



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Olgy Stránské a soudců Mgr. Tomáše Kocourka, Ph.D., a JUDr. Milana Podhrázkého, Ph.D., v právní věci žalobce: **V. T. P.**, bytem X, zastoupen Mgr. Markem Čechovským, advokátem se sídlem Opletalova 25, Praha, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, Praha, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 4. 2015 čj. 8972-2/2015-900000-304.7,

t a k t o :

- I.** Žaloba **s e z a m í t á .**
- II.** Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Vymezení věci

Celní úřad pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) vydal dne 17. 12. 2012 platební výměr čj. 43737/2012-176900-24, jímž žalobci vyměřil spotřební daň z lihu za zdaňovací období březen 2012 ve výši 51.300 Kč. Proti tomuto platebnímu výměru podal žalobce prostřednictvím svého zástupce odvolání. O odvolání rozhodl správce daně poté, co mu bylo odvolání žalovaným vráceno postupem podle § 116 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), rozhodnutím ze dne 12. 12. 2013, čj. 3623-39/2013-610000-11.2, tak, že odvolání žalobce částečně vyhověl a vyměřil žalobci daň ve výši 34.485 Kč. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce odvolání, o němž rozhodl žalovaný rozhodnutím uvedeným v záhlaví rozsudku. Žalovaný rozhodl o odvolání žalobce tak, že změnil výrok rozhodnutí mimo jiné co do výše vyměřené daně a vyměřil žalobci daň v částce 24.795 Kč.

Žalovaný ve svém rozhodnutí uvedl výčet dokladů, které dle něj prokazují zdanění vybraných lihovin, a rozhodnutí správce daně tak částečně korigoval ve prospěch žalobce. Zároveň žalovaný uvedl výčet dokladů, které zdanění lihovin řádně neprokazují, protože nesplňují náležitosti uvedené v § 5 ve spojení s § 74 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o spotřebních daních“).

Obsah žaloby a vyjádření k žalobě

Žalobce namítl, že žalovaný neuznal ty doklady, kde není uveden odběratel, a doklady, které jsou vystaveny na jiný subjekt. Žalobce tvrdí, že v situaci, kdy je mu dodatečně vyměřena daň s ohledem na to, že tyto výrobky skladoval, je zcela bez významu, která osoba je uvedena na dokladu jakožto odběratel. Jedinou podstatnou skutečností je, zda byla řádně odvedena spotřební daň. Ze skutečnosti, že předmětné lihoviny byly skladovány v prostorách žalobce, nelze jednoduše dovozovat, že všechny nalezené lihoviny rovněž vlastnil. Dle žalobce ani není vlastnictví nalezených lihovin rozhodné, protože rozhodné je pouze to, zda byla spotřební daň uhrazena. Žalovaný nemůže dle žalobce odmítnout jako důkaz faktury jen proto, že jsou vystaveny na jiného odběratele, když je žalobci doměřena daň s ohledem na skutečnost, že předmětné lihoviny skladoval.

Žalovaný ve svém rozhodnutí výslovně uvedl, že *„pro posouzení zákonnosti vyměření spotřební daně vůbec není rozhodující otázka, kdo byl vlastníkem předmětných lihovin, ale výhradně otázka, zda žalobce, jakožto skladovatel těchto lihovin prokázal jejich zdanění“*. Podstatné dle žalobce tedy je, aby bylo prokázáno zdanění předmětných lihovin, které měl žalobce skladovat, bez ohledu na to, kdo tyto lihoviny vlastní. Žalobce je přitom přesvědčen, že jasně prokázal, že předmětné výrobky byly zdaněny, a není důvod, aby byly daněny opakovaně. Tyto závěry je nutno vztáhnout zejména k dokladům, v nichž je jako odběratel uveden odlišný subjekt a žalobce zde figuruje jako příjemce. Stejně tak je žalobce přesvědčen, že zdanění předmětných výrobků bylo dostatečně prokázáno předloženou kupní smlouvou a dalšími paragony.

