



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudců Mgr. Aleše Roztočila a JUDr. Jaroslava Vlašína v právní věci žalobkyně: **TOMI - REMONT a.s.**, IČ 25508571, se sídlem Přemyslovka 2514/4, Prostějov, zast. Mgr. Zdeňkem Jouklem, advokátem, se sídlem Jakubské náměstí 580/4, Brno, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, Praha 4, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 27. 4. 2017, č. j. 62 Af 54/2015 - 96,

**t a k t o :**

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

**O d ů v o d n ě n í :**

### I. Rekapitulace předcházejícího řízení

[1] Celní úřad pro Zlínský kraj rozhodnutím ze dne 18. 11. 2014, č. j. 55998-4/2014-640000-62, podle § 42 odst. 1 písm. b) zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový zákon“), zajistil 3.220 litrů motorové nafty kódu nomenklatury 27101943. Tyto vybrané výrobky byly v návaznosti na protokol o místním šetření ze dne 14. 11. 2014, č. j. 55998/2014-640000-62, zajištěny téhož dne u Č. V., neboť byly dopravovány bez dokladu uvedeného v § 5 daňového zákona. Správce daně současně podle § 42 odst. 5 daňového zákona rozhodl o uskladnění zajištěných vybraných výrobků ve svých skladovacích prostorách, přičemž účastníkům řízení, kterými byli Č. V. a žalobkyně, uložil zákaz s nimi jakkoliv nakládat.

[2] Žalovaný rozhodnutím ze dne 7. 4. 2015, č. j. 4001-2/2015-900000-304.4, podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, zamítl odvolání žalobkyně a Č. V. a uvedené rozhodnutí prvního stupně potvrdil.

[3] V odůvodnění rozhodnutí o odvolání žalovaný mimo jiné uvedl, že doklad o dopravě a související doklad o výdeji, které předložil Č. V., neobsahují veškeré náležitosti uvedené v § 5

odst. 4 daňového zákona. Konkrétně v nich není uvedena adresa místa určení, resp. jiné údaje určující polohu místa určení pro dopravované množství 3.220 l minerálních olejů. Jím měl být podle výpovědi Č. V. Újezdec u Uherského Brodu, ačkoli v dokladu o dopravě je pro množství 6.002 l minerálních olejů jako místo určení uvedeno sídlo žalobkyně. Kontrolovaná osoba tak nepředložila perfektní doklad o dopravě, v důsledku čehož zajištěné minerální oleje byly dne 14. 11. 2014 dopravovány v rozporu s § 5 odst. 6 daňového zákona. Je přitom irelevantní, zda zajištěné minerální oleje byly dopravovány pouze pro potřebu žalobkyně a nebyly určeny k dalšímu prodeji a distribuci, jakož i to, že žalobkyně není a ani nikdy nebyla distributorem pohonných hmot. S ohledem na tyto skutečnosti dospěl žalovaný k závěru, že rozhodnutí prvního stupně je správné a v souladu se zákonem.

[4] Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 27. 4. 2017, č. j. 62 Af 54/2015 - 96, zamítl žalobu proti rozhodnutí o odvolání, kterou podala společnost TOMI - REMONT a.s. V odůvodnění rozsudku uvedl soud mimo jiné tyto skutečnosti:

[5] Výrobky zatížené spotřební daní představují rizikové komodity, neboť jsou druhově určené, jsou běžně zaměnitelné a lze je identifikovat pouze prostřednictvím příslušných dokladů. Proto daňový zákon obsahuje zvláštní požadavky, jež kladou na podnikatele zvýšené nároky na vedení přesné dokumentace, nicméně jsou proporcionální s ohledem na povahu přepravovaného zboží, jak vyplývá z rozsudků Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2015, č. j. 1 Afs 131/2015 - 38, ze dne 20. 8. 2009, č. j. 1 Afs 81/2009 - 68, a ze dne 27. 9. 2016, č. j. 1 Afs 133/2016 - 32. V dané věci bylo při kontrole dopravy vybraných výrobků s ohledem na sdělení kontrolované osoby, označení vozidla a předložené dokumenty zjištěno, že údaje uvedené na dokladu o dopravě neodpovídaly probíhající přepravě, a to ohledně množství přepravovaných vybraných výrobků a místa určení, když ani z dokladu o výdeji nevyplývala adresa místa určení. Předložený doklad o dopravě a doklad o výdeji tak nelze považovat za perfektní doklady ve smyslu § 5 odst. 4 daňového zákona, v důsledku čehož byly splněny podmínky pro zajištění vybraných výrobků podle § 42 odst. 1 písm. b) téhož zákona.

