



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudců Mgr. Aleše Roztočila a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobkyně: **AUTO GAMES PLUS, a.s.**, IČ 26956501, se sídlem Za Olšávkou 365, Uherské Hradiště, zast. Mgr. Michalem Varmužou, advokátem, se sídlem Kozinova 21/2, Šumperk, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, Praha 4, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 6. 2017, č. j. 31268-2/2017-900000-304.4, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 20. 11. 2019, č. j. 30 Af 78/2017 - 81,

t a k t o :

- I. V řízení o kasační stížnosti **se pokračuje.**
- II. Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 20. 11. 2019, č. j. 30 Af 78/2017 - 81, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

### Odůvodnění:

#### I. Shrnutí předcházejícího řízení

[1] Rozhodnutím Celního úřadu pro Zlínský kraj ze dne 3. 3. 2017, č. j. 1955-2/2017-640000-12, bylo podle § 42d odst. 1 písm. a) zákona č. 353/2003 Sb. o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o spotřebních daních“), rozhodnuto o propadnutí vybraných výrobků, a to tabákových výrobků - cigaret v celkovém množství 133.800 ks, jež byly zajištěny rozhodnutím téhož celního úřadu ze dne 30. 11. 2017, č. j. 64747-3/2016-640000-62, a jejichž vlastníci je žalobkyně, neboť bylo prokázáno, že vybrané výrobky byly dopravovány dne 28. 11. 2016 vozidlem tovární značky Volkswagen CADDY, r. z. X, v obci Uherské Hradiště - Sady, ulice Za Olšávkou, způsobem uvedeným v ustanovení § 42 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních, tedy bez dokladu prokazujícího jejich zdanění podle § 5 téhož zákona.

[2] Žalovaný rozhodnutím ze dne 9. 6. 2017, č. j. 31268-2/2017-900000-304.4, podle § 116 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009, daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, uvedené rozhodnutí celního úřadu o propadnutí vybraných výrobků změnil v části týkající se nesprávného označení rozhodnutí o jejich zajištění, jež bylo pod č. j. 64747-3/2016-640000-62 ve skutečnosti vydáno dne 30. 11. 2016. V ostatním zůstalo odvoláním napadené rozhodnutí beze změn.

[3] V odůvodnění rozhodnutí o odvolání žalovaný uvedl, že přeprava cigaret byla uskutečněna bez perfektního dokladu o dopravě s náležitostmi podle § 5 odst. 4 ve spojení s § 106 zákona o spotřebních daních, v němž by bylo uvedeno množství vybraných výrobků nacházejících se v dopravním prostředku a konkrétní místo, kam byly dopravovány. Fakturu a dvě karty plnění prodejních automatů, jimiž žalobkyně v rámci kontroly prokazovala nákup vybraných výrobků, přitom nelze považovat za listiny prokazující zdanění cigaret zákonem požadovaným způsobem. Tuto skutečnost žalobkyně nedoložila ani skladovým výdajovým dokladem pro přepravu zboží za účelem doplnění prodejních automatů, neboť tento doklad nebyl předložen řidičem dopravního prostředku v rámci kontroly. Zaplacení spotřební daně za propadlé vybrané výrobky nebylo pro posouzení věci významné, a proto byly v rámci odvolacího řízení zamítnuty důkazní návrhy žalobkyně směřující k prokázání takové úhrady. Existence tabákových nálepek nemůže prokázat zdanění vybraných výrobků, neboť se nejedná o doklad ve smyslu § 5 zákona o spotřebních daních.

[4] Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 20. 11. 2019, č. j. 30 Af 78/2017 - 81, uvedené rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[5] V odůvodnění tohoto rozsudku krajský soud považoval za nesporné, že v projednávané věci byly cigarety ve vlastnictví žalobkyně přepravovány na území České republiky kvůli doplňování jejich cigaretových automatů. Povinností celního orgánu bylo uvedené cigarety zajistit v případě zjištění, že jsou dopravovány bez dokladu předpokládaného zákonem o spotřebních daních. Krajský soud se však neztotožnil s názorem žalovaného o bezvýznamnosti označení přepravovaných cigaret tabákovými nálepkami (kolky). Na podporu svého názoru odkázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 10. 2009, č. j. 5 Afs 93/2008 - 94, a ze dne 6. 12. 2018, č. j. 9 Afs 367/2018 - 35, z nichž vyplývá, že pokud na dokladu o dopravě chybí některé zákonem stanovené náležitosti, nebo jsou některé údaje na tomto dokladu uvedeny chybně, není vyloučeno, aby byly tyto nedostatky nahrazeny jinými důkazy prokazujícími zdanění vybraného výrobku spotřební daní. Takový výklad § 5 zákona o spotřebních daních, který by zcela vylučoval možnost přihlédnout k jiným skutečnostem a dokladům, než jsou uvedeny v tomto ustanovení, by totiž nebyl racionální a neodpovídal by smyslu aplikované právní normy.

