

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců JUDr. Pavla Molka a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobkyně: **EKOOL-WAY s.r.o.,** se sídlem Prokopa Velikého 572, Domažlice, zast. JUDr. Stanislavem Dvořákem, advokátem se sídlem Pobřežní 394/12, Praha 8, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel,** se sídlem Budějovická 1387/7, Praha 4, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 12. 2016, č. j. 36947-2/2016-900000-304.6, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 29. 6. 2018, č. j. 30 Af 6/2017 - 87,

takto:

I. Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 29. 6. 2018, č. j. 30 Af 6/2017 - 87, **se zrušuje**.

II. Rozhodnutí Generálního ředitelství cel ze dne 5. 12. 2016, č. j. 36947-2/2016-900000-304.6, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku 24 456 Kč k rukám zástupce žalobkyně JUDr. Stanislava Dvořáka, advokáta se sídlem Pobřežní 394/12, Praha 8, do 30 dnů ode dne právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Celní úřad pro Plzeňský kraj (dále jen „celní úřad“) zahájil dne 16. 11. 2015 na parkovišti u čerpací stanice u obce Draženov místní šetření ve věci kontroly vybraných výrobků. Při kontrole nákladního vozidla SCANIA s cisternovým návěsem patřícího žalobkyni bylo zjištěno, že v něm řidič J. G. dopravuje z německého města Hartmannsdorf 18 566 litrů motorové nafty při teplotě 15 °C, která byla předtím Celním úřadem pro Ústecký kraj propuštěna do volného daňového oběhu. Řidič k dopravované naftě předložil doklad o prodeji 33 260 litrů nafty společností G7, a. s., dále mezinárodní nákladní list, ložný list a konečně dva stáčecí lístky č. 5290 a 5291, prokazující stočení 9 998 litrů nafty odběrateli AGRIMA-Draženov, a. s., a 4 696 litrů odběrateli LST, a. s., v Trhanově. Řidič u sebe však neměl doklad o množství nafty po každém stočení. Celní úřad proto usoudil, že řidič uskutečňoval dopravu vybraného výrobku bez dokladu o dopravě uvedeného v § 5

odst. 4 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění účinném do 31. 12. 2015. Dne 19. 11. 2015 proto celní úřad rozhodl o zajištění vybraných výrobků podle § 42 odst. 1 písm. b) tohoto zákona, neboť byly vybrané výrobky dopravovány bez dokladu uvedeného v § 5.

[2] Dne 16. 6. 2016 celní úřad rozhodnutím č. j. 41338-7/2016-600000-12 rozhodl podle § 42d odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních o propadnutí této motorové nafty. Celní úřad aplikoval zákon o spotřebních daních ve znění účinném od 1. 1. 2016, tedy po novele provedené zákonem č. 315/2015 Sb. Konstatoval totiž, že tato pozdější úprava je pro žalobkyni příznivější, neboť v § 42c odst. 1 písm. b) upravuje nově možnost uvolnit zajištěné vybrané výrobky, pokud byly zajištěny jen pro jednoduché a zjevné administrativní pochybení, ale prokáže se, že byly zdaněny nebo oprávněně nabyty bez spotřební daně a nebylo s nimi nakládáno způsoby uvedenými v § 42 odst. 1 nebo 2. Žalobkyně ovšem podle celního úřadu dopravovala vybrané výrobky bez požadovaného dokladu o dopravě podle § 5 odst. 4 zákona o spotřebních daních, neboť dokladem o prodeji od svého dodavatele podle § 5 odst. 3 se mohla prokazovat pouze do okamžiku, kdy část vybraného výrobku stočila, tedy prodala třetím osobám. Za situace, kdy žalobkyně neměla pro zbylé množství motorové nafty žádný doklad o dopravě, jak pro možnost uvolnění zajištěného vybraného výrobku požaduje § 42c odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních, nemohl být zajištěný vybraný výrobek uvolněn.

[3] Žalobkyně napadla rozhodnutí celního úřadu odvoláním, které žalovaný zamítl žalobou napadeným rozhodnutím.

