

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Marie Žiškové a JUDr. Filipa Dienstbiera v právní věci žalobkyně: **ČSAD Hodonín a. s.**, se sídlem Brněnská 3883/48, Hodonín, zastoupena Mgr. Miroslavem Fotrem, advokátem se sídlem Rodinova 4, Hodonín, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 1387/7, Praha 4, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 12. 2016, č. j. 44226-2/2016-900000-304.4, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 25. 7. 2018, č. j. 31 Af 8/2017 – 141,

takto:

I. Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 25. 7. 2018, č. j. 31 Af 8/2017 – 141, **se zrušuje.**

II. Rozhodnutí Generálního ředitelství cel ze dne 5. 12. 2016, č. j. 44226-2/2016-900000-304.4, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

III. Žalovaný **je povinen** uhradit žalobkyni k rukám jejího zástupce, Mgr. Miroslava Fotra, advokáta, na náhradě nákladů soudního řízení **14.800 Kč** do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

IV. Žalovaný **nemá** právo na náhradu nákladů soudního řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a rozsudek krajského soudu

[1] Celní úřad pro Zlínský kraj (dále též „celní úřad“) rozhodnutím ze dne 26. 7. 2016, č. j. 5542-16/2016-640000-12, rozhodl podle § 42d odst. 1 písm. a) zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, o propadnutí minerálního oleje s kódem nomenklatury 2710 19 41 v množství 19.009 litrů (dále jen „vybrané výrobky“), neboť byl dopravován způsobem uvedeným v § 42 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních, tedy bez dokladu prokazujícího zdanění vybraných výrobků dle § 5 zákona o spotřebních daních. Proti prvostupňovému rozhodnutí se žalobkyně bránila odvoláním, které žalovaný zamítl a prvostupňové rozhodnutí potvrdil.

[2] Žalobkyně proti rozhodnutí žalovaného brojila žalobou u Krajského soudu v Brně, který ji zamítl. Konstatoval, že zákon výslovně neřeší situaci, kdy má řidič cisternové soupravy k dispozici jediný doklad o dopravě znějící na celkový dopravovaný objem vybraných výrobků, přičemž postupně části objemu stáčí u různých odběratelů. Logicky pak již od první změny objemu neodpovídá objem uvedený na dokladu o dopravě skutečnému objemu vybraných výrobků v cisterně. Stěžejní otázkou je pak posouzení, zda i v takovém případě doklad o dopravě, případně ve spojení s dalšími doklady, obstojí jako doklad ve smyslu § 5 zákona o spotřebních daních. Spor je tedy o to, zda doklad předložený v projednávané věci řidičem za určitých okolností, resp. ve spojení s dalšími doklady, může vyhovět dikci § 5 odst. 4 zákona o spotřebních daních i v pozdějších fázích přepravy. Podle krajského soudu 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.

[3] Krajský soud dospěl k závěru, že jednoznačná identifikovatelnost vybraných výrobků může být i v následných fázích přepravy zajištěna původním dokladem o dopravě doplněným takovými listinami, za pomocí nichž bude možné vybrané výrobky plně ztotožnit s výrobky uvedenými na původním dokladu o dopravě. Ačkoliv došlo ke snížení objemu vybraných výrobků oproti původní hodnotě uvedené na dokladu o dopravě, předloží-li řidič cisternové soupravy takové listiny, které bez jakýchkoliv pochybností dokládají, že dopravované vybrané výrobky jsou výrobky uvedenými na dokladu o dopravě, pak doklad o dopravě ve spojení s těmito dalšími listinami vybrané výrobky jednoznačně identifikuje. V obecné rovině mohlo jít o doklady o dopravě ve spojení se stáčecími lístky, svědčícími o množství, místě a době provedené vykládky, korespondujícími s přehledem obsaženým na dokladu o dopravě o tom, kde (u kterých odběratelů) mělo být stočeno konkrétní množství vybraných výrobků a jak se celkový objem vybraných výrobků má v průběhu dopravy měnit.