[6] Podle závěru krajského soudu tak žalovaný nedal žalobkyni dostatečný prostor k prokázání zdanění vybraných výrobků spotřební daní, když zcela odmítl možnost, že by tato skutečnost mohla být prokázána tabákovými nálepkami, a to i ve spojení s dalšími doklady, jež žalobkyně dodatečně předložila. Tento svůj názor krajský soud rovněž podpořil odkazem na důvodovou zprávu k novele zákona o spotřebních daních, která

pokračování

zmírňovala podmínky vedoucí k propadnutí zajištěných výrobků a v níž se uvádí, že „nová úprava umožní správci daně uvolnit zajištěné vybrané výrobky, které byly dopravovány s dokladem, který v dané situaci vyžaduje zákon, ale který obsahuje nesprávné nebo nepravdivé údaje. Vybrané výrobky mohou být v rámci řízení uvolněny, pokud účastník řízení prokáže jejich zdanění (např. evidencemi, objasněním nesrovnalostí v dokladu atp.), resp. jejich oprávněné nabytí bez daně (důkazní břemeno zde leží na straně účastníka řízení). Pokud je v rámci řízení prokázáno, že doklad po objasnění nesrovnalostí odpovídá požadavkům zákona, lze jej uznat jako doklad prokazující zdanění ... Pokud se tedy u zajištěných vybraných výrobků následně prokáže, že ačkoliv byly dopravovány s dokladem obsahujícím nesprávné či nepravdivé údaje, ale byly řádně zdaněny, resp. nabyty oprávněně bez daně, nebude docházet k jejich propadnutí nebo zabrání, ale budou uvolněny.“

[7] Krajský soud tedy uzavřel, že celní orgány nedostatečně posoudily, zda řidičem žalobkyně předložené doklady v rámci kontroly ve spojení s jednoduchými početními úkony a vylepenými tabákovými nálepkami dostatečně prokazují, že s přepravovanými vybranými výrobky nemohlo být manipulováno tak, že by hrozilo neodvedení spotřební daně. Žalovanému proto uložil, aby v dalším řízení nově posoudil možnost aplikace ustanovení § 42c odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních, podle něhož správce daně rozhodne o uvolnění zajištěných vybraných výrobků, pokud vybrané výrobky, které byly dopravovány s dokladem obsahujícím nesprávné nebo nepravdivé údaje, byly zdaněny nebo byly nabyty oprávněně bez daně.

## II. Obsah kasační stížnosti

[8] Proti tomuto rozsudku krajského soudu podal žalovaný (dále též „stěžovatel“) včasnou blanketní kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[9] V doplnění kasační stížnosti, které bylo učiněno v měsíční lhůtě stanovené ve výzvě soudu, stěžovatel zpochybnil odkaz krajského soudu na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 9 Afs 367/2018. Ve věci řešené v uvedeném rozsudku se totiž jednalo o přepravu nafty s několika dílčími místy vykládky. Do prvního místa určení/stočení byla nafta dopravována s formálně dokonalým dokladem o prodeji, který odpovídal dané situaci a umožnil identifikaci přepravovaného zboží (byl ztotožnitelný s dopravovanými vybranými výrobky a korespondoval se zjištěným faktickým stavem). Zákonná evidenční povinnost tak byla beze zbytku splněna. Po prvním a druhém stočení nafty však dopravce nevyhotovil řádný doklad o dopravě podle § 5 odst. 4 zákona o spotřebních daních znějící na zbývající (aktuální) množství nafty v dopravním prostředku. Tím sice pochybil, ale za situace, kdy množství dopravované nafty bylo dokladově seznatelné z kombinace dokladu o prodeji a stáček lístků, bylo skutečně nepřiměřené, aby za toto formální pochybení byl sankcionován propadnutím veškeré dopravované nafty.

