



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Ondřeje Mrákoty, soudkyně Michaely Bejčkové a soudce Zdeňka Kühna v právní věci žalobkyně: **AGRODIESEL HANÁ, a. s.**, se sídlem Wellnerova 301/20, Olomouc, zastoupené Mgr. Ing. Petrem Konečným, advokátem se sídlem Na Střelnici 1212/39, Olomouc – Nová Ulice, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, Praha 4, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 12. 2015, čj. 50596-2/2015-900000-304.4, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě – pobočky v Olomouci ze dne 29. 3. 2018, čj. 65 Af 19/2016-47,

t a k t o :

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

Odůvodnění:

I. Rozhodnutí správních orgánů a rozsudek krajského soudu

[1] Dopravce Rothbury, s. r. o., převážel dne 18. 12. 2014 cisternu minerálního oleje (konkrétně motorové nafty) a byl podroben kontrole dopravy vybraných výrobků podle § 42 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních. Při kontrole předložil řidič především

- doklad o dopravě (doklad 1), který vystavila dne 17. 12. 2014 společnost FAU, s. r. o., pro společnost Gbagbos system, a. s., jako nabyvatelku; podle něj mělo být dopravováno 33 304 l motorové nafty, jejíž vlastníci se měla stát žalobkyně (byla uvedena v kolonce *místo určení*).

Řidič uvedl, že v průběhu přepravy rozvážel naftu na jednotlivá místa vykládky podle instrukcí žalobkyně. K tomu předložil

- doklad ze dne 17. 12. 2014 (doklad 2) o prodeji 4010 l nafty kupujícímu ZUR Jezernice;
- doklad ze dne 18. 12. 2014 (doklad 3) o prodeji 5040 l nafty kupující Zemědělská společnost Košatka, spol. s r. o.;
- doklad ze dne 18. 12. 2014 (doklad 4) o prodeji 5040 l nafty kupujícímu ZD Javorník, a. s.

[2] Celní úřad při kontrole zjistil, že ve vozidle se fakticky nachází motorová nafta v množství 19 129 l při teplotě 15 °C [*pozn. soudu: 33 304 – 4010 – 5040 – 5040 = 19 214, je však třeba brát v úvahu změny objemu nafty v závislosti na teplotě*]. Tuto naftu celní úřad zajistil rozhodnutím ze dne 19. 12. 2014 a následně dne 24. 6. 2015 rozhodl, že nafta propadá státu [podle § 42 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních]: nebyla totiž dopravována s dokladem prokazujícím zdanění vybraných výrobků podle § 5 zákona o spotřebních daních.

[3] Žalovaný zamítl odvolání žalobkyně proti tomuto rozhodnutí dne 28. 12. 2015. Vyjádřil se i k

- daňovému dokladu ze dne 18. 12. 2014, který vystavila společnost Gbagbos system pro žalobkyni jako odběratelku (doklad 5) a který žalobkyně předložila při místním šetření dne 18. 12. 2014 (po proběhlé kontrole).

Tento doklad nedoprovázel zboží při přepravě a jeho pozdějším předložení nemohla žalobkyně podle žalovaného splnit svou evidenční povinnost k přepravované naftě.

[4] Žalobkyně neuspěla ani u krajského soudu, který rozsudkem ze dne 29. 3. 2018 zamítl žalobu proti rozhodnutí žalovaného. Ve shodě se správními orgány uvedl, že při přepravě vybraných výrobků a nakládání s nimi je třeba důsledně trvat na řádném plnění evidenční povinnosti – tj. na tom, aby výrobky doprovázel správný typ dokladu podle § 5 zákona o spotřebních daních. Krajský soud zdůraznil, že mezi dokladem 1 na straně jedné a doklady 2, 3 a 4 na straně druhé chybí jakékoli propojení; není tedy jednoznačné, že nafta stočená na jednotlivých místech během přepravy je naftou uvedenou na dokladu 1.