[4] Konkrétní dokumenty předložené při kontrole řidičem však takovou záruku podle krajského soudu neposkytují. Samotný doklad o dopravě neobsahuje údaj o tom, jaké množství vybraných výrobků má být u jednotlivých odběratelů stočeno; obsahuje toliko údaj o reálně stočeném množství vybraných výrobků, resp. jejich zůstatek v cisterně po stočení. Tuto informaci by sice mohl poskytnout nákladní list č. 6149 ze dne 30. 6. 2015, z něj je však na první pohled zřejmá nesrovnalost v celkovém množství vybraných výrobků, oproti celkovému množství uvedeném na dokladu o dopravě. Vzhledem k tomu, že ani množství stočené při následujících vykládkách plně nekoresponduje s množstvím uvedeným na stáčecích lístcích, potažmo na dokladu o dopravě, nelze nákladní list č. 6149 považovat za průkazný dokument, který by ve spojení s dokladem o dopravě a stáčecími

lístky mohl tvořit doklad o dopravě ve smyslu § 5 odst. 4 zákona o spotřebních daních. Pořadí provedených zastávek cisternové soupravy u odběratelů rovněž neodpovídá pořadí uvedenému na nákladním listu č. 6149. Jednoznačnou shodu, která by mohla figurovat jako indicie směřující k možné jednoznačné identifikaci vybraných výrobků, nevykazují ani údaje o stočených litrech vybraných výrobků u odběratelů.

[5] Krajský soud poznamenal, že požadavky žalovaného kladené na doklady o dopravě, resp. další listiny doprovázející vybrané výrobky při jejich přepravě ve volném oběhu, nejsou stanoveny zákonem, nýbrž toliko 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 soud sice dal za pravdu žalovanému v tom, že předložené doklady ve svém souhrnu nesplňují požadavky zákona, závěry žalovaného uvedené v napadeném rozhodnutí však korigoval v tom směru, že by žalovaný neměl upřednostnit striktně formální porovnání náležitostí předložených listin s jím předepsanými náležitostmi požadovaných dokladů, a tak konstatovat, že evidenční povinnost dle § 5 odst. 6 zákona o spotřebních daních nemůže být splněna, pokud žalobce po první provedené vykládce nevystavil pro další dopravu nový doklad o dopravě. Konstatováním „úplné absence řádného dokladu o dopravě jako takového“ v napadeném rozhodnutí se podle názoru krajského soudu jednalo spíše o formalistický přístup, odklánějící se od smyslu zákona, kterým je požadavek na jednoznačné ztotožnění dopravovaných vybraných výrobků s těmi uvedenými na dokladu o dopravě, nikoliv lpění na konkrétní podobě konkrétně určeného dokumentu.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[6] Proti rozsudku krajského soudu brojí žalobkyně (stěžovatelka) kasační stížností.

[7] Stěžovatelka požaduje zrušení rozsudku a vrácení věci krajskému soudu k dalšímu řízení.

[8] Stěžovatelka po celou dobu přepravy vybraných výrobků prokazovala jejich zdanění daňovým dokladem, který splňoval všechny náležitosti podle § 5 odst. 2 zákona o spotřebních daních, a to dodací nákladní list K053688 vydaný společností ČEPRO, a.s. (dál jen ČEPRO). V souhrnu s ostatními doprovodnými doklady není sporu o tom, že vybrané výrobky v celkovém odebraném množství byly zdaněny, nehrozí ani nemůže hrozit daňový únik či manipulace s vybranými výrobky, které byly v kterémkoli okamžiku prokazatelně ztotožněny.

[9] Správce daně zajistil vybrané výrobky přesto, že byly dopravovány s daňovým dokladem podle § 5 odst. 1 a odst. 2 zákona o spotřebních daních. Řidič cisterny měl u sebe nad rámec zákonného daňového dokladu a jiných doprovodných dokladů rovněž doklad o dopravě sloužící pro potřeby rozvozu zákazníkům. V tomto dokladu, který fakticky nijak neprokazoval zdanění, řidič při rozvozu vypsal několik nepodstatných chyb, které se staly záminkou pro rozhodnutí o propadnutí výrobků. Soud se přísně a nad rámce zákona zaměřuje pouze na doklad o dopravě použitý řidičem a zcela ignoruje předložený daňový

doklad. Stěžovatelka byla schopna kdykoli v průběhu dopravy prokázat zdanění vybraných výrobků daňovým dokladem ve spojení se stáčecími lístky (dodacími listy).

[10] Podle stěžovatelky není nutné vytvářet doklad k pokračování dopravy vybraných výrobků po jakékoli dílčí vykládce, jak tvrdí žalovaný a krajský soud. Soud se neadekvátně zaměřil pouze na doklad o dopravě, nijak se nezabýval splněnou zákonnou povinností prokázání zdanění vybraných výrobků a jejich ztotožnění v průběhu dopravy daňovým dokladem doplněným dodacími listy a dalšími doklady.