[6] V této souvislosti je zapotřebí poukázat na skutečnost, že podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 9. 2016, č. j. 1 Afs 133/2016 - 32, je ustanovení § 42 odst. 1 písm. b) daňového zákona formulováno zcela jasně a výslovně tak, že přepravované výrobky správce daně zajistí, nejsou-li dopravovány s požadovanými doklady. Nepředloží-li tedy řidič tyto doklady při kontrole, je uvedená skutková podstata naplněna. Dále je nutné zdůraznit, že správce daně zajistí vybrané výrobky, pokud jsou dopravovány bez dokladu uvedeného v § 5 (jednání ve smyslu § 42 odst. 1 písm. b) daňového zákona), jakož i v případě, že údaje uvedené na daňovém dokladu jsou nesprávné nebo nepravdivé (jednání ve smyslu § 42 odst. 1 písm. c) daňového zákona). V obou těchto případech tedy nastupuje tentýž následek. Pokud má celní orgán pochybnosti o údajích na předložených dokladech, musí vyhodnotit, zda toto pochybení je natolik vážné intenzity, že se nejedná o doklad ve smyslu daňového zákona, nebo zda se jedná o pouhou nesrovnalost, kterou lze odstranit na místě či bezprostředně po kontrole.

[7] Nelze se přitom ztotožnit s námitkou žalobkyně, podle níž mělo být její jednání případně kvalifikováno podle § 42 odst. 1 písm. c) daňového zákona, neboť spočívalo v uvedení nesprávných nebo nepravdivých údajů na dokladu o dopravě. Nesrovnalosti v údajích na předložených dokumentech totiž měly za následek nemožnost jejich posouzení jako dokladů ve smyslu § 5 daňového zákona. Na dokladu o dopravě předloženém v průběhu kontroly přepravovaných vybraných výrobků totiž sice byly vyplněny všechny povinné údaje, nicméně tento doklad neumožnil identifikaci zboží, protože ho k němu nebylo možné přiřadit. Ani dokumentace vyplněná řidičem, která byla předložena při kontrole, neobsahuje všechny náležitosti dokladu o dopravě ve smyslu § 5 odst. 4 daňového zákona, neboť v ní chybí údaje

pokračování

o adrese odesílatele, o datu vystavení dokladu a o celkové výši spotřební daně. V této dokumentaci je sice uveden údaj o množství nafty v cisterně, nicméně ve vztahu k němu absentuje místo určení, kam řidič zbývající množství nafty v nádrži přepravuje, které musí být uvedeno již v průběhu přepravy a nemůže být doplněno až po výdeji.

[8] Tvrzení žalobkyně o tom, že v minulosti byla opakovaně kontrolována, přičemž disponovala stejnou dokumentací, zůstalo pouze v obecné rovině, neboť údajně odlišná správní praxe nebyla ničím konkretizována ani doložena protokoly o místních šetřeních. Navíc, i kdyby v minulosti v tomto směru docházelo k odlišnému postupu správních orgánů, nebylo možné se ho dovolávat kvůli jeho nezákonnosti. Zásada legitimního očekávání účastníka správního řízení totiž nemá absolutní hodnotu a je omezena mimo jiné dalšími právními principy, zejména zásadou legality. Pokud skutečně došlo ke změně správní praxe, jedná se o změnu řádně a přesvědčivě zdůvodněnou a tudíž přípustnou.

[9] Odvolací námitku, v níž žalobkyně poukázala na to, že není distributorem pohonných hmot ani plátcem spotřební daně, žalovaný vypořádal poměrně stroze. Nicméně jeho úvaha, podle níž je nerozhodné, že žalobkyně vybrané výrobky řádně zakoupila a není distributorem pohonných hmot ve spojení s další argumentací uvedenou v žalobou napadeném rozhodnutí a s rozhodnutím prvoinstančním ob stojí z hlediska přezkoumatelnosti.