[4] Proti rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně žalobu ke Krajskému soudu v Plzni (dále jen „krajský soud“), který ji v záhlaví uvedeným rozsudkem zamítl. Krajský soud přisvědčil žalobkyni, že čistě matematicky opravdu mohl celní úřad pouze odečíst od množství motorové nafty uvedené na dokladu o prodeji množství motorové nafty deklarované na obou stáčecích lístcích. Žalobkyně však nedostála svým povinnostem v tom, že faktické množství přepravovaných vybraných výrobků musí být v okamžiku kontroly vždy pokryto i dokladově. Stáčecí lístek, tedy „nákladní a dodací list“ vystavený pro společnost označenou jen jako „LST Trhanov“, rozhodně nelze považovat za další doklad o prodeji, neboť neodpovídá požadavkům na takový doklad ve smyslu § 5 odst. 3 zákona o spotřebních daních, protože na něm není uvedeno úplné sídlo společnosti, ani identifikační číslo. Za takových okolností pak nebylo možné, aby množství motorové nafty zajištěné při kontrole v cisternovém návěsu odpovídalo množství podle dokladů. Krajský soud neshledal ani důvod pro předložení návrhu Ústavnímu soudu na vyslovení protiústavnosti § 42d odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních, jak navrhovala žalobkyně. Za protiústavní ostatně neoznačil uvedené ustanovení ani Nejvyšší správní soud, který je aplikoval, byť ve vztahu k dřívějšímu znění zákona o spotřebních daních, například v rozsudku ze dne 3. 3. 2010, č. j. 1 Afs 12/2010 - 107, publ. pod č. 2054/2010 Sb. NSS.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření k ní

[5] Žalobkyně (dále „stěžovatelka“) podala proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[6] Vytkla krajskému soudu, že se s otázkou její povinnosti dopravovat naftu s dokladem o dopravě podle § 5 odst. 4 zákona o spotřebních daních vypořádal poukazem na to, že stěžovatelka nedisponovala řádným dokladem o prodeji ve smyslu § 5 odst. 3 téhož zákona. Právní otázku řádnosti dokladu o prodeji však stěžovatelka ani žalovaný nikdy nevznesly, takže krajský soud se fakticky zabýval otázkou, která mezi stěžovatelkou a žalovaným nebyla sporná, namísto otázky, která mezi nimi sporná byla. Výsledkem byl překvapivý rozsudek, protože stěžovatelka neměla nikdy možnost vyjádřit se k právnímu posouzení stáčecího lístku ze strany krajského soudu.

[7] Dále trvala na tom, že stáčecí lístky byly řádné. Stáčecí lístek vztahující se ke stočení nafty pro LST Trhanov sice neobsahuje daňové identifikační číslo (dále též „DIČ“) tohoto odběratele, ale podle Obchodního rejstříku existuje pouze jedna právnická osoba s touto firmou a sídlem v Trhanově, takže tato společnost byla ve stáčecím lístku identifikována dostatečně. Bylo by přepjatým formalismem odůvodnit zabavení 18 566 litrů motorové nafty jen chybějícím DIČ na stáčecím lístku.

[8] Závěrem namítla, že aplikovaný § 42d odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních je protiústavní, protože stanovuje sankci postihující celý vybraný výrobek, takže se prakticky jedná o pokutu, u níž je shodná spodní a horní hranice. Taková sankce neumožňuje zohlednit závažnost porušení zákona a odporuje čl. 11 Listiny základních práv a svobod, jak plyne z nálezu Ústavního soudu ze dne 9. 9. 2014, sp. zn. Pl. ÚS 52/13. Stěžovatelce bylo zajištěno 18 566 litrů motorové nafty. To představuje ušlý příjem ve výši 349 969 Kč, což by bylo 55 % jejího čistého ročního zisku za rok 2015, a to za neúmyslné malicherné pochybení. Stěžovatelka proto navrhla, aby soud předložil Ústavnímu soudu návrh na zrušení tohoto ustanovení pro protiústavnost. Dále navrhla, aby byl rozsudek krajského soudu zrušen a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení.

[9] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti setrval na svém názoru vyjádřeném v rozhodnutí o odvolání. Zejména zdůraznil, že po dvojím stočení nedoprovázel zůstatkové množství 18 566 litrů motorové nafty žádný doklad. Skutková podstata předpokládaná pro zajištění vybraného výrobku v § 42 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních byla naplněna a celní orgány byly oprávněny motorovou naftu zajistit. S vybranými výrobky bylo nakládáno způsobem předpokládaným v § 42 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních, a bylo tedy namístě jejich propadnutí. Tento postoj je navíc souladný i s judikaturou Nejvyššího správního soudu, konkrétně s rozsudkem ze dne 31. 1. 2018, č. j. 3 Afs 257/2016 - 44.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[10] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[11] Kasační stížnost je důvodná.