[11] Stěžovatelka navrhuje napadený rozsudek zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení.

[12] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že řidič nedisponoval při dopravě žádným dokladem, který by umožnil okamžitou kontrolu evidence přepravovaného množství vybraných výrobků a spotřební daně. Žalovaný odkazuje na napadené rozhodnutí, ve kterém zhodnotil předložené podklady. Bylo na stěžovatelce, aby vysvětlila a doložila zjištěné množstevní rozdíly. Na nesplnění evidenční povinnosti se vztahuje sankce propadnutí vybraných výrobků, která není vázána na prokázání zdanění těchto výrobků, ale na skutečnost, že nebyla splněna evidenční povinnost (tedy není prokazatelné, jak bylo s těmito vybranými výrobky nakládáno či je nelze přesně identifikovat). Žalovaný dále odkazuje na rozsudek ze dne 31. 1. 2018, č. j. 3 Afs 257/2016 – 44.

[13] Doklad o dopravě č/R 6149/2015 nemůže plnit evidenční povinnost k zajištěným výrobkům v množství 19.009,52 l při 15° C. Stáčecí lístky deklarují dodání vybraných výrobků, které se v době místního šetření již nenacházely v dopravním prostředku. Doprava vybraných výrobků nebyla provázena perfektním dokladem o dopravě, byly tedy dány zákonné důvody pro rozhodnutí o propadnutí zajištěných výrobků. Žalovaný se ztotožňuje se závěrem soudu, že v důsledku několika dílčích nedostatků jednotlivých dokladů nemohou doklady jednotlivě, ani ve spojení s ostatními, sloužit k jednoznačnému ztotožnění vybraných výrobků.

[14] Žalovaný navrhuje kasační stížnost zamítnout.

III. Posouzení kasační stížnosti

[15] Soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení. Dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti a je projednatelná.

[16] Kasační stížnost je důvodná.

III.a) Právní úprava

[17] Podle § 42 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních zajistí správce daně vybrané výrobky, popřípadě i dopravní prostředek, který je dopravuje, jestliže zjistí, že vybrané výrobky jsou dopravovány bez dokladu uvedeného v § 5.

[18] Podle § 42 odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních správce daně vybrané výrobky zajistí, jestliže zjistí, že údaje uvedené na dokladu podle písmene a) nebo b) jsou nesprávné nebo nepravdivé.

[19] Podle § 42c odst. 1 zákona o spotřebních daních správce daně rozhodne o uvolnění zajištěných vybraných výrobků, pokud a) s nimi nebylo nakládáno způsoby uvedenými v § 42 odst. 1 nebo 2, b) vybrané výrobky, které byly dopravovány s dokladem podle § 42 odst. 1 obsahujícím nesprávné nebo nepravdivé údaje, byly zdaněny nebo byly nabyty oprávněně bez daně.

[20] Podle § 5 odst. 1 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). Zdanění vybraných výrobků do volného daňového oběhu již uvedených se prokazuje pouze tehdy, nejedná-li se o vybrané výrobky pro osobní spotřebu.

[21] Zákon o spotřebních daních pak v § 5 odst. 2 až 4 stanoví náležitosti daňového dokladu, dokladu o prodeji a dokladu o dopravě.

III.b) Skutkové okolnosti

[22] Pro posouzení věci jsou podstatné následující skutkové okolnosti.

[23] Celní úřad dne 30. 6. 2015 prováděl kontrolu zaměřenou na dopravu vybraných výrobků. V 10:30 hod. zahájil místní šetření nákladní cisternové soupravy RZ 5B13810 a HOJ 76-36 převážející motorovou naftu. Řidič na výzvu k předložení dokladů k převážené motorové naftě předložil:

- dodací nákladní list – daňový doklad č. K053688 ze dne 30. 6. 2015
- nákladní list č. 6149 ze dne 30. 6. 2015
- doklad o dopravě č/R 6149/2015 ze dne 30. 6. 2015
- výjezdní lístek z terminálu ČEPRO ze dne 30. 6. 2015
- stáčecí lístek č. 0003120 ze dne 30. 6. 2015
- stáčecí lístek č. 0003121 ze dne 30. 6. 2015
- plnicí a stáčecí příkaz označený č. 6149
- opis Eurolicence – Licence č. 048086 opis č. 0138.

