

USNESENÍ

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Karla Šimky a soudkyň JUDr. Miluše Doškové a Mgr. Evy Šonkové v právní věci žalobkyně: **ČSAD Hodonín a. s.**, se sídlem Brněnská 3883/48, Hodonín, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, Praha 4, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 4. 2016, č. j. 12509/2016-900000-304.1, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 9. 1. 2018, č. j. 31 Af 31/2016 - 111,

t a k t o :

Věc **se postupuje** rozšířenému senátu.

Odůvodnění:

I. Rozsudek krajského soudu a jemu předcházející rozhodnutí správních orgánů

[1] Rozsudkem uvedeným v záhlaví krajský soud zrušil rozhodnutí žalovaného taktéž uvedené v záhlaví, jímž bylo zamítnuto odvolání žalobkyně a potvrzeno rozhodnutí Celního úřadu pro Zlínský kraj (dále jen „celní úřad“) ze dne 20. 8. 2015, č. j. 23785-14/2015-640000-12.

[2] Celní úřad uvedeným rozhodnutím podle § 42d odst. 1 písm. a) zákona č. 353/2012 Sb., o spotřebních daních, ve znění účinném do 31. 12. 2015 (dále „zákon o spotřebních daních“), rozhodl o propadnutí vybraných výrobků (minerálních olejů) žalobkyně z důvodu, že byly dopravovány způsobem uvedeným v § 42 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních, tedy bez dokladu prokazujícího zdanění vybraných výrobků podle § 5 téhož zákona.

[3] Podstatou věci je, zda minerální oleje byly dopravovány s dokladem podle § 5 zákona o spotřebních daních. Doprava spočívala v natankování minerálních olejů do automobilové cisterny v rafinérii a postupném rozvozu jednotlivým odběratelům (čerpacím stanicím pohonných hmot) tak, že z automobilové cisterny se vždy u každé čerpací stanice odčerpalo množství pohonných hmot, jež do ní mělo být dodáno.

[4] Při kontrole dne 20. 4. 2015 řidič nákladní cisternové soupravy žalobkyně na výzvu k předložení dokladů k převážené motorové naftě předložil doklad o prodeji č. B 1500690 ze dne 20. 4. 2015, objednávku dopravy č. 77 ze dne 17. 4. 2015, dodací list č. SLBA/322839 ze dne 20. 4. 2015 a dva kusy stáčecích lístků č. 0007102 a 0007103 ze dne 20. 4. 2015, mezinárodní nákladní list č. 4462885 a koncesní listinu č. j. ŽÚ/15264-04/Lá. Na konci kontroly pak předložil také ručně psaný Rozvozový plán pro ČSAD Hodonín a. s. ze dne 20. 4. 2015.

[5] Krajský soud odkázal na příslušná ustanovení zákona o spotřebních daních. Podle § 42d odst. 1 písm. a) tohoto zákona platí, že 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. Podle § 42c odst. 1 písm. a) téhož zákona správce daně rozhodne o uvolnění zajištěných vybraných výrobků, pokud se prokáže, že s nimi nebylo nakládáno způsoby uvedenými v § 42 odst. 1 nebo 2. Podle žalovaného bylo s vybranými výrobky nakládáno způsobem uvedeným v § 42 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních, neboť byly dopravovány bez dokladu prokazujícího zdanění vybraných výrobků dle § 5 zákona o spotřebních daních. 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. Podle § 5 odst. 1 věty první zákona o spotřebních daních se na daňovém území České republiky 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).

[6] Podle § 5 odst. 3 zákona o spotřebních daních 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.

[7] Krajský soud upozornil, že právní úprava reguluje nejen způsob prokazování zdanění vybraných výrobků, ale stanoví i režim jejich dopravy. Vybrané výrobky lze podle § 5 odst. 6 zákona o spotřebních daních dopravovat jen společně s příslušnou dokumentací, k níž patří i doklad o prodeji. Nepředloží-li tedy řidič tento doklad při kontrole dopravy, je skutková podstata uvedená v § 42 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních naplněna, neboť ta je formulována zcela jasně a výslovně tak, že přepravované výrobky správce daně zajistí, nejsou-li dopravovány s příslušnými doklady. V řízení o zajištění vybraných výrobků dokonce nelze dovodit ani přípustnost dodatečného předložení dokumentů prokazujících jejich zdanění v případě, kdy kontrolovaná osoba nemá v průběhu kontroly takový doklad k dispozici. Tímto způsobem totiž nelze zhojit porušení povinnosti dopravovat vybrané výrobky s příslušnými doklady, a to v jakémkoliv okamžiku přepravy (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu

pokračování

ze dne 27. 9. 2016, č. j. 1 Afs 133/2016 - 32, a ze dne 27. 11. 2014, č. j. 10 Afs 148/2014 - 70).