II. Kasační stížnost žalobkyně a vyjádření žalovaného

II.A Kasační stížnost

[5] Žalobkyně (stěžovatelka) nadále nesouhlasí s tím, že vybrané výrobky musejí být v každém okamžiku přepravy doprovázeny dokladem s uvedením přesného množství vybraných výrobků. Chápe, že zákon stanoví striktní požadavky na jednotlivé doklady – to ale jen proto, aby byla vždy možná jednoznačná identifikace vybraných výrobků a bylo prokázáno jejich zdanění, což v tomto případě bylo splněno. Zákon výslovně neřeší situaci, kdy má řidič cisterny k dispozici jediný doklad o prodeji znějící na celkový nakoupený objem vybraných výrobků a postupně stáčí část objemu u různých odběratelů.

[6] Stěžovatelka je přesvědčena, že v dané situaci (nafta byla přepravována v krátkém čase a na kratší vzdálenosti) bylo možno prokázat splnění evidenční povinnosti více doklady v jejich vzájemné spojitosti. Doklad 1 i podle správních orgánů splňoval náležitosti dokladu o dopravě podle § 5 odst. 4 zákona o spotřebních daních; na závadu byl jen rozdíl v množství nafty. To ale nemůže znamenat, že doklad o dopravě chybí úplně, a že tedy vůbec není splněna evidenční povinnost žalobkyně ve vztahu k přepravovaným vybraným výrobkům. Řidič totiž předložil i doklady 2, 3 a 4, tedy doklady o prodeji, včetně souvisejících dodacích listů, které opět i podle žalovaného splňují náležitosti dokladu o prodeji podle § 5 odst. 3 zákona o spotřebních daních. Jednotlivá místa určení sice řidič dopsal do dokladu o dopravě ručně, to by však nemělo vadit, protože zákon předepisuje obsahové náležitosti, nikoli formu.

[7] Není tedy pravda, že nafta byla přepravována bez dokladu uvedeného v § 5 zákona o spotřebních daních – naopak byla přepravována s několika doklady odpovídajícími aktuální obchodní operaci. Pokud žalovaný přesto trval na přísně formálním pojetí, měl zřejmě celou situaci posuzovat podle § 42 odst. 1 písm. c) zákona (*údaje uvedené na dokladu jsou nesprávné nebo nepravdivé*), nikoli podle § 42 odst. 1 písm. b) (*vybrané výrobky jsou dopravovány bez dokladu uvedeného v § 5*).

II.B Vyjádření

[8] Žalovaný setrval na tom, že doklad o prodeji prokazuje splnění evidenční povinnosti jen při dopravě celkového nakoupeného objemu vybraných výrobků. Pokud se však množství vybraných výrobků na dokladu a v cisterně neshoduje, nelze tyto dva údaje ztotožnit. Byla-li část obsahu cisterny stočena a doprava dále pokračuje, je třeba pro navazující dopravu vystavit nový aktuální doklad podle § 5 zákona o spotřebních daních.

III. Otázka řešená rozšířeným senátem v podobné věci

[9] Řízení o kasační stížnosti v této věci bylo přerušeno usnesením ze dne 3. 12. 2019 poté, co NSS zjistil, že před rozšířeným senátem probíhá řízení pod sp. zn. 2 Afs 47/2018. Druhý senát předložil věc do rozšířeného senátu, protože se chtěl odchýlit od dosavadního názoru NSS (vyjádřeného v rozsudku ve věci 3 Afs 257/2016) na otázku, 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. Rozšířený senát však vrátil věc druhému senátu svým usnesením ze dne 6. 6. 2020, aniž se vyjádřil ke sporné otázce. Zjistil totiž, že druhý senát dosud nezvážil, zda ve věci neměla být užita novější úprava § 42c zákona o spotřebních daních, která byla účinná již v době rozhodování žalovaného (od 1. 1. 2016) a která by mohla být pro žalobkyni výhodnější. Druhý senát nato rozsudkem ze dne 6. 8. 2020, čj. 2 Afs 47/2018-68, zrušil napadený rozsudek krajského soudu (*ve věci 31 Af 31/2016, již se dovolávala stěžovatelka*) i rozhodnutí žalovaného. Žalovanému uložil, aby v novém řízení posoudil, zda na věc dopadá právní úprava účinná od ledna 2016.