[10] V nyní projednávané věci však podle stěžovatele zakoupila žalobkyně dne 25. 11. 2016 704.000 ks cigaret, které byly dopraveny téhož dne do skladu v jejím sídle. Doklad o nákupu cigaret tak byl využitelný pouze pro dopravu cigaret do tohoto skladu. Pro následný rozvoz cigaret do automatů uskutečněný o tři dny později měla žalobkyně

vystavit doklad nový, což však neučinila. Množství zajištěných cigaret ve spojení s doklady předloženými během kontroly navíc neodpovídá žalobkyní nakoupenému množství. Dokladem o nákupu cigaret tak vůbec nebyla splněna zákonná evidenční povinnost ve vztahu k zajištěným vybraným výrobkům v množství 133.800 ks cigaret, a to ani ve spojení s kartami plnění prodejních automatů cigaretami v množství 3.200 ks a 7.600 ks. Tyto doklady nedeklarují množství 133.800 ks cigaret, a to ani jednotlivě, ani v jejich vzájemných souvislostech. Cigarety tak byly dopravovány s doklady, které neodpovídaly dané situaci a neumožnily identifikaci převáženého zboží. Tento nedostatek přitom existoval již od počátku přepravy. Nenastal tedy pouze v důsledku vyložení části nákladu, čímž se situace výrazně liší od věci řešené zmíněným judikátem sp. zn. 9 Afs 367/2018.

[11] Stěžovatel rovněž odmítl názor krajského soudu, že se nedostatečně zabýval významem tabákových nálepek. Zopakoval přitom svůj právní názor, podle něhož existence těchto nálepek byla pro rozhodnutí v dané věci bezvýznamná, neboť tabákové nálepky nepředstavují zákonem předpokládaný způsob prokázání zdanění přepravovaných cigaret. Tento názor je přitom ve shodě se závěrem Nejvyššího správního soudu vysloveným v rozsudku ze dne 27. 9. 2016, č. j. 1 Afs 133/2016 - 32. Zda byly nebo nebyly všechny zajištěné dopravované cigarety opatřeny platnou tabákovou nálepkou, je tak podle stěžovatelky zcela irelevantní.

[12] S ohledem na tyto skutečnosti stěžovatel navrhl zrušení napadeného rozsudku a vrácení věci krajskému soudu k dalšímu řízení.

[13] Žalobkyně se ke kasační stížnosti nevyjádřila.

### III. Posouzení kasační stížnosti

[14] Usnesením ze dne 18. 5. 2020, č. j. 4 Afs 483/2019 - 31, Nejvyšší správní soud řízení o této kasační stížnosti přerušil do rozhodnutí rozšířeného senátu ve věci sp. zn. 2 Afs 47/2018, jehož výsledek mohl mít vliv na posouzení nyní projednávané věci. I když totiž rozšířenému senátu byla postoupena věc týkající se náležitostí dokladů použitých při dopravě minerálního oleje, tedy jiného druhu vybraného výrobku, mohly být jím učiněné závěry aplikovatelné i na danou věc. V předkládacím usnesení bylo navrhováno překonání závěru vysloveného v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 1. 2018, č. j. 3 Afs 257/2016 - 44, podle něhož pro naplnění skutkové podstaty propadnutí zajištěných vybraných výrobků podle § 42d odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních je rozhodné, že byly dopravovány bez dokladu prokazujícího jejich zdanění, a že tak s nimi nebylo nakládáno způsobem podle § 42 odst. 1 písm. b) téhož zákona, přičemž dodatečné předložení dokumentů prokazujících zdanění vybraných výrobků není přípustné, neboť tímto způsobem nelze zhojit porušení povinnosti dopravovat vybrané výrobky s příslušnými doklady v jakémkoliv okamžiku přepravy. Pokud by však byla uvedená judikatura rozšířeným senátem stvrzena, nemohl by v nyní posuzované věci nejspíše obstát názor krajského soudu o nutnosti provedení a posouzení dalších důkazů, které nebyly předloženy řidičem žalobkyně během kontroly vozidla dopravujícího tabákové výrobky, přičemž doklady opatřené při tomto úkonu již správní orgány zhodnotily jako nedostatečné.