[12] Jak bylo rekapitulováno výše, stěžovatelka uplatnila tři kasační námitky: námitku nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu spočívající v tom, že krajský soud do

sporu nečekaně vnesl otázku právního posouzení stáčecího lístku vystaveného stěžovatelkou společnosti LST, a. s.; námitku nesprávného právního posouzení řádnosti tohoto dokladu; a námitku protiústavnosti § 42d odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních.

[13] Nejprve je třeba konstatovat, že nebylo pochybením krajského soudu, že přikročil k právnímu posouzení stáčecího lístku vystaveného stěžovatelkou společnosti LST, a. s. Stěžovatelka má sice pravdu v tom, že ona sama ani žalovaný v řízení před krajským soudem otázku nedostatků tohoto stáčecího lístku nevznesly. To je však způsobeno tím, že stěžovatelka sama pochopitelně nepoukazovala na nedokonalost svého vlastního dokladu, kterým se snaží kompenzovat absenci dokladu o dopravě; žalovaný pak logicky nemusí reagovat na argument, který stěžovatelka přímo nevznesla. Stěžovatelka ovšem v žalobě vznesla úzce související argument, když v části III. bodě 1.3 žaloby poukazovala na to, že svým zákazníkům vystavovala stáčecí lístky, ty měly povahu dokladu o prodeji a jejich porovnáním s dokladem o prodeji od stěžovatelčina dodavatele mohl celní úřad zjistit množství motorové nafty, které se v průběhu přepravy aktuálně nacházelo v cisternovém návěsu. Bylo pak zcela namístě, pokud se krajský soud zabýval otázkou, zda tyto stáčecí lístky měly takovou povahu, že mohly „vykompenzovat" absenci dokladu podle § 5 odst. 4 zákona o spotřebních daních.

[14] Ve skutečnosti, že stěžovatelka po prvním a druhém stočení motorové nafty provedeném po jejím pořízení během jediného dne nevyhotovila doklad o dopravě podle tohoto ustanovení, je třeba spatřovat její pochybení, byť pochybení spíše formální povahy, jak bude rozebráno níže. V tom, že se krajský soud zabýval otázkou, zda měly stáčecí lístky takovou povahu, aby mohly vykompenzovat toto formální pochybení, tedy absenci dokladu podle § 5 odst. 4 zákona o spotřebních daních, tudíž nelze spatřovat důvod nepřezkoumatelnosti ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

[15] Krajskému soudu je třeba přitakat i v tom, že jeden z předložených stáčecích lístků, který je součástí správního spisu, nesplňuje požadavky kladené v § 5 odst. 3 zákona o spotřebních daních na doklad o prodeji, neboť ten mezi požadavky uvádí v písm. b) také *„obchodní firmu nebo jméno, sídlo nebo místo pobytu a daňové identifikační číslo, bylo-li přiděleno, kupujícího"*. Tento stáčecí lístek označený jako *„nákladní a dodací list"* skutečně uvádí k osobě kupujícího pouze „LST" a „Trhanov". Daňové identifikační číslo tedy chybí zcela a sídlo je uvedeno neúplně. Jde tak o nedokonalý doklad. Zároveň však nelze přitakat ani kategorickému tvrzení krajského soudu, podle něhož *„nikdy nebylo možné, aby množství motorové nafty zajištěné při kontrole v cisternovém návěsu, odpovídalo množství dokladovému"*.