IV. Další vyjádření stran

[10] NSS rozhodl o tom, že v řízení se pokračuje, a vyzval strany, aby se vyjádřily k úvahám rozšířeného senátu i k důsledkům, které z nich mohou plynout.

[11] Žalovaný zdůraznil, že ani nová právní úprava by nepřinesla pro stěžovatelku příznivější výsledek: i podle ní by šlo o dopravu bez řádného průvodního dokladu, nikoliv s dokladem obsahujícím nesprávné nebo nepravdivé údaje. Doklad 1 totiž nebyl vystaven na stěžovatelku, ale plynulo z něj, že společnost FAU jako plátce daně prodala 33 304 l nafty společnosti Gbagbos system. Z dokladu 1 není jasné, kdo byl plátcem daně ze zajištěné nafty (tj. ze zbytku, který v cisterně zůstal po několikerém odčerpání). Nebylo proto možné prověřit zdanění u plátce daně, což je předpoklad postupu podle § 42c odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních. Stěžovatelka sice dodatečně předložila doklad 5 (podle nějž nakoupila naftu právě od společnosti Gbagbos system), tím však nemohla zpětně ztotožnit množství nafty, které bylo zjištěno při kontrole. Podstatné je, že při kontrole tento doklad předložen nebyl.

[12] Stěžovatelka předložila soudu výpis z účtu, z nějž je zřejmé, že uhradila částku fakturovanou jí daňovým dokladem 5, a několik dalších dokladů vztahujících se k přepravované naftě. Zopakovala, že nafta byla prokazatelně zdaněna, dopravce byl vybaven řádným dokladem podle § 5 odst. 4 zákona o spotřebních daních a nafta byla stáčena na logické trase mezi místem nakládky a místem konečného dodání. Nevznikla žádná škoda a daň nebyla zkrácena, propadnutí nafty je proto nepřiměřené.

V. Právní hodnocení

[13] Kasační stížnost není důvodná.

[14] NSS dospěl k závěru, že v této věci není (na rozdíl od věci řešené rozsudkem druhého senátu čj. 2 Afs 47/2018-68) důvod pro rušící výrok, který byl založen na změně právní úpravy zákona o spotřebních daních (konkrétně jeho § 42c) s účinností od ledna 2016. Současně se NSS v této věci nepřiklonil ani k mírnějšímu náhledu na náležitosti dokladů podle § 5 zákona o spotřebních daních, který druhý senát zaujal ve své předkládací zprávě. Nyní rozhodující desátý senát se naopak přidržel dosavadní judikatury.

V.A Nová úprava zákona o spotřebních daních účinná od ledna 2016

[15] Nynější věc se liší od věci druhého senátu už v tom, kdy bylo vydáno rozhodnutí žalovaného. Ve věci druhého senátu se tak stalo dne 4. 4. 2016, tj. více než tři měsíce po účinnosti nové právní úpravy § 42c zákona o spotřebních daních. V nynější věci rozhodl žalovaný dne 28. 12. 2015, tj. tři dny před nabytím účinnosti nové právní úpravy.

[16] Rozšířený senát poukázal na to, že předchozí znění zákona o spotřebních daních (účinné do konce roku 2015) fakticky nerozlišovalo mezi podmínkami pro zajištění vybraných výrobků a pro jejich propadnutí (zabrání). Uvolnit zajištěné vybrané výrobky bylo možné jen tehdy, pokud by se v navazujícím řízení ukázalo, že původní postup správce daně při zajištění byl nesprávný, neboť již v době zajištění bylo zboží dopravováno s řádnými doklady. Novela č. 315/2015 Sb. účinná od 1. 1. 2016 však změnila mj. § 42c odst. 1 zákona o spotřebních daních, jehož písm. b) nově zní:

Správce daně rozhodne o uvolnění zajištěných vybraných výrobků, pokud vybrané výrobky, které byly dopravovány s dokladem podle § 42 odst. 1 obsahujícím nesprávné nebo nepravdivé údaje, byly zdaněny nebo byly nabyty oprávněně bez daně.