Žalobce je tedy přesvědčen, že žalovaný v rozporu s právními předpisy nepřihlédl ke všem relevantním podkladům, což zapříčinilo nesprávné vyměření spotřební daně z lihu, a tedy i vydání nezákonného rozhodnutí. Dle žalobce byly předloženy doklady, které pokrývají veškeré nalezené výrobky a prokazují jejich řádné zdanění. Proto je nadbytečné, aby byla žalobci nad rámec ukládána další daňová povinnost.

Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě uvedl, že žalobce v žalobě uplatňuje tytéž námitky, které byly uplatněny již v odvolání proti rozhodnutí správce daně a které dle svého přesvědčení vypořádal beze zbytku a dostatečným způsobem v napadeném rozhodnutí. Žalovaný tak jen odkázal na obsah žalobou napadeného rozhodnutí. Dle žalovaného je žaloba nedůvodná, a proto navrhl, aby ji soud zamítl.

Splnění procesních podmínek a rozsah soudního přezkumu

Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Jde tedy o žalobu věcně projednatelnou.

Soud vycházel při přezkumu žalobou napadených rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného [§ 75 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)], přičemž napadená rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.). Vady, k nimž by byl povinen přihlídnout z moci úřední, soud neshledal.

Skutková zjištění vycházející z obsahu daňového spisu

Z daňového spisu soud zjistil následující skutečnosti. Dne 14. 3. 2012 proběhlo v provozovně žalobce v jeho nepřítomnosti místní šetření vedené správcem daně podle § 80 daňového řádu. Předmětem tohoto šetření byl nákup, skladování a prodej vybraných výrobků, které jsou předmětem spotřební daně podle § 67 a § 101 zákona o spotřebních daních, tedy lihovin a tabákových výrobků. Součástí protokolu o místním šetření byla i výzva správce daně, aby žalobce předložil doklady prokazující zdanění tabákových výrobků a lihovin. Za tímto účelem byla žalobci stanovena lhůta v délce 15 dnů. Správce daně zároveň tyto výrobky zajistil podle § 42 odst. 2 písm. a) zákona o spotřebních daních z důvodu, že nebylo prokázáno jejich zdanění v souladu s § 5 zákona o spotřebních daních. Seznam výrobků, které byly správcem daně zajištěny a u nichž byl žalobce povinen prokázat jejich zdanění, je přílohou protokolu o zajištění vybraných výrobků ze dne 14. 3. 2012 a součástí daňového spisu jako dokument č. 3.

Dne 20. 11. 2012 vydal správce daně rozhodnutí, kterým žalobce vyzval k podání přiznání ke spotřební dani z lihu za zdaňovací období březen 2012. Toto rozhodnutí zdůvodnil tím, že žalobce neprokázal zdanění zajištěných lihovin. Správce daně zároveň žalobce poučil o tom, že nevyhoví-li této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně vyměřit daň podle pomůcek v souladu s § 145 daňového řádu. Žalovaný na tuto výzvu nereagoval, a tak správce daně vydal dne 17. 12. 2012 platební výměr, kterým žalobci vyměřil spotřební daň ve výši 51.300 Kč podle pomůcek.

Žalobce proti tomuto platebnímu výměru podal dne 15. 1. 2013 blanketní odvolání, které dne 19. 2. 2013 doplnil. Zároveň předložil doklady, jimiž prokazoval zdanění zajištěných lihovin. V odvolání žalobce namítl, že je nezákonné, aby mu byla vyměřena spotřební daň, pokud nebyly splněny zákonem stanovené podmínky pro vznik daňové povinnosti. Dle žalobce byly doloženy veškeré daňové doklady, resp. faktury o nákupu lihu, a tudíž byly splněny požadavky obsažené v § 5 zákona o spotřebních daních. Žalobce poukázal na to, že spotřební daň byla, resp. měla být zaplacená již jeho dodavatelem, případně dodavatelem jeho dodavatele, tudíž byl žalobce v dobré víře, že daň již byla odvedena, nekrátí daňovou povinnost a vyhověním výzvě správce daně k podání daňového přiznání by došlo ke dvojímu zdanění a vzniku přeplatku na dani, jelikož žalobcova skutečná daňová povinnost je nulová. Dle žalobce není možné vycházet z toho, že se daňový subjekt stává plátcem daně, pokud prokázal, že předchozím vlastníkem výrobků byla jiná osoba, která k nim měla daňovou povinnost. Dále žalobce uvedl, že veškeré výrobky byly označeny kontrolní páskou ve smyslu zákona o povinném označování lihu. Na rozdíl od označování tabákových výrobků sice zakoupení a vylepení kontrolní pásky nenahrazuje povinnost přiznat a uhradit daň z lihu, nicméně vzhledem k velmi podobné, místy až identické právní úpravě značení tabákových

