



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Slavomíra Nováka a soudkyně Mgr. Andrey Veselé a Mgr. Jany Jurečkové ve věci

žalobce

M. S.,
zastoupený: SPERO MELIORA Tax s.r.o.,
se sídlem Domažlická 1256/1, 130 00 Praha 3

proti
žalovanému

Generální ředitelství cel,
se sídlem Budějovická 1387/7, 140 96 Praha 4

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 3. 2017, č. j. 10513-3/2017-900000-304.4,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 3. 2017, č. j. 10513-3/2017-900000-304.4, **se ruší** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náklady řízení ve výši 15.342,- Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho právního zástupce.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

Odůvodnění:

I.

Základ sporu

1. Celní úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „celní úřad“) provedl ve dnech 2. a 3. 12. 2016 v provozovně žalobce (vinotéka) místní šetření zaměřené na kontrolu zdanění vybraných výrobků dle §§ 5 a 74 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních (dále také jen „zákon“) a prověřování plnění povinností při nakládání s lihem dle § 58 zákona č. 307/2013 Sb., o povinném značení lihu. V rámci místního šetření bylo zjištěno, že žalobce skladuje v provozovně rovněž vybrané výrobky, tj. tiché víno (celkem: 685 ks lahví vína, množství 507,25 l), lihoviny (celkem: 105 ks lahví, množství 58,05 l) a šumivé víno (celkem: 24 ks lahví, množství 18 l), ke kterým k výzvě celního úřadu nepředložil v rámci místního šetření žádné doklady uvedené v § 5 zákona o spotřebních daních, prokazující zdanění vybraných výrobků spotřební daní. Vzhledem k tomu, že vybrané výrobky byly skladovány bez dokladu uvedeného v § 5 zákona o spotřebních daních, rozhodl celní úřad v souladu s § 42 odst. 2 zákona o spotřebních daních o zajištění těchto výrobků (rozhodnutí o zajištění ze dne 3. 12. 2016, č. j. 220712-2/2016-510000-61). Téhož dne bylo s žalobcem zahájeno řízení o zajištěných vybraných výrobcích dle § 42b odst. 1 zákona o spotřebních daních. V rámci tohoto řízení žalobce předložil originály daňových dokladů vztahujících se k zajištěným vybraným výrobkům.
2. Celní úřad následně vydal dne 28. 12. 2016 rozhodnutí, č. j. 230596-2/2016-510000-12 (dále jen „prvostupňové rozhodnutí“), kterým rozhodl část zajištěných výrobků uvolnit podle § 42c odst. 1 písm. a) (výrok I) a u zbylé části (420 lahví tichého vína, 24 kusů lahví šumivého vína a 17 lahví lihovin) vyslovil propadnutí zajištěných výrobků podle § 42d odst. 1 písm. a) zákona (výrok II). Důvodem pro rozhodnutí o propadnutí části zajištěných výrobků byly nedostatky v předložených daňových dokladech (zejména množství uvedené v kusech lahví a nikoliv v měrné jednotce, podle níž lze stanovit výši daně, tedy např. v litrech; chybějící identifikace kupujícího; chybějící údaj o výši zaplacené spotřební dani celkem atd.; podrobněji viz níže), které celní úřad vyhodnotil tak, že naplňují důvod podle § 42 odst. 2 písm. a) zákona, tedy že zajištěné výrobky byly skladovány bez dokladu uvedeného v § 5 zákona.
3. Žalobce s takovým závěrem nesouhlasil a prvostupňové rozhodnutí napadl odvoláním. To žalovaný rozhodnutím ze dne 22. 3. 2017, č. j. 10513-3/2017-900000-304.4, zamítl (dále jen „napadené rozhodnutí“). Žalobce se s tímto závěrem neztotožnil a proti uvedenému rozhodnutí podal dne 25. 4. 2017 k Městskému soudu v Praze (dále jen „městský soud“) žalobu podle § 65 s. ř. s.

II.

Obsah žaloby a vyjádření žalovaného

4. Žalobce proti napadenému rozhodnutí zaprvé ve vztahu k lahvím tichého vína, o jejichž propadnutí bylo rozhodnuto, uvádí, že tiché víno v souladu s § 96 zákona o spotřebních daních bylo zdaněno daní z vína a meziproductů ve výši 0 Kč/hl (tedy nulovou daní). Lze tedy mít za prokázané, že tyto výrobky nebyly nezdaněné, vynásobí-li se totiž libovolné množství tichého vína sazbou spotřební daně ve výši 0 Kč, vychází vždy výsledná spotřební daň, která měla být do státního rozpočtu odvedena, jako nulová. Lze mít proto postavené najisto, že tato daň „nebyla neodvedena“. Žalovaný tak měl aplikovat § 42c odst.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

1 písm. c) zákona, neboť – ačkoliv uvedené výrobky byly skladovány s doklady, na kterých byly uvedeny nesprávné nebo nepravdivé údaje – tak je zřejmé, že daň odvedena byla.

5. Zadruhé namítá, že celní úřad nepostupoval v souladu se základními zásadami správy daní, jak jsou upraveny v zákoně č. 280/2009 Sb., daňový řád. Žalobce upozorňuje, že podle § 1 odst. 2 daňového řádu je základním cílem správy daně *správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady*. Pokud je spotřební daň z tichého vína 0 Kč, potom rozhodnutí o propadnutí vybraných výrobků zatížených nulovou spotřební daní není v žádném případě postupem, jehož cílem je *správné zjištění a stanovení daně a zabezpečení její úhrady*. Postup celního úřadu jde konečně proti tomuto základnímu cíli. Státnímu rozpočtu bude ve výsledku způsobena škoda, protože žalobce nevykáže příjmy z prodeje propadlého zboží, a nebude tak v souvislosti s obchodem s nimi odvádět žádnou daň.
6. Zatření žalobce namítá, že byl porušen § 5 odst. 2 daňového řádu, zásada legality. Celní úřad se měl jako správce daně při svých postupech proti žalobci řídit účelem, k němuž mu byla pravomoc svěřena. Pravomoc rozhodovat o zajištění a o propadnutí vybraných výrobků je celnímu úřadu svěřena za účelem, aby se na tuzemském trhu neobchodovalo s vybranými výrobky, z nichž nebyla do státního rozpočtu uhrazena spotřební daň. Postupy celního úřadu vůči žalobci však tento účel zjevně nevykazují, minimálně v rozsahu propadnutých 420ks lahví tichého vína, které zatížení spotřební daní vůbec nepodléhaly.
7. Začtvrté žalobce namítá porušení zásady přiměřenosti stanovené v § 5 odst. 3 daňového řádu, a to tím, jak byla daňová kontrola načasována a jakým způsobem probíhalo následné řízení. Žalobce provozoval vinotéku 13 let (od r. 2004); provozování takové živnosti není vůbec jednoduché, pro žalobce byly významné zejména předvánoční prodeje; a právě na toto období byla načasována daňová kontrola. Takto načasovaná kontrola měla na žalobce značně negativní finanční dopad způsobený výpadkem tržeb.
8. Zapáté žalobce namítá porušení zásady vzájemné spolupráce stanovené v § 6 odst. 2 daňového řádu. Žalobci se po odevzdání požadovaných dokladů k zajištěným výrobkům v řízení podle § 42b zákona o spotřebních daních nedostalo ze strany celního úřadu žádné součinnosti. Toto pochybení konstatoval i žalovaný v napadeném rozhodnutí, žádné negativní následky pro celní úřad ale z něho nevyvodil. Uvedl toliko (str. 9): „*Ačkoli zvolený procesní postup nebyl správný, podle odvolacího orgánu se nejedná o vadu, která by měla vliv na výrok napadeného rozhodnutí.*“ Žalobce se s tímto závěrem neztotožňuje. V případě, že by ho celní úřad průběžně informoval, jaké doklady se již podařilo ztotožnit se zajištěnými výrobky, rád by se na celní úřad dostavil a se ztotožňováním dokladů pomohl. Žalobce uvádí, že pokud by mu celní úřad poskytl součinnost, mohl by si např. vyžádat opravené doklady od dodavatelů, kteří formální nedostatky způsobili.
9. Zašesté žalobce namítá porušení zásady volného hodnocení důkazů a zásady materiální pravdy stanovených v § 8 daňového řádu. Uvádí, že ať už by k propadnutým lahvím tichého vína, které je zdaněno nulovou sazbou spotřební daně, předložil doklady perfektní, s formálními nedostatky nebo by je nepředložil vůbec, nelze tvrdit, že by neprokázal jejich zdanění (s ohledem k tomu, že sazba daně je nulová).
10. Žalobce potom rekapituluje, jaké vady byly vytýkány jednotlivým dokladům, a v tomto ohledu polemizuje se závěry správních orgánů; obecně uvádí, že uvedené doklady měly jen drobné nedostatky, které ale nemají vliv na průkazní hodnotu takového dokladu (viz rekapitulace níže).