[8] Zákon však podle krajského soudu výslovně neřeší situaci, kdy má řidič cisternové soupravy k dispozici jediný doklad o prodeji znějící na celkový nakoupený objem vybraných výrobků, přičemž dle plánu rozvozu postupně část objemu stáčí u různých odběratelů. Logicky pak již od první změny objemu neodpovídá objem uvedený na dokladu o prodeji skutečnému objemu vybraných výrobků v cisterně. Stěžejní otázkou je pak posouzení, zda i v takovém případě doklad o prodeji, případně ve spojení s dalšími doklady, obстоjí jako doklad ve smyslu § 5 zákona o spotřebních daních.

[9] Podle krajského soudu sám žalovaný připouští, že doklad o prodeji na celkový objem vybraných výrobků může sloužit v popsané situaci jako řádný doklad dle § 5 zákona o spotřebních daních, je-li doplněn dalšími listinami s určitými náležitostmi (potažmo oznámenými dopředu). Spor tak není přímo o to, zda doklad o prodeji předložený řidičem v nyní projednávané věci může být za určitých okolností dokladem dle § 5 odst. 3 zákona o spotřebních daních, nýbrž o to, zda ony určité okolnosti byly naplněny, či nikoliv. Krajský soud míní, že zde již nelze vystačit s prostým textem zákona a je nutno především šetřit jeho smysl. Jakkoliv jsou požadavky na doklady doprovázející vybrané výrobky striktní, nelze připustit přepjatě formalistický pohled, odhlížející zcela od obchodní reality a ignorující účel těchto formálních požadavků.

[10] Smyslem stanovení striktních pravidel pro doklady prokazující zdanění vybraných výrobků je podle krajského soudu naplnění požadavku, aby vybrané výrobky byly v každém okamžiku jednoznačně identifikovatelné a jejich původ a zdanění byly ověřitelné (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 11. 2014, č. j. 10 Afs 148/2014 - 70). Je to dáno specifiky vybraných výrobků, které jsou určeny druhově. Jak upozornil Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 20. 8. 2009, č. j. 1 Afs 81/2009 - 68, právě to je „jedním z důvodů, proč zákon o spotřebních daních klade zvláštní požadavky na vedení přesné dokumentace“. Požadavek na jednoznačnou identifikaci a ověřitelnost v každém okamžiku (tedy i v každém okamžiku dopravy) je zcela zásadní. Proto by také bylo z hlediska aplikace § 42 odst. 1 písm. a) a § 42d odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních lhostejné, kdyby byly zákonem předepsané doklady předloženy až dodatečně, po zajištění vybraných výrobků.

[11] Podle krajského soudu byla v posuzované věci jednoznačná identifikovatelnost zajištěných vybraných výrobků zajištěna a tyto výrobky byly za pomoci předložených listin plně ztotožnitelné s výrobky uváděnými na dokladu o prodeji č. B 1500690. Ačkoliv došlo ke snížení objemu vybraných výrobků oproti původní hodnotě uvedené na dokladu o prodeji, řidič cisternové soupravy předložil takové listiny, které bez jakýchkoliv pochybností dokládaly, že dopravované vybrané výrobky jsou výrobky uvedenými na dokladu o prodeji č. B 1500690, a tudíž také zdaněnými vybranými výrobky. Identifikovatelnost vybraných výrobků zajišťoval doklad o prodeji č. B 1500690 již ve spojení se stáčecími lístky č. 0007102 a 0007103 a objednávkou dopravy č. 77. Z těchto listin je zcela patrné, jaké celkové množství vybraných výrobků bylo nakoupeno a jak se tento objem měl v průběhu dopravy měnit. Objedávka dopravy poskytovala jasný přehled o tom, kde (u kterých odběratelů) mělo být stočeno konkrétní množství