[16] Posuzovaný případ je totiž specifický tím, že na straně jedné je třeba přisvědčit žalovanému a krajskému soudu, že stěžovatelka pochybila při vyhotovování dokladů, neboť jak již bylo uvedeno, měla po prvním a druhém stočení motorové nafty vyhotovit doklad o dopravě a na stáčecím lístku pro společnost LST v Trhanově měla uvést kompletní sídlo tohoto odběratele a jeho daňové identifikační číslo. Na straně druhé však bylo prokázáno z veřejných rejstříků, že v Trhanově se nachází pouze jeden subjekt s obchodní firmou LST, takže i toto neúplné označení v konkrétním případě umožňovalo jasnou a nepochybnou identifikaci odběratele. Ostatně ani celní orgány, ani krajský soud nezpochybnily, že šlo o pochybení čistě formální a že materiálně se stěžovatelka

nedopustila ani zkrácení daně ani postupu, který by fakticky kontrolu zdanění motorové nafty znemožňoval. Krajský soud konkrétně uvedl na straně 13 rozsudku, že *„se rozhodně nedomnívá, že by popsané nedostatky, zjištěné při dopravě vybraných výrobků žalobcem, byly způsobeny záměrně. Naopak, jde v podstatě o drobné opomenutí, které by v jiné oblasti patrně nemělo tak závažné důsledky. Stát má ovšem plné právo nastavit pravidla pro nakládání s vybranými výrobky velmi přísně, důsledkem čehož je potrestání i zdánlivě malicherných pochybení. A tak tomu bylo i v žalobcově případě.“*

[17] Stěžovatelka formálně dokonalým dokladem o prodeji doložila nákup 33 260 litrů nafty, formálně dokonalým stáčecím lístkem doložila stočení 9 998 litrů nafty odběrateli AGRIMA-Draženov, a. s., a doložila také stočení 4 696 litrů odběrateli LST, a. s., byť dokladem formálně nedokonalým, ale umožňujícím nepochybné určení osoby odběratele. Při kontrole pak celní úřad našel v kontrolované cisterně 18 566 litrů motorové nafty, tedy množství na litr přesně odpovídající těmto dokladům. I celní orgány opakovaně uvádějí, že stěžovatelčino pochybení spočívalo pouze v tom, že sama sobě v patřičnou chvíli nevydala požadovaný doklad o dopravě. Je tedy zjevné, že jde o formální pochybení poctivého řidiče, který načerpal a stočil přesně uvedené množství motorové nafty, ale zapomněl u jednoho odběratele uvést daňové identifikační číslo a přesné sídlo v rámci vesnice Trhanov a zapomněl sám sobě vydat doklad o dopravě na zbývající množství nafty.

[18] Takové formální pochybení zůstává jistě pochybením. Třetí stěžovatelčina kasační námitka je však založena na tvrzení, že sankce, která ji za toto pochybení stihla (k povaze propadnutí vybraného výrobku jako sankce viz rozsudek NSS ze dne 3. 3. 2010, č. j. 1 Afs 12/2010 - 107, či rozsudek ze dne 8. 7. 2015, č. j. 1 Afs 131/2015 - 38), byla nepřiměřená jejímu pochybení. Nejvyšší správní soud konstatuje, že nepřiměřená byla, avšak nikoli z důvodu stěžovatelkou namítané protiústavnosti § 42d odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních, ale z důvodu jeho chybné aplikace žalovaným.

[19] Uvedený § 42d odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních zní: *„(1) Pokud správce daně nerozhodne o uvolnění vybraných výrobků nebo dopravního prostředku, rozhodne o jejich a) propadnutí v případě, že je vlastník těchto výrobků nebo dopravního prostředku znám,“*.

[20] Již z uvedené citace je zjevné, že postup podle tohoto ustanovení je pouze alternativou k uvolnění vybraných výrobků, tedy k postupu podle § 42c téhož zákona. Právě v něm jsou uvedeny podmínky, za kterých je namístě zajištěné vybrané výrobky uvolnit. Jinak řečeno, právě v tomto ustanovení, nikoli ve stěžovatelkou napadaném § 42d odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních, je vymezeno, kdy mají být zajištěné vybrané výrobky uvolněny, a kdy mají naopak propadnout státu.

[21] V době, kdy došlo k místnímu šetření a k rozhodnutí o zajištění vybraných výrobků, tedy v listopadu 2015, zněl § 42c odst. 1 a 2 takto:
„(1) Správce daně rozhodne o uvolnění
a) zajištěných vybraných výrobků, pokud se prokáže, že s nimi nebylo nakládáno způsoby uvedenými v § 42 odst. 1 nebo 2, nebo
b) dopravního prostředku, pokud se prokáže, že s vybranými výrobky, které tento dopravní prostředek dopravoval, nebylo zacházeno způsoby uvedenými v § 42 odst. 1.