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

11. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě ze dne 5. 6. 2017 uvádí k žalobním bodům nad rámec odůvodnění napadeného rozhodnutí následující:
12. K první žalobní námitce, že je nerozhodné, zda propadlé vybrané výrobky (tichá vína) byly zatíženy sazbou spotřební daně ve výši 0 Kč/hl či (např. šumivá vína nebo meziprodukty) sazbou spotřební daně ve výši 2.340 Kč/hl. Rozhodné je vždy to, že se jedná o vybraný výrobek podléhající spotřební dani, přičemž žalobce nijak v řízení nerozporoval, že by se v případě propadlých vybraných výrobků nejednalo o vybrané výrobky podléhající spotřební dani.
13. Dále žalovaný uvádí, že ve vztahu k odkazu žalobce na § 42c odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních, je nutno rozlišit ty případy, kdy doklad obsahuje veškeré zákonné náležitosti, avšak tyto jsou nesprávné nebo nepravdivé (což nedopadá na posuzovaný případ) a případy, kdy doklad neobsahuje veškeré zákonné náležitosti (což dopadá na posuzovaný případ, vyjma dokladu o prodeji č. 80816, který obsahoval zákonné náležitosti). Z nastíněných důvodů v dané věci tak nebylo možno postupovat způsobem předvídaným u § 42c odst. 1 písm. a) a písm. c) zákona.
14. K páté žalobní námitce, že ačkoliv zvolený procesní postup nebyl správný, podle žalovaného se nejedná o vadu, která by měla vliv na výrok rozhodnutí o propadnutí. Žalobci nic nebránilo učinit v odvolacím řízení či již dříve po obdržení výzvy CÚ k předložení dokladů prokazujících zdanění zajištěných vybraných výrobků, resp. následně v podaném odvolání proti rozhodnutí o propadnutí, důkazní návrhy (prostředky) na provedení dokazování stran „*odstranění nějakých formálních nedostatků některých dokladů např. vyžádáním opravených dokladů od dodavatelů, kteří tyto formální nedostatky dokladů způsobili při jejich vystavování apod.*“. Za situace, kdy je žalobce po obdržení rozhodnutí o propadnutí předmětných vybraných výrobků seznámen s důvody, které vedly CÚ k neuznání části žalobcem předložených dokladů ve vztahu k zajištěnému zboží a žalobce byl s těmito konkrétními důvody rozhodnutím o propadnutí (prokazatelně) seznámen, nebylo povinností CÚ, potažmo ani žalovaného, vyzvat žalobce k „*odstranění nějakých formálních nedostatků některých dokladů např. vyžádáním opravených dokladů od dodavatelů, kteří tyto formální nedostatky dokladů způsobili při jejich vystavování apod.*“.
15. K šesté žalobní námitce, že zdanění vybraných výrobků lze prokázat pouze perfektním daňovým dokladem obsahujícím veškeré zákonem požadované náležitosti. Tyto náležitosti nejsou bezúčelné, protože jsou faktickými vodítky k přiřazení dokladu ke konkrétním vybraným výrobkům a dále též ke zjištění, že z nich byla uhrazena spotřební daň. Jelikož doklady o prodeji, které žalobce v řízení předložil (vyjma dokladu o prodeji č. 80816, který obsahoval zákonné náležitosti, ale nevztahoval se k zajištěným vybraným výrobkům), postrádaly alespoň jednu nezbytnou náležitost, nelze takovými doklady unést důkazní břemeno ve vztahu ke skutečnosti, že vybrané výrobky byly zdaněny spotřební daní.
16. Na vyjádření žalovaného zareagoval žalobce dne 27. 6. 2017 replikou, ve které nad rámec obsahu žaloby navrhl provedení výsledku úředních osob nrap. M. Z., vedoucího pracovní skupiny, jenž provedl místní šetření, vypracoval rozhodnutí o zajištění vybraných výrobků a výzvu celního úřadu a vedl s žalobcem úvodní komunikaci; dále kpt. Mgr. K. Š., který následně případ převzal a vedl nadále Mgr. Ing. Bc. J. M., který vedl odvolací řízení. Navržené výsledky by měly prokázat, že řízení trpělo závažnými procesními vadami. Současně žalobce poznamenává, že celá akce celního úřadu, v jejímž důsledku propadlo zhruba 450 lahví alkoholu, má základ toliko v tom, že se žalobci – podle tvrzení správních

orgánů – nepodařilo prokázat, že byla přiznána a odvedena spotřební daň v celkové výši 1 561 Kč. Na miskách vah je tedy v podstatě zanedbatelná potenciální škoda, která mohla vzniknout státnímu rozpočtu, a na druhé straně naprosto reálná několikasettisícová škoda, která v důsledku zásahu celního úřadu vznikla žalobci.

17. Na repliku žalobce zareagoval žalovaný dne 28. 7. 2017 dalším vyjádřením, ve kterém v zásadě zopakoval své dříve vyjádřené stanovisko.

III.