vybraných výrobků. Údaje obsažené na objednávce souhlasí také s výpovědí řidiče, s ručně sepsaným rozvozovým plánem a především se skutečností. Objem vybraných výrobků v době kontroly pak plně odpovídá rozdílu mezi původním objemem uvedeným na dokladu o prodeji a objemem odebraným společnostmi MYKOL spol. s r. o. a BRITTERM a.s. V průběhu řízení nebyly zjištěny žádné skutečnosti, které by byly jen náznakem zpochybňovaly skutkovou verzi uváděnou řidičem a žalobcem. Objednávka dopravy uvádí také datum dopravy a jméno řidiče, přičemž obojí souhlasí se zjištěným skutkovým stavem. Stejně tak stáček lístky uvádějí nejen údaje o objemu stočených vybraných výrobků, nýbrž také o datu a času stáčení a dále registrační značky vozidla. Vše přitom odpovídá tvrzeným skutečnostem a nevyvstávají žádné pochybnosti o původu vybraných výrobků či jejich zdanění.

[12] Ačkoliv tedy objem vybraných výrobků uvedený na dokladu o prodeji nesouhlasí s objemem vybraných výrobků v cisterně, nelze podle krajského soudu mít za to, že by se bez dalšího nejednalo o řádný doklad o prodeji ve smyslu § 5 odst. 3 zákona o spotřebních daních. Ztotožnění vybraných výrobků s těmi uvedenými na dokladu o prodeji je totiž triviálním úkonem spočívajícím v jednoduché matematické operaci založené na předložených listinách připojených k dokladu o prodeji. Takovou operaci lze snadno provést i při kontrole na místě samém.

[13] Krajský soud uvádí, že v obecné rovině je doklad o prodeji druhově určeného zboží dokladem o prodeji části tohoto zboží. Celkové množství totiž onu část zahrnuje – nejedná se o zboží jiné, pouze určitým způsobem vyčleněné z celku. V případě prokazování zdanění vybraných výrobků je pouze nutno trvat na tom, aby daný doklad skutečně umožňoval identifikaci dopravovaných výrobků. Bez dalšího proto nelze tvrdit, že je doklad o prodeji „zkonzumován“ první změnou objemu vybraných výrobků v cisterně. I nadále může být (při doplnění o další podklady) považován za řádný doklad o prodeji, jednoznačně identifikující dopravované vybrané výrobky.

[14] Uvedené závěry nejsou podle krajského soudu nijak v rozporu s požadavkem, aby v každém okamžiku dopravy byly dopravované výrobky ztotožnitelné s výrobky uvedenými na dokladu o prodeji. Identifikace je zde zajištěna doplněním dokladu o prodeji dalšími listinami, které nebyly žalovaným nijak zpochybňovány. Je přitom vhodné zopakovat, že i sám žalovaný tuto variantu připouští, pouze vznáší vyšší požadavky na listiny, které by měly doklad o prodeji za popsané situace doplňovat. Tyto požadavky ovšem nejsou stanoveny zákonem, nýbrž pouze metodikou žalovaného, zveřejněnou na jeho internetových stránkách. Informování veřejnosti o tom, jak lze postupovat v modelových situacích, jistě nelze v obecné rovině nic vytknout. Jestliže ovšem žalovaný tímto způsobem stanoví konkrétní požadavky, které zákon výslovně nezmiňuje, musí vždy posoudit, zda těmito požadavky v konkrétním případě nadále sleduje smysl zákona a jde o požadavky nezbytné a přiměřené. V posuzované věci však žalovaný naopak upřednostnil striktně formální porovnání náležitostí předložených listin s jím předepsanými náležitostmi požadovaných dokladů. Ačkoliv přihlédl k tomu, že nebylo možné postupovat přesně dle pokynů zveřejněných na internetových stránkách (webové rozhraní, kde měl být před zahájením dopravy oznámen rozvozový plán), na striktních požadavcích kladených na doplňující listiny (zejména právě rozvozový plán) trval. V daném případě se přitom podle názoru krajského soudu jednalo o ryze formalistický

pokračování

přístup ignorující smysl zákona, tj. požadavek na jednoznačné ztotožnění dopravovaných vybraných výrobků s těmi uvedenými na dokladu o prodeji.

[15] Ačkoliv žalovaný vytýká řadu nedostatků předloženému ručně psanému rozvozovému plánu, odhlíží od toho, že velkou část jím požadovaných údajů obsahuje objednávka dopravy č. 77, která fakticky plní taktéž funkci rozvozového plánu. Ani ta sice neobsahuje například číslo daňového dokladu, ke kterému se vztahuje, či registrační značku dopravního prostředku, nicméně ve spojení s dalšími předloženými listinami a s ohledem na absenci jakýchkoliv pochybností o původu a zdanění vybraných výrobků se z hlediska naplnění dikce zákona v daném případě jedná o náležitosti nadbytečné (je nutno zopakovat, že zákon žádné takové náležitosti nestanoví).