výrobků a lihu ve spotřebitelském balení lze pomocí analogie dovodit, že u výrobku opatřeného kontrolní páskou lze předpokládat i úhradu spotřební daně.

Dne 11. 11. 2013 vrátil žalovaný na základě § 116 odst. 3 daňového řádu odvolání správci daně k postupu podle § 113 odst. 1 písm. b) daňového řádu, protože po přezkoumání řízení před správcem daně a odvolacích námitek zjistil, že jsou splněny podmínky pro částečné vyhovění odvolání. Zároveň žalovaný správce daně zavázal postupovat tak, že ve svém rozhodnutí odvolání částečně vyhoví v rozsahu dokladů prokazujících zdanění a změni výrok napadeného rozhodnutí ve výši vyměřené spotřební daně. Žalovaný dále správce daně zavázal, aby podrobněji vysvětlil, jakou kontrolu u žalobce prováděl a na základě jakých provedených řízení a jakých výsledků stanovil daňovou povinnost. Dále měl správce daně podrobně rozvést úvahu, jak určil žalobce jako plátce daně a jak určil okamžik vzniku povinnosti daň přiznat a zaplatit, a dále měl podrobně odůvodnit, které z předložených dokladů prokazují zdanění a které nikoliv. U dokladů, které neprokazují zdanění, měl správce daně uvést, v čem konkrétně nesplňují náležitosti dokladu prokazujícího zdanění. Dále měl správce daně uvést, ve vztahu k jakému zboží bylo zdanění prokázáno a k jakému nikoliv.

Správce daně, vázán pokynem žalovaného, vydal dne 12. 12. 2013 rozhodnutí, kterým částečně vyhověl odvolání a změnil výrokovou část rozhodnutí tak, že spotřební daň vyměřil ve výši 34.485 Kč. Správce daně ve svém rozhodnutí uvedl výčet dokladů, které neuznal jako dostatečně prokazující zdanění zajištěných vybraných výrobků z důvodu, že neobsahují všechny náležitosti dle § 5 odst. 3 zákona o spotřebních daních.

Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce blanketní odvolání, jež doplnil podáním ze dne 28. 1. 2014. Mimo jiné v něm uvedl, že správce daně neuznal některé z předložených dokladů jako způsobilé prokázat tvrzené skutečnosti, a proto nebyly přijaty k prokázání zdanění nalezených lihovin. Dle žalobce však správce daně jednoznačně neodůvodnil, proč předložené doklady nebyly přijaty jako důkaz zdanění zadržených lihovin. Správce daně nepřijal některé z předložených dokladů z důvodu, že odběratelem na nich uvedeným je jiná osoba než žalobce, který je označen jako příjemce. Dle žalobce je zcela bez významu, která osoba je uvedena jako odběratel. Ze skutečnosti, že žalobce tyto výrobky skladoval, nelze jednoznačně dovodit, že všechny nalezené lihoviny rovněž vlastnil. Správce daně tedy dle žalobce nemůže odmítnout jako důkaz faktury jen proto, že jsou vystaveny na jiného odběratele v situaci, kdy je žalobci doměřena daň z důvodu, že uvedené lihoviny skladoval.