Podle rozšířeného senátu se tak významně rozšířil okruh situací, v nichž musejí být zajištěné vybrané výrobky uvolněny, i když byly dopravovány s vadnými doklady. Rozšířený senát citoval i důvodovou zprávu, která vysvětlovala vznik nesprávných údajů v dokladech třeba právě tím, že zboží je po cestě postupně odkládáno a daň je třeba vyčíslit vždy znovu.

[17] Žalovaný ve věci druhého senátu, ačkoli rozhodoval za účinnosti nové úpravy, se však nijak nevyjádřil k tomu, zda se novelizace mohla nějak projevit v jeho právním hodnocení, naopak v odůvodnění svého rozhodnutí citoval jen úpravu účinnou do konce roku 2015. Ani krajský soud, který jeho rozhodnutí přezkoumával, se k této otázce nevyslovil. Soud přitom vždy musí zkoumat, zda na věc skutečně dopadá použitý právní předpis (resp. jeho konkrétní ustanovení). Byla-li použita ustanovení, která na věc nedopadají, zruší soud přezkoumávané rozhodnutí správního orgánu, mohla-li tato chyba mít za následek nesprávné posouzení skutkových či právních otázek obsažených v námitkách (srov. k tomu usnesení rozšířeného senátu ze dne 28. 7. 2009, čj. 8 Afs 51/2007-87, č. 1926/2009 Sb. NSS, *NATO HQ*).

[18] K tomu rozšířený senát dodal, že propadnutí vybraných výrobků je navíc sankcí, na kterou se vztahují základní zásady správního trestání, a tedy i čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod. Touto zásadou, podle níž se při trestání pachatele užije pozdějšího zákona, pokud je to pro pachatele příznivější, se musí řídit i správní soud prvního stupně navzdory tomu, že pozdější příznivější zákon se stal účinným až po právní moci rozhodnutí žalovaného (srov. usnesení rozšířeného senátu č. 3528/2017 Sb. NSS).

[19] Druhý senát vyhodnotil věc tak, že žalovaný pochybil, protože se nezabýval novou úpravou, která byla účinná již v době jeho rozhodování. (Ostatně o tom, že žalovaný novou úpravu zřejmě přehlédl, svědčily i citace z rozhodnutí žalovaného, které do svého rozhodnutí zahrnul rozšířený senát.) Krajský soud se pak k tomuto pochybení nijak nevyjádřil.

[20] Desátý senát zvažoval, zda se v nynější věci může projevit druhý ze závěrů, k nimž rozšířený senát dospěl – tj. zda má být zrušen rozsudek krajského soudu, který se nezaměřil na trestní charakter propadnutí dopravované nafty, a nesrovnával proto výslovně starou a novou právní úpravu. Podle desátého senátu rozsudek v tomto bodě ob stojí, i když je třeba jej v některých úvahách korigovat.

[21] Stěžovatelka už v žalobě poukazovala na to, že § 42c zákona o spotřebních daních je po novele výhodnější; stěžovatelka se tak ocitla v horším postavení už proto, že žalovaný rozhodl velmi krátce před účinností novely. Krajský soud v bodě 21 rozsudku sice obecně uznal, že škodlivé jednání má být trestáno podle takové normy, která je pro trestaného nejvýhodnější. Současně ale uvedl, že stěžovatelka se dovolává právní normy účinné až po vydání rozhodnutí žalovaného, a její námitka proto nemůže být důvodná.

[22] Tato úvaha krajského soudu není správná. Výše citované usnesení rozšířeného senátu (č. 3528/2017 Sb. NSS) je založeno právě na tom, že příznivější právní normou ve smyslu čl. 40 odst. 6 Listiny může být i norma, která se stane účinnou kdykoli během řízení o správní žalobě (tj. až po vydání rozhodnutí žalovaného).