[16] Žalovaný podle krajského soudu nabízí dvě varianty, jak by měl žalobce postupovat, aby dostál povinnosti stanovené v § 5 zákona o spotřebních daních. První variantou je již zmíněné doplnění dokladu o prodeji o stáček lístky a rozvozový plán splňující jím stanovené náležitosti. Druhou variantou je pak vystavení čtyř samostatných dokladů o prodeji s tím, že po každé změně objemu vybraných výrobků by řidič předkládal pouze ty doklady, které by se vztahovaly na právě dopravovaný objem vybraných výrobků.

[17] Ani u jedné varianty ovšem krajský soud nechápal, v čem by spočíval jejich přínos (z hlediska naplnění účelu zákona) oproti postupu zvolenému žalobcem (potažmo řidičem cisternové soupravy) v nyní projednávané věci. Podle názoru soudu neexistuje snad žádná racionální verze reality, při níž by v této věci kontrolované vybrané výrobky nebyly těmi, které jsou uvedeny na dokladu o prodeji č. B 1500690. A pokud by přeci jen taková verze reality existovala, byla by stejně pravděpodobná také v případech, které by celní orgány zjevně považovaly za plně postačující ke ztotožnění vybraných výrobků s doklady, které je doprovázejí. V obou z pro žalovaného přijatelných variant by byla identifikovatelnost vybraných výrobků totožná jako v nyní posuzované věci. Doklady předložené řidičem v nyní posuzované věci poskytují shodnou záruku toho, že jím jsou dopravovány výrobky uvedené na dokladu o prodeji.

[18] Krajský soud tedy uzavřel, že doklad o prodeji č. B 1500690 je nutno ve spojení s objednávkou dopravy č. 77 a stáček lístky č. 0007102 a 0007103, nevystaly-li žádné pochybnosti o pravosti a správnosti těchto listin, považovat za řádný doklad o prodeji ve smyslu § 5 odst. 3 zákona o spotřebních daních.

II. Kasační stížnost žalovaného a vyjádření žalobkyně

II. 1. Kasační stížnost žalovaného

[19] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) podal proti tomuto rozsudku v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Odmítl právní hodnocení věci krajským soudem a zmínil zejména rozpor s judikaturou Nejvyššího správního soudu. Poukazoval v obecné rovině na základní zásady nakládání s vybranými výrobky, tj. přesnost a důraz na bezchybnost doprovodných dokladů, jak je formulují

rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 8. 2009, č. j. 1 Afs 81/2009 - 68, ze dne 27. 9. 2016, č. j. 1 Afs 133/2016 - 32, a ze dne 8. 7. 2015, č. j. 1 Afs 131/2015 - 38.

[20] *In concreto* pak žalovaný poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 7. 2017, č. j. 4 Afs 97/2017 - 28, který posuzoval situaci podobnou případu žalobce, a sice rozvoz nafty načerpané do automobilové cisterny do místa určení. V místě určení byla vyčerpána jen část cisterny, přičemž další část byla odvezena na další místo určení. V bodech 29 a 30 uvedeného rozsudku je podle stěžovatele vysloven názor, že poté, co bylo provedeno první dílčí dodání, přestává původní doklad o přepravě, týkající se celého objemu cisterny určeného společně pro více míst dodání, jež mají být postupně zavezena, plnit svou zákonnou funkci.

[21] Ještě více podobný je podle stěžovatele případ řešený Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 31. 1. 2018, č. j. 3 Afs 257/2016 - 44. Dopravce načerpal do cisterny vybrané výrobky – minerální oleje a postupně je po částech stácel u jednotlivých odběratelů. S každým stočením se objem přepravovaných vybraných výrobků snížil a zbytek dál pokračoval v dopravě. Při kontrole v průběhu dopravy pak dopravce předložil dodací nákladní list vystavený na celé množství vybraných výrobků načerpaných do cisterny a jednotlivé stáčecí lístky. V okamžiku kontroly dopravované množství vybraných výrobků přesně odpovídalo původně načerpanému objemu zmenšenému o množství stočené u jednotlivých odběratelů. Samotné zůstatkové množství vybraných výrobků však nedoprovázel žádný doklad. Podle zmíněného rozsudku (viz jeho bod 21), „(j)akkoli lze tedy přisvědčit stěžovateli, že na základě dodacího listu a stáčecích lístků bylo možné ověřit aktuální množství vybraných výrobků v cisterně, je nepochybné, že dopravce při dopravě nedisponoval žádným dokladem, který by umožnil okamžitou kontrolu evidence přepravovaného množství vybraných výrobků a spotřební daně. Nepředložil-li tedy řidič tento doklad při kontrole dopravy, je zřejmé, že skutková podstata uvedená v § 42 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních byla naplněna a žalovaný byl oprávněn zboží zajistit.“

[22] K metodice, kterou celní správa vydala a podle níž by měli přepravci vybraných výrobků postupovat, stěžovatel uvedl, že nemá za to, že by svými požadavky překračovala meze zákona, spíše naopak, učinila jakési „ústupky“.

II. 2. Vyjádření žalobkyně ke kasační stížnosti

[23] Žalobkyně se ztotožnila s právním názorem krajského soudu.

[24] Nesouhlasí s názorem stěžovatele, že doklad o prodeji (č. B1500690), který prokazuje zdanění vybraných výrobků uvedených do volného daňového oběhu na území, stočením částečného množství zdaněných výrobků pozbývá na platnosti, je „zkonsumován“ a v dalším průběhu dopravy již není použitelný. Právě kvůli tomuto údajnému „zkonsumování“ požaduje stěžovatel vystavení předem více dokladů o dopravě podle § 5 odst. 4 zákona o spotřebních daních s tím, že budou odpovídat jednotlivým množstvím vybraných výrobků stáčeným na jednotlivých místech a budou vždy odpovídat aktuálnímu množství vybraných výrobků, které se nacházejí v dopravním prostředku. Tyto jednotlivé doklady by byly vystaveny předem dopravcem nebo by je vystavoval postupně řidič vozidla.

pokračování

[25] Podle žalobkyně jde o požadavek žalovaného nad rámec zákona, navíc je s ohledem na svou znalost podnikatelského prostředí při distribuci vybraných výrobků přesvědčena, že tento postup by nebyl transparentní a spíše by umožňoval daňové úniky.

[26] Dle žalobkyně dopravce zákonným dokladem o prodeji prokazuje zdanění vybraných výrobků uvedených do volného daňového oběhu na daňovém území České republiky. Jeho spotřebováním, zničením, nepředložením nemůže prokázat zdanění žádného množství vybraných výrobků, ať již stočených nebo zůstatku v cisterně. Pokud by dopravce vystavil podle požadavku žalovaného více dokladů o dopravě podle míst stáčení a následné dopravy do dalšího místa stočení, nebyl by schopen prokázat formální zákonné požadavky. Jednak se v průběhu dopravy mohou místa vykládky a stáčené množství podle plánu změnit situací v dopravě nezávislou na vůli dopravce nebo z jiných důvodů. Tím by při kontrole předložené doklady vykazovaly vady v porovnání se skutečností, tj. nesouhlasila by místa určení, množství dopravovaných vybraných výrobků a výše spotřební daně. Dále by na různých úsecích dopravy nebylo možné dodržet přesné množství vybraných výrobků uvedených předem na dokladu, neboť se podle teploty mění množství dopravovaných vybraných výrobků a při kontrole by množství nikdy neodpovídalo přesně údaji uvedenému na dokladu co do množství a z toho vypočtené spotřební daně. Tím by byla dána další záminka kontrolnímu orgánu k zajištění vybraných výrobků podle § 42 odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních. Dopravce by neměl žádnou obranu, neboť doklad by obsahoval nesprávný údaj. Na druhou stranu dopravce by měl také možnost manipulace s vybranými výrobky, neboť by již nebyl předkládán doklad prokazující zdanění vybraných výrobků uvedených do volného daňového oběhu, ale pouze doklad, který bude sice splňovat náležitosti požadované zákonem o spotřebních daních a taktéž bude odpovídat nad rámec toho požadavku kontrolního orgánu, ale údaje by byly uvedeny pouze podle množství v cisterně, včetně vypočtené spotřební daně, jaké bude dopravci vyhovovat, avšak bez historie původu.

[27] Obdobná situace by podle žalobkyně byla v případě druhé možnosti z požadavku žalovaného, tedy že by řidič cisterny po prvním stočení již nepoužil původní doklad prokazující zdanění vybraných výrobků uvedených do volného daňového oběhu, ale vytvářel by doklady vlastní a sám. Tím by mohl manipulovat s vybranými výrobky a tyto by se mohly stát nenávratně neidentifikovatelnými. Takto by mohl v kterémkoliv úseku přepravovat jakýkoliv vybraný výrobek (příp. i nezdaněný, kvalitativně upravený apod.) v jakémkoliv množství, ke kterému by si vytvořil doklad podle § 5 zákona o spotřebních daních, doplněný příslušnými doprovodnými listinami. Nebyly by také vyloučeny neúmyslné chyby řidiče při výpočtech spotřební daně a tím zneplatnění dokladu.

III. Důvody postoupení věci rozšířenému senátu

[28] Při předběžném posouzení věci dospěl druhý senát Nejvyššího správního soudu k závěru, že rozhodná právní otázka, konkrétně co vše lze považovat za řádný doklad o prodeji podle § 5 odst. 3 zákona o spotřebních daních či doklad o dopravě podle § 5 odst. 4 téhož zákona, má být posouzena jinak než v dřívějším rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 1. 2018, č. j. 3 Afs 257/2016 - 44.

[29] V této věci byly následující rozhodné skutkové okolnosti (viz body 16 a 17 zmíněného rozsudku): Z protokolu o zajištění vybraných výrobků ze dne 28. 1. 2015 (což bylo mezi stranami nesporné) vyplývalo, že dopravce v okamžiku kontroly na silnici při přepravě předložil tyto doklady:

- daňový doklad dle zákona o spotřebních daních - dodací nákladní list ze dne 28. 1. 2015, s údaji: čas stočení: 8:01 hodin na množství 5 572 l minerálního oleje obchodního označení TOL-EX při teplotě 15 °C, resp. 5 502 l při teplotě 0,2 °C (včetně atestu jakosti zboží k dodacímu nákladnímu listu). Tento doklad vystavil plátce daně ČEPRO, a.s. pro dopravce,
- plnicí lístek – dodací list ze dne 28. 1. 2015, čas stočení: 8:31 hodin, na zboží: topný olej extra lehký v množství 509 l při teplotě 15 °C, resp. 503 l při teplotě 0,1 °C, odběratel: PSJ Brno Dornych Plotní, s uvedením údaje o daňovém dokladu popsáném výše,
- plnicí lístek – dodací list ze dne 28. 1. 2015, čas stočení: 9:11 hodin, na zboží: topný olej extra lehký v množství 2 541 l při teplotě 15 °C, resp. 2 509 l při teplotě 0,0 °C, odběratel: Therm Business, s uvedením údaje o daňovém dokladu popsáném výše.

[30] Z těchto dokladů vyplývalo, že dodací nákladní list byl vystaven plátcem daně, společností ČEPRO, a. s., dne 28. 1. 2015 v 8:01 hod. pro stěžovatele jako odběratele na množství 5.572 litrů (při 15° C). Vlastní plnění minerálního oleje do vozidla dopravce proběhlo v čase od 7:45 do 8:01 hod. Podle plnicích (stáčecích) lístků bylo stočeno v čase od 8:25 do 8:31 hod. 509 litrů (při 15° C) u jednoho odběratele a v čase od 8:46 do 9:11 hod. 2.541 litrů (při 15° C) u druhého. S každým stočením se o to objem přepravovaného minerálního oleje snížil a dál pokračoval v dopravě. Z protokolu o místním šetření vyplývá, že celní správa při přecherpání ověřila, že v čase kontroly bylo dopravované množství 2.558 litrů (při 15° C), což odpovídá objemu stočení u jednotlivých odběratelů. Ve stáčecích lístcích je přitom identifikován jen odběratel, místo, čas a množství stočeného minerálního oleje, nelze z něj dovodit údaje o výši spotřební daně. Samotné zůstatkové množství minerálního oleje nedoprovázel žádný doklad.

[31] Za výše pospaných skutkových okolností shledal třetí senát, že popsané doklady ve svém celku nesplňují náležitosti „dokladu o dopravě“ ve smyslu § 5 odst. 4 věty druhé zákona o spotřebních daních. Uvedený odstavec praví:

(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, 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.*

pokračování

[32] Svou funkcí i svou strukturou a náležitostmi obdobný „doklad o prodeji“ je definován v § 5 odst. 3 zákona o spotřebních daních:

(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.*

[33] Třetí senát relevanci popsanych dokladů z hlediska splnění podmínek § 5 odst. 4 věty druhé zákona o spotřebních daních hodnotil takto (zdůraznění provedl nyní druhý senát):

„[20] Jak již bylo výše uvedeno, zbývající množství vybraných výrobků nedoprovázel vůbec žádný daňový doklad přesně splňující náležitosti podle ustanovení § 5 odst. 4 zákona o spotřebních daních. Stěžovateli lze jistě přisvědčit v tom, že chybějící skutečnosti bylo možno doplnit i jinými podklady, z nichž by splnění nezbytných podmínek alespoň v souhrnu vyplývalo (obdobně srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 10. 2009, č. j. 5 Afs 93/2008-94). To, jak lze chybějící skutečnosti dovodit z dokladů, které celním orgánům předložil při kontrole, či jak by je bylo možno dovodit z navržených důkazů, stěžovatel nijak konkrétně (ač byl dostatečně konfrontován se zjištěnými skutečnostmi) neuvedl ani v žalobě, ani v kasační stížnosti.

[21] Jakkoli lze tedy přisvědčit stěžovateli, že na základě dodacího listu a stáček lístků bylo možné ověřit aktuální množství vybraných výrobků v cisterně, je nepochybné, že dopravce při dopravě nedisponoval žádným dokladem, který by umožnil okamžitou kontrolu evidence přepravovaného množství vybraných výrobků a spotřební daně. Nepředložil-li tedy řidič tento doklad při kontrole dopravy, je zřejmé, že skutková podstata uvedená v § 42 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních byla naplněna a žalovaný byl oprávněn zboží zajistit. V této souvislosti Nejvyšší správní soud podotýká, že v řízení o zajištění vybraných výrobků navíc nelze dovodit ani přípustnost dodatečného předložení dokumentů prokazujících jejich zdanění v případě, kdy kontrolovaná osoba nemá v průběhu kontroly takový doklad k dispozici. Tímto způsobem totiž nelze zhojit porušení povinnosti dopravovat vybrané výrobky s příslušnými doklady, a to v jakémkoliv okamžiku přepravy (srov. kupř. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 9. 2016, č. j. 1 Afs 133/2016 - 32, a ze dne 27. 11. 2014, č. j. 10 Afs 148/2014 - 70).

[22] Všechny výše uvedené skutečnosti v souhrnu znamenají jednoznačný závěr, že vybrané výrobky byly dopravovány bez dokladu prokazujícího zdanění vybraných výrobků uvedeného v ustanovení § 5 zákona o spotřebních daních a tedy, že s vybranými výrobky nebylo nakládáno způsobem podle ustanovení § 42 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních. Tyto skutečnosti jsou poté rozhodnými pro naplnění skutkové podstaty propadnutí zajištěných vybraných výrobků podle ustanovení § 42d odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních. Tento následek podle rozsudku NSS ze dne 3. 3. 2010, č. j. 1 Afs 12/2010-107 znamená to, že 'stát zde trestá vlastníka předmětných výrobků podléhajících spotřební dani především za nedodržení evidenčních povinností specifikovaných v § 5, § 6 a dalších zákona o spotřebních daních'.“

[34] Ve všech relevantních skutkových souvislostech je věc nyní posuzovaná druhým senátem obdobná té, již se zabýval v citovaném rozsudku třetí senát.

[35] Druhý senát se ztotožňuje s názorem vyjádřeným krajským soudem, jenž je obsažen v rozsudku napadeném nyní kasační stížností. I druhý senát má za to, že doklad o původně do automobilové cisterny načerpaném celkovém množství minerálního oleje ve spojení s doklady o postupném odčerpání dílčích množství oleje u jednotlivých odběratelů splňují požadavky § 5 odst. 4 věty druhé zákona o spotřebních daních, jde-li o doklad o dopravě, či požadavky § 5 odst. 3 téhož zákona, jde-li o doklad o prodeji, pokud je z kombinace těchto dokladů (jsou-li samy o sobě věrohodné) ve spojení s jednoduchými početními úkony (odečtení postupně odčerpaných dílčích dodávek oleje od celkového množství původně načerpaného do automobilové cisterny; příp. vynásobení množství minerálního oleje sazbou příslušné spotřební daně) přesně a nepochybně patrné, jakým způsobem, kdy a ve vztahu ke komu bylo s jednotlivými dílčími dodávkami minerálního oleje nakládáno.

[36] Relevantní jsou i poukazy žalobkyně, že praxe, kterou po ní a jí obdobných subjektech nakládajících s minerálními oleji vyžaduje stěžovatel, by nevedla ke zvýšení skutkové a právní jistoty o tom, že s přepravovanými minerálními oleji není manipulováno tak, že by hrozilo neodvedení spotřební daně či DPH. Podle druhého senátu by vskutku znamenalo to, že by se předem vystavilo tolik jednotlivých dokladů o přepravě či o prodeji, kolik je jednotlivých dílčích odběratelů, daleko větší vzdálení se tomu, co se při uskutečnění dodávky skutečně odehraje, než to, když se jednotlivá dílčí dodávaná množství popíší pomocí „odčítání“ jednotlivých dílčích čerpání od celkového množství minerálního oleje načerpaného do automobilové cisterny před zahájením rozvozu. I druhá alternativa požadovaná stěžovatelem v jeho metodických materiálech, tedy vystavování jednotlivých dokladů v reálném čase při uskutečnění jednotlivých dílčích dodávek, nepřináší ve skutečnosti žádnou další vyšší míru skutkové a právní jistoty než žalobkyní provozovaná praxe.

[37] Druhý senát souhlasí s krajským soudem v tom, že minerální oleje jako látka za běžných teplot tekutá, určená svou chemickou strukturou, v podstatě stejnorodá, a tedy zastupitelná jsou něčím, co nelze jednoduše označit jakousi formální „mašličkou“ v podobě příslušného dokladu, je-li v jedné větší automobilové cisterně minerální olej určený pro několik jednotlivých odběratelů současně a mění-li se skutečný objem dodávané látky podle změn vnější teploty (avšak mění se předvídatelně v závislosti na teplotě, přičemž změna objemu je pomocí měřidel při čerpání plně kontrolovatelná). V takovém případě naopak je metoda, kterou používá žalobce, tedy „vydělení“ jednotlivé dílčí dodávky jejím odčerpáním z automobilové cisterny v souladu s rozvazovým plánem a zaznamenání tohoto „vydělení“ měřidlem a údajem o tom, kdy a co bylo změřeno, nejvěrohodnějším dostupným způsobem, jak v reálném čase a spolehlivě dokumentovat nakládání s minerálními oleji.

[38] Stranou ponechává druhý senát otázku relevance metodického pokynu, protože zde – aspoň *prima facie* – nespátřuje rozpor mezi svým právním názorem a právním názorem třetího senátu. Toliko pro dokreslení proto druhý senát uvádí, že podle jeho názoru metodický pokyn nemůže uložit jednotlivci více povinností, než jaké jasně plynou ze zákona. Je-li doklad v zákoně definován výčtem náležitostí, pak ke splnění podmínek zákona postačí, že ten, kdo je povinen doklad mít, bude v rozhodnou dobu disponovat jakýmkoli běžně čitelným nosičem informací (typicky listinou či souborem listin), jenž bude příslušné

pokračování

náležitosti obsahovat. Metodický pokyn nemůže prostor jednotlivce, jak zákonné požadavky naplnit, oproti tomu, co plyne z takto provedené zákonné definice dokladu, zúžit.

IV. Závěr

[39] Závěr, že právní názor vyslovený krajským soudem je správný, však druhý senát nemůže vyslovit sám, neboť tomu brání, že třetí senát již ve shora zmíněném rozsudku vyslovil ke stejné právní otázce za obdobných skutkových okolností právní názor odlišný. Podle § 17 odst. 1 s. ř. s. totiž, *(d)ospěl-li senát Nejvyššího správního soudu při svém rozhodování k právnímu názoru, který je odlišný od právního názoru již vyjádřeného v rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, postoupí věc k rozhodnutí rozšířenému senátu. Při postoupení svůj odlišný právní názor zdůvodní.*

[40] Proto druhý senát věc předkládá rozšířenému senátu.

P o u č e n í: Proti tomuto usnesení **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

Rozšířený senát bude ve věci rozhodovat ve složení: JUDr. Josef Baxa, JUDr. Filip Dienstbier, JUDr. Zdeněk Kühn, JUDr. Petr Mikeš, JUDr. Barbara Pořízková, Mgr. Aleš Roztočil a JUDr. Karel Šimka.

Účastníci mohou namítnout podjatost těchto soudců (§ 8 odst. 1 s. ř. s.) do jednoho týdne od doručení tohoto usnesení.

V téže lhůtě mohou účastníci podat svá vyjádření k právní otázce předkládané rozšířenému senátu.

V Brně dne 2. září 2019

JUDr. Karel Šimka
předseda senátu