Dne 9. 3. 2015 žalovaný seznámil žalobce s výsledky dokazování a zamýšlenou změnou rozhodnutí správce daně, pokud jde o výši vyměřené daně, a vyzval ho, aby se vyjádřil k provedeným důkazům, popřípadě aby navrhl provedení dalších důkazů. Žalobce se vyjádřil podáním ze dne 23. 3. 2015 tak, že předloženými doklady bylo prokázáno zdanění všech zajištěných lihovin. Žalovaný vydal následně dne 9. 4. 2015 žalobou napadené rozhodnutí, jímž změnil rozhodnutí správce daně ze dne 12. 12. 2013, a to doplněním některých dalších náležitostí výroku (ustanovení, podle nichž správce daně rozhodoval, určení data vzniku daňové povinnosti apod.) a snížením doměřené daně na částku 24.795 Kč. Ke změně výše vyměřené daně došlo z důvodu, že doklady, které splňují všechny předepsané náležitosti, prokazují dle žalovaného zdanění většího počtu zajištěných lihovin, než dovodil správce daně.

Posouzení žalobních bodů

Podle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních je plátcem daně právnická nebo fyzická osoba, která skladuje nebo dopravuje vybrané výrobky, aniž prokáže, že se jedná o vybrané výrobky pro osobní spotřebu, nebo uvádí do volného daňového oběhu vybrané výrobky, aniž prokáže, že se jedná o vybrané výrobky zdaněné, nebo pokud neprokáže způsob jejich nabytí oprávněně bez daně; za daň společně a nerozdílně odpovídá také právnická nebo fyzická osoba, která se na uvedeném skladování nebo dopravě podílela.

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

Podle § 5 odst. 3 zákona o spotřebních daních musí doklad o prodeji podle odstavce 1, který je prodávající povinen při prodeji vybraných výrobků bezodkladně vydat, obsahovat tyto údaje:

- 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.*

Podle § 74 zákona o spotřebních daních na daňovém dokladu, na dokladu o prodeji nebo na dokladu o dopravě lihu nebo vybraných výrobků obsahujících lih podle § 5 je plátce nebo prodávající povinen uvést objemové procento lihu ve výrobku.

Z tabulky na str. 15 a 16 žalobou napadeného rozhodnutí vyplývá, jaké vybrané výrobky s obsahem lihu byly správcem daně u žalobce zajištěny, a byly proto předmětem vyměřovacího řízení. Rovněž z ní vyplývá, u jakých výrobků má žalovaný za prokázané jejich zdanění a na základě jakého dokladu (viz sloupce „prokázáno zdanění“ a „faktura/daňový doklad č.“). Dále z ní plyne, u jakých zajištěných vybraných výrobků naopak nebylo prokázáno jejich zdanění dokladem dle § 5 zákona o spotřebních daních (je uveden obchodní název, % lihu, objem balení, počet kusů balení, u kterých nebylo zdanění prokázáno a z něhož je vyměřována spotřební daň, a v neposlední řadě pak objem l.a.a. v litrech). Žalovaný tedy potvrdil vyměření spotřební daně z lihu z těchto zajištěných výrobků:

Obchodní název	Obsah alkoholu v %	Velikost balení v litrech
Fernet citrus	27	0,5
Jelcin jahoda	16,6	0,5
Fernet Z	27	0,5
Nikolaus shery	16	0,5
Metaxa	38	1

Metaxa	40	1
KAY rum	37,5	0,5
Blue star	40	0,7
Cointreau	40	1
Plum vodka	40	0,5
Pražská vodka	40	0,5
Nikolaus limone	16	0,5
Nikolaus energy vodka	16	0,5
Royal Griotte	20	0,5
Magister	28	0,5
Meruňka	35	0,5
Fernet stock generation	27	0,5
Fernet stock 8000	35	0,5
Božkov tuzemský	37,5	0,5
Tullamore DEW Black	43	1
Chivas Regal	40	0,7
Jim Beam	40	0,7
Jim Beam Black	43	0,7
Printers Whisky	40	0,5
Tequila Sausa Gold	40	1
Tequila Sausa Blanco	40	1
Praděd	38	0,7
Vodka jemná	40	0,195
Tuzemák	40	0,195
Molinari	40	0,7

Vzhledem k počtu zajištěných balení a objemu alkoholu v jednom balení činí celkový objem alkoholu, u něhož nebylo prokázáno zdanění spotřební daní z lihu, 86,7265 l, což odpovídá základu daně dle § 69 zákona o spotřebních daních ve výši 0,87 hektolitrů lihu, jak je uvedeno ve výroku rozhodnutí o vyměření daně, ve znění rozhodnutí žalovaného.