[23] Podstatné pro věc však je, že obě strany komentovaly nový § 42c zákona o spotřebních daních již od počátku řízení o žalobě – a krajský soud se tak, i když v bodě 21 rozsudku neargumentoval správně, k této otázce dostatečně vyjádřil na jiných místech svého rozsudku (zejména v bodech 17–19). Stěžovatelka v žalobě tvrdila, že její jednání mohlo být kvalifikováno nanejvýš jako doprava s doklady obsahujícími nesprávné nebo nepravdivé údaje, kdežto žalovaný trval na tom, že šlo o dopravu bez dokladů podle § 5 zákona o spotřebních daních. Krajský soud ve svém výkladu uvedl – ve shodě se žalovaným – že řidič kontrolovaného vozidla při sobě neměl v době kontroly *žádný* doklad, kterým by žalobkyně mohla splnit svou evidenční povinnost vůči 19 129 litrům přepravované motorové nafty. Doklad 1 převáděl vlastnictví ze společnosti FAU na společnost Gbagbos systém (nikoli na stěžovatelku); doklady o jednotlivých stáčeních (doklady 2, 3, 4) pak postrádaly vazbu i na doklad 1.

[24] I když se tedy krajský soud výslovně nevěnoval tomu, jaký vztah má nový § 42c odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních k jednotlivým skutkovým podstatám obsaženým v § 42 odst. 1 tohoto zákona, jeho argumentace zřetelně mířila k § 42 odst. 1 písm. b) (doprava bez dokladu), který použil při svém rozhodování žalovaný. Naopak tu ani podle krajského soudu nešlo o dopravu s doklady obsahujícími nesprávné nebo nepravdivé údaje – přitom jediné k této skutkové podstatě [§ 42 odst. 1 písm. c)] se vztahuje nová úprava § 42c odst. 1 písm. b).

[25] V nynější věci by tak postrádalo smysl rušit rozsudek krajského soudu jen proto, že krajský soud výslovně nesrovnával starší a novou právní úpravu § 42c odst. 1 zákona o spotřebních daních. Názor krajského soudu na to, zda se ve věci vůbec může užít nový § 42c odst. 1 písm. b), lze totiž z jeho rozsudku dobře vyvodit (nové ustanovení se podle něj užít nemůže, protože už podle svého textu nedopadá na dopravu bez dokladu, jíž se stěžovatelka dopustila). Na rozdíl od věci druhého senátu, v níž se k této otázce měl vyjádřit už žalovaný, neudělal to a krajský soud to ponechal bez povšimnutí, zde NSS nevidí vadu, pro niž by rozsudek krajského soudu nemohl obstát. Vadná je úvaha v bodě 21 napadeného rozsudku, ale tu uvedl NSS na pravou míru. Co do podstaty sporné otázky [použitelnosti nového § 42c odst. 1 písm. b)] je však názor krajského soudu jasný.

V.B Formální požadavky zákona a doklady předložené při přepravě

[26] Podle § 5 zákona o spotřebních daních se zdanění vybraných výrobků spotřební daní prokazuje daňovým dokladem, dokladem o prodeji či dokladem o dopravě. Daňový doklad (§ 5 odst. 2) vydává plátce daně nabyvateli (nebo jeho dopravci) při uvedení vybraných výrobků do volného daňového oběhu. Doklad o prodeji (§ 5 odst. 3) vydává prodávající při prodeji. Doklad o dopravě (§ 5 odst. 4) se vystaví tehdy, pokud se vybrané výrobky již uvedené do volného daňového oběhu vydají pro dopravu, ale nejde o žádnou ze situací v odstavcích 2 či 3.

[27] Stěžovatelka připomněla, že i podle správních orgánů splňovaly doklady předložené řidičem náležitosti dokladů podle § 5 zákona o spotřebních daních. To je obecně pravda, současně ale žalovaný uvedl, že logicky by prvním dokladem v pořadí měl být daňový doklad podle § 5 odst. 2 (společnost FAU uváděla jako první naftu do volného daňového oběhu), a nikoli doklad o dopravě (jak byl doklad 1 nazván a jehož náležitosti opravdu splňoval). Žalovaný také přiznal tomuto dokladu jiné účinky, než jaké v něm chtěla spatřovat stěžovatelka: souhlasil s tím, že by šlo o řádný doklad jen v případě, že by dopravce přepravil veškerou naftu načerpanou od společnosti FAU do místa určení uvedeného na dokladu (tj. do stěžovatelčina sídla). Stejně tak jednotlivé stáčecí lístky (doklady o prodeji 2–4) osvědčovaly pouze to, že stěžovatelka splnila svou evidenční povinnost při prodeji, ale samy o sobě nemohly sloužit jako doklad toho, že stěžovatelka splnila svou evidenční povinnost i ve vztahu k množství nafty zbylému v cisterně.