[24] Vlastníkem přepravovaných výrobků byla stěžovatelka. Řidič uvedl, že nakládka proběhla v Kloboukách u Brna ve společnosti ČEPRO. Naloženo bylo 33.264 l motorové nafty. Doprava a jednotlivé vykládky probíhaly následovně: Měnín – 2.205 litrů, Moravský Písek – 12.015 litrů. V době kontroly se dle tvrzení řidiče mělo v cisterně nacházet 19.044 litrů. Na otázku, z jakého důvodu je v cisterně jiné množství než v dokladech, řidič odpověděl, že došlo k chybnému zápisu. Celní úřad na základě zjištěných skutečností vyhodnotil, že doprava motorové nafty je uskutečňována s doklady, na nichž jsou uvedeny *nesprávné nebo nepravdivé údaje*, a vybraný výrobek proto podle § 42 odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních zajistil.

[25] Celní úřad následně rozhodnutím popsaným v bodu [1] tohoto rozsudku rozhodl o propadnutí zajištěných výrobků. Dospěl k závěru, že žádným z předložených dokladů stěžovatelka nesplnila svou evidenční povinnost ve vztahu k dopravovaným vybraným výrobkům. Dodací nákladní list byl „zkonzumován" prvním předprodejem mezi společností ČEPRO a ARMEX Oil, s. r. o. (dále jen „Armex Oil"), doklad o dopravě č/R 6149/2015 obsahoval chybné údaje a také neměl náležitosti dokladu dle § 5 odst. 4 zákona o spotřebních daních. Stěžovatelka měla po stočení části motorové nafty u odběratele vystavit nový, aktuální doklad s uvedením nového množství vybraného výrobku s vyčíslenou spotřební daní a adresou dalšího místa určení. Podle celního úřadu nebylo možno aplikovat ani novelizovaný § 42c odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních, neboť doklad o dopravě byl stočením vybraného výrobku u prvního z příjemců tzv. „vyhaslý" a měl být při každém dalším stočení vybraných výrobků dalšímu z příjemců nahrazen jiným řádným dokladem.

[26] Celní úřad dále konstatoval, že nákladní list č. 6149, plnicí a stáčecí příkaz č. 6149 a výjezdní lístek ČEPRO z 30. 6. 2015 nesplňují požadavky kladené zákonem na doklad o dopravě. Stáčecí lístky vystavené společnostmi SKY PLASTIC RECYCLING CZECH s. r. o. (dále jen „Sky Plastic") a BRITTERM a s. (dále jen „Britterm") deklarují dodání vybraného výrobku, nevztahují se tedy k zajištěnému množství dopravované motorové nafty, a nelze jimi proto uznat splnění evidenční povinnosti. Celní úřad shrnul, že stěžovatelka u zajištěných vybraných výrobků porušila zákonem stanovenou evidenční povinnost dopravy s dokladem dle § 5 zákona o spotřebních daních, tedy s výrobky nakládala způsobem uvedeným v § 42 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních.

[27] Žalovaný k dokladu o dopravě uvedl, že na jeho základě byla stěžovatelka oprávněna celé množství motorové nafty dopravit na konkrétní místo a zde je stočit. Při dílčích stáčeních (jen části přepravované nafty) nebyla stěžovatelka oprávněna dopravu vybraných výrobků na původní doklad o dopravě uskutečnit, neboť množství vybraných výrobků již nesouhlasí a vybrané výrobky při následné dopravě nelze ztotožnit. Stěžovatelka byla za těchto podmínek povinna vystavit nový doklad o dopravě (sama pro sebe). Podle žalovaného tedy předloženým dokladem o dopravě nemohla být splněna evidenční povinnost. Žalovaný konstatoval, že důvodem pro zajištění a propadnutí vybraných výrobků nebyl chybný údaj o množství minerálních olejů, ale úplná absence řádného dokladu o dopravě podle § 5 odst. 4 zákona o spotřebních daních.