pokračování

[15] Rozšířený senát však usnesením ze dne 16. 6. 2020, č. j. 2 Afs 47/2018 - 52, věc vrátil předkládajícímu senátu, aniž by se věcně zabýval uvedenou právní otázkou, která byla významná i pro toto řízení. Podstatou věci rozhodované rozšířeným senátem bylo posouzení toho, co konkrétně lze považovat za řádný doklad o dopravě ve smyslu § 5 odst. 4 zákona o spotřebních daních, případně jaké jeho nedostatky lze ještě považovat za akceptovatelné. Rozšířený senát však v odkazovaném usnesení uvedl, že při předložení věci nebyl zohledněn význam novely zákona o spotřebních daních na projednávanou věc. Předkládající senát následně rozsudkem ze dne 6. 8. 2020, č. j. 2 Afs 47/2018 - 68, zrušil rozsudek krajského soudu i žalobou napadené rozhodnutí, a to právě s odůvodněním, že správní orgán nedostatečně zohlednil dopady nové právní úpravy. K otázkám významným pro danou věc se tedy rovněž nevyjádřil.

[16] Za této situace lze konstatovat, že v nyní posuzované věci odpadla překážka pro vedení řízení o kasační stížnosti, a proto Nejvyšší správní soud podle § 48 odst. 6 a § 120 s. ř. s. rozhodl o tom, že se v tomto řízení pokračuje.

[17] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., podle nichž byl vázán rozsahem a důvody, jež stěžovatel uplatnil v kasační stížnosti. Přitom neshledal vady uvedené v § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti. V kasační stížnosti stěžovatel označil důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

[18] Podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. *kasační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.*

[19] Podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. *kasační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.*

[20] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval kasační námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku. Její důvodnost by totiž sama o sobě postačovala k zrušení rozsudku krajského soudu bez nutnosti posouzení jeho zákonnosti. Nepřezkoumatelná pro nedostatek důvodů jsou zejména taková rozhodnutí, u nichž není z odůvodnění zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při hodnocení skutkových i právních otázek a jakým způsobem se vyrovnal s argumenty účastníků řízení (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52) nebo v nichž zcela opomenul vypořádat některou z námitek uplatněných v žalobě (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, či rozsudek ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004 - 74).

[21] Stěžovatel krajskému soudu vytýká, že se nevyjádřil k jeho závěru, podle něhož žalobkyně porušila svoji evidenční povinnost, když nebyla schopna během kontroly předložit doklady, z nichž by bylo možné ztotožnit zajištěné množství cigaret. Rovněž namítl, že krajský soud mu uložil povinnost posoudit možnost aplikace § 42c odst. 1

písm. b) zákona o spotřebních daních (uvolnění prokazatelně zdaněných výrobků dopravovaných s dokladem obsahujícím nesprávné údaje), avšak neuvedl, jaké údaje v předložených dokladech považuje za nesprávné. Stěžovatel krajskému soudu rovněž vytýká, že se nijak nevypořádal s jeho argumentem, že tabákové nálepky nepředstavují zákonem předpokládaný způsob prokázání zdanění, a jsou tedy pro rozhodnutí v dané věci bezpředmětné.

[22] Nejvyšší správní soud se s těmito námitkami neztotožnil. Přestože stěžovateli je nutné dát zapravdu v tom, že krajský soud se k některým z uvedených otázek věnuje jen v omezeném rozsahu, nelze tuto skutečnost samu o sobě považovat za zakládající nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku. Z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu i Ústavního soudu totiž vyplývá, že není ze strany krajského soudu nezbytné výslovně a obsáhle vypořádat každou námitku účastníků řízení, nýbrž toliko postačí, pokud proti uplatněným námitkám postaví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jeho závěrů je sama o sobě dostatečná (srov. např. nálezy Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 12. 2015, č. j. 9 As 135/2015 - 39).

[23] Krajský soud v dané věci přitom přesně takovýmto způsobem postupoval. Z napadeného rozsudku totiž jednoznačně vyplývá, že krajský soud považoval postup žalovaného, který odmítl zohlednit existenci tabákových nálepek a dodatečně předložené doklady, za příliš formalistický, iracionální a neodpovídající smyslu ani účelu příslušného zákonného ustanovení. Smyslem právních norem upravujících řízení následující po zajištění cigaret totiž podle krajského soudu je vytvořit podmínky pro splnění povinnosti prokázat, že vybrané výrobky byly řádně zdaněny spotřební daní. Argumentace krajského soudu tak ve svém důsledku vypořádává námitky stěžovatele, byť tak nečiní vždy výslovně.

[24] Rozsudek krajského soudu tedy obsahuje rozhodné důvody pro v něm učiněné závěry, je přezkoumatelný a důvod kasační stížnosti podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. nebyl naplněn.

[25] Za této situace mohl Nejvyšší správní soud ke zbývajícím kasačním námitkám posoudit zákonnost napadeného rozsudku. Těžiště stěžovatelovy argumentace představuje nesouhlas s právním názorem krajského soudu ohledně rozsahu přípustných dokladů prokazujících zdanění přepravovaných cigaret podle § 5 odst. 4 zákona o spotřebních daních, rozsahu úlev z tohoto požadavku zakotvených v § 42c odst. 1 písm. b) téhož zákona a významu označení cigaret tabákovými nálepkami.

[26] Podle § 5 odst. 1 zákona o spotřebních daních, *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).* Podle § 5 odst. 4 písm. c) zákona o spotřebních daních, *doklad o dopravě podle odstavce 1 vystavuje právnická nebo fyzická osoba, která vybrané výrobky již uvedené do volného daňového oběhu vydá pro*

pokračování

*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: množství dopravovaných vybraných výrobků uvedených do volného daňového oběhu, u nichž vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit, a jejich název, popřípadě obchodní označení.*

[27] 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 § 42c odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních, 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 § 42d odst. 1 písm. a) 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.*

[28] Z výše uvedených ustanovení zákona o spotřebních daních vyplývá, že při dopravě cigaret je povinností dopravce mít u sebe po celou dobu přepravy doklad, který prokazuje, odkud a kam jsou cigarety přepravovány, v jakém množství a pro jaký subjekt. Existence ani rozsah této povinnosti nebyly v projednávané věci předmětem sporu. Žalobkyně však zastávala názor, že této své povinnosti dostala předložením dokladu o koupi přepravovaných cigaret a dvou dokladů o vyložení části nákladu (resp. o naplnění dvou prodejních automatů částí přepravovaných cigaret) ve spojení se skutečností, že cigarety byly označeny tabákovými nálepkami (kolky) údajně prokazujícími jejich zdanění.

[29] Stěžovatel však předložené doklady nepovažoval za dostatečné, a to zejména proto, že množství cigaret v nich uvedené neodpovídá počtu cigaret zajištěných při kontrole. S tímto stěžovatelským názorem se Nejvyšší správní soud ztotožnil. Jak totiž správně uvedl stěžovatel ve svém rozhodnutí, z předloženého dokladu o nákupu cigaret vyplývá pouze to, že žalobkyně dne 25. 11. 2016 zakoupila 704.000 ks cigaret. Podle tvrzení žalobkyně přitom tyto cigarety po jejich zakoupení byly složeny ve skladu v jejím sídle. Do výdejních automatů podle žalobkyně dodatečně předloženého dokladu bylo dne 28. 11. 2016 dopravováno jen 144.600 ks cigaret. Přestože toto množství odpovídá součtu zajištěných cigaret (133.800 ks) a cigaret vyložených v jednotlivých automatech (3.200 ks a 7.600 ks), z dokladů předložených při kontrole tento počet nelze nijak zjistit. Doklad o koupi totiž deklaruje jen počet 704.000 ks cigaret, zatímco ze dvou dokladů o vyložení cigaret vyplývá to, že původně naložený počet cigaret se během dopravy snížil o 10.800 ks. Nejvyšší správní soud proto dává zapravdu stěžovateli v tom, že žalobkyně nepřepravovala cigarety společně s doklady, z nichž by bylo možné přímo či prostřednictvím jednoduchých početních operací zjistit přepravované množství cigaret. Jakou část nakoupených cigaret žalobkyně ponechala ve skladu a jakou část dne 28. 11. 2016 rozvážela do prodejních automatů, totiž v dokladech předložených během kontroly nebylo uvedeno.