[28] NSS opakuje, 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 NSS ze dne 20. 8. 2009, čj. 1 Afs 81/2009-68). Stěžovatelka tvrdí, že řádná evidence a kontrola vybraných výrobků nemohly být jejím postupem (kombinací dokladů) nijak podstatně narušeny. S tím ale nelze souhlasit: stěžovatelka navzdory přísným požadavkům zákona zvolila dost neformální přístup, který je pohledem obchodníka možná logický, ale pro kontrolní orgány nemusí být dostatečný. Riziko, že dostatečný nebude, přitom na sebe stěžovatelka vzala vědomě, ačkoli se mohla zařídit i jinak.

[29] I důvodová zpráva k zákonu č. 315/2015 Sb. (novelizujícímu § 42c zákona o spotřebních daních) se ve svých úvahách, které se vztahují k rozšíření možnosti uvolnit zajištěné vybrané výrobky (tedy ke zmírnění požadavků na osoby nakládající s vybranými výrobky), zmiňuje o tom, 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. To ale stěžovatelka neudělala: na stáčecích lístcích je jen objem *prodané* nafty a daň odpovídající tomuto objemu (a není tu jiný doklad vypovídající o objemu zbylé nafty a jemu odpovídající dani). Kupující jistě nic víc nepotřebuje, zde je ale řeč o evidenční povinnosti stěžovatelky.

[30] Podobně vydávala stáčecí lístky i účastnice ve věci druhého senátu (2 Afs 47/2018). Skutkové okolnosti v nynější věci ale staví stěžovatelku do ještě povážlivějšího postavení. Ve věci druhého senátu dopravce stočil naftu u dodavatele pro účastnici (to dokládal dodací list vystavený na účastnici), která pak po cestě stáčela u svých zákazníků a těm vydávala doklady. V nynější věci však bylo na původním dokladu jako místo určení uvedeno Agrodiesel (stěžovatelka), ale doklad od FAU zněl na jiného nabyvatele (Gbagbos system). Fakturu, jíž Gbagbos prodal naftu stěžovateli, doložila stěžovatelka až později, nikoli při přepravě. Při kontrole tak sice bylo možné pouhým odečítáním dílčích odčerpání zjistit, proč je nyní nafty méně než na začátku (stejně jako ve věci druhého senátu), jinak však byly doklady neuspokojivé (doprovce disponoval jménem stěžovatelky s naftou, ale nemohl ani doložit, že stěžovatelka k tomu byla už během přepravy oprávněna). Ani výše

zmíněná logika obchodnického pohledu nemůže zhojit nedostatek spočívající v tom, že řidič u sebe neměl doklad 5, který svědčil o stěžovatelčině vlastnickém právu k celkovému množství nafty načerpanému u FAU, a tedy také o možnosti s naftou disponovat i po cestě.

[31] Na rozdíl od věci druhého senátu nebylo v nynější věci možné najít žádné další okolnosti, které by ve svém souhrnu případně mohly převážet ve stěžovatelčin prospěch. Nebyl předložen žádný rozvozový plán (řidič jen ručně dopsal jednotlivé zákazníky *ex post* do dokladu 1); nebyla tu objednávka přepravy, z níž by byl zřejmý aspoň záměr dopravovat a stáčet naftu na předem vytyčené trase; stáčecí lístky (doklady 2–4) jsou sice místně a časově logické a je na nich SPZ tahače i cisterny, ale chybí tu formální odkaz na číslo daňového dokladu 1 (opět na rozdíl od věci druhého senátu). Stěžovatelka se v této věci rozhodla pro krajně neformální postup: nevybavila řidiče z dopravní společnosti ani fakturou, kterou pro ni vystavila společnost Gbagbos system, ani dalšími obvyklými listinami, jaké byly právě popsány, a jen formou SMS mu operativně sdělovala, kam má zajet a kolik nafty tam má stočit.