(2) Správce daně může rozhodnout o uvolnění dopravního prostředku, je-li hodnota dopravního prostředku ve zjevném nepoměru k výši daně, která měla být vyměřena z vybraných výrobků, které byly zajištěny.“

[22] Jinak řečeno, pokud se prokázalo, že s vybranými výrobky bylo protiprávně nakládáno způsoby uvedenými v § 42 odst. 1 nebo 2 zákona o spotřebních daních, nebylo možno výrobky uvolnit, a ty nutně propadly postupem podle § 42d odst. 1 písm. a). Prostor pro správní uvážení a zhodnocení proporcionality této sankce vůči zjištěnému pochybení byl otevřen pouze v odst. 2 pro rozhodování o uvolnění dopravního prostředku, nikoli samotných vybraných výrobků.

[23] Zákonodárce si však byl vědom určité tvrdosti tohoto ustanovení, a proto je změnil zákonem č. 315/2015 Sb. Po jeho účinnosti od 1. 1. 2016 již § 42c odst. 1, který je nyní zaměřen pouze na uvolnění zajištěných vybraných výrobků (úprava uvolnění zajištěného dopravního prostředku je uvedena v odst. 2 a 3), zní:
„(1) 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.“

[24] Na pochybení při dopravování vybraných výrobků tak nyní dopadá nejen písm. a), ale také písm. b), které nově umožňuje uvolnit vybrané výrobky, které sice byly dopravovány s formálně nedokonalým dokladem, ale prokázalo se, že to materiálně nevedlo k pochybení z hlediska samotného zdanění. Smyslem této novelizace bylo zmírnění dopadající právě na formální pochybení bez materiálních dopadů, jak plyne z důvodové zprávy k této novele: *„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 (například 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. V případech, kdy zákon vyžaduje jiné doklady (např. podle § 6 zákona a jiné), postupuje se v těchto situacích obdobně. Obdoba se zakotvuje také pro skladování. 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. Pokud se tedy u zajištěných vybraných výrobků následně prokáže, že ačkoli 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. Správce daně tedy při praktické kontrole dopravovaných nebo skladovaných vybraných výrobků ověřuje doklady a porovnává shodu údajů na nich uvedených se skutečností. Má-li správce daně pochybnosti o údajích uvedených na dokladech, musí vyhodnotit, zda tyto nesrovnalosti jsou takové intenzity, že lze zpochybnit doklad jako takový. Správce daně zváží, zda se jedná o doklad, který v dané situaci vyžaduje zákon a že doprava není prováděna bez dokladu, případně zda se jedná o doklad podle zákona, který však obsahuje nesprávné nebo nepravdivé údaje, které je třeba*

dodatečně prověřit. V rámci prověřování se může jednat například o to, zda není doklad pozměněný nebo padělaný, zda byl řádně vystaven a je u výstavce evidován bezvadný doklad prokazující zdanění vybraných výrobků v rámci obchodního řetězce, zda byla doprava vybraných výrobků řádně oznámena a poskytnuto zajištění daně, zda okolnosti nenasvědčují protiprávnímu uvedení vybraných výrobků do volného daňového oběhu, nebo zda jsou zajištěné vybrané výrobky prokazatelně vedeny povinnými osobami v evidencích podle platných právních předpisů.“

[25] Tato nová úprava byla účinná již od 1. 1. 2016, tedy i v době rozhodování celního úřadu o propadnutí zajištěných výrobků, byť zajištěny byly ještě podle úpravy účinné do 31. 12. 2015. I sám celní úřad, který rozhodoval o propadnutí zajištěných výrobků až po nabytí účinnosti citované novely, ostatně v rozhodnutí ze dne 16. 6. 2016 tuto novou úpravu aplikoval, byť ne na základě prosté úvahy, že jde o úpravu účinnou v době jeho vlastního rozhodování, nýbrž na základě komplikovanější úvahy, že tato nová úprava je pro stěžovatelku příznivější, a proto je namístě ji aplikovat podle čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod. Podle něj je třeba aplikovat pozdější úpravu, pokud je to pro obviněného příznivější (k aplikaci této zásady v oblasti správního trestání viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 9. 2015, č. j. 6 As 114/2014 - 55, publ. pod č. 3339/2016 Sb. NSS). Tím, že na rozhodování o propadnutí zajištěných vybraných výrobků dopadala tato nová úprava, se nyní posuzovaný případ liší od skutkově obdobného rozsudku NSS ze dne 31. 1. 2018, č. j. 3 Afs 257/2016 - 44, na který v závěru svého vyjádření ke kasační stížnosti obecně poukázal žalovaný, stejně jako od rozsudku ze dne 13. 7. 2017, č. j. 4 Afs 97/2017 - 28, na který poukázal krajský soud. V těchto rozsudcích totiž správní orgány obou stupňů rozhodovaly ještě v letech 2014 a 2015, tedy za účinnosti dřívější, striktnější právní úpravy.