[10] Na základě těchto skutečností soud neshledal žalobu důvodnou, a proto ji zamítl.

## II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[11] Proti tomuto rozsudku podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) v zákonem stanovené lhůtě kasační stížnost z důvodů jeho nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení a jeho nepřezkoumatelnosti, které jsou uvedeny v § 103 odst. 1 písm. a), d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[12] Stěžovatelka v kasační stížnosti namítla nesprávnou právní kvalifikaci skutku, kterého se měla dopustit, podle § 42 odst. 1 písm. b) daňového zákona. Předložený doklad o dopravě totiž obsahoval veškeré náležitosti uvedené v § 5 odst. 4 daňového zákona, a to i údaj o místě určení, kterým bylo její sídlo. K němu pak byly jednoznačně a zjevně přiřaditelné zajištěné vybrané výrobky za pomoci existence a předložení systému interní evidence a výdeje nafty, z níž vyplývaly aktuální stav a množství přepravované nafty. Uvedené dokumenty tak v plném rozsahu splňovaly požadavky příslušné právní úpravy a za této situace nebyly naplněny předpoklady pro zajištění vybraných výrobků z důvodu jejich dopravy bez dokladu uvedeného v § 5 daňového zákona. Pokud by vůbec byly v dané věci dány podmínky pro zajištění vybraných výrobků, bylo tak nutné učinit podle § 42 odst. 1 písm. c) daňového zákona kvůli nesprávnosti a nepravdivosti údajů uvedených na daňovém dokladu. Jakýkoliv jiný postup žalovaného by ve svém důsledku popíral účel a smysl existence tohoto ustanovení. Uvedená nesprávnost posouzení předmětného skutku představuje samotné jádro věci a výchozí bod žalobní argumentace, s níž se krajský soud řádně nevypořádal.

[13] Podle další kasační námítky žalovaný porušil zásady právní jistoty a legitimního očekávání, přičemž soud se tímto tvrzením v dostatečném rozsahu a se zřetelem na danou věc nezabýval, ani si v tomto směru nevyžádal navržený spisový materiál od příslušného celního orgánu. Přitom zaměstnanci stěžovatelky byli v minulosti ze strany orgánů celní správy mnohokrát kontrolováni, a to i v době bezprostředně předcházející zajištění dotčených vybraných výrobků. I když ve všech těchto případech stěžovatelka disponovala v podstatě stejným systémem dokumentace

jako v dané věci, tak celní orgány nikdy vybrané výrobky nezajistily, ani u ní neshledaly jakékoliv pochybení.

[14] Stěžovatelka též namítla obecnou nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného i správce daně, která spočívá v nedostatečném odůvodnění zajištění vybraných výrobků podle § 42 odst. 1 písm. b) daňového zákona. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 6. 2012, č. j. 5 Afs 25/2012 - 30, totiž vyplývá, že pokud celní orgán má pochybnosti o údajích na předložených dokladech, musí vyhodnotit, zda tyto nesrovnalosti je možné odstranit na místě nebo jsou takové intenzity, že je nutné dospět k závěru, podle něhož se nejedná o doklady ve smyslu daňového zákona. Správní orgány však míru intenzity nesrovnalostí v předložených dokladech nehodnotily. S námitkou o obecné nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného a správce daně se přitom krajský soud nikterak nevypořádal.

[15] Rozhodnutí správce daně a žalovaného trpí podle další stížnostní námítky i specifickou nepřezkoumatelností spočívající v nedostatečném vypořádání s argumentací ohledně postavení stěžovatelky, která není ani nebyla distributorem pohonných hmot. Žalovaný k tomuto tvrzení toliko poukázal na jeho irelevanci, aniž blíže vysvětlil, proč je tato skutečnost bez významu. S námitkou o specifické nepřezkoumatelnosti žalobou napadeného rozhodnutí se krajský soud dostatečně nevypořádal, neboť stěžovatelce vůbec nepřiblížil, v jaké argumentaci žalovaného měla hledat odpověď na svou odvolací námitku. Jelikož krajský soud přezkoumal rozhodnutí žalovaného, které v tomto směru nebylo přezkumu vůbec způsobilé, zatížil také svůj rozsudek vadou nepřezkoumatelnosti.