[30] Stěžovatel tedy správně konstatoval, že žalobkyně nesplnila svou zákonem předepsanou evidenční povinnost. Zpochybňoval-li krajský soud tento závěr poukazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 12. 2018, č. j. 9 Afs 367/2018 - 35, je nutné

tento odkaz považovat za nepřipadný. Stěžovatel totiž správně namítl, že ve věci řešené v uvedeném judikátu bylo přepravované zboží (nafta) do místa první vykládky dopravováno s formálně dokonalým dokladem o prodeji, který umožňoval identifikaci přepravovaného zboží, včetně jeho množství. Spor byl ve zmíněné věci jen o to, zda při vykládkách části nákladu postačí vystavit doklad prokazující, jaká část nákladu byla vyložena, či zda je nutné vždy vystavovat nový úplný doklad o přepravě, z něhož je přímo seznatelné aktuální množství přepravovaného nákladu. Nejvyšší správní soud v citované věci dospěl k závěru, že je-li aktuálně přepravované množství bez problémů zjištělné za použití jednoduchých početních úkonů (tedy odečtení množství odčerpané nafty na jednotlivých místech vykládky), není nutné při nevystavení úplného dokladu o přepravě po každé vykládce rozhodovat o propadnutí přepravovaného zboží.

[31] Výše uvedený závěr však nelze vztáhnout na projednávanou věc, neboť v případě žalobkyně nebylo z předložených dokladů možné zjistit ani to, jaké množství cigaret bylo původně naloženo, a tedy přepravováno až do místa první vykládky. Toto množství tak nejenže nebylo v dokladech uvedeno výslovně, ale není možné je z nich zjistit ani provedením jakýchkoliv početních úkonů. Pochybení žalobkyně tak nelze považovat za pouhý formální nesoulad údajů v dokladech se zákonnými požadavky bez reálného významu. Žalobkyně totiž nedostala jak po formální, tak i materiální rovině své povinnosti přepravovat cigarety společně s dokladem, z něž je možné jednoznačně určit přepravované množství vybraných výrobků.

[32] Krajský soud však v napadeném rozsudku dospěl k závěru, že i přes tato pochybení není na místě automaticky přistoupit k propadnutí zajištěných cigaret. Žalobkyně totiž měla mít možnost prokázat zdanění přepravovaných cigaret i jinými důkazy, než doklady předloženými v průběhu kontroly, přičemž k propadnutí zajištěných cigaret by bylo možné přistoupit pouze tehdy, pokud by se ani takto žalobkyni nepodařilo prokázat, že přepravované cigarety byly řádně zdaněny. Tento svůj názor opřel rovněž o rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 10. 2009, č. j. 5 Afs 93/2008 - 94, v němž se uvádí, že *„takový výklad § 5 zákona o spotřebních daních, který by zcela vylučoval možnost přihlídnout k jiným skutečnostem a důkazům, než je daňový či jiný v tomto ustanovení uvedený doklad, a to i tehdy, pokud by tyto skutečnosti jednoznačně svědčily pro zdanění vybraných výrobků spotřební daní, by nebyl racionální a neodpovídal by smyslu ani účelu daného.“*

[33] Se stěžovatelem je možné souhlasit v tom, že uvedený názor byl vysloven v řízení, jehož předmětem byla samotná spotřební daň, nikoliv zajištění či propadnutí výrobků, a není možné jej tedy plně aplikovat na projednávanou věc. Nicméně novelou zákona o spotřebních daních provedenou zákonem č. 315/2015 Sb. zákonodárce s účinností od 1. 1. 2016 zavedl možnost vydat i ty zajištěné výrobky, které byly dopravovány s dokladem obsahujícím nesprávné nebo nepravdivé údaje, pokud se prokáže, že byly zdaněny, jak vyplývá z již zmíněného ustanovení § 42c odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních. Je tak zjevné, že pro naplnění účelu tohoto ustanovení musí mít dopravce možnost prokázat zdanění přepravovaného zboží i jiným způsobem, než jen doklady předloženými v průběhu kontroly. Nejvyšší správní soud se proto neztotožnil s námitkou stěžovatele, že existence tabákových nálepek a dodatečně předložené doklady jsou pro účely prokázání zdanění zajištěných vybraných výrobků bezpředmětné.