Stěžejní námitka obsažená v žalobě spočívá v tom, že žalovaný postupoval nesprávně, když u některých dokladů předložených žalobcem dospěl k závěru, že nesplňují veškeré potřebné náležitosti na ně kladené § 5 a § 74 zákona o spotřebních daních, a nelze je tedy považovat za doklady prokazující zdanění předmětných lihovin.

Žalobce v daňovém řízení předložil doklady, které měly prokazovat zdanění předmětných lihovin. Žalovaný u níže uvedených dokladů usoudil, že nesplňují zákonné náležitosti, a to z těchto důvodů:

- 1) Prodejka č. 9200619226 dle žalovaného nesplňuje náležitost identifikace kupujícího uvedenou v § 5 odst. 3 písm. b) zákona o spotřebních daních, neboť v ní není kupující vůbec identifikován. Smyslem identifikace kupujícího v dokladu o prodeji je dle žalovaného identifikovat osobu, již prodávající vybrané výrobky prodal a již tedy doklad o prodeji vystavil. Tato náležitost konkretizuje doklad o prodeji a snižuje možnost, že doklad je předložen k vybraným výrobkům, ke kterým se nevztahuje. Tento údaj tak dle žalovaného zajišťuje ztotožnění konkrétního dokladu se zcela

konkrétními skladovanými výrobky. Doklad je dále dle žalovaného relativizován tím, že byl vystaven již v únoru 2010, tedy více než dva roky před provedeným místním šetřením.

- 2) Doklad ze dne 7. 2. 2011 sice identifikuje osobu kupujícího, avšak tou je jiný subjekt než žalobce. Navíc neobsahuje číslo dokladu o prodeji, což je povinná náležitost dle § 5 odst. 3 písm. f) zákona o spotřebních daních. Tato náležitost zajišťuje vážnost a věrohodnost vystaveného dokladu. Doklad je pomocí svého čísla ztotožnitelný s číselnou řadou ostatních dokladů a lze jej dohledat v účetnictví žalobce a především v účetnictví daňového subjektu, který jej vystavil, a prostřednictvím něj pak dále ověřovat, zda spotřební daň z vybraných výrobků byla skutečně odvedena.
- 3) Doklad ze dne 8. 2. 2011 rovněž nesplňuje náležitost obsaženou v § 5 odst. 3 písm. f) zákona o spotřebních daních, tedy neobsahuje číslo dokladu o prodeji. Navíc není zřejmé, kdo je kupujícím. Jako odběratel je uveden jiný subjekt než žalobce. Žalobce je uveden jako příjemce, což stvrdil otiskem razítka. Otisk razítka provedený samotným žalobcem vylučuje, že by byl žalobce kupujícím, a tedy i vylučuje vztah tohoto dokladu ke skladovaným lihovinám, neboť musel být na doklad doplněn dodatečně.
- 4) Kupní smlouva ze dne 25. 11. 2011 neobsahuje údaj o celkové výši spotřební daně dle § 5 odst. 3 písm. d) zákona o spotřebních daních a rovněž číslo dokladu o prodeji dle § 5 odst. 3 písm. f) zákona o spotřebních daních. U lihovin uvedených v kupní smlouvě rovněž absentuje objemové procento lihu, což je náležitost předepsaná v § 74 zákona o spotřebních daních.

Z § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních plyne, že fyzická osoba, která skladuje vybrané výrobky, aniž prokáže, že se jedná o vybrané výrobky pro osobní spotřebu, je plátcem spotřební daně, pokud neprokáže, že tyto výrobky již byly zdaněny. Zdanění se podle § 5 odst. 1 zákona o spotřebních daních prokazuje daňovým dokladem, u vybraných výrobků již uvedených do volného daňového oběhu pak dokladem o prodeji nebo dokladem o dopravě. Žalobce předložil v daňovém řízení jako doklady o prodeji mj. listiny uvedené výše sub 1) – 4), které žalovaný neuznal jako důkaz o zdanění vybraných výrobků, protože nesplňují předepsané zákonné náležitosti.