[26] Právě toto nové ustanovení § 42c odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních měl celní úřad, respektive žalovaný, aplikovat. Pokud by podle něj postupoval, nevydal by rozhodnutí, v němž je výše uložené sankce zjevně nepřiměřená povaze pochybení. Soud proto má za to, že uvedené ustanovení aplikováno být mohlo a mělo.

[27] Celní úřad se nakonec rozhodl je neaplikovat proto, že podle něj od okamžiku prvního stočení již nebylo možno využít doklad o prodeji 33 260 litrů nafty společností G7, a. s., tedy původní daňový doklad znějící na celé množství koupené nafty. Po prvním stočení tak již podle něj nebyla nafta doprovázena „žádným dokladem“ a § 42c odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních předpokládající dopravování *„s dokladem podle § 42 odst. 1 obsahujícím nesprávné nebo nepravdivé údaje*“ nebylo možno použít. K obdobnému závěru stručně dospěl na straně 16 svého rozhodnutí i žalovaný. Ten konstatoval, že ani při zohlednění této nové úpravy nelze pokládat její podmínky za splněné, protože vybrané výrobky nebyly dopravovány spolu s dokladem požadovaným podle zákona o spotřebních daních.

[28] S tímto přístupem se soud neztotožňuje. Je sice pravda, že množství nafty dopravované v okamžiku zahájení kontroly nebylo vyjádřeno v jednom jediném dokladu. Zároveň však jasně a bez pochybností vyplývalo z trojice dokladů, z nichž se dalo dovodit jednoduchou početní operací, totiž odečtením množství nafty uvedeného na dvou stáčecích lístcích od onoho původního dokladu o prodeji nafty. Výsledkem této prosté početní operace bylo přesně to množství nafty, které bylo při kontrole v cisterně zjištěno. I

žalovaný ostatně ve vyjádření ke kasační stížnosti přiznal, že *„lze přisvědčit, že na základě předloženého daňového dokladu a stáčecích lístků bylo možné ověřit aktuální množství vybraných výrobků ve vozidle*". Dále stěžovatelce pouze vytkl, že *„dopravce při dopravě nedisponoval žádným dokladem, který by umožnil* ***okamžitou*** *kontrolu evidence přepravovaného množství vybraných výrobků a spotřební daně."* (zvýrazněno soudem) Jinak řečeno, stěžovatelce vytkl, že její řidič opomněl sám sobě vystavit požadovaný doklad, takže k ověření toho, že zbytkové množství dopravované motorové nafty odpovídá kombinaci trojice dokladů, museli pracovníci celního úřadu sami odečíst množství nafty uvedené na stáčecích lístcích od celkového množství uvedeného v dokladu o prodeji.