Jednotlivé doklady a jim vytýkané vady

18. Městský soud rekapituluje, jaké nedostatky byly správními orgány shledány u jednotlivých dokladů (podle napadeného rozhodnutí), a doplňuje (vedle obecného tvrzení, že namítané vady představují jen formální nedostatky a nebrání ztotožnění zajištěných výrobků s uvedenými doklady), jakým způsobem žalobce v případě některých z nich čelil jejich zpochybnění. Podle žalovaného uvedené nedostatky dokladů vedou k tomu, že správní orgány nemohly jednotlivé zajištěné výrobky ztotožnit s výrobky, které jsou uvedeny na těchto dokladech, a z tohoto důvodu tedy muselo být rozhodnuto o jejich propadnutí.
19. **Doklad č. 18032016 a doklad č. 15112016** nesplňují základní náležitost uvedenou v § 5 odst. 3 písm. c) zákona o spotřebních daních – množství prodaných vybraných výrobků (tichého vína) uvedených do volného daňového oběhu, u nichž vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit. Smyslem náležitosti „množství prodaných vybraných výrobků“ v dokladu o prodeji [§ 5 odst. 3 písm. c) téhož zákona] je určení konkrétního množství prodaných vybraných výrobků tak, aby bylo možno jednoznačně posoudit, zda byla spotřební daň za konkrétní množství vybraných výrobků řádně uhrazena. U **dokladu č. 15112016** navíc absentuje údaj IČ kupujícího.
20. Podle žalovaného zákon o spotřebních daních [srov. § 3 písm. q) citovaného zákona; nyní § 3 písm. o)] rozumí množstvím vybraného výrobku počet kusů množství vybraného výrobku vyjádřené v měřicích jednotkách uvedených v §§ 47, 69, 84 nebo 95 a měřených způsobem podle zvláštního právního předpisu (tj. zákon č. 505/1990 Sb., o metrologii). Je tak zřejmé, že pro výpočet výše spotřební daně z vína a meziproductů je nezbytná znalost přesného množství uvedeného vybraného výrobku vyjádřené v měřicích jednotkách, tj. hektolitrech, resp. v litrech, a to v každé jednotlivé lahvi (konečného výrobku) se nacházejícího. Výše spotřební daně z vína a meziproductů je tak vypočtena jako součin (přesného) množství vybraného výrobku vyjádřeného v hektolitrech a příslušné sazby daně z vína nebo meziproductů. Bez znalosti přesného množství v hektolitrech uvedeného vybraného výrobku (tj. šumivého nebo tichého vína, případně meziproductů) nelze určit základ daně z vína a meziproductů ve smyslu § 95 zákona o spotřebních daních. Z uvedeného je tedy zřejmé, že množství vybraného výrobku (tj. vína) vyjádřené toliko v kusech lahví je zcela nedostatečné pro účely stanovení přesného množství uvedeného vybraného výrobku.
21. **Doklad č. 00112016** nesplňuje základní náležitost uvedenou v § 5 odst. 3 písm. c) zákona – množství prodaných vybraných výrobků (tichého vína) uvedených do volného daňového oběhu, u nichž vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit. I v tomto případě bylo množství uvedeno toliko v počtu lahví, jejichž objem nebyl v dokladu specifikován.
22. **Doklad č. E 2616512** nesplňuje základní náležitost uvedenou v § 5 odst. 3 písm. c) zákona – množství prodaných vybraných výrobků (tichého vína) uvedených do volného daňového

oběhu, u nichž vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit. I v tomto případě bylo množství uvedeno toliko v počtu lahví, jejichž objem nebyl v dokladu specifikován. Vedle toho **doklad č. E 2616512** nesplňuje základní náležitost uvedenou v § 5 odst. 3 písm. b) zákona – obchodní firmu nebo jméno, sídlo nebo místo pobytu a daňové identifikační číslo, bylo-li přiděleno, kupujícího. Žalobce v odvolacím řízení předložil účtenku, která má prokázat, že kupujícím byl v případě tohoto dokladu skutečně on, žalovaný tento důkaz neuznal s tím, že „předložená „související kopie účtenky za platbu platební kartou“ nemůže uvedený obsahový nedostatek (stran identifikace kupujícího) dokladu č. E 2616512 nahradit (doplnit), protože neobsahuje identifikaci kupujícího; navíc v daném případě není nutné prokazovat, zda žalobce uhradil prodávajícímu kupní cenu za výrobky uvedené na dokladu č. E 2616512, rozhodné je toliko prokázání zdanění zajištěných vybraných výrobků.“

23. **Doklad č. FAV160302** nesplňuje základní náležitost uvedenou v § 5 odst. 3 písm. c) zákona – množství prodaných vybraných výrobků (tichého vína) uvedených do volného daňového oběhu, u nichž vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit. I v tomto případě bylo množství uvedeno toliko v počtu lahví, jejichž objem nebyl v dokladu specifikován. Vedle toho **doklad č. FAV160302** nesplňuje základní náležitost uvedenou v § 5 odst. 3 písm. b) zákona – obchodní firmu nebo jméno, sídlo nebo místo pobytu a daňové identifikační číslo, bylo-li přiděleno, kupujícího.
24. **Doklad č. 18-J0257V00, doklad č. 27-J0257V00 a doklad č. 461/2016** nesplňují základní náležitost uvedenou v § 5 odst. 3 písm. c) zákona – množství prodaných vybraných výrobků (tichého vína) uvedených do volného daňového oběhu, u nichž vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit. I v tomto případě bylo množství uvedeno toliko v počtu lahví, jejichž objem nebyl v dokladu specifikován. **Doklad č. 461/2016** dále nesplňuje základní náležitost uvedenou v § 5 odst. 3 písm. d) zákona – výše spotřební daně celkem. Žalovaný uvádí, že smyslem náležitosti výše spotřební daně celkem v dokladu o prodeji [§ 5 odst. 3 písm. d) zákona] je vyjádřit výši spotřební daně připadající na zcela konkrétní množství vybraných výrobků, která z tohoto množství vybraných výrobků byla již zaplacená.
25. **Doklad č. 607/2016** nesplňuje základní náležitost uvedenou v § 5 odst. 3 písm. c) zákona – množství prodaných vybraných výrobků (tichého vína) uvedených do volného daňového oběhu, u nichž vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit. I v tomto případě bylo množství uvedeno toliko v počtu lahví, jejichž objem nebyl v dokladu specifikován.
26. **Doklad č. 1081081, doklad č. 1081185 a doklad č. 1091307** nesplňují základní náležitost uvedenou v § 5 odst. 3 písm. c) zákona – množství prodaných vybraných výrobků (tichého vína) uvedených do volného daňového oběhu, u nichž vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit. I v tomto případě bylo množství uvedeno toliko v počtu lahví, jejichž objem nebyl v dokladu specifikován. Vedle toho **doklad č. 1081081, doklad č. 1081185 a doklad č. 1091307** nesplňují základní náležitost uvedenou v § 5 odst. 3 písm. d) zákona – výše spotřební daně celkem. Žalovaný uvádí, že smyslem náležitosti výše spotřební daně celkem v dokladu o prodeji [§ 5 odst. 3 písm. d) zákona] je vyjádřit výši spotřební daně připadající na zcela konkrétní množství vybraných výrobků, která z tohoto množství vybraných výrobků byla již zaplacená.
27. **Doklad č. 1002007** nesplňuje základní náležitost uvedenou v § 5 odst. 3 písm. d) zákona – výše spotřební daně celkem. Je vhodné zmínit, že smyslem náležitosti výše spotřební daně celkem v dokladu o prodeji [§ 5 odst. 3 písm. d) zákona] je vyjádřit výši spotřební daně připadající na zcela konkrétní množství vybraných výrobků (lihovin), která z tohoto

množství vybraných výrobků byla již zaplacená. Žalobce v odvolání (a činí tak i v žalobě) uvedl, že uvedené dotyčné výrobky zakoupil již před 9 let, přičemž údaj o výši spotřební daně nemusel být do r. 2005 na dokladech uváděn. Žalovaný k tomu v napadeném rozhodnutí uvedl, že zákon o spotřebních daních pro uvedené doklady vystavené dne 18. 12. 2007, tj. pro doklady o prodeji ve smyslu § 5 odst. 3 téhož zákona vyžadoval jako jednu ze základních náležitostí uvedení údaje o „výši spotřební daně celkem“. Dále podle žalovaného u některých položek na **dokladu č. 1002007** chybí objemové procento lihu ve výrobku vyžadované § 74 zákona; absenci tohoto údaje (konkrétně u výrobku: „Armagnac Fine 0,7 l“ - 2 ks, „Armagnac VSOP 0,7 l“ - 2 ks, „Armagnac Hors-d'age 0,7 l“ - 2 ks a „Armagnac 15 Ans d' Age 0,7 l“ - 1 ks) považoval žalovaný rovněž za zásadní a vedoucí k tomu, že příslušný doklad nemohl být ve vztahu k uvedeným výrobkům uznán.