Soud přezkoumal žalovaným neuznané doklady a s jeho závěry se ztotožňuje.

Soud k dokladu č. 1) uvádí, že opravdu neobsahuje údaje o kupujícím jakožto zákonnou náležitost podle § 5 odst. 3 písm. b) zákona o spotřebních daních. Na dokladu jsou pouze identifikační údaje dodavatele. Doklad bez této náležitosti tedy není způsobilý doložit tvrzení žalobce, že spotřební daň již byla zaplacená. Soud se ztotožňuje s posouzením žalovaného.

Rovněž u dokladu č. 2) se soud ztotožňuje se závěry žalovaného. Doklad neobsahuje číslo dokladu [§ 5 odst. 3 písm. f) zákona o spotřebních daních], rovněž tento doklad tedy sám o sobě nelze považovat za prokazující zdanění předmětných výrobků spotřební daní. Navíc je doklad vystaven pro jiného kupujícího než pro žalobce, což ovšem nepředstavuje nedostatek

povinných náležitostí dokladu o prodeji, nicméně to negativně ovlivňuje důkazní hodnotu takového dokladu (k tomu viz níže).

Doklad č. 3) rovněž neobsahuje číslo dokladu o prodeji, nelze jej tedy považovat za doklad způsobilý prokázat zdanění vybraných výrobků. Jako kupující (odběratel) je uveden jiný subjekt než žalobce. Žalobce je zde uveden jako příjemce. Je tedy vyloučeno, že by žalobce byl kupujícím, neboť otiskem razítka provedeným až po vystavení dokladu stvrdil, že je v pozici příjemce této zásilky lihovin. Tento druhý „nedostatek“ nicméně není nedostatkem povinných náležitostí dokladu, má vliv jen na důkazní hodnotu ve vztahu k žalobci.

Soud se ztotožňuje s žalovaným i v posouzení dokladu č. 4). Není v něm vůbec uvedena výše spotřební daně [§ 5 odst. 3 písm. d) zákona o spotřebních daních] a rovněž objemové procento lihu v každé konkrétní lihovině (§ 74 zákona o spotřebních daních). Tento doklad navíc není opatřen číslem dokladu.

Dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 10. 2009, čj. 5 Afs 93/2008 – 94, lze zdanění vybraných výrobků prokázat pouze perfektním daňovým dokladem obsahujícím veškeré zákonem požadované náležitosti. Tyto náležitosti přitom 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. Uvedení čísla dokladu je významnou náležitostí, jejímž účelem je dodat daňovému dokladu věrohodnost. Požadavek na uvedení čísla dokladu brání tomu, aby byly vystavovány doklady, aniž by byly zahrnuty do evidencí vedených prodávajícím, neboť je nasnadě při kontrole prověřovat celistvost číselné řady vydaných dokladů a prověřit důvody jejího přerušení. Vzhledem k tomu, že zdanění konkrétních výrobků (lihovin) není dostatečně vyznačeno přímo na jejich obalech a vystavený doklad o prodeji nelze přiřadit ke konkrétním jednotlivým výrobkům, je účelem požadavku uvedení kupujícího v dokladu o prodeji usnadnit přiřazení dokladu ke konkrétním výrobkům a zajistit dokladovou návaznost vícečetných prodejů týchž výrobků. Toto opatření navíc pomáhá zabránit zneužití dokladu, tj. aby stejným dokladem o prodeji nemohlo být prokazováno nabytí zdaněných vybraných výrobků několika různými kupujícími. Požadavek na uvedení objemového procenta lihu ve výrobku je významný jednak z hlediska toho, zda je daný výrobek předmětem spotřební daně (§ 67 odst. 1 zákona o spotřebních daních), jednak pro určení základu daně (§ 69 zákona o spotřebních daních). Uvedení celkové výše spotřební daně pak stvrzuje, že z výrobku byla zaplacená spotřební daň a v jaké výši. Jelikož každý z výše uvedených dokladů o prodeji, který žalobce v řízení předložil, postrádal alespoň jednu nezbytnou náležitost, nelze takovými doklady bez dalšího unést důkazní břemeno ve vztahu ke skutečnosti, že vybrané výrobky byly zdaněny spotřební daní z lihu.

Nejvyšší správní soud ve shora citovaném rozsudku nicméně připustil, že není vyloučeno, aby nedostatky obsažené v dokladech byly nahrazeny jinými důkazy prokazujícími zdanění vybraných výrobků spotřební daní. Žalobce tedy mohl poté, co byl výzvou ze dne 9. 3. 2015 seznámen se závěry žalovaného o neuznání některých dokladů v daňovém řízení, navrhnout provedení důkazů, jimiž by bylo zdanění daných výrobků spotřební daní prokázáno. Žalobce však žádné další důkazy nepředložil ani neuvedl žádné relevantní skutečnosti, jimiž by mohly být formální nedostatky dokladů odstraněny. Závěr žalovaného, že žalobce neunesl důkazní břemeno ve vztahu k tvrzení, že u něj zajištěné vybrané výrobky (lihoviny) byly zdaněny spotřební daní z lihu, je tedy správný. Žalobní bod není důvodný.

Vedle argumentace, kterou v napadeném rozhodnutí použil žalovaný a s níž se soud ztotožnil (viz výše), je třeba poukázat i na to, že doklady č. 1) – 3), i kdyby obsahovaly všechny zákonem stanovené náležitosti, by nemohly svým obsahem prokázat zdanění některého z výrobků, z nichž byla žalobci vyměřena daň. Doklad č. 1) (prodejka) se totiž vztahuje ke zboží vodka Royal Boris (obsah alkoholu 37,5 % a objem balení 0,5 l) a whiskey Tullamore (obsah alkoholu 40 % a objem balení 0,7 l). Jak nicméně plyne z výše uvedené tabulky, žalobci není vyměřována daň z těchto výrobků. Je pravdou, že u žalobce byla zajištěna whiskey Tullamore (obsah alkoholu 40 % a objem balení 0,7 l), ovšem její zdanění bylo prokázáno jiným dokladem o prodeji (faktura 419/09 – viz položka č. 94 na straně 15 rozhodnutí žalovaného). Doklady č. 2) a 3) vystavené společností L. – B. spol. s r. o. pro odběratele H. s. r. o. se týkají výrobků vodka PRESTIGE (obsah alkoholu 37,5 % a objem balení 0,099 l) a Tuzemák jihočeský (obsah alkoholu 37,5 % a objem balení 0,099 l). Takové lihoviny nebyly u žalobce vůbec zajištěny, daň z nich vyměřována není. Daň je sice vyměřována z minibalení vodky a tuzemáku, ovšem v obou případech je obsah alkoholu v těchto výrobcích 40 % a objem balení je 0,195 l. Tyto výrobky byly podrobeny zkoušce v celně technické laboratoři a jak plyne z fotografií v protokolech o zkoušce, obsah alkoholu a objem balení odpovídá údajům uvedeným v rozhodnutí žalovaného (nejde o chybu v psaní). Zajištěný tuzemák nemá přívlasek „jihočeský“ a vodka pojmenování „PRESTIGE“, jejich výrobcem je dle etikety společnost A. s. s. r. o. Doklady č. 2) a 3) se k těmto zajištěným výrobkům evidentně nevztahují. Tyto doklady tak nemají vůbec žádný důkazní potenciál ve vztahu k výrobkům zajištěným u žalobce, které jsou předmětem daně vyměřené žalobci. Kupní smlouvou ze dne 25. 11. 2011 by vzhledem k obsahu její přílohy mohla být potenciálně prokázána pouze část sortimentu lihovin, z nichž byla žalobci vyměřena daň, a to v případě některých druhů lihovin pouze část zajištěných lihovin (nikoliv všechna zajištěná balení daného druhu). Kupní smlouva ovšem nesplňuje předepsané náležitosti dokladu o prodeji (viz shora) a nestvrzuje, že z lihovin byla zaplacená spotřební daň (chybí údaj o výši uhrazené spotřební daně).