[29] Šlo tak o situaci, k níž se vztahuje právní názor vyjádřený v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 10. 2009, č. j. 5 Afs 93/2008 - 94, publ. pod č. 2225/2011 Sb. NSS: *„Je zřejmé, že § 5 zákona o spotřebních daních představuje speciální ustanovení ve vztahu k § 31 odst. 4 daňového řádu, podle něhož lze jako důkazních prostředků užít všech prostředků, jimiž lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti a které nejsou získány v rozporu s právními předpisy. Zákon o spotřebních daních narozdíl od obecné právní úpravy preferuje jako důkazní prostředek k prokázání zdanění vybraných výrobků, zde tedy minerálních olejů, perfektní daňový doklad (resp. jiný zákonem specifikovaný doklad) obsahující veškeré zákonem požadované náležitosti. To ovšem na druhou stranu nelze vykládat tak, že případně chybějící či nesprávně uvedené náležitosti daňového dokladu (či jiných dokladů dle § 5 zákona o spotřebních daních) by nebylo možné za žádných okolností nahradit jiným důkazem prokazujícím zdanění vybraného výrobku. § 5 odst. 1 zákona o spotřebních daních sice neobsahuje narozdíl např. od § 73 odst. 11 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, výslovný odkaz na možnost nahradit chybějící náležitosti daňového dokladu jinými důkazy, ovšem ani tuto možnost nevylučuje.* ***Takový výklad § 5 zákona o spotřebních daních, který by zcela vylučoval možnost přihlédnout 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 ustanovení, jímž je vytvořit podmínky pro splnění povinnosti prokázat, že byly vybrané výrobky řádně zdaněny spotřební daní.*** *Tento závěr ostatně vyplývá také z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 6. 2008, č. j. 5 Afs 35/2008 - 53, www.nssoud.cz, dle něhož osoba, která dopravuje ve větším množství (§ 4 odst. 3 zákona o spotřebních daních) vybrané výrobky podléhající spotřební dani, aniž prokáže příslušným dokladem dle § 5 citovaného zákona, případně jiným způsobem, že se jedná o vybrané výrobky zdaněné, nebo pokud neprokáže způsob jejich nabytí oprávněně bez daně, stává se dle § 4 odst. 1 písm. f) citovaného zákona plátcem spotřební daně."* (zvýrazněno soudem)

[30] Bylo proto namístě, aby celní úřad vyhodnotil ve vzájemné souvislosti všechny skutečnosti vyplývající jak z dokladu o prodeji, tak ze stáčecích lístků. Z takového vyhodnocení jasně a bez pochybností vyplývají skutečnosti, které měly vyplývat z dokladu o dopravě. Bylo naopak přílišným formalismem, pokud celní úřad namísto toho konstatoval, že řidič žádný doklad ve smyslu § 42 odst. 1 zákona o spotřebních daních nepředložil. Důsledkem tohoto formalismu pak byla zjevně nepřiměřená sankce.

[31] Soud nemůže stěžovatelce přisvědčit v jejím názoru, že řidič neměl povinnost po každém stočení nafty vystavit sám sobě řádný doklad o dopravě podle § 5 odst. 4 zákona o spotřebních daních znějící na aktuální množství přepravované nafty. Tuto povinnost měl, ale za situace, kdy množství dopravované nafty bylo dokladově jasně seznatelné

z kombinace dokladu o prodeji a stáčecích lístků, bylo skutečně nepřiměřené, aby za toto formální pochybení byla stěžovatelka sankcionována propadnutím veškeré přepravované nafty v hodnotě několika set tisíc korun, jak uvádí v kasační stížnosti. Přiměřeným trestem by zde mohla být spíše pokuta za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy podle § 247a odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu:
„(1) Pokutu do 500 000 Kč může správce daně uložit tomu, kdo
a) nesplní registrační, ohlašovací nebo jinou oznamovací povinnost stanovenou daňovým zákonem nebo správcem daně, nebo
b) nesplní záznamní nebo jinou evidenční povinnost stanovenou daňovým zákonem nebo správcem daně.“

[32] Právě citované ustanovení omezuje výši pokuty pouze horní hranicí sazby, a na rozdíl od sankce propadnutí věci tak ponechává prostor pro zohlednění malé závažnosti nyní posuzovaného formálního pochybení a dalších relevantních okolností.

[33] Nepřiměřená sankce, jež byla stěžovatelce uložena, tedy nebyla důsledkem namítané protiústavnosti § 42d odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních. Toto ustanovení ovšem bylo v projednávané věci nutno vykládat souběžně s § 42c odst. 1 písm. b) téhož zákona ve znění účinném od 1. 1. 2016, které předpokládá uvolnění zajištěných vybraných výrobků v případě pochybení, které nevedlo a nemělo vést k neodvedení spotřební daně. Nepřiměřená sankce byla pouze důsledkem toho, že celní orgány zboží neuvolnily postupem podle § 42c odst. 1 písm. b), jak bylo namístě. Za této situace není namístě předložit Ústavnímu soudu postupem podle čl. 95 odst. 2 Ústavy návrh na zrušení tohoto ustanovení pro protiústavnost, nýbrž zrušit rozsudek krajského soudu a rozhodnutí žalovaného, a tím mu dát možnost vydat se cestou, která nepovede k uložení nepřiměřené sankce.

[34] Lze tak shrnout, že stěžovatelka při svém postupu skutečně pochybila, jednak tím, že vystavila ne zcela dokonalý stáčecí lístek vztahující se k odběru společnosti LST, a. s., jednak tím, že si sama nevystavila po každém z provedených stočení dopravované motorové nafty doklad o dopravě podle § 5 odst. 4 zákona o spotřebních daních. Stěžovatelka má nicméně pravdu, když v bodě III. 1.2 písm. c) kasační stížnosti uvádí, že odůvodnit zabavení 18 566 litrů motorové nafty chybějícím daňovým identifikačním číslem a neúplným sídlem odběratele na dokladu o prodeji by bylo přepjatým formalismem. Celní orgány měly prostor, jak se vyhnout takovému přepjatému formalismu a uložení nepřiměřené sankce, a to pomocí využití § 42c odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních. Jak je zjevné z rozhodnutí celního úřadu ze dne 16. 6. 2016, byly si této možnosti vědomy. Pokud namísto uvolnění zajištěných vybraných výrobků podle tohoto ustanovení přistoupily k jejich propadnutí podle § 42d odst. 1 písm. a) téhož zákona, postupovaly formalisticky a uložily nepřiměřenou sankci. Pokud se krajský soud s tímto postupem ztotožnil, je třeba jeho napadený rozsudek zrušit pro nesprávné posouzení právní otázky ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

IV. Závěr a náklady řízení

[35] Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil.

[36] Jelikož již v řízení před krajským soudem byly dány důvody pro zrušení rozhodnutí správního orgánu [§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s.], zdejší soud zrušil i rozhodnutí žalovaného a vrátil mu věc k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). Žalovaný je v dalším řízení vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

[37] Podle § 110 odst. 3 věty druhé s. ř. s. rozhodne Nejvyšší správní soud v případě, že zruší podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. rozhodnutí žalovaného, o nákladech řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení před krajským soudem. Stěžovatelka měla ve věci úspěch, podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. jí tedy přísluší právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložila, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.

[38] Náklady řízení stěžovatelky v řízení o kasační stížnosti tvoří soudní poplatek ve výši 5 000 Kč a odměna advokáta ve výši 3 100 Kč za jeden úkon právní služby v podobě sepsání kasační stížnosti [§ 7 a § 9 odst. 4 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., s přihlédnutím k ustanovení § 11 odst. 1 písm. d) téže vyhlášky (písemné podání nebo návrh ve věci samé), a jeden režijní paušál po 300 Kč za jeden úkon právní služby dle § 13 odst. 3 téže vyhlášky], zvýšená o částku 714 Kč odpovídající dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) ve výši 21 %, neboť zástupce stěžovatelky je plátcem DPH. Celkem tedy náklady řízení o kasační stížnosti činí 9 114 Kč. Advokát stěžovatelky uplatnil ve vyčíslení odměny ze dne 31. 10. 2018 také úkon v podobě převzetí právního zastoupení, ten však z povahy věci nebylo možno přiznat, neboť zástupcem stěžovatelky byl v řízení před krajským soudem i Nejvyšším správním soudem stále JUDr. Stanislav Dvořák, měnili se pouze advokáti, jimž sám udělil substituční plnou moc, takže fakticky k převzetí zastoupení nedošlo. Náklady řízení o žalobě tvoří odměna advokáta ve výši 9 300 Kč [§ 7 a § 9 odst. 4 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., s přihlédnutím k ustanovení § 11 odst. 1 písm. a) a d) téže vyhlášky (převzetí a příprava zastoupení nebo obhajoby na základě smlouvy o poskytnutí právních služeb, podání žaloby, zaslání repliky k vyjádření žalovaného), a tři režijní paušály po 300 Kč za tři úkony právní služby dle § 13 odst. 3 téže vyhlášky], zvýšená o částku 2 142 Kč odpovídající DPH a dále soudní poplatek ve výši 3 000 Kč. Celkem náklady řízení o žalobě činí 15 342 Kč. Celková výše nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti tedy činí 24 456 Kč. Žalovaný je povinen zaplatit stěžovatelce náhradu nákladů řízení v této výši k rukám jejího právního zástupce JUDr. Stanislava Dvořáka, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

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

V Brně dne 6. prosince 2018

JUDr. Radan Malík
předseda senátu