[34] Za nepřipadný je v této souvislosti nutné považovat i odkaz stěžovatele na rozsudek ze dne 27. 9. 2016, č. j. 1 Afs 133/2016 - 32, v němž Nejvyšší správní soud uvedl, že „dle § 5 odst. 1 zákona o spotřebních daních se zdanění vybraných výrobků uvedených do volného daňového oběhu prokazuje daňovým dokladem nebo dokladem o prodeji či dokladem o dopravě vybraných výrobků do volného daňového oběhu již uvedených, pokud tento zákon nestanoví jinak (§ 6). Vzhledem k tomu, že vybrané výrobky byly zajištěny z důvodu porušení § 5 zákona o spotřebních daních, nemohla existence tabákových nálepek na tomto rozhodnutí nic zvrátit, neboť nejde o zákonem předvídaný způsob prokázání zdanění.“ Tento rozsudek byl totiž vydán ve věci, v níž správce daně rozhodoval ještě podle předchozí právní úpravy, která neumožňovala uvolnění zajištěných výrobků po dodatečném prokázání jejich zdanění. Závěry tohoto rozsudku se proto vztahují pouze k důvodům uvolnění podle § 42c odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních, nikoliv již k novelou přidaným písmenům b) a c), která obsahují širší rozsah skutečností umožňujících aplikaci uvedeného ustanovení.

[35] Stěžovatel nicméně správně poukázal na to, že předpokladem pro aplikaci mírnějších ustanovení § 42c odst. 1 písm. b) a c) zákona o spotřebních daních je skutečnost, že vybrané výrobky byly dopravovány s dokladem obsahujícím nesprávné nebo nepravdivé údaje, takže možnost dodatečně prokázat zdanění přepravovaných výrobků a dosáhnout jejich uvolnění ze zajištění mají pouze ti dopravci, kteří při kontrole předložili zákonem předpokládané doklady, z nichž některé uvedené údaje zcela neodpovídají skutečnosti. Z důvodové zprávy k příslušné novele zákona o spotřebních daních totiž vyplývá, že „nesprávné 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. ... Má-li správce daně pochybnosti o údajích uvedených na dokladech, musí vyhodnotit, zda tyto nesrovnalosti jsou takové intenzity, že lze zpochybnit doklad jako takový.“ Úmyslem zákonodárce proto bylo jen zmírnit tvrdost zákona o spotřebních daních, který dříve umožňoval rozhodnout o propadnutí zajištěných výrobků i v případech velmi mírných pochybení, a nikoliv rozvolnit zákonné požadavky na obsah dokladů při dopravě vybraných výrobků natolik, že by osud zajištěných výrobků závisel pouze na tom, zda se dopravci dodatečně předloženými důkazy podaří prokázat jejich zdanění. Z těchto intencí zákonodárce vycházel také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 1. 2021, č. j. 8 Afs 72/2019 - 34, který dovodil, že neúplné doklady o dopravě vybraných výrobků lze i po jejich zajištění doplnit dalšími listinami, prokázat tak jejich zdanění a dosáhnout jejich uvolnění podle § 42c odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních jen za situace, kdy již údaje obsažené na dokladu o dopravě byly takového stupně konkrétnosti, aby v souvislosti se skutečnostmi plynoucími z dalších listin bylo možné bez pochybností dospět k závěru, že se vystavený doklad o dopravě vztahuje právě k zajištěným výrobkům.

[36] V nyní posuzované věci však doklady předložené žalobkyní při kontrole neobsahovaly toliko některé nesprávné informace, nýbrž postrádaly naprosto zásadní údaj o množství přepravovaných cigaret, a nebylo tak možné spolehlivě dovodit jejich vztah k zajištěným vybraným výrobkům. Vzhledem k závažnosti nedostatků těchto dokladů o dopravě z nich tedy nebylo možné vycházet, čímž nebyl splněný základní předpoklad pro uvolnění zajištění předmětných vybraných výrobků za použití § 42c odst. 1 písm. b) zákona o

spotřebních daních. Závěru krajského soudu, který stěžovateli vytkl nedostatečné posouzení skutečností rozhodných pro užití tohoto ustanovení, proto není možné s ohledem na skutková zjištění učiněná v posuzované věci přisvědčit.

[37] Uvedené právní otázky tedy krajský soud v předcházejícím řízení posoudil nesprávně, takže důvod kasační stížnosti uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. byl naplněn.

#### IV. Závěr

[38] Na základě všech shora uvedených skutečností Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou a v souladu s větou první před středníkem § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil napadený rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Krajský soud bude v dalším řízení vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.) a rozhodne i o náhradě nákladů řízení o této kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 věta první s. ř. s.).

**Poučení:** Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 30. března 2021

JUDr. Jiří Palla  
předseda senátu