III.c) Posouzení věci

[28] Soud předně konstatuje, že se v podstatné míře ztotožňuje s právní argumentací krajského soudu. Není pochyb o tom, že předmětem spotřební daně jsou věci druhově určené. Zákon o spotřebních daních proto klade zvláštní požadavky na vedení přesné dokumentace týkající se nakládání s vybranými výrobky, aby je bylo možné jednoznačně kdykoli během přepravy ztotožnit a posoudit, zda byla spotřební daň za konkrétní množství vybraných výrobků řádně uhrazena. Právní úprava proto stanoví i přísné podmínky režimu dopravy – vybrané výrobky lze dopravovat jen společně s daňovým dokladem, dokladem o prodeji, dokladem o dopravě nebo rozhodnutím podle § 5 odst. 5 zákona o spotřebních daních, aby mohly být v kterémkoli okamžiku jednoznačně ztotožněny a jednoznačně prokázáno jejich zdanění (srov. rozsudek ze dne 27. 11. 2014, č. j. 10 Afs 148/2014 – 70). Nepředloží-li řidič odpovídající 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.

[29] V souzené věci není sporu o tom, že dokladem dle § 5 zákona o spotřebních daních (kterým by stěžovatelka splnila svou evidenční povinnost) nemohl být sám o sobě daňový doklad vystavený společností ČEPRO, která vybrané výrobky uvedla do volného daňového oběhu, ta také vystavila daňový doklad prokazující jejich řádné zdanění. Stěžovatelka byla až třetím subjektem v řetězci odběratelů vybraných výrobků. Daňový doklad tedy nebylo možno jako doklad prokazující splnění evidenční povinnost ve smyslu § 5 zákona o spotřebních daních za daných okolností využít, neboť je vystavován pouze při prvotním uvedení vybraných výrobků do volného daňového oběhu. Současně je však nutno zdůraznit, že tento doklad prokazuje, že vybrané výrobky v množství 33 264 litrů byly při propuštění do volného daňového oběhu řádně zdaněny.

[30] Za situace, kdy již byly výrobky uvedeny do volného daňového oběhu a zatím nedochází k jejich přeprodeji, je dokladem dle § 5 zákona o spotřebních daních doklad o dopravě. Stěžovatelka v souzené věci předložila doklad o dopravě č/R 6149/2015 ze dne 30. 6. 2015. Ten obsahuje všechny zákonem stanovené náležitosti, je v něm nicméně u celkového množství přepravované motorové nafty uvedený nesprávný údaj 32.264 litrů (vepsaný do dokladu ručně řidičem), ačkoli není sporu o tom, že správně mělo být uvedeno množství 33.264 litrů. Dále je v dokladu uvedena spotřební daň ve výši 364.240,80 Kč, tedy daň za 33.264 litrů motorové nafty.

[31] Toto množství motorové nafty nebylo určeno jednomu konečnému odběrateli v celkovém množství 33.264 litrů, ale k několika prodejům různým odběratelům. Podle správních orgánů za takové situace nelze použít původní doklad o dopravě jako doklad dle § 5 zákona o spotřebních daních, neboť již v pozdějších fázích přepravy nereflektuje reálný údaj o množství vybraných výrobků.

[32] Jak již Nejvyšší správní soud vyslovil v rozsudku ze dne 6. 12. 2018, č. j. 9 Afs 367/2018 – 35, za takové situace je povinností řidiče po dílčích stáčeních vyhotovit nový doklad o dopravě znějící na aktuální množství dopravovaného výrobku. Neučiní-li tak, jedná se sice o pochybení, které ovšem může být kompenzováno předložením dalších dokladů – zejména dokladů o prodeji (stáčecích lístků), které doloží aktuální stav vybraných výrobků.

[33] K obdobnému, správnému závěru dospěl též krajský soud. Podle něj v situacích, kdy má řidič k dispozici jediný doklad o dopravě znějící na celkový dopravovaný objem vybraných výrobků a dochází k postupnému stáčení výrobků u jednotlivých odběratelů, může být jednoznačná identifikovatelnost vybraných výrobků zajištěna původním dokladem o dopravě doplněným listinami, s jejichž pomocí bude možné vybrané výrobky plněn ztotožnit s výrobky uvedenými na původním dokladu o dopravě.

[34] Nejvyšší správní soud se s tímto závěrem plně ztotožňuje. Jako nesprávný je tedy nutno označit závěr správních orgánů, že předložený doklad o dopravě znějící na původní celkové množství po prvním stočení části nafty „vyhasne“ a nelze jej již pro splnění evidenční povinnosti vůbec použít.

[35] Nelze se však již ztotožnit se závěrem krajského soudu, že ani v souhrnu s ostatními předloženými doklady stěžovatelka nedoložila splnění evidenční povinnosti dle § 5 zákona o spotřebních daních. Nejvyšší správní soud má na rozdíl od krajského soudu za to, že i přes dílčí nesprávnosti v předložených dokladech bylo možno v každém okamžiku přepravy (tedy i v okamžiku kontroly) zjistit přesné množství vybraných výrobků a související spotřební daň.