[16] S ohledem na tyto skutečnosti stěžovatelka navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu i žalobou napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

[17] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na své rozhodnutí o odvolání. Nad rámec jeho odůvodnění uvedl následující skutečnosti:

[18] Stěžovatelkou předložená dokumentace neobsahovala daňovým zákonem požadovaný základní údaj o adrese místa (poloze) určení. V dokladu o dopravě uvedené místo určení totiž neodpovídalo skutkovým zjištěním učiněným v rámci místního šetření na základě výpovědi řidiče kontrolovaného vozidla Č. V., který uvedl, že místem určení dopravovaných vybraných výrobků byl Újezdec u Uherského Brodu, což nerozporovala ani stěžovatelka. Tato adresa místa (polohy) určení nebyla uvedena ani na předloženém dokladu o výdeji. Absence tohoto klíčového údaje požadovaného v § 5 odst. 4 písm. b) daňového zákona zcela zabránila ztotožnění dokladu o dopravě a dokladu o výdeji s dopravovanými vybranými výrobky v množství 3.220 l do obce Újezdec u Uherského Brodu.

[19] Legitimní očekávání může založit pouze taková správní praxe, která je ustálená, jednotná, dlouhodobá a opakovaně potvrzující určitý výklad a použití právních předpisů. Existenci takové správní praxe sice stěžovatelka tvrdila, avšak nikterak ji nedoložila a pouze obecně odkázala na spisové materiály vedené vůči ní příslušnými orgány celní správy. Navíc, i kdyby v minulosti docházelo k odlišnému postupu správních orgánů, nebylo možné se jich dovolávat pro jejich nezákonnost.

[20] Správce daně i žalovaný svůj postup podle § 42 odst. 1 písm. b) daňového zákona dostatečně odůvodnili. Pro zajištění stěžovatelkou dopravovaných výrobků v množství 3.220 l byla výchozí a zcela postačující podmínkou obsahová absence dokladu o dopravě a dokladu o výdeji spočívající v neuvedení konkrétní adresy (polohy) místa určení. Jím měl být podle

pokračování

výpovědi řidiče kontrolovaného vozidla Újezdec u Uherského Brodu, který však v dokladu o dopravě ani v dokladu o výdeji nebyl uveden.

[21] Zda stěžovatelka byla nebo nebyla v okamžiku dopravy zajištěných vybraných výrobků distributorem pohonných hmot, je v řízení o zajištění vybraných výrobků irelevantní. Proto nebylo třeba tuto skutečnost zjišťovat ani postavit najisto a jakýkoliv výsledek uvedeného prověření by nemohl nic změnit na nutnosti zajištění vybraných výrobků postupem podle § 42 odst. 1 písm. b) daňového zákona.

[22] S ohledem na tyto skutečnosti žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

### III. Posouzení kasační stížnosti

[23] 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 byly stěžovatelkou v kasační stížnosti uplatněny. Přitom neshledal vady uvedené v § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

[24] Proto se Nejvyšší správní soud mohl zabývat jednotlivými stížnostními námitkami, které posoudil následujícím způsobem:

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

[26] Podle prvního odstavce věty první a odstavce čtvrtého věty první téhož ustanovení se na daňovém území České republiky zdanění vybraných výrobků uvedených do volného daňového oběhu prokazuje také dokladem o dopravě, jež vystavuje právnická nebo fyzická osoba, která vybrané výrobky již uvedené do volného daňového oběhu vydá pro dopravu. Doklad o dopravě musí podle § 5 odst. 4 věty druhé daňového zákona obsahovat a) obchodní firmu nebo jméno, sídlo nebo místo pobytu a daňové identifikační číslo, bylo-li přiděleno, odesílatele, b) adresu místa určení a v případě, že to není možné, jiné údaje určující polohu místa určení, c) množství dopravovaných vybraných výrobků uvedených do volného daňového oběhu, u nichž vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit, a jejich název, popřípadě obchodní označení, d) výši spotřební daně celkem, e) datum vystavení dokladu o dopravě, f) číslo dokladu o dopravě. Pouze s tímto dokladem o dopravě lze dopravovat vybrané výrobky uvedené do volného daňového oběhu, jak vyplývá z § 5 odst. 6 daňového zákona.

[27] V posuzované věci však při kontrole dopravy vybraných výrobků nebyl předložen doklad o dopravě ve smyslu § 5 odst. 4 daňového zákona, na jehož základě by bylo možné vybrané výrobky dopravovat.

[28] Z protokolu o místním šetření ze dne 14. 11. 2014, č. j. 55998/2014-640000-62, totiž vyplývá, že hlídka celního úřadu zastavila dne 14. 11. 2014 na pozemní komunikaci č. II/490 v obci Kaňovice ve směru jízdy Olomouc - Újezdec u Uherského Brodu nákladní cisternový automobil MAN TGL, RZ X, za účelem kontroly dopravy vybraných výrobků podle daňového zákona. Při této kontrole řidič dopravního prostředku Č. V. uvedl, že dopravuje motorovou naftu ve vlastnictví stěžovatelky, která byla nakoupena od společnosti FAU, s.r.o., přičemž dne 14. 11. 2014 ráno přivezl minerální oleje do místa určení v Olomouci, kde z jejich celkového množství 4.232 l stočil 1.083 l, a další jejich nakládka se měla uskutečnit v obci Újezdec u Uherského Brodu. Ohledně této přepravy kontrolovaná osoba předložila doklad o dopravě č. 007438/F,

který vystavila dne 12. 11. 2014 společnost FAU, s.r.o., se sídlem Opava - Kateřinky, Pekařská 1639/79a, na motorovou naftu, kód nomenklatury č. 27101943, a na němž je jako nabyvatel a dopravce uvedena stěžovatelka a jako dopravní prostředek označeno motorové vozidlo RZ X. Nicméně podle tohoto dokladu o dopravě činilo množství dopravovaných vybraných výrobků 6.002 l (6.008 l při teplotě 15 °C), což očividně neodpovídá údajům uvedenému Č. V. ani údajům zjištěným celním úřadem, který z příslušného dopravního prostředku přečerpal a uskladnil ve svých skladovacích prostorách vybrané výrobky v celkovém množství 3.220 l. Dále je na dokladu o dopravě oproti tvrzení kontrolované osoby uvedeno jako místo určení „TOMI - REMONT, Přemyslovka 2514, 796 01 Prostějov - rozvoz“.

[29] I když tedy na dokladu o dopravě č. 007438/F byly vyplněny všechny náležitosti podle § 5 odst. 4 věty druhé daňového zákona, není možné z něho vycházet, neboť v něm uvedené údaje o místě určení a množství dopravovaných vybraných výrobků jsou zcela evidentně v rozporu se skutečnostmi zjištěnými při místním šetření. V důsledku těchto zjevných nesrovnalostí nebylo možné tento doklad přiřadit k dopravovaným vybraným výrobkům a tím je náležitě identifikovat. Doklad předložený kontrolovanou osobou při místním šetření tedy nebylo možné považovat za perfektní doklad o dopravě ve smyslu § 5 odst. 4 daňového zákona, na základě něhož by bylo možné uskutečnit dopravu motorové nafty v množství 3.220 l z Olomouce do obce Újezdec u Uherského Brodu. Tento účel mohl doklad o dopravě č. 007438/F plnit jen ve vztahu k přepravě minerálních olejů od čerpací stanice společnosti FAU, s.r.o. do sídla stěžovatelky v Prostějově, které bylo na tomto dokladu uvedeno jako místo určení.

[30] Při kontrole dopravy vybraných výrobků předložil řidič dopravního prostředku Č. V. také doklady označené jako výdej - spotřeba nafty za období od 12. do 14. 11. 2014. V nich jsou sice obsaženy ručně psané údaje o množství příjmu, výdaje a zůstatku nafty, způsobu dopravy, specifikaci zakázky a podpisu přebírajícího, podle nichž bylo dne 12. 11. 2014 vydáno 6.008 l nafty a její zůstatek při dopravě motorovým vozidlem RZ X, který řídil Č. V., činil 3.215 l před kontrolou dopravovaných vybraných výrobků dne 14. 11. 2014, což téměř odpovídá zajištěnému množství vybraných výrobků. Nicméně ve vztahu k tomuto údajům není uvedeno místo, do něhož měla být zbývající část motorové nafty přepravena, a proto nebylo možné ověřit, že místem určení byla právě obec Újezdec u Uherského Brodu, na cestě do níž byl řidič dopravního prostředku kontrolován. Kromě toho v uvedené dokumentaci chybí identifikace odesílatele, datum vystavení dokladu a celková výše spotřební daně. Z těchto důvodů nelze ani evidenci o výdeji a spotřebě nafty považovat za doklad o dopravě ve smyslu § 5 odst. 4 daňového zákona.

[31] V této souvislosti je nutné zdůraznit, že právní úprava reguluje nejen způsob prokazování zdanění vybraných výrobků, ale stanoví i režim jejich dopravy. Vybrané výrobky lze přitom podle již zmíněného § 5 odst. 6 daňového zákona dopravovat jen společně s příslušnou dokumentací, mezi níž náleží i doklad o dopravě. Nepředloží-li tedy řidič tento doklad při kontrole dopravy, je skutková podstata uvedená v § 42 odst. 1 písm. b) daňového zákona naplněna, neboť ta je formulována zcela jasně a výslovně tak, že přepravované výrobky správce daně zajistí, nejsou-li dopravovány s příslušnými doklady. V řízení o zajištění vybraných výrobků dokonce nelze dovodit ani přípustnost dodatečného předložení dokumentů prokazujících jejich zdanění v případě, kdy kontrolovaná osoba nemá v průběhu kontroly takový doklad k dispozici. Tímto způsobem totiž nelze zhojit porušení povinnosti dopravovat vybrané výrobky s příslušnými doklady, a to v jakémkoliv okamžiku přepravy (srov. kupř. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 9. 2016, č. j. 1 Afs 133/2016 - 32, a ze dne 27. 11. 2014, č. j. 10 Afs 148/2014 - 70). Pokud tak v dané věci nebyly vybrané výrobky dopravovány společně se zákonem vyžadovanými doklady, celní úřad nepochybil, když je zajistil postupem podle § 42 odst. 1 písm. b) daňového zákona.

pokračování

[32] Nelze se přitom ztotožnit s tvrzením stěžovatelky, že vybrané výrobky mohly být zajištěny nanejvýš jen za použití písmena c) téhož ustanovení kvůli nesprávnosti a nepravdivosti údajů uvedených na daňovém dokladu. Při kontrole dopravy vybraných výrobků totiž řidič dopravního prostředku nepředložil žádný doklad o dopravě ve smyslu § 5 odst. 4 daňového řádu, který by se vztahoval k přepravě 3.220 l motorové nafty z Olomouce do obce Újezdec u Uherského Brodu. Doklad o dopravě č. 007438/F totiž bylo možné přiřadit jen k jiné přepravě vybraných výrobků, a to motorové nafty v množství 6.002 l do místa určení v sídle stěžovatelky, které se nacházelo v Prostějově. Za řádnou dokumentaci vztahující se k řidičem uvedené dopravě vybraných výrobků pak ze shora uvedených důvodů není možné považovat ani evidenci výdeje a spotřeby nafty za období od 12. do 14. 11. 2014. V posuzované věci tedy nebyly údaje uvedené na dokladu o dopravě nesprávné či nepravdivé, nýbrž vybrané výrobky byly ve vztahu k předmětné přepravě dopravovány bez dokladu uvedeného v § 5 odst. 4 daňového zákona. Proto nebyly splněny podmínky pro zajištění vybraných výrobků za použití § 42 odst. 1 písm. c) daňového zákona.

[33] Oba správní orgány i krajský soud tedy protiprávní jednání popsané v protokole o místním šetření správně kvalifikovaly podle § 42 odst. 1 písm. b) daňového zákona. Při posouzení této právní otázky přitom krajský soud vycházel z obdobných úvah jako Nejvyšší správní soud a řádně se vypořádal s žalobní argumentací, jak vyplývá z uvedené rekapitulace napadeného rozsudku.

[34] Kasační námitku o nesprávné kvalifikaci předmětného skutku a o jeho nedostatečném posouzení krajským soudem tedy Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou.

[35] Rovněž se neztotožnil se stížnostní námitkou o porušení zásady legitimního očekávání a principu právní jistoty.

[36] Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 21. 7. 2009, č. j. 6 Ads 88/2016 - 132, s odkazem na dosavadní judikaturu tohoto soudu a několik nálezů Ústavního soudu uznal vynutitelnou vázanost orgánu veřejné správy správní praxí spočívající v ustálené, jednotné a dlouhodobé činnosti, popřípadě nečinnosti správních orgánů, opakovaně potvrzující určitý výklad a použití právních předpisů, neboť taková praxe na straně adresátů veřejné správy zakládá legitimní očekávání, že v ní orgány veřejné správy budou pokračovat. Podle tohoto judikátu je však problematika vzniku legitimního očekávání otázkou skutkovou, a proto určit, zda určité očekávání existovalo a zda mu má soud poskytnout ochranu, vyžaduje zjišťování mnoha skutečností. K tomu je však nezbytné, aby adresát veřejné správy v příslušném řízení takové skutečnosti v dostatečné míře konkrétnosti tvrdil, aby vůbec bylo možné zjistit, jaká byla dosavadní správní praxe, zda představovala ustálenou, jednotnou a dlouhodobou interpretaci a aplikaci relevantních právních předpisů příslušnými správními orgány a zda vyvolávala legitimní očekávání jejího pokračování.

[37] Stěžovatelka však v žalobním řízení toliko v obecné rovině uvedla, že orgány celní správy jí doposud vybrané výrobky nezajistily ani u ní neshledaly jakékoliv pochybení, i když byla v minulosti mnohokrát kontrolována a disponovala v podstatě stejnou dokumentací. K prokázání tohoto tvrzení pak stěžovatelka navrhla jen vyžádání spisových materiálů, které vůči ní vedl Celní úřad pro Zlínský kraj a Celní úřad pro Olomoucký kraj. Stěžovatelka tak údajně odlišnou správní praxí orgánů celní správy nikterak nekonkretizovala, a proto nebylo možné zjistit, zda i při předchozích kontrolách dopravy vybraných výrobků byly předloženy doklady obsahující údaje o místě jejich určení a o jejich množství, které neodpovídaly zjištěným skutečnostem. Dále stěžovatelka nepoukázala na žádné protokoly o místních šetřeních či jiné

listiny obsažené ve spisech celních úřadů, které by takovou správní praxi měly dokládat. Za této situace krajský soud nepochybil, když se otázkou legitimního očekávání po skutkové stránce blíže nezabýval a za tímto účelem si od orgánů celní správy nevyžádal spisové dokumentace vedené vůči stěžovateli za předchozí období.

[38] Navíc legitimní očekávání představuje i otázku právní, jak taktéž konstatoval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 21. 7. 2009, č. j. 6 Ads 88/2006 - 132. Přiznání ochrany legitimnímu očekávání tak musí předcházet obezřetné vážení všech rozhodných právem chráněných zájmů a soud musí pečlivě poměřovat legitimní očekávání a míru jeho intenzity s případným závažným veřejným zájmem, který by s přihlédnutím ke konkrétním okolnostem mohl a měl nad imperativem ochrany legitimního očekávání převážit. Legitimní očekávání na straně adresátů veřejné správy přitom mohou založit pouze jednání a postupy, které jsou v souladu se zákonem a v jeho mezích. Nezákonná správní praxe očekávání, natož legitimní, založit nemůže, neboť postupuje-li dosud správní orgán mimo svou pravomoc a působnost, nemůže jím být do budoucna vázán, ledaže by jednání *ultra vires* nebylo zřejmé ani samotnému správnímu orgánu vzhledem k nejednoznačnosti aplikované právní normy a jejímu předchozímu výkladu a dlouhodobá a dosud nezpochybnovaná správní praxe by založila na straně adresáta veřejné správy očekávání, jemuž by při absenci konkurujícího závažného veřejného zájmu musela být zcela výjimečně s poukazem na obecnou spravedlnost poskytnuta soudní ochrana.

[39] V posuzované věci však stěžovatelce nemohlo vzniknout legitimní očekávání ani z hlediska právního. Jak již bylo zmíněno, je znění § 42 odst. 1 písm. b) daňového zákona formulováno zcela jednoznačně a nedává tak prostor k žádným pochybnostem o povinnosti správce daně zajistit vybrané výrobky v případě jejich dopravy bez dokladu uvedeného v § 5 téhož zákona. Nutnost takového postupu je pak zřejmá obzvláště za situace, kdy doklad předložený při kontrole dopravy neumožňuje identifikaci přepravovaných vybraných výrobků, jako tomu bylo ze shora uvedených důvodů v posuzované věci. I kdyby tedy orgány celní správy v minulosti takto dopravované vybrané výrobky ve prospěch stěžovatelky nezajišťovaly, nemohlo by jí vzniknout legitimní očekávání, že takto evidentně nezákonná správní praxe bude pokračovat.

[40] Krajský soud tedy nemohl v dané věci učinit závěr o nezákonnosti rozhodnutí o zajištění vybraných výrobků ani na základě zásady legitimního očekávání či z ní vyplývajícího principu právní jistoty. Uvedenou otázkou se přitom krajský soud náležitě zabýval, o čemž svědčí jeho shora uvedené závěry, s nimiž se Nejvyšší správní soud ztotožnil.

[41] Nejvyšší správní soud nepřiznal důvodnost ani kasačním námitkám o nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného a správce daně.

[42] Žalovaný v odůvodnění rozhodnutí o odvolání vysvětlil, proč v posuzované věci nebyl předložen perfektní doklad o dopravě ve smyslu § 5 odst. 4 daňového zákona, a vybrané výrobky tak byly dopravovány v rozporu s odstavcem šestým téhož ustanovení. Podle žalovaného doklad o dopravě předložený kontrolovanou osobou obsahoval údaj o množství 6.002 l minerálních olejů a o místě jeho určení v sídle stěžovatelky, zatímco v dopravním prostředku se nacházelo jen 3.220 l minerálních olejů, které měly být podle sdělení řidiče dopraveny do jiného místa, a to obce Újezdec u Uherského Brodu. Nesrovnalosti v předložených dokladech tak byly natolik značné a očividné, že nevyžadovaly zvláštní hodnocení jejich intenzity a možnosti jejich odstranění na místě samém. Jestliže tedy žalovaný takovou úvahu výslovně nezmínil, nelze v tomto směru jeho rozhodnutí nic vytknout. Krajský soud sice také výslovně neuvedl, že intenzita nesrovnalostí na předložených dokladech byla vysoká, nicméně tento závěr je patrný



pokračování

z jeho úvahy, podle které dokumentace předložená řidičem při kontrole dopravy neumožnila její přiřazení k příslušným přepravovaným vybraným výrobkům.

[43] Z hlediska aplikace § 42 odst. 1 písm. b) daňového zákona je očividně zcela nerozhodné, že stěžovatelka není a nebyla distributorem pohonných hmot. Podle tohoto ustanovení je totiž správce daně povinen vybrané výrobky zajistit v případě jejich dopravy bez dokladu obsahujícího zákonem stanovené náležitosti, a to bez ohledu na to, zda jejich vlastník či příjemce distribuuje pohonné hmoty či nikoliv. Proto postačovalo, když žalovaný v rozhodnutí o odvolání bez bližší argumentace konstatoval, že tato otázka nemá pro posouzení věci žádný význam. Za této situace nepochybil ani krajský soud, který považoval tuto úvahu žalovaného za dostatečnou a uvedenou irelevantní otázkou se taktéž blíže nezabýval.

[44] V uvedených směrech tedy nelze rozhodnutí žalovaného, jež spolu s rozhodnutím správce daně tvořilo jeden celek, považovat za nepřezkoumatelné. Ani krajský soud proto svůj rozsudek nezatížil vadou nepřezkoumatelnosti, když se rozhodnutím žalovaného věcně zabýval.

#### IV. Závěr

[45] Nejvyšší správní soud na základě těchto skutečností neshledal napadený rozsudek krajského soudu nezákonným ani nepřezkoumatelným, takže důvody kasační stížnosti uvedené v § 103 odst. 1 písm. a), d) s. ř. s. nebyly naplněny. Proto Nejvyšší správní soud podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl. Současně podle § 120 a § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. nepřiznal žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť neúspěšné stěžovatelce náhrada nákladů řízení nepřísluší a žalovanému v souvislosti s řízením o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 13. července 2017

JUDr. Jiří Palla  
předseda senátu