[32] Takovou neformálnost neschvaluje ani jinak vstřícný rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 9. 1. 2018, čj. 31 Af 31/2016-111 (*nyní zrušený rozsudkem druhého senátu označeným výše v bodě [9]*), jehož se stěžovatelka dovolává. Doklad o prodeji druhově určeného zboží sice není podle krajského soudu „zkonzumován“ první změnou objemu vybraných výrobků v cisterně, přesto však může být při doplnění o další podklady považován za řádný doklad o prodeji části tohoto zboží jen tehdy, pokud lze vybrané výrobky s jeho pomocí jednoznačně ztotožnit. Stěžovatelka je přesvědčena, že její skutková verze je logická, a že proto jí měla být zajištěná nafta uvolněna. NSS však upozorňuje na to, že při nakládání s vybranými výrobky musí dopravce, vlastník nebo prodejce nejen nabídnout kontrolnímu orgánu „materiálně“ uvěřitelný souhrn skutkových dějů, ale také projevít snahu o to, aby pokud možno vyhověl formálním požadavkům zákona. Správní orgány v této věci ani nepodezíraly stěžovatelku z toho, že by svým postupem chtěla pro sebe dosáhnout nějakého nezákonné výhody; faktem však zůstává, že stěžovatelka si počínala příliš neformálně, i když to nebylo nevyhnutelné.

[33] Ve shodě se závěry části V.A soud opakuje, že zde nešlo o dopravu založenou na dokladech s nesprávnými nebo nepravdivými údaji, ale o dopravu bez řádného dokladu: ani při méně formálním přístupu se nebylo možno obejít bez dokladu 5. Stěžovatelka neupřesnila, které konkrétní údaje v dokladech byly podle ní nesprávné nebo nepravdivé. Podle soudu byly údaje ve všech předložených dokladech správné (FAU prodala naftu společnosti Gbagbos system a určité objemy byly postupně prodány různým kupujícím v množství, které je tu uvedeno), jen tyto doklady formálně správně nezachycovaly stěžovatelčin právní titul ke zbytku nafty v cisterně.

[34] Je tedy pravda, že pokud v dokladu podle § 5 zákona o spotřebních daních chybějí některé náležitosti stanovené zákonem, nebo jsou některé údaje na dokladu uvedeny chybně, není vyloučeno, aby byly tyto nedostatky zhojeny za pomoci jiných důkazů prokazujících zdanění vybraného výrobku (tak již rozsudek NSS ze dne 15. 10. 2009, čj. 5 Afs 93/2008-94, č. 2225/2011 Sb. NSS). Aby ale stěžovatelka vůbec mohla využít možnosti prokazovat až následně zdanění přepravované nafty, muselo by její jednání odpovídat jiné

skutkové podstatě, což už je rozebráno výše (body [23]–[25]). Chybějící doklady nemohou být s úspěchem předkládány až po skončení přepravy (rozsudek NSS ze dne 27. 11. 2014, čj. 10 Afs 148/2014-70). Na okraj: stěžovatelka upozornila v kasačním řízení i na dodací list dopravce pro společnost Čepro Střelice ze dne 19. 12. 2014. Tahač i cisterna ale byly zajištěny již 18. 12. 2014 odpoledne; není proto jasné, jak mohlo být o den později stočeno. Pro otázku řešenou v této věci to však význam nemá.

VI. Závěr a náklady řízení

[35] Stěžovatelčiny námitky nebyly důvodné, NSS proto kasační stížnost zamítl.

[36] Stěžovatelka neměla v tomto soudním řízení ve věci úspěch, a nemá tedy právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovanému pak nevznikly náklady, které by se vymykaly z jeho běžné činnosti.

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

V Brně dne 9. prosince 2020

Ondřej Mrákota
předseda senátu