[36] Soud k tomuto závěru došel na základě těchto úvah:

[37] Dodací nákladní list č. K053688 vystavila společnost ČEPRO při vydání vybraných výrobků v množství 33.264 l ze svého daňového skladu společnosti Armex Oil; spotřební daň byla vyčíslena na 364.240,80 Kč. Společnost Armex Oil téhož dne zboží přeprodala společnosti Transcargo s. r. o., která je následně přeprodala (také téhož dne) stěžovatelce.

[38] Z obsahu tohoto daňového dokladu tedy jednoznačně vyplývá, že vybrané výrobky v množství 33.264 l, jejichž vlastníkem se dne 30. 6. 2015 stala stěžovatelka, byly zdaněny spotřební daní (ve výši 364.240,80 Kč).

[39] Z dokladu o dopravě vyplývá, že toto množství zdaněných vybraných výrobků bylo téhož dne naloženo do cisterny (viz výjezdní lístek z terminálu ČEPRO v 7:11 hod.). Jak již soud konstatoval výše, z důvodu chyby v psaní je v dokladu o dopravě uvedeno nesprávné množství vybraných výrobků – 32.264 l, tedy množství o 1.000 l nižší – od tohoto údaje pak řidič při jednotlivých stáčeních odečítal stočené množství a zjišťoval skutečné množství v cisterně. V dokladu o dopravě je ovšem uvedena správná výše spotřební daně (364.240,80 Kč).

[40] Stěžovatelka dále předložila dva na sebe chronologicky navazující stáčecí lístky – doklady o prodeji se všemi zákonnými náležitostmi (§ 5 odst. 3 zákona o spotřebních daních). Z dokladu č. 0003120 vyplývá, že řidič od 7:19 hod. do 7:28 hod. stočil u odběratele Sky Plastic (v Měníně) 2.205 litrů motorové nafty (při teplotě 15° C) – spotřební daň odpovídající tomuto množství nafty zaznamenal v dokladu ve výši 24.144,75 Kč.

[41] Ze stáčecího lístku č. 003121 vyplývá, že řidič v době od 8:57 hod. do 9:25 hod. stočil u odběratele Britterm (v Moravském Písku) 12.015 litrů motorové nafty (při teplotě 15°C) – spotřební daň z tohoto množství činila 131.564.25 Kč (zaznamenáno v dokladu).

[42] Podle soudu jsou tyto skutečnosti plynoucí ze stáčecích lístků jednoznačně zaznamenány též na zadní straně dokladu o dopravě (označené shodně „doklad o dopravě č/R 6149/2015) – zde řidič vepsáním pořadí dodávek u jednotlivých odběratelů (původně předtištěné pořadí bylo změněno) jasně zaznamenal, jak první a druhé stáčení proběhlo. Jako první odběratel je označena společnost Sky Plastic (Měnín), uvedeno stočené množství motorové nafty 2.205 litrů, daň u stočených litrů 24.144,75 Kč. Po tomto stáčení je uveden zůstatek 30 059 litrů (tedy 32.264 – 2.205; reálné množství v cisterně bylo o tisíc litrů vyšší, tj. 31.059 litrů) a zůstatek daně 340.096,05 Kč (přesně odpovídající množství 31.059 litrů). Následně je uvedeno ručně vepsané číslo „2“ u společnosti Britterm (Moravský Písek) - zde tedy i podle dokladu o dopravě proběhlo druhé stáčení. Po druhém stáčení řidič vepsal do

dokladu o dopravě zůstatek 18.044 litrů, který odpovídá stočenému množství 12.015 litrů u společnosti Britterm. Při zohlednění primární chyby v psaní tak zůstatek po druhém stáčení činil 19.044 litrů, čemuž odpovídá v dokladu o dopravě správně vyznačená daň ve výši 208.531,80 litrů. Toto množství motorové nafty v cisterně tvrdil řidič též při prováděné kontrole. Z uvedeného také vyplývá, že řidič po každém dílčím stočení vybraných výrobků *de facto* vyhotovil nový doklad dopravě znějící na aktuální množství dopravovaného výrobku, byť tyto další, nové, doklady o dopravě byly zahrnuty stále v jedné a téže listině.

