



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Petra Šebka a soudců Mgr. Petra Sedláka, PhD. a JUDr. Václava Štencla, MA ve věci

žalobce: J. M., IČO X  
bytem X  
zastoupený daňovým poradcem Ing. Ladislavem Fancem  
sídlem Březnická 5565, 760 01 Zlín

proti  
žalovanému: **Generální ředitelství cel**  
sídlem Budějovická 7, 140 94 Praha 4

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 6. 2021, č. j. 34606/2021-900000-314,

takto:

- I. Žaloba **se zamítá**.
- II. Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Celní úřad pro Zlínský kraj (dále jen „celní úřad“) vyměřil žalobci platebním výměrem ze dne 26. 1. 2021, č. j. 8366/2021-640000-31 (dále jen „platební výměr“) spotřební daň za zdaňovací období leden 2019 ve výši 3 705 Kč. Žalovaný následně zamítl odvolání žalobce podané proti platebnímu výměru a platební výměr potvrdil rozhodnutím ze dne 29. 6. 2021, č. j. 34606/2021-900000-314 (dále jen „napadené rozhodnutí“).
2. Předmětem sporu je otázka, zda žalobce prokázal, že posuzované lihoviny byly zdaněny spotřební daní.

## II. Stanoviska účastníků řízení

3. Žalobce se domáhá zrušení napadeného rozhodnutí a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. Namítá nesprávnost a nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí a nerespektování objektivního hodnocení důkazů. Uvádí, že doložil zjednodušené daňové doklady z hypermarketů, kde byly jednotlivé lihoviny nakoupeny. Neporušená kontrolní páska je relevantní důkaz o tom, že tyto lihoviny byly předmětem spotřební daně. Žalobce s odkazem na nález Ústavního soudu sp. zn. II.ÚS 703/06 vyslovuje nesouhlas s názorem žalovaného, že daňové řízení není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní důkazní povinnosti daňového subjektu. Žalovaný dostatečně nezjistil skutkový stav a úvaha žalovaného neakceptuje skutečný obsah právního úkonu. Porušil proto zásady uvedené v § 8 odst. 1 a 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“).
4. Žalovaný ve svém vyjádření uvádí, že kontrolní páska je určena výhradně ke značení spotřebitelského balení lihu, a to zejména z důvodu „zamezení“ výroby a prodeje ilegálního (mimobilančního) lihu. Kontrolní páska v sobě nenese spotřební daň, a proto nemůže prokazovat zdanění lihovin. Nenahrazuje ani povinné náležitosti dokladu dle § 5 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „SPD“). Nešlo o výrobky pro osobní spotřebu a žalobcem předložené doklady neobsahovaly veškeré zákonem stanovené náležitosti. Doklad o prodeji musí být ztotožnitelný se skladovanými vybranými výrobky a osobou skladovatele. Žalobce důkazní břemeno ve vztahu k tvrzení o zdanění neunesl. Žalovaný neměl povinnost opatřovat si takové důkazy. Žalovaný postupoval v souladu se zákonem a zásadami ovládajícími daňové řízení. Závěrem proto navrhuje, aby soud žalobu zamítl.
5. Žalobce ve své replice opakuje, že nebyl dostatečně zjištěn skutkový stav a byla porušena zásada materiální pravdy a zásada volného hodnocení důkazů. Na podporu svých tvrzení odkazuje na judikaturu správních soudů.

## III. Posouzení věci krajským soudem

6. Krajský soud v Brně na základě včas podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2, věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů; dále jen „s. ř. s.“), a řízení předcházející jeho vydání. Soud vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Ve věci rozhodl bez nařízení jednání za splnění zákonných podmínek (§ 51 odst. 1 s. ř. s.). Při rozhodování vycházel z obsahu správního spisu, nad jehož rámec nebylo potřeba provádět dokazování.