28. **Doklad č. 80141** nesplňuje základní náležitosti uvedené v § 5 odst. 3 písm. c) a d) zákona (tj. množství prodaných vybraných výrobků (lihovin) uvedených do volného daňového oběhu, u nichž vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit a výše spotřební daně celkem) a dále náležitost uvedenou v § 74 zákona – objemové procento lihu ve výrobku.
29. **Doklad č. 80816** se nevztahuje k zajištěným vybraným výrobkům. Žalovaný k tomu uvádí, že lihoviny „CHIEFTAIN'S SCOTCH WHISKY“, o obsahu 0,7 l, v množství 2 ks nelze ztotožnit podle formálního označení, neboť na dokladu č. 80816 uvedené označení zboží „ST Emillion Finish 15y/o 50% 700ml“ „nekoresponduje“ s označením zboží „CHIEFTAIN'S SCOTCH WHISKY“. Žalobce proti tomuto závěru v žalobě namítá, že žalovaný postupoval ledabyle, když neověřil totožnost uvedených výrobků navzdory formálně jinému označení; k prokázání této skutečnosti předložil printscreen z internetového obchodu www.thewhiskyexchange.com.

IV.

Posouzení žaloby

30. Městský soud v Praze (dále také jen „městský soud“) v souladu s § 75 odst. 2 s. ř. s. přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobcem vymezených námitek, vycházel přitom v souladu s § 75 odst. 1 s. ř. s. ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného. V souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. rozhodl městský soud bez nařízení jednání, neboť žalovaný se k možnosti takového postupu ve lhůtě stanovené soudem nevyjádřil; žalobce nejprve takový postup odmítl, na opakovaný dotaz soudu zasláný v souvislosti s omezujícími opatřeními přijatými v důsledku epidemiologické krize, ale s tímto postupem vyjádřil souhlas.
31. Žaloba je důvodná.
32. Městský soud se při přezkumu napadeného rozhodnutí samostatně zabýval povahou jednotlivých nedostatků, které žalovaný a před ním celní úřad vytýkali dokladům o prodeji předloženým žalobcem. Zabýval se přitom otázkou, zda namítané nedostatky dokladů o prodeji jsou natolik závažné, že skutečně nemohly být správními orgány uznány (podle žalovaného tak tyto výrobky byly ve smyslu § 42 odst. 2 písm. a) zákona skladovány bez dokladu uvedeného v § 5), resp. na jejich základě správní orgány nemohly ztotožnit konkrétní výrobky.
33. Podle § 5 odst. 3 zákona o spotřebních daních, *[d]oklad o prodeji podle odstavce 1, který je prodávající povinen při prodeji vybraných výrobků bezodkladně vydat, musí obsahovat tyto údaje:*

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

- a) obchodní firmu nebo jméno, sídlo a daňové identifikační číslo prodávajícího,*
- b) obchodní firmu nebo jméno, sídlo nebo místo pobytu a daňové identifikační číslo, bylo-li přiděleno, kupujícího,*
- c) množství prodaných 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 prodeji,*
- f) číslo dokladu o prodeji.*

34. Podle § 42 odst. 2 zákona, [n]ejedná-li se o vybrané výrobky pro osobní spotřebu nebo není-li prokázáno oprávněné nabytí vybraných výrobků za ceny bez daně, správce daně tyto vybrané výrobky zajistí, jestliže

- a) jsou skladovány bez dokladu uvedeného v § 5,*
- b) údaje uvedené na dokladu podle písmene a) jsou nesprávné nebo nepravdivé, nebo*
- c) doklad uvedený v písmenu a) je pozměněný nebo padělaný.*

35. Podle § 42c odst. 1 zákona, [s]právce 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.*

36. Podle § 42d odst. 1 písm. a) zákona, [p]okud správce daně nerozhodne o uvolnění vybraných výrobků nebo dopravního prostředku, rozhodne o jejich propadnutí v případě, že je vlastník těchto výrobků nebo dopravního prostředku znám.

37. Podstatou naprosté většiny nedostatků dokladů o prodeji, které žalobce celnímu úřadu předložil, bylo, že v nich chyběl některý z údajů vyžadovaných v § 5 odst. 3 zákona o spotřebních daních. V důsledku absence některého ze zákonem vyžadovaných údajů tyto doklady žalobce bez dalšího neuznal a uzavřel, že příslušné výrobky byly skladovány bez dokladu uvedeného v § 5 [§ 42 odst. 2 písm. a) zákona].

38. Městský soud předně musí odmítnout přísně formalistické čtení textu zákona, tak jak ho zastávají správní orgány, čtení, které vede k neodůvodněné přísnému až šikanóznímu postupu vůči kontrolovaným subjektům. Zákon o spotřebních daních v § 42 a násl. stanoví, že vybrané výrobky mají být skladovány (nejedná-li se o výrobky pro osobní spotřebu) s náležitým dokladem uvedeným v § 5 zákona [viz § 42 odst. 2 písm. a) zákona]; absence takového dokladu je důvodem pro rozhodnutí o propadnutí konkrétního výrobku (§ 42d odst. 1 písm. a) ve spojení s § 42c odst. 1 písm. a) zákona). V případě, že kontrolovaný subjekt disponuje dokladem podle § 5, ale takový doklad trpí určitými vadami (podle § 42c odst. 1 písm. c) zákona se jedná o situace, kdy takový doklad obsahuje *nesprávné nebo nepravdivé údaje*), potom za předpokladu, že bude prokázáno, že vybrané výrobky byly zdaněny, správní orgán nerozhodne o propadnutí konkrétního výrobku. Žalovaný citovaná ustanovení vyložil tak, že jelikož žalobcem předložené doklady

neobsahovaly všechny náležitosti podle § 5 odst. 3 zákona, tak proto je vůbec nelze považovat za doklady ve smyslu § 5 (a žalobce tak ve vztahu k předmětným výrobkům *de facto* nedisponuje žádnými doklady). Uvedený závěr dovodil z textace § 42c odst. 1 písm. c) zákona, který hovoří o tom, že lze uznat i takové doklady, na kterých byly uvedeny *nesprávné nebo nepravdivé údaje*; podle žalovaného však chybějící údaje nelze považovat ani za nesprávné, ani za nepravdivé, a proto pravidlo zakotvené § 42c odst. 1 písm. c) nelze na posuzovaný případ vůbec aplikovat.

39. Městský soud se s takovýmto výkladem zásadně neztotožňuje. Citovaná zákonná ustanovení je totiž třeba vykládat ve vzájemné souvislosti (nikoliv izolovaně) a zejména s ohledem na účel, který zákon sleduje. Zákon o spotřebních daních evidentně počítá s tím, že doklady ke skladovaným výrobkům nemusí být bezpodmínečně zcela perfektní [explicitně viz § 42c odst. 1 písm. c) zákona]; citovaná zákonná pravidla stran obsahových náležitostí dokladů prokazujících zdanění [§ 5 zákona] totiž zajisté nejsou stanovena samoúčelně, jsou naopak stanovena k tomu, aby (v míře, kterou zákonodárce považuje za postačující) vedly k prokázání toho, že za ztotožněný výrobek byla zaplacená a odvedena spotřební daň (žalobce případně poukazuje na základní zásady správy daní a zejména na cíl a účel správy daní – viz druhá a třetí žalobní námitka). Každý případný nedostatek dokladu podle § 5 je tudíž třeba posuzovat tou optikou, zda se jedná o takový nedostatek, který v celkovém kontextu konkrétního případu brání ztotožnění konkrétního výrobku s dokladem, resp. způsobuje, že takový doklad nesvědčí o tom, že za konkrétní výrobek byla přiznána a zaplacená spotřební daň.
40. Nedostatky dokladu podle § 5 zákona o spotřebních daních mohou být různé intenzity. Podle městského soudu může v zásadě docházet ke třem situacím (ve vztahu k aplikaci § 42c odst. 1 písm. c) zákona). Zprvce může nastat situace, kdy nedostatky dokladu budou natolik závažné, že v jejich důsledku nebude možné předložený doklad vůbec považovat za doklad prokazující zdanění ve smyslu § 5 zákona (aplikace § 42c odst. 1 písm. c) potom bude vyloučena). Zadruhé to může být situace, kdy nedostatky dokladu budou takové povahy, že kvůli nim nebude moci být na základě předloženého dokladu ztotožněn konkrétní výrobek (případně, že takový doklad nebude svědčit o přiznání a zaplacení spotřební daně za ztotožněný výrobek), potom může kontrolovaný subjekt tyto nedostatky doplnit (zhojit) tím, že prokáže, že dané výrobky byly zdaněny, resp. předloží takové důkazy, které vady dokladu zhojí (budou v dostatečné míře svědčit o skutečnostech, u kterých se v dokladu vyskytly nedostatky). Podle názoru městského soudu je dále s ohledem na účel citovaných zákonných ustanovení třeba připustit, že může nastat i třetí situace, a sice že nedostatek dokladu bude v kontextu konkrétního případu (skutkovém i právním) natolik nízké intenzity (resp. bude natolik formální a nepodstatný), že ani žádný dodatečný důkaz předložený kontrolovanou osobou nebude nutný a takový doklad bude na místě uznat.
41. Uvedený právní závěr o tom, že k různým nedostatkům dokladů podle § 5 zákona je třeba přistupovat diferenciovaně, podporuje i dřívější rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 23. 3. 2020, č. j. 30 Af 34/2019-51, v němž je uvedeno (bod 32 a 33): „*Současné není možno přehlížet, že ustanovení § 5 odst. 4 zákona o spotřebních daních obsahuje úpravu celé palety údajů, které musejí být v dokladu o dopravě uvedeny, přičemž jejich hodnota pro naplnění uvedeného účelu dokladu o dopravě, tedy pro prokázání zdanění dopravovaných výrobků, není stejná. Jinak řečeno: ne každý formální nedostatek je při zachování splnění tohoto účelu neodstranitelný, a ne každý formální nedostatek musí vést nutně k závěru, že vybrané výrobky*

byly fakticky dopravovány bez dokladu o dopravě. Některá pochybení formální povahy lze totiž popřípadě v dokladu o dopravě napravit ex post, aniž by to bylo na závadu průkazu o zdanění vybraných výrobků. Na druhou stranu je jisté možné konstatovat, že závady v určitých předepsaných údajích specificky důležitých pro správu spotřebních daní budou zásadně vždy vést k závěru, že vybrané výrobky jako by byly dopravovány bez dokladu. Úvaha celního orgánu proto musí být s ohledem na výše řečené strukturovaná tak, aby tyto rozdíly ve významu jednotlivých údajů reflektovala, a to s ohledem na konkrétní skutkové okolnosti projednávaného případu.“

42. Ust. § 42c odst. 1 písm. c), které bylo do zákona o spotřebních daních vloženo novelou č. 315/2015 Sb. zákonodárce v důvodové zprávě k této novele odůvodnil následovně (zvýraznění doplnil městský soud): *„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.“*
43. Podle městského soudu důvodová zpráva, kterou lze použít jako jedno z interpretačních vodítek při výkladu zákona, potvrzuje obecné závěry, ke kterým soud dospěl. Důvodová zpráva předpokládá, že správce daně bude vyhodnocovat závažnost případných nedostatků v dokladech podle § 5 zákona a na základě takového posouzení potom zvolí další postup (dle názoru městského soudu tento postup může být v zásadě trojí povahy, a sice že uzná doklad bez dalšího, bude požadovat další objasnění, v případě zásadních vad neuzná doklad vůbec).
44. Konečně možnost nedostatek dokladu podle § 5 zákona napravit předložením jiného důkazu dovodila ještě před novelou č. 215/2015 Sb. judikatura správních soudů. Nejvyšší správní soud tak v rozsudku ze dne 15. 10. 2009, čj. 5 Afs 93/2008-94 (č. 2225/2011 Sb. NSS) uvedl následující: *„Zákon o spotřebních daních na rozdíl 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 na rozdíl 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 přihlídnout k jiným skutečnostem a důkazům, než je daňový či jiný v tomto ustanovení uvedený doklad, a to i tehdy, pokud by tyto skutečnosti jednoznačně svědčily pro zdanění vybraných výrobků spotřební daní, by nebyl racionální a neodpovídal by smyslu ani účelu daného ustanovení, jímž je vytvořit podmínky pro splnění povinnosti prokázat, že byly vybrané výrobky řádně zdaněny spotřební daní.“

45. Zcela nesprávný je potom takový výklad § 42c odst. 2 písm. c) zákona o spotřebních daních (a rovněž také § 42 odst. 2 písm. b) a c) zákona), který zastává žalovaný, podle něhož uvedené ustanovení vzhledem ke své textaci (když hovoří o *nesprávných nebo nepravdivých údajích*) nemůže být aplikováno v případech, kdy nějaká náležitost v dokladu úplně chybí (neboť určitý údaj může být *nesprávný nebo nepravdivý* pouze tehdy pokud je, nikoliv ale pokud není vůbec). Městský soud na tomto místě nemůže než žalovanému připomenout, že výklad zákona není cvičením z formální logiky, ale musí vždy vycházet z pochopení smyslu a účelu textu zákona. Městský soud právě s ohledem na účel zákona výše jednoznačně vyložil, jak je třeba k nedostatkům dokladů podle § 5 zákona přistupovat. Ve světle této interpretace není skutečnost, že v dokladu určitý údaj chybí, bez dalšího podstatnou vadou, která by znemožňovala vůbec takový doklad uznat jako doklad podle § 5 zákona. Stejně jako u jiných nedostatků, je třeba i v případě chybějících údajů především konkrétně (v celkovém kontextu případu) posoudit, o jak závažný nedostatek se jedná a z toho vyvodit následný postup. Z hlediska účelu citovaných ustanovení zákona je tak nedostatek spočívající v tom, že určitý údaj vyžadovaný zákonem v dokladu chybí, na formálně stejné úrovni jako nedostatek spočívající v tom, že nějaký údaj v dokladu je nesprávný nebo nepravdivý, rozhodně nelze říci, že by se jednalo o nedostatek ze své podstaty závažnější (konečně lze argumentovat i tak, proč by měl zákon být na kontrolovanou osobu přísnější v případě, že výstavce dokladu opomněl určitý údaj v dokladu uvést, než v případě kdy výstavce záměrně uvedl chybný – tedy nepravdivý – údaj). Zákon v § 42 odst. 2 odlišuje čtyři různé typy vad dokladů podle § 5, a sice skutečnost, že obsahuje nesprávné nebo nepravdivé údaje (první skupina vad) nebo se jedná o doklad pozměněný nebo padělaný (druhá skupina vad). Beneficium § 42c odst. 1 písm. c) zákona přitom svědčí toliko vadám spočívajícím v nesprávnosti nebo nepravdivosti údajů; nevztahuje se ale na případy, kdy byl doklad pozměněn nebo padělán (případy, které se týkají nezákonné manipulace s obsahem dokladu či s jeho úplnou fiktivností) – viz srovnání § 42c odst. 1 písm. c) s § 42 odst. 2 písm. b) a c). Nedostatek spočívající v tom, že určitý údaj v dokladu chybí, sice zákon výslovně nezmiňuje, městský soud ho ve světle výše zmíněné argumentace považuje za nedostatek, se kterým je třeba analogicky zacházet jako s nedostatkem spočívajícím v nesprávnosti nebo nepravdivosti údajů uvedených v dokladu.
46. Městský soud tedy shrnuje, že celní úřad a žalovaný pochybili, pokud ze skutečnosti, že některý z údajů vyžadovaných v § 5 odst. 3 zákona v dokladu o prodeji chyběl, dovodili závěr, že příslušné výrobky byly skladovány bez dokladu [ve smyslu § 42 odst. 2 písm. a) zákona], tedy že předložené doklady nelze uznat jako doklady o prodeji ve smyslu § 5 odst. 3 zákona.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