[43] 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 předložených dokladů, z nichž se dalo dovodit jednoduchou početní operací, totiž odečtením množství nafty uvedeného na dvou stáčecích lístcích od onoho původního dodacího nákladního listu. Výsledkem této prosté početní operace bylo množství nafty, které bylo při kontrole v cisterně zjištěno.

[44] 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, 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)

[45] Bylo proto namístě, aby celní úřad vyhodnotil ve vzájemné souvislosti všechny skutečnosti vyplývající jak z dodacího nákladního listu, tak z dokladu o dopravě a ze stáčecích lístků. Bylo naopak přílišným formalismem, pokud celní úřad namísto toho konstatoval, že řidič *žádný doklad* ve smyslu § 5 odst. 1 zákona o spotřebních daních nepředložil, neboť původní doklad o dopravě „vyhasl“.

[46] Nejvyšší správní soud proto shrnuje, že na základě předloženého dokladu o dopravě ve spojení se stáčecími lístky a při zohlednění dodacího nákladního listu bylo v okamžiku kontroly (i v jakémkoli jiném okamžiku dopravy) možno jednoznačně identifikovat vybrané výrobky, jejich množství a jejich zdanění. Nejvyšší správní soud má na rozdíl od krajského soudu za to, že údaj o celkovém množství vybraných výrobků na dokladu o dopravě v nesprávné výši 32.264 litrů je pouhou chybou řidiče v psaní, od které se odvíjely další nesprávnosti v předložených dokladech. Řidič pro tuto primární chybu po jednotlivých vykládkách logicky uváděl nesprávné celkové množství vybraných výrobků zbývajících v cisterně (vždy o 1.000 litrů méně než bylo skutečné množství).

[47] V souhrnu předložených dokladů (obsahujících nesprávnosti, nicméně vybavených všemi formálními náležitostmi stanovenými zákonem) lze jednoznačně dovodit průběh dopravy od stočení vybraných výrobků do cisterny až po provedení kontroly, a to včetně množství přepravované nafty a odpovídající spotřební daně v kterémkoli okamžiku přepravy.

[48] Konstatoval-li krajský soud nesoulad tvrzeného stočeného množství nafty (dle stáčecích lístků a dokladu o dopravě) ve srovnání s nákladním listem č. 6149, je třeba konstatovat, že tento nákladní list není a nemohl být dokladem ve smyslu § 5 odst. 6 zákona o spotřebních daních, kterým by stěžovatelka mohla plnit svou evidenční povinnost. Šlo o listinu vystavenou evidentně za účelem splnění povinnosti vyplývající z Evropské dohody o mezinárodní silniční přepravě nebezpečných věcí (viz označení „nákladní list podle oddílu 5.4.1. ADR pro silniční přepravu v cisternovém vozidle), tedy nikoli pro daňovou evidenci. Uvedený nákladní list uvádí přibližná množství, která mají být stočena u jednotlivých odběratelů – nesoulad údajů zde uvedených s údaji uvedenými v dokladu o dopravě a stáčecím lístku tedy podle soudu nelze stěžovatelce klást k tíži, neboť tento nákladní list slouží evidenci pro zcela jiný účel. Ostatně sám krajský soud i správní orgány konstatovaly, že tento nákladní list nelze považovat za doklad o dopravě ve smyslu zákona o spotřebních daních.

[49] Soud tedy konstatuje, že stěžovatelka dopravovala vybrané výrobky s doklady prokazujícími jejich zdanění. Závěr žalovaného i krajského soudu, že byly dány důvody pro zajištění vybraných výrobků na základě § 42 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních, tedy není správný, neboť nemá oporu ve zjištěných skutkových okolnostech zachycených ve správním spisu. Krajský soud však pro tuto důvodně vytýkanou vadu rozhodnutí žalovaného nezrušil, čímž sám zatížil svůj rozsudek nezákonností.

[50] Soud závěrem poukazuje na skutečnost, že byť nebylo prokázáno naplnění skutkové podstaty dopravování vybraných výrobků bez dokladu uvedeného v § 5 zákona o spotřebních daních, nepochybně došlo k jejich dopravování s doklady obsahujícími nesprávné údaje (nesprávný údaj o množství přepravované motorové nafty z důvodu chyby v psaní), tedy k situaci předvídané v § 42 odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních. Ostatně celní úřad na základě provedené kontroly opřel důvody pro zajištění vybraných výrobků právě o toto ustanovení zákona. V dalším řízení o propadnutí zajištěných výrobků však již správní orgány podle tohoto ustanovení nepostupovaly.