7. Soud předesílá, že „*míra precizace žalobních bodů do značné míry určuje i to, jaké právní ochrany se žalobci u soudu dostane. Čím je žalobní bod, byť i vyhovující, obecnější, tím obecněji k němu může správní soud přistoupit a posuzovat jej. Není naprosto namístě, aby soud za žalobce spekulativně domýšlel další argumenty či vybíral z reality skutečnosti, které žalobu podporují. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci žalobcova advokáta.*“ (rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, veškerá zde citovaná judikatura Nejvyššího správního soudu dostupná na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)). Namítá-li například žalobce zcela obecně nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí, může soud taktéž pouze v obecné rovině konstatovat, že neshledal, že by takovou vadou napadené rozhodnutí trpělo. Žalovaný se zabýval odvolacími námitkami, zdůvodnil své úvahy a předložil konkrétní ucelenou argumentaci oponující argumentaci žalobce. Z napadeného rozhodnutí je patrná reakce na námitky žalobce i konkrétní úvahy žalovaného. Ostatně sám žalobce proti těmto úvahám v žalobě brojí konkrétní argumentací, a krajskému soudu proto nic nebrání v tom, aby správnost těchto úvah věcně posoudil.
8. Spotřební daň doměřená v této věci se týká 84 kusů lihovin (dále jen „vybrané výrobky“), u nichž žalobce předložil následující doklady, které neobsahovaly údaj o odběrateli a v některých případech vyčíslení spotřební daně či údaj o objemových procentech lihu:
  - doklady společnosti Penny Market s.r.o., se sídlem Počernická 257, 250 73 Radonice, IČ: 64945880 – paragony č. 8255 ze dne 22.12.2018, č. 8258 ze dne 22.12.2018, č. 8259 ze dne 22.12.2018, č. 7005 ze dne 8.12.2018 a č. 7006 ze dne 8.12.2018,
  - doklady společnosti Lesko – Velkoobchod nápojů, s.r.o., se sídlem č.p. 270, 763 11 Lípa, IČ: 25521322 – paragony č. 18841715 ze dne 16.12.2018 a č. 18841613 ze dne 15.12.2018 a
  - doklady společnosti Kaufland Česká republika v.o.s., se sídlem Bělohradská 2428/203, 169 00 Praha 6, IČ: 25110161 – paragony č. 95005 ze dne 29.11.2018 a č. 63564 ze dne 29.11.2018.
9. Kromě předložení uvedených dokladů žalobce v daňovém řízení poukazoval na skutečnost, že vybrané výrobky byly opatřeny kontrolními páskami se zákonnými náležitostmi dle zákona č. 307/2013 Sb., o povinném značení lihu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o povinném značení lihu“). Předložil také e-mailové zprávy prodejců potvrzující obecně, že spotřební daň z jimi prodávaných produktů byla odvedena.
10. Podle § 5 odst. 1 SPD 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 až 4).
11. Závěry žalovaného, že v daném případě se nejednalo o vybrané výrobky pro osobní spotřebu, žalobce v žalobě nijak konkrétně nezpochybnil. Žalobce byl proto povinen prokázat zdanění vybraných výrobků doklady uvedenými v § 5 odst. 1 větě první SPD.
12. Podle § 5 odst. 2 SPD musí daňový doklad obsahovat následující údaje:
  - a) obchodní firmu nebo jméno, sídlo a daňové identifikační číslo plátce,
  - b) obchodní firmu nebo jméno, sídlo nebo místo pobytu a daňové identifikační číslo, bylo-li přiděleno, nabyvatele,

- c) množství 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 daňového dokladu,
  - f) číslo daňového dokladu.
13. Podle § 5 odst. 3 SPD musí doklad o prodeji obsahovat následující 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.
14. Z obsahu správního spisu je zřejmé, že žalobcem předložené daňové doklady, resp. doklady o prodeji, neobsahovaly veškeré náležitosti dle § 5 odst. 2 a 3 SPD. Konkrétně neobsahovaly údaje o nabyvateli, resp. kupujícím, a údaje o výši spotřební daně celkem. Při posuzování daňových důsledků těchto nedostatků je nutno zohlednit smysl dané právní úpravy.
15. Účelem stanovení striktních pravidel pro doklady prokazující zdanění vybraných výrobků je naplnění požadavku, aby vybrané výrobky byly v každém okamžiku jednoznačně identifikovatelné a jejich původ a zdanění byly ověřitelné (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 11. 2014, č. j. 10 Afs 148/2014-70). Je to dáno specifiky vybraných výrobků, které jsou určeny druhově. Jak upozornil Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 20. 8. 2009, čj. 1 Afs 81/2009-68, právě to je „jedním z důvodů, proč zákon o spotřebních daních klade zvláštní požadavky na vedení přesné dokumentace.“
16. Ne každá vada dokladu však musí mít nutně za následek neunesení důkazního břemen k tvrzení o zdanění vybraných výrobků spotřební daní. Za určitých okolností je možné také prokázání zdanění kombinací neúplného dokladu s dalšími důkazy (k tomu směřuje i žalobcem odkazovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 10. 2009, č. j. 5 Afs 93/2008-94). Vždy však musí být garantováno, že kontrolované vybrané výrobky jsou těmi výrobky, které jsou uvedeny na dokladu uvedeném v § 5 odst. 1 SPD.
17. V posuzované věci však taková garance není dána. Neuvedení údajů o kupujícím (resp. nabyvateli) podle názoru soudu znemožňuje jednoznačné ztotožnění vybraných výrobků s jednotlivými doklady. Soud dává za pravdu žalovanému v tom, že v případě předložení takového dokladu nelze například vyloučit možnost, že skutečný kupující předá doklad (např. po spotřebování vybraných výrobků nebo pouze proto, že jej kupující nepotřebuje) jinému subjektu, který jej bude vykazovat jako doklad k jiným vybraným výrobkům.
18. Údaje o totožnosti kupujícího, resp. nabyvatele, přitom nelze zjistit ani z kontrolní pásky. Nelze proto učinit závěr, že by předložené doklady ve spojení s kontrolními páskami představovaly doklad umožňující ztotožnění konkrétního vybraného výrobku s předloženým dokladem.

19. Pokud by soud přisvědčil žalobci v argumentu, že již samotná kontrolní páska dle zákona o povinném značení lihu je důkazem zdanění vybraných výrobků, zcela by tím popřel požadavky uvedené v § 5 SPD. Jakýkoliv doklad uvedený v tomto ustanovení by byl zcela nadbytečný a dané ustanovení by bylo vyprázdněno. Jestliže však toto ustanovení sleduje legitimní cíl, nemohou je daňové subjekty, správní orgány ani soud ignorovat na základě domněnky, že v něm stanovené požadavky vlastně nejsou úplně nutné. Jakkoliv povinné značení lihu přispívá také k zabránění daňovým únikům, nelze bez dalšího učinit závěr, že je kontrolní páska nezpochybnitelným důkazem zdanění konkrétního vybraného výrobku.
20. Soudu nepřisluší spekulovat nad tím, jakými způsoby se lze vyhnout zdanění vybraných výrobků i přes to, že jsou opatřeny kontrolními páskami, které na první pohled obsahují zákonné náležitosti. Soud musí naopak respektovat jasně vyjádřenou vůli zákonodárce, podle níž kontrolní páska slouží k regulaci výroby, zpracování, prodeje nebo jiného převodu, přepravy, dopravy, skladování, převzetí, užití, držení, dovozu nebo vývozu lihu. K prokázání zdanění spotřební daní naproti tomu z vůle zákonodárce slouží doklady uvedené v § 5 odst. 1 SPD. Tyto doklady přitom musí obsahovat také konkrétní údaje o kupujícím, resp. nabyvateli, aby bylo možné ztotožnit doklad s konkrétním vybraným výrobkem. Možnost napravit případné nedostatky dokladu v daňovém řízení dalšími důkazy, které by umožnily ztotožnit doklad s vybraným výrobkem, nelze chápat tak široce, že by daňové subjekty nemusely zákonem požadovaný doklad předkládat vůbec a že by ztotožnění dokladu s vybraným výrobkem bylo zcela nadbytečné.
21. Doložení řádného daňového dokladu či dokladu o prodeji je přitom zjevně dle § 5 odst. 1 SPD úkolem daňového subjektu. Tento doklad totiž doprovází vybrané výrobky a disponuje jím právě daňový subjekt, nikoliv správce daně. Z věty druhé citovaného ustanovení přitom plyne jediná výjimka z povinnosti prokazovat zdanění vybraných výrobků uvedených do volného daňového oběhu spotřební daní z lihu, a to v případě, že se jedná o vybrané výrobky pro osobní spotřebu. Takovou možnost přitom žalovaný vyloučil (žalobce je konečným prodejcem lihu) a žalobce to nezpochybňuje.
22. Jasně znění citovaného ustanovení nelze popřít pouhým odkazem na zásadu materiální pravdy či zásadu volného hodnocení důkazů. Základní zásady totiž v první řadě nepředstavují samonosná pravidla chování. Jde o obecné principy a hodnoty, které se různou měrou (podle smyslu a účelu konkrétního právního institutu) promítají do obsahu jednotlivých pravidel chování obsažených v daňovém řádu a dalších daňových předpisech, potažmo do jejich interpretace. Jestliže tedy správní orgán postupuje v souladu s příslušnými zákonnými ustanoveními, které současně interpretuje v souladu se všemi, tj. nikoliv pouze vybranými, základními zásadami, postupuje také v souladu s předmětnými zásadami. Míru, v jaké je zásada materiální pravdy do citovaných ustanovení zákona z vůle zákonodárce jasně promítnuta, je nutno respektovat. Pokud pak jde o zásadu volného hodnocení důkazů, ta nemá žádný vliv na to, jakým způsobem je v zákoně rozloženo důkazní břemeno. Promítá se pouze do vlastního hodnocení konkrétních důkazů, které byly v daňovém řízení opatřeny.
23. Ani náleží Ústavního soudu ze dne 21. 4. 2009, sp. zn. II.ÚS 703/06 (dostupný na <http://nalus.usoud.cz>), nezpochybňuje zákonnou povinnost daňového subjektu prokazovat zdanění vybraných výrobků. Pouze uvádí, že přistoupí-li již správce daně k tak zásadnímu zásahu do právní sféry daňového subjektu, jakým je daňová kontrola, má činit i úkony *ex officio*, aby zjistil všechny rozhodné skutečnosti. V nyní posuzované věci však

daňová kontrola neprobíhala, a už proto není tento nález na posuzovaný případ přílehlavý. Kromě toho z žalobních tvrzení nplyne, jaké další důkazy snad mohl celní úřad či žalovaný opatřit za účelem ztotožnění předloženého dokladu s konkrétními vybranými výrobky. Naopak je ze žaloby zřejmé, že žalobce má za to, že veškeré potřebné důkazy byly předloženy a zdanění bylo prokázáno. Jakákoliv iniciativa ze strany celního úřadu či žalovaného je tedy zjevně z pohledu žalobce bezpředmětná. Za této situace neobstojí ani námitka, že žalovaný nezjistil skutkový stav dostatečně. Kromě toho, že důkazní břemeno tížilo žalobce, on sám zjevně považuje skutkový stav za dostatečně zjištěný, když tvrdí, že zdanění vybraných výrobků bylo prokázáno. Z žalobních tvrzení spíše plyne, že žalobce nepožaduje provedení dalších důkazů (tedy podrobnější zjišťování skutkového stavu), nýbrž odlišné hodnocení již opatřených důkazů. Takový požadavek ovšem nijak nesouvisí s požadavkem na řádné zjištění skutkového stavu.

24. S ohledem na výše uvedené soud souhlasí se žalovaným, že žalobce své důkazní břemeno neunesl a zdanění vybraných výrobků neprokázal. Ani daňové doklady, resp. doklady o prodeji, předložené žalobcem, ani kontrolní pásky na vybraných výrobcích, ani e-mailové zprávy obsahující obecná tvrzení prodejců o zdanění všech vybraných výrobků neprokazují, že to byl skutečně žalobce, komu byly tyto doklady vystaveny. Není tak možné ani nepřímou dovozovat, že se vybrané výrobky zajištěné při místním šetření u žalobce vztahují skutečně k žalobcem předloženým dokladům. Vybrané výrobky tak nelze ztotožnit s předloženými doklady.
25. Popsaná úvaha podle názoru soudu plně odpovídá zásadě volného hodnocení důkazů. Žalovaný důkazy hodnotil logicky, samostatně i ve vzájemné souvislosti. „Volnost“ hodnocení důkazů neznamená „libovolnost“ ani „hodnocení ve prospěch daňového subjektu bez ohledu na zákonné požadavky“. Nejsou-li vybrané výrobky ani pomocí kontrolní pásky ztotožnitelné s výrobky na daňovém dokladu, nelze tyto důkazy hodnotit tak „volně“, že by bylo možné zcela rezignovat na zákonný požadavek, aby bylo zřejmé, kdo na základě daňového dokladu vybrané výrobky nabyt.
26. Soud proto uzavírá, že žalobce neprokázal zdanění vybraných výrobků spotřební daní. Celní orgány proto postupovaly v souladu se zákonem, jestliže žalobci vyměřily spotřební daň z vybraných výrobků.

#### IV. Shrnutí a náklady řízení

27. Krajský soud na základě shora provedeného posouzení neshledal žalobu důvodnou, a proto ji zamítl ve smyslu § 78 odst. 7 s. ř. s.
28. O nákladech řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Podle něj má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. V dané věci neúspěšný žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení a žalovanému v souvislosti s tímto řízením žádné náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

#### Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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.

Brno 12. dubna 2023

Mgr. Petr Šebek v. r.  
předseda senátu