47. Dále se městský soud již konkrétně zabýval přezkumem jednotlivým nedostatků u dokladů o prodeji k výrobkům, o jejichž propadnutí bylo rozhodnuto. **Nejprve se věnoval propadlým lahvím tichého vína.** Jak případně upozorňuje žalobce tak na tiché víno je v souladu s § 96 zákona o spotřebních daních stanovena daň z vína a meziproductů ve výši 0 Kč/hl, kteroužto okolnost je třeba zahrnout do úvahy při posouzení závažnosti jednotlivých nedostatků dokladů o prodeji. Současně je ale třeba říci – ve shodě s žalovaným – že skutečnost, že tiché víno je zatíženo spotřební daní (daní z vína a meziproductů) v nulové výši, neznamená, že by se jednalo o produkt, který není zdaněn (daň, byť v nulové výši, je třeba řádně přiznat; k přepravě či skladování konkrétních produktů je pak třeba mít zákonem vyžadované doklady ve smyslu § 5 zákona). Neobstojí tedy tvrzení žalobce (s odkazem na základní zásady správy daní zakotvených v daňovém řádu), že i kdyby k lahvím tichého vína neměl žádné doklady, ani potom by celní úřad nemohl přistoupit k jejich zajištění a následně rozhodnout o jejich propadnutí; takováto interpretace by byla v přímém rozporu s pravidly zakotvenými v zákoně o spotřebních daních. Pokud by zákonodárce nechtěl s nakládáním s tichým vínem spojit žádné povinnosti podle zákona o spotřebních daních, potom by ve vztahu k tichému vínu daňovou povinnost nestanovil (z působnosti tohoto zákona by tiché víno vyjmul). Městský soud v tomto ohledu v minulosti v rozsudku ze dne 3. 10. 2019, č. j. 10 Af 28/2017-54, uvedl následující (bod 89): *„[T]iché víno je třeba nade vší pochybnost považovat za vybraný výrobek, jenž může být postupem podle § 42 zákona o spotřební dani zajištěn a dle § 42d zákona může být za zákonem předvídaných podmínek rozhodnuto o jeho propadnutí, přestože je sazba spotřební daně v případě tichého vína nulová. Jak správně zdůraznil žalovaný, z ničeho nevyplývá, že by tento typ výrobku v případě dopravy nebo skladování v množství větším, než je množství pro osobní spotřebu [§ 4 odst. 5 písm. f) zákona o spotřebních daních], nemusel být vždy doprovázen příslušnými doklady prokazujícími jeho zdanění, a to bez ohledu na skutečnost, že výše spotřební daně celkem bude na dokladech uvedena ve výši 0 Kč.“*
48. V posuzovaném případě ale žalobce doklady o prodeji k zajištěným lahvím tichého vína předložil. **Nejčastější nedostatek těchto dokladů o prodeji spočíval v tom, že obsahovaly neúplný údaj o množství prodaných výrobků** [náležitost podle § 5 odst. 3 písm. c) zákona], neboť obsahovaly pouze údaj o počtu lahví, nikoliv ale údaj o objemu těchto lahví. Doklad o prodeji tedy neobsahoval údaj o množství v relevantní měrné jednotce stanovené k výpočtu základu daně z vína a meziproductů [§ 95 zákona].
49. Podle názoru městského soudu se jedná v celkovém (právním i skutkovém) kontextu posuzovaného případu o nedostatek natolik formální a nepodstatný, že nebrání ztotožnění konkrétních výrobků s doklady o prodeji. Městský soud sice vycházel z dřívějších závěrů judikatury správních soudů, vyjádřených např. v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 3. 2010, č. j. 1 Afs 12/2010-107 (č. 2054/2010 Sb. NSS), podle něhož *„[p]ropadnutí výrobků je pak sankcí za porušení zákona o spotřebních daních: stát zde trestá vlastníka předmětných výrobků podléhajících spotřební dani především za nedodržení evidenčních povinností specifikovaných v § 5, § 6 a dalších zákona o spotřebních daních.“* Ve shodě s žalobcem je ale toho názoru, že v posuzovaném případě je do úvahy třeba vztáhnout okolnost, že na tiché víno zákon [§ 96] stanoví nulovou daň (0 Kč/hl). V posuzovaném případě je tedy významně oslaben základní účel správy daní vyjádřený v § 1 odst. 2 daňového řádu, tedy *správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady*, neboť v zásadě nehrozí, že by byl státní rozpočet zkrácen nezaplacením spotřební daně (okolnost právní).

50. Celní úřad a následně žalovaný uzavřeli, že s ohledem na uvedený nedostatek (neúplný údaj o množství výrobku – tichého vína) nebylo možné ztotožnit konkrétní zajištěné výrobky s výrobky označenými na dokladu o prodeji. Tento závěr je ale podle názoru městského soudu příliš formalistický. Městský soud přezkoumal konkrétní doklady o prodeji a konstatuje, že na nich je vždy identifikován konkrétní druh vína a k němu doplněn údaj o počtu lahví; ze správního spisu (pořízené rozsáhlé fotodokumentace zajištěných výrobků) potom vyplývá, že zajištěny byly standardizované lahve vína (standardizované z hlediska objemu; v originálním balení – tedy neotevřené, nic nesvědčí tomu, že by s jejich obsahem bylo manipulováno), které jsou označeny etiketou výrobce; objem těchto lahví je tak seznatelný z etikety, případně (správní orgány si tak množství výrobku – tichého vína – mohly zjistit jednoduchou početní operací samy). Nejedná se o víno stáčené, které by bylo skladováno ve větších nádobách, jejichž objem není standardizovaný, které nejsou „originálním balením“ apod. (okolnost skutková). Rovněž cena uvedená na daňových dokladech – podle obecné zkušenosti – nezpochybňuje závěr, že se předložené doklady o prodeji vztahují k zajištěným lahvím tichého vína.
51. Podle městského soudu tedy nic nebránilo správním orgánům, aby dle označení na etiketě ztotožnily konkrétní výrobky (lahve tichého vína) s těmi uvedenými na dokladech o prodeji. Pochybnost o výši daně také vzniknout nemohla, neboť daň v případě tichého vína byla nulová. Postup správních orgánů se ve světle nastíněných právních a skutkových okolností jeví jako přílišný formalismus (zajištěné lahve vína bylo možné ztotožnit s předloženými doklady o prodeji). Podle názoru městského soudu takovýto nedostatek dokladu o prodeji za daných skutkových a právních okolností nemohl bránit uvolnění zajištěných výrobků podle § 42c odst. 1 písm. c) zákona.
52. Další z vytýkaných nedostatků je chybějící identifikační číslo kupujícího: podle názoru městského soudu se jedná o zcela formální nedostatek, který nebrání identifikaci kupujícího (žalobce).
53. Další z vytýkaných nedostatků se týkal **chybějící identifikace kupujícího** (žalobce) na dokladech o prodeji [náležitost podle § 5 odst. 3 písm. b) zákona]. Městský soud konstatuje, že takovýto nedostatek dokladu skutečně brání ztotožnění konkrétních výrobků s těmi uvedenými na dokladu, protože není postaveno najisto, že kupujícím byla skutečně kontrolovaná osoba (nejedná se tak bez dalšího o nezaměnitelný doklad). Na tomto údaji je tak podle názoru soudu nutné trvat. V případě **dokladu č. E 2616512** žalobce předložil k prokázání chybějícího údaje, tedy skutečnosti, že kupujícím byl skutečně on, účtenku z terminálu pro platební karty. Tato účtenka je datována na den 27. 10. 2016, příslušný doklad o prodeji, ke kterému se má vztahovat je datován ke stejnému dni, rovněž označení prodávajícího je shodné, stejně jako celková zaplacená částka. Žalovaný tento důkaz neuznal zejména s tím argumentem, že ani na doložené účtence (platba kartou) není kupující (žalobce) identifikován. Podle názoru městského soudu je tato argumentace žalovaného lichá, na účtence sice žalobce není identifikován, nicméně skutečnost, že byl schopen doložit reálné provedení platby (disponuje účtenkou) je jednoznačná indicie o tom, že kupujícím byl skutečně on. Vzhledem k tomu, že se shoduje jak datum, cena tak i prodávající, tak městský soud – v kontextu věci (nulová daň, platba ve výši 6 900 Kč) – považuje tento důkaz za dostatečné doplnění neperfektního dokladu o prodeji. Žalovaný měl tedy v tomto případě postupovat podle § 42c odst. 1 písm. c) zákona). V případě **dokladu č. FAV160667**, který trpěl stejným nedostatkem, ale žalobce žádný dodatečný důkaz nepředložil, a proto žalovaný postupoval správně, pokud tento doklad neuznal

(městský soud v návaznosti na své obecné závěry – viz výše – pouze uvádí, že podle jeho názoru tak mělo být učiněno na podkladě § 42 odst. 2 písm. b) zákona a nikoliv na podkladě § 42 odst. 2 písm. a) zákona).

54. Další z vytýkaných nedostatků (v případě lahví tichého vína) byl **chybějící údaj o výši spotřební daně celkem** [náležitost podle § 5 odst. 3 písm. d) zákona]. I tento nedostatek považuje městský soud v tomto konkrétním kontextu za zcela formální vadu, pro kterou není na místě doklad o prodeji neuznat (resp. kvůli němu rozhodnout o propadnutí zajištěných výrobků podle § 42d odst. 1 písm. a) zákona). Žalobce zcela případně v tomto kontextu uvádí, že daň z vína a meziproductů je u tichého vína stanovena v nulové výši [§ 96 zákona], a že se tedy chybějící údaj o celkové výši spotřební daně, který pouze rekapituluje tu skutečnost, že za prodávané výrobky nemuselo být do státního rozpočtu odvedeno na dani nic, je ve své podstatě redundantní. Pokud takovýto údaj chybí, tak to rovněž nebrání ztotožnění konkrétních výrobků s dokladem o prodeji. Městský soud tudíž uzavírá, že takovýto nedostatek dokladu o prodeji za daných skutkových a právních okolností nemohl bránit uvolnění zajištěných výrobků podle § 42c odst. 1 písm. c) zákona.
55. **Ve světle výše řečeného tedy městský soud shrnuje**, že žalovaný (a před ním celní úřad) v případě zajištěných lahví tichého vína nezákonně vyhodnotil jako nedostatečné **doklady o prodeji** č. 18032016, č. 15112016, č. 00112016, č. E 2616512, č. 18-J0257V00, č. 27-J0257V00, č. 461/2016, č. 607/2016, č. 1081081, č. 1081185 a č. 1091307. V případě těchto dokladů podle názoru městského soudu nic nebránilo na jejich základě ztotožnit konkrétní zajištěné výrobky a rozhodnout o jejich uvolnění. V případě dokladu o prodeji č. **FAV160302** žalovaný nepochybil, pokud uzavřel, že kvůli jeho nedostatku (chybějící identifikaci kupujícího) nelze na jeho základě ztotožnit konkrétní výrobky, a proto rozhodl o propadnutí zajištěných výrobků.
56. **Dále se městský soud zabýval propadlými lahvemi lihovin.** Významným rozdílem oproti výše provedenému posouzení pro případ tichého vína je ten, že na lihoviny zákon o spotřebních daních nestanoví nulovou daň (výše daně z lihu je stanovena v § 70 zákona o spotřebních daních. Vedle náležitostí podle § 5 odst. 3 zákona se u dokladu o prodeji vyžaduje rovněž údaj o *objemovém procentu lihu ve výrobku* [§ 74 zákona]).
57. Nedostatky žalobcem předložených dokladů o prodeji spočívaly jednak v chybějícím údaji o výši spotřební daně celkem [§ 5 odst. 3 písm. d) zákona] to v případě **dokladu č. 1002007 a č. 80141**, případně chybějící údaj o množství výrobku (u **dokladu č. 80141 a rovněž částečně u některých výrobků na dokladu č. 1002007**) – v tomto případě chybí jak údaj o objemu jako takovém [§ 5 odst. 3 písm. c) zákona], tak údaj o objemovém procentu lihu [§ 74 zákona]. Městský soud tyto nedostatky nemůže hodnotit jako pouze formální a nevýznamné s ohledem k tomu, že spotřební daň není stanovena v nulové výši, a tudíž je – oproti případu tichého vína – dán z hlediska správy daní – silnější zájem (a tudíž nutnost) trvat na perfektnosti dokladů prokazujících zdanění. Vzhledem k tomu, že žalobce nepředložil žádné doplňující důkazy, kterými by prokázal, že zajištěné výrobky byly zdaněny (ve smyslu § 42c odst. 1 písm. c) zákona), postupoval žalovaný správně, pokud rozhodl o jejich propadnutí.
58. Městský soud rovněž ve vztahu k **dokladu č. 1002007** vystaveným dne 18. 12. 2007 v souladu s žalovaným uvádí, že zákon o spotřebních daních ve znění účinném ke dni vystavení tohoto dokladu o prodeji v § 5 odst. 3 vyžadoval, aby takový doklad obsahoval

rovněž údaj o *výši spotřební daně celkem*. Námitka, že zákon v rozhodné době takový údaj na dokladu o prodeji nevyžadoval, je tedy nepravdivá.

59. Jelikož dal městský soud žalobci zapravdu ve vztahu k posouzení většiny nedostatků, kterými trpěly doklady o prodeji vztahující se k zajištěným lahvím tichého vína, nevyporádával detailně všechny žalobní námitky vztahující se k porušení jednotlivých základních zásad správy daní podle daňového řádu (viz druhá, třetí a šestá žalobní námitka), neboť i s přihlédnutím k těmto zásadám shledal výklad a aplikaci relevantních ustanovení zákona o spotřebních daních provedený žalovaným za nesprávný a vůči žalobci neodůvodněně přísný.
60. Ve vztahu ke čtvrté žalobní námitce směřující proti tomu, že celní úřad nevhodně načasoval kontrolu u žalobce, čímž porušil zásadu přiměřenosti, městský soud uvádí pouze to, že nevhodnost kontroly (z hlediska cyklu podnikání žalobce) není relevantním kritériem pro posouzení zákonnosti takové kontroly. Z ničeho nevyplývá, že by kontrola byla provedena šikanózním způsobem, nebo byla jinak nezákonná. Ostatně žalobcem uváděné důsledky v podobě ušlých tržeb nejsou důsledkem kontroly samotné, ale důsledkem následného rozhodnutí o uvolnění resp. propadnutí věci.
61. Dále se městský soud zabýval pátou žalobní námitkou, kterou žalobce zpochybnil procesní postup zejména celního úřadu, který žalobci neposkytl dostatečnou součinnost při ztotožnění jednotlivých zajištěných výrobků (s odkazem na zásadu vzájemné spolupráce podle § 6 odst. 2 daňového řádu). Toto procesní pochybení konečně uznal i sám žalovaný na str. 8 a 9 napadeného rozhodnutí, dospěl ale k závěru, že toto procesní pochybení nemělo vliv na zákonnost prvostupňového rozhodnutí, a to zejména s ohledem k tomu, že žalobce vyvinul příslušnou procesní aktivitu v odvolacím řízení.
62. Městský soud musí konstatovat, že celní úřad skutečně pochybil, pokud v řízení o zajištěných vybraných výrobcích vedeném podle § 42b a násl. zákona o spotřebních daních nejednal v součinnosti s žalobcem. Pokud celní úřad přistoupil ke ztotožňování žalobcem předložených dokladů o prodeji se zajištěnými výrobky a dospěl k závěru, že některé z těchto dokladů jsou nedostatečné, potom se měl na žalobce obrátit, aby případně tyto nedostatky odstranil. Tento závěr lze dovodit i jako logický důsledek § 42c odst. 1 písm. c) zákona, neboť toto ustanovení předpokládá, že předložené doklady nemusí být perfektní, ale kontrolovaný subjekt může dalšími důkazy jejich nedostatky zhojit (k tomu viz výše v bodech 39 až 47). Tím, že celní úřad žalobce k součinnosti nevyzval, resp. nesdělil mu, v čem spatřuje nedostatky jím předložených dokladů o prodeji, mu odebral možnost k doplnění podkladů či podání doplňujícího vysvětlení v rámci řízení před celním úřadem.
63. Žalobce ale následně svého práva využil v odvolacím řízení, kdy např. k dokladu o prodeji č. E 2616512 dodatečně doložil účtenku z platebního terminálu. Ačkoliv tedy nelze souhlasit s žalovaným, že by procesní pochybení celního úřadu nemělo vliv na zákonnost prvostupňového rozhodnutí, tak ke zhojení této procesní vady částečně došlo v rámci odvolacího řízení na základě vlastní procesní aktivity žalobce.
64. Městský soud v této souvislosti ještě doplňuje, že aby byl zcela vyčerpán předmět řízení, je třeba ještě přezkoumat, zda žalovaný správně posoudil, že **doklad o prodeji č. 80816** se nevztahuje k zajištěným vybraným výrobkům (podrobně viz bod 30 shora). Žalovaný (a před ním celní úřad) s ohledem na odlišná označení výrobků na dokladu o prodeji a na etiketě samotného zajištěného výrobku dospěl k závěru, že tento výrobek nemůže být ztotožněn. Toto posouzení je ale zatíženou procesní vadnou spočívající v nesoučinnosti

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

s žalobcem, který následně v žalobě předložil podklady, které mohou svědčit o tom, že závěry žalovaného nejsou správné. V dalším řízení se tedy bude žalovaný muset touto otázkou zabývat ve spolupráci s žalobcem znovu.

65. Městský soud na závěr považuje za vhodné zdůraznit s ohledem na vylíčení procesního postupu zejména celního úřadu (které žalovaný nerozporuje), že se celní úřady nemohou při správě daní stavět do role nedosažitelné pevnosti, či až kafového zámku, který s účastníky řízení nekomunikuje či komunikuje jen velmi omezeným způsobem, nedává jim prostor k hájení jejich práv apod. Takový postup není v souladu se základními zásadami správy daní, zejména těmi zakotvenými v § 6 daňového řádu.
66. S ohledem k tomu, že městský soud rozhodl žalobě vyhovět a to na základě přezkumu spisového materiálu, nepovažoval za nutné provést žalobcem navrhovaný důkaz výsledkem odpovědných pracovníků celního úřadu a žalovaného, od kterého nakonec i sám žalobce ve svém sdělení ze dne 20. 3. 2020 ustoupil.

V.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

67. S ohledem na shora uvedené městský soud napadené rozhodnutí podle § 78 odst. 1 s. ř. s. zrušil, a v souladu s § 78 odst. 4 s. ř. s. rozhodl věc vrátit žalovanému k dalšímu řízení s tím, že žalovaný bude v dalším řízení v souladu s § 78 odst. 5 s. ř. s. vázán právním názorem vysloveným městským soudem v tomto rozsudku.
68. Městský soud nepřistoupil i ke zrušení rozhodnutí celního úřadu podle § 78 odst. 3 s. ř. s., jak navrhoval žalobce, neboť důvody, pro které musil jako celek zrušit napadené rozhodnutí, se nevztahují k celému výroku rozhodnutí celního úřadu. Bude tedy na žalovaném, aby – ve světle rozhodnutí soudu – znovu diferencovaně posoudil odvolání proti rozhodnutí celního úřadu.
69. Výrok o nákladech řízení je odůvodněn § 60 odst. 1 s. ř. s. Jelikož měl žalobce ve věci plný úspěch, náleží mu náhrada nákladů řízení. Tyto náklady představují náklady na soudní poplatek ve výši 3 000 Kč, odměna a náhrada hotových výdajů právního zástupce – daňového poradce. Podle § 35 odst. 2 s. ř. s. se pro určení výše odměny užije vyhláška č. 177/1996 Sb., advokátní tarif. Odměna náleží celkem za tři úkony právní služby, a sice za převzetí a přípravu zastoupení, za podání žaloby a dále za repliku ze dne 27. 6. 2017, kterou soud vzhledem ke komplexnosti reakce na vyjádření žalovaného hodnotí jako účelný úkon (3 x 3 100 Kč dle § 7 advokátního tarifu). Náhrada hotových výdajů sestává z paušální částky 900 Kč (3 x 300 Kč dle § 13 odst. 3 advokátního tarifu). Protože je zástupce žalobce plátcem DPH, zvyšuje se náhrada nákladů řízení o částku 2 142 Kč odpovídající DPH ve výši 21 % z částky 10 200 Kč. Celkem tedy činí náhrada nákladů řízení částku 12 342 Kč a dále 3 000 Kč jako úhrada za zaplacený soudní poplatek.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližze následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha dne 18. srpna 2020

JUDr. Slavomír Novák v.r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.