[51] Soud v této souvislosti zdůrazňuje, že řádné vymezení důvodu, na jehož základu jsou vybrané výrobky zajištěny, není pouhou formalitou. Vymezený důvod zajištění totiž předurčuje další možnosti postupu správce daně po zajištění výrobků. V případě zajištění podle § 42 odst. 1 písm. a) a b) nemá, v případě, že prokáže nakládání způsobem uvedeným v § 42 odst. 1 nebo 2, jinou možnost, než rozhodnout o propadnutí výrobků. V případě zajištění podle § 42 odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních má však správce daně možnost vybrané výrobky propustit zpět do volného oběhu, prokáže-li se, že byly zdaněny [§ 42c odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních]. Takový případ nastal v právě souzené věci – stěžovatelka sice nedostála své zákonné povinnosti doprovázet vybrané výrobky při jejich dopravě formálně bezvadnými doklady (šlo o doklady obsahující nesprávnosti), nicméně současně bylo prokázáno řádné zdanění přepravovaných výrobků. Za takové situace měl celní úřad po zajištění výrobků rozhodnout nikoli o jejich propadnutí, ale postupem podle § 42c odst. 1 písm. písm. b) zákona o spotřebních daních o jejich uvolnění.

[52] Soud také podotýká, že na věc nelze bez dalšího přenášet závěry vyslovené v rozsudku ze dne 31. 1. 2018, č. j. 3 Afs 257/2016 – 44, na který odkazuje žalovaný. Nejvyšší správní soud zde (stejně jak to v nyní projednávané věci učinil výše) konstatoval, že v případě, kdy daňový doklad přesně nesplňuje náležitosti dle § 5 odst. 4 zákona o spotřebních daních, lze chybějící skutečnosti doplnit i jinými podklady, z nichž by splnění nezbytných podmínek v souhrnu vyplývalo. Ve věci sp. zn. 3 Afs 257/2016 však soud konstatoval, že stěžovatel nijak nekonkretizoval, jak bylo možno chybějící skutečnosti z předložených důkazů dovodit. Skutkově se tedy jednalo o situaci odlišnou od nyní souzené věci.

IV. Závěr a náklady řízení

[53] Soud shledal kasační stížnost důvodnou, proto napadený rozsudek krajského soudu zrušil. Vzhledem k tomu že vytýkané vady nejsou odstranitelné v řízení před krajským soudem, ale lze je odstranit toliko v řízení před správním orgánem, zrušil soud současně i rozhodnutí žalovaného, který je vázán v dalším řízení právním názorem vysloveným výše.

[54] Za této situace je soud povinen rozhodnout kromě nákladů řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení, které předcházelo zrušenému rozhodnutí krajského soudu (§ 110 odst. 3, věta druhá, s. ř. s.). Žalovaný ve věci úspěch neměl, náhrada nákladů řízení mu proto nenáleží. Stěžovatelka měla ve věci plný úspěch, proto jí soud přiznal dle § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., přiznal náhradu nákladů řízení proti žalovanému. Tyto náklady řízení jsou tvořeny částkou 8.000 Kč za soudní poplatky (soudní poplatek za žalobu ve výši 3.000 Kč a soudní poplatek za kasační stížnost ve výši 5.000 Kč) a dále náklady na zastoupení.

[55] Stěžovatelka zastoupena advokátem až v řízení o kasační stížnosti, pro určení výše nákladů na zastoupení se užije vyhláška č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif). Stěžovatelčin zástupce učinil celkem dva úkony právní služby, kterými jsou převzetí a příprava zastoupení a podání kasační stížnosti [§ 11 písm. a) a d) advokátního tarifu]. Za každý úkon právní služby náleží zástupci mimosmluvní odměna ve výši 3.100 Kč [§ 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bodem 5. advokátního tarifu]. Soud tedy přiznal stěžovatelčině zástupci odměnu za dva

úkony právní služby ve výši 2 x 3.100 Kč a paušální náhradu hotových výdajů ve výši 2 x 300 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu), tedy 6.800 Kč. Náklady řízení celkem činí 14.800 Kč. Uvedenou částku je žalovaný povinen zaplatit stěžovatelce k rukám jejího zástupce Mgr. Miroslav Fotra, advokáta ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

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

V Brně dne 23. ledna 2019

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu