



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Aleše Roztočila a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobce: **ROVOLOGISTIK CZ Group, SE**, IČO: 241 34 031, se sídlem Politických vězňů 912/10, Praha 1, zast. Mgr. Jiřím Kokešem, advokátem, se sídlem Na Flusárně 168, Příbram, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, Praha 4, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 8. 2017, č. j. 41008-2/2017-900000-302, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 30. 11. 2020, č. j. 14 Af 8/2017 - 60,

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. Přehled dosavadního řízení

[1] Žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí – platební výměr Celního úřadu pro hlavní město Prahu ze dne 9. 6. 2017, č. j. 131678/2017-510000-31, jímž vyměřil žalobci spotřební daň z minerálních olejů za zdaňovací období září 2016 ve výši 99.645 Kč, jelikož žalobci vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit podle § 9 odst. 3 písm. e) zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních.

[2] Žalobce proti tomuto rozhodnutí žalovaného podal žalobu. Namítl, že předložením přepravního dokladu ADR prokázal řádné zdanění vybraných výrobků, kdy tento doklad sice neobsahoval veškeré náležitosti, což však žalobce napravil dodatečným předložením daňového dokladu č. VF16507082 a dokladu o prodeji č. 69122/1, přibližně 50 minut po zastavení motorového vozidla (cisterny), z čehož je zřejmé, že tyto doklady dokládající a prokazující v souladu s § 5 zákona o spotřebních daních zdanění vybraných výrobků existovaly v době jejich přepravy. Nebyla tak zde možnost vyměření spotřební daně a platební výměr je nutno považovat za nezákonný. V této souvislosti žalobce poukázal na závěry uvedené v rozsudcích NSS ze dne 15. 10. 2009, č. j. 5 Afs 93/2008 – 94, a ze dne 27. 6. 2008, č. j. 5 Afs 35/2008 – 53. K argumentaci žalovaného, že žalobce nepředložil žádný doklad prokazující zdanění vybraných výrobků v dopravovaném množství, neboť daňové doklady

se vztahují k jinému množství vybraných výrobků, žalobce uvedl, že tato skutečnost nemůže sama o sobě vést k závěru o nezdanění dopravovaných vybraných výrobků.

[3] Městský soud v Praze shora označeným rozsudkem žalobu zamítl. Poté, co podrobně popsal skutková zjištění a dosavadní vývoj věci, poukázal na relevantní právní úpravu a ztotožnil se s hodnocením žalovaného, že daňový doklad č. VF16507082 vystavený dne 31. 8. 2016 a doklad č. 0000069122 vystavený dne 1. 9. 2016 nemohly nahradit doklad podle § 5 odst. 4 zákona o spotřebních daních (doklad o dopravě vystavený na dopravu vlastních vybraných výrobků do určitého konkrétního místa), který jedině mohl prokazovat zdanění dopravovaného množství 9.100 l motorové nafty v den kontroly. Takovým dokladem mohl být jen doklad splňující náležitosti § 5 odst. 4 zákona o spotřebních daních vystavený přesně na dopravované množství motorové nafty a do zcela konkrétního místa určení, což se nestalo. Přepavní doklad ADR neobsahoval náležitosti požadovaného dokladu, osvědčoval pouze povolenou přepravu nebezpečných látek po území ČR a neprokazoval zdanění žalobcem přepravované motorové nafty. Správní orgány tak nemohly na základě těchto dokladů s jistotou konstatovat, že spotřební daň za přepravované množství motorové nafty (9.100 litrů) dne 3. 9. 2016 byla žalobcem zaplacená. K poukazu žalobce na rozsudek NSS č. j. 5 Afs 93/2008 - 94 krajský soud uvedl, že v tomto rozsudku se jednalo o skutkově odlišný případ, kdy na předložených daňových dokladech nesouhlasil kód nomenklatury s kódem nomenklatury minerálního oleje, z něhož byl vzorek odebrán. V rozsudku NSS č. j. 5 Afs 35/2008 – 53 se pak jednalo především o otázku, kdo je subjektem daně v případě, že není znám vlastník přepravovaných výrobků. V obou rozsudcích NSS, na které žalobce odkazoval, bylo uvedeno, že daňové doklady podle § 5 zákona o spotřebních daních mají obsahovat veškeré zákonem požadované náležitosti.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[4] Proti tomuto rozsudku městského soudu podal žalobce (dále též „stěžovatel“) kasační stížnost. Uvedl, že se závěry městského soudu nelze souhlasit, neboť podle jeho přesvědčení předmětné doklady prokazují zdanění dopravované motorové nafty. V řízení o vyměření spotřební daně dává zákon daňovému subjektu možnost prokázat zdanění dopravovaných vybraných výrobků i následně za pomoci jakýchkoli důkazních prostředků, které jsou způsobilé prokázat jejich řádné zdanění. Jakýkoli jiný výklad zákona by porušoval zásadu materiální pravdy. Předložením přepravního dokladu ADR stěžovatel prokázal řádné zdanění vybraných výrobků; tento doklad sice neobsahoval veškeré náležitosti, to však bylo napraveno předložením daňového dokladu č. VF16507082 a dokladu o prodeji č. 69122/1. Ty obsahují veškeré náležitosti vyžadované příslušnými právními předpisy a je z nich zřejmé, kde byly vybrané výrobky zakoupeny, kdo je prodávajícím, kdo je kupujícím, množství vybraných výrobků, výše daně, číslo faktury i datum vystavení faktury. Stěžovatel tyto doklady předložil přibližně 50 minut po zastavení motorového vozidla. Je tedy zřejmé, že existovaly již v době přepravy vybraných výrobků a dokládají jejich řádné zdanění.

[5] Nelze připustit výklad § 5 zákona o spotřebních daních, že případné chybějící či nesprávně uvedené náležitosti na dokladu předloženém v rámci kontroly není možné nahradit jiným důkazem. Závěr městského soudu, že zdanění dopravované motorové nafty mohl prokázat pouze doklad splňující náležitosti § 5 odst. 4 zákona o spotřebních daních vystavený přesně na dopravované množství motorové nafty a do zcela konkrétního místa určení, proto nemůže obstát. Vybrané výrobky uvedené na předložených dokladech lze zcela ztotožnit s vybranými výrobky, ohledně nichž byl vydán platební výměr. Nebyla tak zde možnost vyměření spotřební daně.

[6] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že stejně jako městský soud přesvědčivě

pokračování

vysvětlil a vyložil, že prokázat zdanění není možné prostřednictvím dokladů, které se k dopravovaným výrobkům zjevně nevztahují, a náležitosti dokladů neodpovídají situaci, ve které se vybrané výrobky v daném okamžiku nacházely. Stěžovatelem předložené doklady se vztahují k nabytí nějakých vybraných výrobků stěžovatelem, ovšem nelze jimi osvědčit, že při dopravě se jednalo opravdu o ty druhově zaměnitelné vybrané výrobky, které byly nabyty na základě těchto dodatečně předložených dokladů. Ani argument, že daňový doklad byl předložen přibližně 50 minut po zastavení vozidla, nemůže na věci ničeho změnit, neboť v době kontroly se jednalo nejen o jinou situaci, ale také především o jiné množství dopravovaných vybraných výrobků. Ani kdyby měl řidič v okamžiku kontroly předmětný daňový doklad u sebe, nemohl by být kontrolním orgánem uznán, neboť se nejednalo o dopravu týchž vybraných výrobků od subjektu, který je uvedl do volného daňového oběhu stěžovateli jako nabyvateli.

III. Posouzení kasační stížnosti

[7] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatel je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupen advokátem. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s ustanovením § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[8] Kasační stížnost není důvodná.

[9] Podle § 5 odst. 1 zákona o spotřebních daních, *na daňovém území České republiky se prokazuje zdanění vybraných výrobků uvedených do volného daňového oběhu daňovým dokladem nebo dokladem o prodeji či dokladem o dopravě vybraných výrobků do volného daňového oběhu již uvedených, pokud tento zákon nestanoví jinak (§ 6). Zdanění vybraných výrobků do volného daňového oběhu již uvedených se prokazuje pouze tehdy, nejedná-li se o vybrané výrobky pro osobní spotřebu (§ 4 odst. 6, § 32 odst. 2, 4 a 5).*

[10] Podle § 5 odst. 4 zákona o spotřebních daních, *doklad o dopravě podle odstavce 1 vystavuje právnická nebo fyzická osoba, která vybrané výrobky již uvedené do volného daňového oběhu vydá pro dopravu, přičemž nejsou splněny podmínky, na jejichž základě je stanovena povinnost vydat daňový doklad podle odstavce 2 nebo doklad o prodeji podle odstavce 3. Doklad o dopravě musí obsahovat tyto údaje: 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.*

[11] Podle odst. 6 téhož ustanovení, *vybrané výrobky uvedené do volného daňového oběhu lze dopravovat pouze s daňovým dokladem, dokladem o prodeji, dokladem o dopravě nebo rozhodnutím podle odstavce 5. Na vybrané výrobky uvedené do volného daňového oběhu dopravované bez a) daňového dokladu, dokladu o prodeji nebo dokladu o dopravě se hledí, jako by byly dopravovány s příslušným dokladem, pokud byl příslušný doklad před zahájením dopravy přijat správcem daně prostřednictvím elektronického portálu správce daně, nebo b) rozhodnutí podle odstavce 5 se hledí, jako by byly dopravovány s tímto rozhodnutím, pokud bylo toto rozhodnutí před zahájením dopravy oznámeno.*

[12] Podle § 51 odst. 1 zákona o spotřebních daních, *v daňovém dokladu podle § 5 odst. 2, v dokladu o prodeji podle § 5 odst. 3 nebo v dokladu o dopravě podle § 5 odst. 4 musí být uveden také kód*

nomenklatury minerálního oleje, kterého se doklad týká; v daňovém dokladu podle § 5 odst. 2 musí být dále uvedena množství minerálních olejů v členění podle jednotlivých sazeb spotřební daně. V dokladu o dopravě lze namísto výše spotřební daně celkem uvést příslušnou sazbu spotřební daně. Pokud je místem určení čerpací stanice, musí být v dokladu o dopravě podle § 5 odst. 4 uvedeno její evidenční číslo, bylo-li Ministerstvem průmyslu a obchodu přiděleno.

[13] Z provedené rekapitulace je zřejmé, že v posuzované věci se jedná o posouzení, zda stěžovatel prokázal řádné zdanění přepravovaných vybraných výrobků.

[14] Mezi účastníky je nesporné, že se jednalo o motorovou naftu v množství celkem 9.100 litrů, kterou stěžovatel přepravoval v cisterně Mercedes Benz RZ: X. Z obsahu správního spisu Nejvyšší správní soud zjistil, že tato cisterna byla zastavena hlídkou mobilního dohledu Celního úřadu pro Liberecký kraj v obci Bezdčín v průmyslové zóně dne 3. 9. 2016 v 13:10 hod. K přepravovaným vybraným výrobkům řidič cisterny předložil přepravní doklad pro přepravu nebezpečných věcí po území ČR silničními motorovými vozidly (dle čl. 5.4.1.1. dohody ADR), který neobsahoval údaj o místě určení [údaj dle § 5 odst. 4 písm. b) zákona o spotřebních daních], celkovou výši spotřební daně [písm. d)], datum vystavení dokladu o dopravě [písm. e)] a číslo dokladu o dopravě [písm. f)].

[15] Na místo kontroly se následně dostavil zástupce stěžovatele, který předložil daňový doklad č. VF16507082, vystavený dne 31. 8. 2016, z něhož vyplývá, že tento doklad byl vystaven dodavatelem SILMET Příbram a.s., IČO: 26210428, odběratelem byl stěžovatel. Z tohoto dokladu vyplývá prodej 39.916 litrů motorové nafty (NM obsah % bio: 5,20), s vyčíslenou spotřební daní ve výši 437.080,20 Kč.

[16] Dále předložil přepravní doklad pro přepravu nebezpečných věcí (ADR) vystavený dne 1. 9. 2016, č. 0000069122/1, na kterém je jako odesílatel uvedena společnost TERMINAL OIL a.s. a jako příjemce společnost SILMET Příbram, a.s. Jako zboží je zde pod čtyřmi položkami (7.000 l, 10.000 l, 13.000 l, 10.000 l) uvedena motorová nafta s biosložkou, s vyčíslením spotřební daně k jednotlivým položkám ve výši 76.058,70 Kč, 108.624 Kč, 141.200,25 Kč a 108.624 Kč. Dále byl přiložen doklad o prodeji č. 69122/1, z něhož vyplývá, že příjemcem tohoto zboží (nafty v množství 39 758 l při 15 °C, 5,23 % Bio) s kódem 27101941 od společnosti SILMET Příbram, a.s. byl stěžovatel. Na tomto dokladu je uvedena spotřební daň ve výši 435.510,10 Kč.

[17] Z výše uvedeného je zřejmé, že řidičem cisterny předložený přepravní doklad ADR neobsahoval skutečnosti prokazující řádné zdanění přepravovaných vybraných výrobků. Další doklady předložené stěžovatelem se týkají odlišného množství (objemu) motorové nafty, přičemž z ničeho nevyplývá, že se týkají právě stěžovatelem přepravovaných vybraných výrobků. Z předložených dokladů tak nelze dovodit, že stěžovatelem přepravované vybrané výrobky pochází právě z těchto transakcí, a zda motorová nafta, jejíž zdanění bylo v průběhu dopravy kontrolováno, je identická s naftou, jež je deklarována v předmětných dokladech. Za výstižný a správný proto považuje Nejvyšší správní soud závěr žalovaného, že na základě stěžovatelem dodatečně doložených dokladů nebylo možné ztotožnit kontrolované vybrané výrobky (9.100 litrů) vzhledem k odlišnému množství vybraných výrobků na těchto dokladech uvedených (cca 39.000 litrů).

[18] Stěžovatelem předložené doklady tedy neprokazují řádné zdanění přepravovaných vybraných výrobků. Nejvyšší správní soud v této souvislosti poukazuje na stěžovatelem v žalobě zmíněný rozsudek zdejšího soudu ze dne 27. 6. 2008, č. j. 5 Afs 35/2008 – 53, v němž mimo jiné uvedl, že „předmětem spotřební daně jsou věci určené drubově, což je jeden z důvodů, proč zákon o spotřebních

pokračování

daních klade zvláštní požadavky na vedení přesné dokumentace mj. o jejich přepravě, a to právě proto, aby bylo možné jednoznačně posoudit, zda byla spotřební daň za konkrétní množství vybraných výrobků řádně uhrazena.“ Obdobný závěr vyslovil Nejvyšší správní soud dále např. v rozsudku ze dne 20. 8. 2009, č. j. 1 Afs 81/2009 – 68. Zcela správný je tudíž závěr městského soudu, že daňový doklad č. VF16507082 vystavený dne 31. 8. 2016 a doklad č. 0000069122 vystavený dne 1. 9. 2016 nemohly nahradit doklad podle § 5 odst. 4 zákona o spotřebních daních (doklad o dopravě vystavený na dopravu vlastních vybraných výrobků do určitého konkrétního místa), který jedině mohl prokazovat zdanění dopravovaného množství 9.100 l motorové nafty v den kontroly.

[19] Stěžovatelem zmíněná skutečnost, že doklady č. VF16507082 a č. 69122 existovaly v době přepravy předmětných vybraných výrobků, nic nemění na výše uvedeném závěru, že nedokládají řádné zdanění přepravovaných vybraných výrobků, neboť nebylo nijak doloženo, že tyto vybrané výrobky pochází právě ze zdokumentovaných transakcí. Nejvyšší správní soud v této souvislosti konstatuje, že stěžovatelem dodatečně předložené doklady o prodeji ze dne 1. 9. 2016 nelze bez dalšího vztáhnout k dopravě prováděné dne 3. 9. 2016, tím spíše v situaci, kdy se množství vybraných výrobků na těchto dokladech od přepravovaného množství liší.

[20] Stěžovatel nepředložil jiné záznamy či evidence, z nichž by bylo možné dovodit, že vybrané výrobky přepravované kontrolovanou cisternou pochází z dodávky, k níž se vztahuje doklad o prodeji. Nepodařilo se mu tudíž ani dodatečně prokázat, že zajištěné vybrané výrobky byly řádně zdaněny. Vybrané výrobky tedy byly stěžovatelem dopravovány bez dokladu prokazujícího jejich zdanění podle § 5 zákona o spotřebních daních.

[21] S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani námitce stěžovatele, že předložením dokladů splnil veškeré podmínky vyžadované zákonem o spotřebních daních pro prokázání řádného zdanění dopravovaných vybraných výrobků.

IV. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[22] Nejvyšší správní soud shledal nedůvodnými všechny stěžovatelem uplatněné námitky, kasační stížnost je proto nedůvodná. Nejvyšší správní soud tedy dle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. kasační stížnost zamítl.

[23] Zároveň Nejvyšší správní soud rozhodl o nákladech řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl v řízení úspěch, a právo na náhradu nákladů řízení proto nemá. Procesně úspěšnému žalovanému pak nevznikly v řízení náklady přesahující rámec nákladů jeho běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 8. června 2021

Mgr. Aleš Roztočil
předseda senátu