Soud se ztotožňuje s tvrzením žalobce, že podstatné je, zda došlo ke zdanění předmětných výrobků spotřební daní a nikoli to, kdo je jejich vlastníkem. Důkazní břemeno tíží v tomto rozsahu právě žalobce, jenž skladoval a nabízel k prodeji vybrané výrobky, které jsou předmětem daně z lihu. Žalobce důkazní břemeno neunesl, neboť neprokázal, že ke zdanění vybraných výrobků došlo, a to ani předloženými doklady, ani jinými důkazními prostředky.

K námitce žalobce, že žalovaný nemůže odmítnout jako důkaz faktury jen proto, že jsou vystaveny pro jiného odběratele, neboť žalobci je daň vyměřována s ohledem na skutečnost, že předmětné lihoviny skladoval, soud uvádí, že žalovaný tyto faktury jako důkaz neodmítl, ale při jejich vyhodnocení dospěl k závěru, že neobsahují náležitosti nutné k prokázání zdanění vybraných lihovin. Konkrétně se jedná o doklady č. 2) a 3), které neobsahují číslo dokladu o prodeji. To samo o sobě postačuje k učinění závěru, že takové doklady nejsou s to prokázat zdanění výrobků. Naproti tomu obsahují náležitost spočívající v označení odběratele, kterým je společnost H. s. r. o. V tomto ohledu jde o doklady bezvadné, nicméně aby jimi mohlo být prokázáno, že se vztahují k výrobkům zajištěným v provozovně žalobce, muselo by být prokázáno, že je odběratel (kupující) uvedený v dokladu o prodeji v provozovně žalobce uskladnil. Žalovaný v napadeném rozhodnutí na str. 19 (odst. 28) výstižně popsal neudržitelnost argumentace žalobce o tom, že žalobce skladuje výrobky

pro společnost H., neboť tyto výrobky byly zjištěny v prodejní části provozovny žalobce, byly nabízeny k prodeji veřejnosti. Žalobce tuto skutečnost věrohodným způsobem nevysvětlil. Byť tedy uvedení jiné osoby jako odběratele zboží v dokladu o prodeji neznamena, že by obecně takový doklad nemohl prokazovat zdanění zboží, v dané věci žalovaný logickým úsudkem zpochybnil věrohodnost tvrzení žalobce, že se tyto doklady vztahují ke zboží zajištěnému právě v jeho provozovně. Věrohodnost tohoto tvrzení je pak bezpečně vyvrácena zjištěním učiněným správcem daně při místním šetření, že se v žalobcově provozovně nenachází výrobky uvedené v dokladech č. 2) a 3) (k tomu viz výše). Žalobní bod není důvodný.

K námitce žalobce, že žalovaný v rozporu s právními předpisy nepřihlédl ke všem relevantním podkladům, což zapříčinilo nesprávné vyměření spotřební daně z lihu, a tedy i vydání nezákonného rozhodnutí, soud uvádí, že žalovaný přihlédl ke všem jemu dostupným podkladům. Bylo na žalobci, aby navrhl provedení takových důkazních prostředků, které by zdanění předmětných výrobků prokázaly. To se však nestalo. Rozhodnutí žalovaného je plně přezkoumatelné, žalovaný v něm přehledně a srozumitelně uvedl, které doklady neuznává jako důkaz o zdanění zajištěných lihovin a z jakých důvodů.

Závěr a rozhodnutí o náhradě nákladů řízení

Vzhledem k tomu, že uplatněné žalobní body nejsou důvodné, a soud nezjistil žádnou vadu, k níž by byl povinen přihlédnout i bez námítky, soud žalobu zamítl (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nebyl v řízení úspěšný, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Procesně úspěšnému žalovanému nevznikly v řízení žádné náklady převyšující náklady na běžnou administrativní činnost, takže mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

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.

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 nejbližší 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 je 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.

V Praze dne 13. března 2017

Olga Stránská, v. r.
předsedkyně senátu

Za správnost:
Božena Kouřimová