: 17.11.23/01 01/00000025“, ze dne 23. 11. 2017, na množství 6600 l výrobku DIESEL II (dále jen „Doklad IV“). Správní orgán I. stupně k dokladům uvedl, že je z nich patrné, že vozidlo přepravuje 6600 l nafty motorové. Na Dokladu I bylo jako „Místo určení:“ uvedeno „ROZVOZ Z ČERPACÍ STANICE PHM“. Žádné jiné údaje určující polohu místa určení vybraných výrobků na dokladu uvedeny nebyly. Řidič vozidla byl dotázán, zda ve vozidle dopravuje množství vybraných výrobků uvedené na dokladech. K tomu sdělil, že ne, neboť již stočil 600 l v obci Kojátky, což doložil Dodacím listem č. 9/508 ze dne 23. 11. 2017, na množství 600 l nafty (dále jen „Doklad V“).
34. Žalovaný k uvedeným dokladům uvedl, že Doklad I neobsahuje náležitost dokladu o dopravě dle § 5 odst. 4 písm. b) zákona o spotřebních daních. Postrádal „*adresu místa určení a v případě, že to není možné, jiné údaje určující polohu místa určení*“. V kolonce „*Místo určení*“ byl uveden údaj „ROZVOZ Z ČERPACÍ STANICE PHM“, což je údajem absolutně nekonkrétním, nijak nepopisujícím adresu (polohu) místa určení; takový údaj podle žalovaného nebylo možné považovat za údaj o místě určení. Kromě toho na Dokladu I chyběly řádně uvedené náležitosti podle § 5 odst. 4 písm. c) a d) zákona o spotřebních daních, tedy množství aktuálně dopravovaného množství vybraných výrobků uvedených do volného daňového oběhu, u nichž vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit (tj. 6001 l), a související výše spotřební daně celkem nebo příslušná sazba spotřební daně. Podle žalovaného Doklad II, Doklad III a Doklad IV toliko osvědčovaly, že z čerpací stanice provozované žalobkyní byly dne 23. 11. 2017 stočeny do dopravního prostředku vybrané výrobky (nafta motorová) v celkovém množství 6600 l. Zmíněné doklady však podle žalovaného nebylo možné uznat jako doklady o dopravě splňující náležitosti dle § 5 odst. 4 zákona o spotřebních daních. Takovým dokladem nebyl ani Doklad V, který se vztahoval k již stočeným vybraným výrobkům v množství 600 l (dne 23. 11. 2017, v obci Kojátky pro firmu FIRESTA s. r. o.), tedy k vybraným výrobkům, které již nebyly v rámci kontroly dopravy vybraných výrobků v množství 6001 l dopravovány (tj. nenacházely se v dopravním prostředku, resp. v místě kontroly, kterým byla silnice č. D1, 253 km, ve směru jízdy Brno - Kojetín).
35. Správní orgány měly za to, že doklady předložené žalobkyní z důvodu absence některých povinných náležitostí vůbec nebylo možné považovat za doklady ve smyslu § 5 zákona o spotřebních daních prokazující zdanění vybraných výrobků, proto se nemohlo jednat o doklady s nepravdivými nebo nesprávnými údaji, které by vznikly nepozorností či chybou v psaní a počtech (viz str. 14 a násl. napadeného rozhodnutí). Podle správních orgánů tak nebyl na místě postup podle § 42c odst. 1 zákona o spotřebních daních, jelikož vybrané výrobky byly dopravovány bez dokladu ve smyslu § 5 zákona.
36. Pokud by závěr správních orgánů o tom, že vybrané výrobky nebyly přepravovány s doklady dle § 5 zákona o spotřebních daních, obstál, nebylo by možné postupovat podle § 42c odst. 1 zákona, jak požaduje žalobkyně, a bylo by při rozhodování o dalším osudu zajištěných výrobků nerozhodné, zda byly řádně zdaněny či nikoliv. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 8. 7. 2015, č. j. 1 Afs 131/2015-38, povinnost dopravovat vybrané výrobky v doprovodu požadovaných dokladů se musí vztahovat ke kterémukoliv okamžiku dopravy. Touto povinností právní úprava reguluje nejen způsob prokazování

zdanění vybraných výrobků, ale stanoví i režim jejich dopravy. Kontrola vybraných výrobků, které je možné identifikovat právě ve spojení s příslušným dokladem, by v případě nedodržování této povinnosti byla *de facto* znemožněna.

37. Povinnost prokázat se řádnými daňovými doklady není v zákoně stanovena samoučelně. Pokud kdokoli na území České republiky nakládá s vybranými výrobky uvedenými do volného daňového oběhu, a nejsou-li určeny pro osobní spotřebu, je povinen prokázat jejich zdanění (§ 5 zákona o spotřebních daních). Na povinnost prokazovat zdanění vybraných výrobků ve volném daňovém oběhu navazuje povinnost plynoucí z § 5 odst. 6 zákona o spotřebních daních, podle něhož lze vybrané výrobky uvedené do volného daňového oběhu dopravovat pouze s daňovým dokladem, dokladem o prodeji, dokladem o dopravě nebo rozhodnutím podle odstavce 5. Jedná se o tzv. evidenční povinnost, z níž plyne, že vybrané výrobky musí být v jakémkoliv okamžiku jejich dopravy doprovázeny dokladem obsahujícím zákonem stanovené náležitosti, týkajícího se aktuálně dopravovaného množství vybraných výrobků a zobrazujícího právě probíhající obchodní vztah.
38. Povinnost doprovázet dopravu vybraných výrobků zákonem stanoveným dokladem je v zákoně stanovena proto, aby za účelem kontroly zdanění vybraných výrobků byla ke kterémukoli okamžiku průběhu dopravy možná identifikace výrobku ve spojení s dokladem, který se k němu vztahuje. Vybrané výrobky, tj. výrobky zatížené spotřební daní, jsou vysoce rizikové komodity, neboť jsou určeny druhově a jsou běžně zaměnitelné. Identifikovat je lze pouze prostřednictvím příslušných dokladů. Zákon tak na vedení přesné dokumentace osobami nakládajícími s těmito výrobky klade zvýšené požadavky. Vybrané výrobky uvedené do volného daňového oběhu proto nelze dopravovat bez zákonem požadovaných dokladů.
39. Dojde-li k porušení evidenční povinnosti, nastupuje institut zajištění vybraných výrobků, na něž navazuje řízení o zajištěných vybraných výrobcích. Jeho účelem je zjistit a prokázat, zda skutečně došlo k porušení evidenční povinnosti. Pokud je prokázáno, že s vybranými výrobky bylo nakládáno některým ze způsobů předvídaných v § 42 zákona o spotřebních daních, rozhodne celní úřad o jejich zabránění či propadnutí. Propadnutí vybraných výrobků z důvodu jejich přepravy bez zákonem vyžadovaných daňových dokladů není sankcí za jejich nezdanění, ale za porušení evidenční povinnosti (srov. rozsudek Nejvyšší správní soud ze dne 3. 3. 2010, č. j. 1 Afs 12/2010-107).
40. Soud ve shodě se správními orgány konstatuje, že žalobkyně při kontrole předložila doklady, které neobsahovaly všechny zákonné náležitosti. Přestože údaj o místě určení formálně vzato byl na Dokladu I vyplněn, jednalo se o údaj zcela nekonkrétní, neumožňující ověřit, kam měly být dopravované výrobky přepravovány. Údaj o přepravovaném množství vybraného výrobku neodpovídal skutečnosti (neboť část nafty již byla stočena, aniž by tato skutečnost byla na dokladu zaznamenána) a z tohoto důvodu byl chybný i údaj o výši spotřební daně. S ohledem na absenci náležitostí dokladu o dopravě dle § 5 odst. 4 písm. b), c) a d) zákona o spotřebních daních bylo nutné na tuto situaci nahlížet tak, že žalobkyní byl dopravován vybraný výrobek bez patřičného zákonem vyžadovaného dokladu. V projednávaném případě tak nebyly dány podmínky pro uvolnění vybraných výrobků ze zajištění postupem podle § 42c odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních, jelikož nebylo prokázáno (a ani v žalobě žalobkyně nic konkrétního v tomto směru netvrdí), že by se v případě žalobkyně předložených dokladů jednalo o doklady obsahující nepravdivé nebo nesprávné údaje. Správní orgány se ve svých

rozhodnutích podrobně věnovaly každému jednotlivému dokladu a dospěly ke správnému závěru, že žádný z dokladů předložených při místním šetření nebo doložených dodatečně, nesplňují náležitosti dokladu podle § 5 odst. 4 zákona o spotřebních daních (viz str. 7 až 12 napadeného rozhodnutí).

41. Soud k tomu doplňuje, že úprava nakládání s vybranými výrobky je přísná a formální nikoli bezdůvodně, ale právě proto, aby bylo v každém okamžiku možné individualizovat zboží, které je určeno pouze druhově a současně je zatíženo výraznou sazbou daně (srov. k tomu např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 8. 2009, čj. 1 Afs 81/2009-68). Se žalobkyní nelze souhlasit v tom, že řádná evidence a kontrola vybraných výrobků nemohly být jejím postupem (kombinací dokladů) narušeny. Při nakládání s vybranými výrobky musí dopravce, vlastník nebo prodejce nejen nabídnout kontrolnímu orgánu „materiálně“ uvěřitelný souhrn skutkových dějů, ale také projevit snahu o to, aby pokud možno vyhověl formálním požadavkům zákona. To v dané věci nebylo splněno. Žalobkyně navzdory přísným požadavkům zákona zvolila dost neformální přístup, který je pohledem obchodníka možná logický, ale pro kontrolní orgány nebyl dostatečný (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 12. 2020, č. j. 10 Afs 169/2018-49). Pokud v dokladu o dopravě nebylo vůbec konkretizováno místo určení jako jeden z povinných požadavků [§ 5 odst. 4 písm. b) zákona o spotřebních daních], nebylo možné ověřit, zda se dopravce při kontrole skutečně pohybuje s vybranými výrobky po plánované trase a zda dopravované vybrané výrobky skutečně odpovídají těm, které byly dříve stočeny na čerpací stanici v Brně. Navíc po stočení části nafty u prvního zákazníka nebylo do dokladů doplněno zbývající množství nafty, jež zůstalo ve vozidle, ani daň, tj. náležitosti vyžadované § 5 odst. 4 písm. c) a d) zákona o spotřebních daních. I po novele provedené zákonem č. 315/2015 Sb. přitom platí, že v průběhu přepravy může být zboží postupně odkládáno a že po každé změně *„je nutno znovu spočítat množství zboží a vyčíslit daň“*. Zákonodárce tedy i při snaze zmírnit přísnou zákonnou úpravu vycházel z toho, že po případném prodeji během přepravy se vždy znovu vyčíslí objem zbylého zboží a spočte se i daň (viz důvodová zpráva k zákonu č. 315/2015 Sb.).
42. Závěrem soud podotýká, že kategorický závěr žalovaného, že absence některého z údajů na dokladu o dopravě automaticky znamená, že přeprava proběhla zcela bez dokladu, je nutno korigovat. Vždy je třeba přihlížet k intenzitě shledaných vad a k okolnostem zkoumaného případu. Není vyloučeno, že by některé chybějící údaje (skutečnosti) bylo možné doplnit i jinými doklady, z nichž by splnění nezbytných podmínek alespoň v souhrnu vyplývalo. To by se mohlo týkat jak dokladů předložených při kontrole, tak dokladů předložených následně (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 1. 2018, č. j. 3 Afs 257/2016-44). Uvedené však může platit jen v případě, že by údaje obsažené v dokladu o dopravě předloženého při kontrole byly takového stupně konkrétnosti, že by v souvislosti se skutečnostmi plynoucími z dalších listin bylo možné bez pochybností dospět k závěru, že přepravovaná nafta je ta, pro kterou byl doklad vystaven, a že není možná její záměna. To, jak by bylo možné v nyní projednávané věci chybějící údaje (skutečnosti) dovodit z dokladů, které žalobkyně předložila v rámci správního řízení, nebylo v žalobě ani v podaném odvolání nijak konkrétně rozvedeno. Žalobní argumentace sestávala pouze z tvrzení, že nafta byla zdaněna. Úkolem soudu však není domýšlet za žalobkyni, jak z řady listin předložených ve správním řízení (faktur, měřících lístků apod.) tyto chybějící skutečnosti vyplývají. S přihlédnutím ke skutkovým okolnostem nyní projednávané věci i s ohledem na argumentaci obsaženou v žalobě soud

aproboval závěry žalovaného, že vybrané výrobky byly přepravovány bez dokladu ve smyslu § 5 zákona o spotřebních daních (obdobně viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 1. 2021, č. j. 8 Afs 72/2019-34).

43. Námitka není důvodná.

VI. Závěr a náklady řízení

44. Soud tak na základě všech výše uvedených skutečností neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle ustanovení § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
45. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobkyně ve věci úspěch neměla (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních právních předpisů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 17. února 2021

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu