

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Evy Šonkové a soudců JUDr. Miluše Doškové a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **M. S.,** zastoupený SPERO MELIORA Tax s. r. o., se sídlem Hellichova 458/1, Praha 1, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel,** se sídlem Budějovická 7, Praha 4, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 3. 2017, č. j. 10513-3/2017-900000-304.4, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 18. 8. 2020, č. j. 8 Af 20/2017 - 65,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovaný **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalobci **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává.**

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalobce provozuje vinotéku, v níž Celní úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „celní úřad“) provedl místní šetření. Celním úřadem bylo zjištěno, že žalobce v provozovně skladuje vybrané výrobky bez dokladu uvedeného v § 5 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních (dále jen „zákon o spotřebních daních“). Celní úřad rozhodl podle § 42 odst. 2 zákona o spotřebních daních o zajištění těchto výrobků a s žalobcem bylo 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 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) zákona o spotřebních daních (výrok I) a u zbylé části (420 lahví tichého vína, 24 lahví šumivého vína a 17 lahví lihovin) vyslovil propadnutí zajištěných výrobků podle § 42d odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních (výrok II). Důvodem pro rozhodnutí o propadnutí části zajištěných výrobků byly nedostatky v předložených daňových dokladech (zejména neobsahovaly některé povinné náležitosti podle § 5 zákona o spotřebních daních), které celní úřad vyhodnotil tak, že naplňují důvod podle § 42 odst. 2 písm. a) zákona o spotřebních daních, tedy že zajištěné výrobky byly skladovány bez dokladu uvedeného v § 5 zákona o spotřebních daních.

[3] Žalobce prvostupňové rozhodnutí napadl odvoláním. Žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím (dále jen „napadené rozhodnutí“) žalobcovo odvolání zamítl.

[4] Proti napadenému rozhodnutí podal žalobce žalobu, kterou Městský soud v Praze (dále jen „městský soud“) shledal zčásti důvodnou, napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

[5] Městský soud odmítl přísně formalistické čtení textu zákona správními orgány. Zákonná ustanovení je dle něj třeba vykládat ve vzájemné souvislosti (nikoliv izolovaně) a zejména s ohledem na účel, který zákon sleduje. Zákon o spotřebních daních počítá s tím, že doklady ke skladovaným výrobkům nemusí být bezpodmínečně zcela perfektní, zákonná pravidla stran obsahových náležitostí dokladů prokazujících zdanění obsažená v § 5 zákona o spotřebních daních nejsou stanovena samoúčelně, ale naopak k tomu, aby vedla k prokázání toho, že za ztotožněný výrobek byla zaplacena a odvedena spotřební daň. Každý případný nedostatek dokladu 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 zaplacena spotřební daň.

[6] Podle městského soudu mohou být nedostatky dokladu podle § 5 zákona o spotřebních daních různé intenzity a v zásadě tak ve vztahu k aplikaci § 42c odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních může docházet ke třem typům situací. Zaprvé 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 o spotřebních daních [aplikace § 42c odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních 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 namístě uznat. Svou argumentaci městský soud podložil judikáty Nejvyššího správního soudu a Krajského soudu v Plzni a důvodovou zprávou k § 42c odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních.

[7] Městský soud nesouhlasil s výkladem zaujatým správními orgány a uzavřel, že pokud v dokladu určitý údaj chybí, nelze tuto skutečnost považovat bez dalšího za podstatnou vadu, která by znemožňovala takový doklad uznat jako doklad podle § 5 zákona o spotřebních daních. Z hlediska účelu zákonných ustanovení je 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. Beneficium § 42c odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních přitom svědčí toliko vadám spočívajícím v nesprávnosti nebo nepravdivosti údajů. Nedostatek spočívající v tom, že určitý údaj v dokladu chybí, sice tedy zákon výslovně nezmiňuje, ale městský soud ho na základě své argumentace považuje za nedostatek, se kterým je třeba analogicky zacházet jako s nedostatkem spočívajícím v nesprávnosti nebo nepravdivosti údajů uvedených v dokladu.

[8] Městský soud se dále věnoval přezkumu nedostatků dokladů o prodeji u tichého vína. Nejčastější nedostatek těchto dokladů spočíval v tom, že obsahovaly neúplný údaj o množství prodaných výrobků, neboť uváděly pouze údaj o počtu lahví, nikoliv ale údaj o objemu těchto lahví, čímž nebyl dodržen požadavek stanovený v § 95 zákona o spotřebních daních. Dle městského soudu se jedná v celkovém kontextu posuzovaného případu o nedostatek formální a nepodstatný, který nebrání ztotožnění konkrétních výrobků s doklady o prodeji. Městský soud sice vycházel z judikatury správních soudů, podle které je propadnutí výrobků sankcí za porušení zákona o spotřebních daních, ovšem v konkrétním případě je nutné vzít v potaz, že na tiché víno zákon o spotřebních daních stanovuje nulovou daň. Je tedy významně oslaben základní účel správy daní správně zjistit a stanovit daně a zabezpečit jejich úhradu, neboť v zásadě nehrozí, že by byl státní rozpočet zkrácen nezaplacením spotřební daně. Závěr správních orgánů, že s ohledem na výše zmíněný nedostatek nebylo možné ztotožnit konkrétní zajištěné výrobky s výrobky označenými na dokladu o prodeji, považoval městský soud za příliš formalistický. Na dokladech je vždy identifikován konkrétní druh vína a k němu doplněn údaj o počtu lahví, ze správního spisu potom vyplynulo, že zajištěny byly standardizované lahve vína (standardizované z hlediska objemu; v originálním balení), které jsou označeny etiketou výrobce. Objem těchto lahví je seznatelný z etikety, správní orgány si tak množství výrobku mohly zjistit jednoduchou početní operací samy. Rovněž cena uvedená na daňových dokladech – podle obecné zkušenosti – nezpochybňuje závěr, že se předložené doklady o prodeji vztahují k zajištěným lahvím tichého vína. 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. Takovýto nedostatek dokladu o prodeji za daných skutkových a právních okolností tak nemohl bránit uvolnění zajištěných výrobků podle § 42c odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních.

[9] K nedostatku dokladů o prodeji týkající se chybějící identifikace kupujícího (žalobce) městský soud konstatoval, že takovýto nedostatek 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). V případě dokladu č. E 2616512 žalobce předložil k prokázání chybějícího údaje účtenku z terminálu pro platební karty. Městský soud nesouhlasil se závěrem žalovaného, který tento důkaz neuznal, protože ani na doložené účtence není žalobce identifikován. Zdůraznil, že sama skutečnost, že žalobce byl schopen doložit reálné provedení platby, je jednoznačná indicie o tom, že byl skutečně kupujícím. Účtenka je datována ke stejnému dni jako doklad o prodeji, označení prodávajícího a celková zaplacená částka jsou shodné. Městský soud tak v kontextu věci (nulová daň, platba ve výši 6900 Kč) považoval tento důkaz jako dostatečné doplnění imperfektního dokladu o prodeji. V případě dokladu č. FAV160667 žalobce žádný dodatečný důkaz nepředložil, a proto žalovaný postupoval správně, pokud tento doklad neuznal.

[10] Nedostatek dokladů o prodeji tichého vína spočívající v chybějícím údaji o celkové výši spotřební daně považoval městský soud v konkrétním kontextu za zcela formální vadu, pro kterou není na místě doklad o prodeji neuznat a neuvolnit zajištěné výrobky podle § 42c odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních. Jelikož je daň z vína a meziproduktů u tichého vína stanovena v nulové výši, chybějící údaj o celkové výši spotřební daně je v tomto případě redundantní. I když tento údaj chybí, nebrání to ztotožnění konkrétních výrobků s dokladem o prodeji.

[11] V případě lahví lihovin bylo podle městského soudu významným rozdílem oproti posouzení případu tichého vína to, že na lihoviny zákon o spotřebních daních nestanoví nulovou daň a u dokladu o prodeji vyžaduje rovněž údaj o objemovém procentu lihu ve výrobku. Protože spotřební daň není stanovena v nulové výši, je dán z hlediska správy daní silnější zájem 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 o spotřebních daních], postupoval žalovaný správně, pokud rozhodl o jejich propadnutí.

[12] Městský soud dále konstatoval, že celní úřad pochybil, pokud v řízení o zajištěných vybraných výrobcích vedeném podle § 42b a násl. zákona o spotřebních daních nejednal v součinnosti s žalobcem. 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. 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 se 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.

[13] Městský soud v této souvislosti ještě dodal, že pro vyčerpání předmětu řízení je třeba ještě přezkoumat, zda žalovaný správně posoudil, že doklad o prodeji č. 80816 se

nevztahuje k zajištěným vybraným výrobkům. Správní orgány s ohledem na odlišná označení výrobků na dokladu o prodeji a na etiketě samotného zajištěného výrobku dospěly k závěru, že tento výrobek nemůže být ztotožněn. Toto posouzení je ale zatíženo procesní vadnou spočívající v nesoučinnosti 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.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalobce

[14] Proti rozsudku městského soudu podal žalovaný (dále jen „napadený rozsudek“ a „stěžovatel“) kasační stížnost z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tj. pro nesprávné posouzení právní otázky soudem.

[15] Stěžovatel namítá, že § 42c odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních se vztahuje pouze na situaci, kdy předložený doklad obsahuje požadované obligatorní údaje, které se však jeví jako nesprávné anebo nepravdivé (např. v důsledku administrativního pochybení). V nyní projednávaném případě se však jedná o zcela odlišnou situaci, neboť žalobce předložil doklady, které některé z povinných údajů vůbec neobsahovaly. Správce daně tak nebyl ani schopen ověřovat jejich správnost či pravdivost. Stěžovatel rovněž odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 6. 2012, č. j. 5 Afs 25/2012 - 30, který v případě jiného typu dokladu judikoval, že *chybí-li údaj zcela, nelze zde dovodit, že se jedná o údaj vyplněný nesprávně nebo nepravdivě*. V dané situaci je zřejmé, že na ni § 42c odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních nedopadá. Pokud předložený doklad neobsahuje veškeré zákonem vyžadované náležitosti a tyto na dokladu neuvedené náležitosti nejsou nahrazeny či doplněny jiným důkazem, nelze jej v takové situaci považovat za formálně perfektní doklad, který by v řízení o zajištěných vybraných výrobcích prokazoval jejich zdanění spotřební daní. V takovém případě pak není třeba zabývat se skutečností, zda stav dokladový koresponduje se zjištěným skutkovým stavem.

[16] Stěžovatel také namítal, že množství vína vyjádřené v kusech lahví vyjadřuje množství tohoto zboží v kusech, nelze však z tohoto údaje určit množství vybraného výrobku v lahvi obsaženého. Na konkrétním dokladu o prodeji by měl být podle stěžovatele uveden údaj o množství vybraného výrobku „v kusech lahví konkrétního druhu vína“ ve spojení s údajem o množství vína nacházejícího se v láhvi konkrétního vína v litrech. Teprve pak lze posoudit, zda byla spotřební daň za toto zcela konkrétní množství vybraného výrobku řádně uhrazena. V projednávaném případě je tak zcela irelevantní, že se jedná o standardizované neotevřené láhve označené etiketou výrobce a objem lahví je seznatelný z etikety, neboť objem lahví není seznatelný z konkrétního dokladu o prodeji.

[17] Dále stěžovatel uváděl, že bez uvedení správně vyčíslené „výše spotřební daně celkem“ na dokladu o prodeji nelze posoudit, v jaké výši byla spotřební daň za vybrané výrobky zaplacena. Chybí-li tento údaj jako stěžejní náležitost dokladu o prodeji úplně, nelze doklad se skladovanými výrobky ztotožnit vůbec a nemůže být uznán jako doklad podle § 5 zákona o spotřebních daních. Také argumentoval judikaturou Nejvyššího správního soudu, podle níž je údaj o výši spotřební daně celkem jednou z podstatných náležitostí, přičemž se nejedná o požadavek čistě formální. Podle stěžovatele tedy absence

tohoto údaje nebyla v projednávaném případě zcela formální vadou, jak tvrdil městský soud. Je nutné rozlišovat mezi „zdaněním tichého vína“ a mezi „sazbou daně z tichého vína“. Tiché víno není komoditou „bez daně“, nýbrž komoditou se stanovenou spotřební daní 0 Kč/hl. Pokud na dokladu k tichému vínu není uvedena výše spotřební daně celkem (údaj 0 Kč na dokladu není uveden), pak takový doklad neprokazuje zdanění vybraných výrobků, neboť neobsahuje údaj o tom, že tiché víno bylo zdaněno spotřební daní. Stěžovatel nesouhlasí se závěrem městského soudu, že tento nedostatek nebrání uvolnění zajištěného tichého vína podle § 42c odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních.

[18] V případě dokladu č. E2616512 stěžovatel namítá, že v řízení nebylo postaveno najisto, že žalobce byl kupujícím výrobků uvedených na tomto dokladu. Je irelevantní, že se na účtence a dokladu shodují některé údaje, neboť absentuje údaj o kupujícím. Skutečnost, že žalobce účtenku předložil a tak doložil reálné provedení platby, není sama o sobě jednoznačnou indicií, že byl žalobce skutečně kupujícím.

[19] Stěžovatel také nesouhlasí se závěrem městského soudu, že celní úřad pochybil tím, že nesdělil žalobci, v čem spatřuje nedostatky jím předložených dokladů o prodeji, a tak mu odebral možnost k doplnění podkladů či podání doplňujícího vysvětlení v rámci řízení před celním úřadem. Nebylo totiž povinností celního úřadu před vydáním prvostupňového rozhodnutí sdělovat žalobci, v čem spatřuje nedostatky jím předložených dokladů o prodeji, takovou povinnost žádný právní předpis nestanovuje. Tuto povinnost nelze odvodit ani jako logický důsledek § 42c odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních, ani z § 6 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“). Rovněž má stěžovatel za to, že procesní pochybení celního úřadu (nevyzval žalobce k součinnosti – k označení konkrétních důkazních prostředků) je bez vlivu na zákonnost prvostupňového rozhodnutí, jelikož toto pochybení bylo zhojeno (a nikoliv pouze částečně) vlastní procesní aktivitou žalobce v odvolacím řízení.

[20] K procesní vadě spočívající v nesoučinnosti celního úřadu se žalobcem stěžovatel dále namítá, že žalobce byl v rozhodnutí o propadnutí seznámen s tím, že doklad o prodeji č. 80816 se nevztahuje k zajištěným vybraným výrobkům. Měl tedy již v odvolání (a ne až v žalobě) předložit podklady, které mohou svědčit o tom, že závěry celního úřadu nejsou správné. Stěžovatel se tak těmito podklady nemohl zabývat, jelikož o nich nevěděl. Městský soud tedy pochybil, když vytkl stěžovateli, že posouzení tohoto dokladu je ze strany žalovaného zatíženo procesní vadou spočívající v nesoučinnosti se žalobcem. Stěžovatel je přesvědčen, že žalobci neupřel možnost doplnit podklady či vysvětlení v řízení před celním úřadem, neboť nebyl povinen ho na nedostatky předložených dokladů o prodeji upozornit.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[21] Nejvyšší správní soud nejprve zkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že stěžovatel je osobou oprávněnou k podání kasační stížnosti, neboť byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.). Kasační stížnost byla podána včas (§ 106 odst. 2 s. ř. s.) a stěžovatel je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. řádně zastoupen.

[22] Důvodnost kasační stížnosti vážil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), přičemž žádné takové neshledal.

III. A) Uvolnění zajištěných vybraných výrobků

[23] Stěžovatel především rozporuje tezi městského soudu, že i když nebude doklad formálně perfektní (kvůli chybějícím nebo nesprávným či nesprávným údajům), je možné jej i bez předložení dodatečných důkazů uznat, a to pokud jsou jeho nedostatky v kontextu konkrétního případu nízké intenzity (formální a nepodstatné).

[24] Podle § 42c odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních *správce daně rozhodne o uvolnění zajištěných vybraných výrobků, pokud vybrané výrobky, které byly skladovány s dokladem podle § 42 odst. 2 obsahujícím nesprávné nebo nepravdivé údaje, byly zdaněny*.

[25] Podle § 1 odst. 2 daňového řádu je správa daně *postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady.*

[26] Obecně z judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že pokud daňovému dokladu chybějí některé zákonem stanovené náležitosti nebo jsou některé údaje na tomto dokladu uvedeny chybně, není vyloučeno, aby byly tyto nedostatky nahrazeny jinými důkazy prokazujícími zdanění vybraného výrobku spotřební daní (viz rozsudky ze dne 15. 10. 2009, č. j. 5 Afs 93/2008 - 94, publ. pod č. 2225/2011 Sb. NSS, ze dne 15. 10. 2009, č. j. 5 Afs 95/2008 - 91 a ze dne 9. 12. 2020, č. j. 10 Afs 169/2018 - 49). V případě neúplných dokladů o dopravě vybraných výrobků Nejvyšší správní soud judikoval, že je lze i po jejich zajištění doplnit dalšími listinami, prokázat tak jejich zdanění a dosáhnout jejich uvolnění podle § 42c odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních pouze za situace, kdy již údaje obsažené na dokladu o dopravě byly takového stupně konkrétnosti, aby v souvislosti se skutečnostmi plynoucími z dalších listin bylo možné bez pochybností dospět k závěru, že se vystavený doklad o dopravě vztahuje právě k zajištěným výrobkům (viz rozsudek ze dne 25. 1. 2021, č. j. 8 Afs 72/2019 - 34). Nicméně o náležitostech daňového dokladu ve vztahu k tichému vínu doposud nebylo Nejvyšším správním soudem rozhodováno.

[27] V tomto konkrétním případě je tedy nutné rozhodnout, zda městský soud nepochybil, když považoval náležitosti obsažené na daňových dokladech vzhledem ke skutkovým okolnostem za dostačující.

[28] Stěžovatel prosazuje striktní výklad s důrazem na text zákona, podle kterého nelze doklad neobsahující veškeré zákonem vyžadované náležitosti, jež nebyly nahrazeny nebo doplněny jiným důkazem, považovat za doklad prokazující zdanění vybraných výrobků podle § 5 zákona o spotřebních daních. V daném případě považoval vybrané výrobky za skladované bez daňového dokladu. Důvodem byl chybějící údaj o množství prodaných výrobků (údaj o objemu lahví) a o výši spotřební daně celkem.

[29] Nejvyšší správní soud se však k argumentaci stěžovatele nepřiklonil. Cílem správy daní je **správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady**. Významnou skutečností projednávaného případu je fakt, že tiché víno je podle § 96 zákona o spotřebních daních zdaněno nulovou daní (0 Kč/hl). Je tedy nesporné, že posuzování jednotlivých případů se bude odlišovat, jelikož obecně vzato v jiné míře bude obvykle dotčen účel správy daní u tichého vína než např. u tabákových výrobků.

[30] Ve vztahu k údaji o výši spotřební daně celkem stěžovatel správně uvádí, že je nutné rozlišovat mezi „zdaněním tichého vína" a mezi „sazbou daně z tichého vína", přičemž tiché víno není komoditou „bez daně", ale je zdaněno nulovou sazbou. Není však možné přijmout jeho závěr, že v případě absence tohoto údaje příslušný daňový doklad neprokazuje zdanění vybraných výrobků. Zdanění vybraných výrobků podle § 5 zákona o spotřebních daních totiž prokazuje „kompletní" daňový doklad ztotožnitelný s vybranými výrobky, nikoliv pouze údaj o výši spotřební daně. Pokud je navíc zřejmé, že výše spotřební daně bude 0 Kč, s ohledem na účel správy daní by bylo přílišným formalismem lpět na uvedení tohoto údaje, když navíc ostatní údaje uvedené na dokladu nevzbuzují pochybnosti o zdanění vybraných výrobků. Odkaz stěžovatele na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 6. 2020, č. j. 9 Afs 96/2020 - 32, není přiléhavý, neboť se týkal minerálních olejů, které nejsou zdaněny nulovou sazbou. I celkový kontext věci, zejména jeho skutkové okolnosti (mezinárodní přeprava minerálních olejů po území ČR, jejich objem aj.) byl podstatně odlišný. Nejvyšší správní soud ostatně v bodě 65 rozsudku č. j. 9 Afs 96/2020 – 32, tento kontext podtrhl, když uvedl, že *„v žalobě i v kasační stížnosti se stěžovatelka snažila vyvolat dojem, že její pochybení je pouze důsledkem drobných formálních odlišností českých a polských dokladů, jako by šlo například o drobné odlišnosti ve formulářích. Tak tomu však nebylo. Zajištění vybraných výrobků bylo založeno na tom, že doklady předložené řidičem dopravce při místním šetření zejména neobsahovaly údaj o výši spotřební daně, ani z nich nevyplývalo, že by se jednalo o vybrané výrobky oprávněně nabyté bez daně."* V navazujícím textu nicméně i zde NSS připustil citací rozsudku ze dne 15. 10. 2009, č. j. 5 Afs 95/2008 - 91, že případně chybějící či nesprávně uvedené náležitosti daňového dokladu (či jiných dokladů dle § 5 zákona o spotřebních daních) lze za určitých okolností nahradit jiným důkazem prokazujícím zdanění vybraného výrobku.

[31] V případě neuvedení údaje o objemu lahví stěžovatel namítal, že jelikož tento údaj chyběl a nebyl nahrazen jiným důkazem, nebyl povinen zabývat se skutečností, zda stav dokladový koresponduje se zjištěným skutkovým stavem. Ze správního spisu vyplývá, že na konkrétních dokladech o prodeji je identifikován konkrétní druh vína a k němu doplněn údaj o počtu lahví, chybí údaj o jejich objemu. Jak však už uvedl městský soud, zajištěny byly standardizované lahve vína v originálním balení, které jsou označeny etiketou výrobce, ze které je údaj o objemu lahve vždy patrný. Žalovaný tak nebyl postaven na „zelenou louku", nýbrž měl k dispozici indicie, ze kterých mohl jednoduše objem lahví zjistit. Navíc problémem pro stěžovatele nebylo ztotožnit doklady s konkrétními vybranými výrobky, ale pouze to, že neměl k dispozici údaj o celkovém objemu tichého vína pro posouzení, zda byla řádně uhrazena spotřební daň. To ovšem vzhledem k nulové sazbě spotřební daně a výše nastíněnému účelu správy daní v daném případě nevede k tomu, že by předložené doklady nešlo uznat jako doklady prokazující zdanění vybraných výrobků.

[32] Nejvyšší správní soud ve shodě s městským soudem dospěl k závěru, že bylo prokázáno zdanění vybraných výrobků. Při posuzování, zda mělo být uvolněno zajištěné tiché víno, se musel zabývat další námitkou stěžovatele, který se odvolával na znění § 42c odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních, podle něhož lze uvolnit pouze ty zdaněné výrobky, které byly skladovány s dokladem obsahujícím nesprávné nebo nepravdivé údaje. Nejvyšší správní soud však této námitce nepřisvědčil. Účelem daného ustanovení je uvolnit zajištěné vybrané výrobky, u kterých bylo prokázáno jejich zdanění. Lze souhlasit s městským soudem, že s chybějícím údajem je nutné zacházet jako s nedostatkem spočívajícím v nesprávnosti nebo nepravdivosti údajů. Pokud by totiž platil výklad zaujatý stěžovatelem, byl by ten, kdo opomněl určitý údaj uvést, v horší pozici než ten, který omylem uvedl nesprávný údaj, i když by v obou případech bylo prokázáno zdanění zajištěných vybraných výrobků. Na tomto závěru nemůže ničeho změnit ani poukaz stěžovatele na rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 12. 2. 2019, č. j. 25 Af 18/2018 - 32, podle kterého § 42c odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních vůbec nedopadá na situace, kdy na daňovém dokladu některé údaje chybí. Nejvyšší správní soud však tento právní závěr překonal, když rozhodoval o kasační stížnosti proti tomuto rozsudku, a třebaže kasační stížnost již výše zmíněným rozsudkem 8 Afs 72/2019 - 34 zamítl, uvedl, že „*přestože tedy v nyní posuzované věci správce daně motorovou naftu zajistil dle § 42 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních, tedy z důvodu, že stěžovatelka dopravovala motorovou naftu bez dokladu* [...], *nelze apriori vyloučit aplikaci § 42c dost. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních, na který stěžovatelka poukazuje*.“ Navíc se v uvedené situaci jednalo o spotřební daň z minerálních olejů a doklad o dopravě, které oproti právě projednávanému případu (tiché víno a doklad o prodeji) vykazují odlišnosti, kvůli nimž není stěžovatelem zmíněný rozsudek přiléhavý.

[33] Městský soud tedy postupoval správně, když uzavřel, že za daných skutkových a právních okolností nemohly výše zmíněné nedostatky dokladů o prodeji bránit uvolnění zajištěných výrobků podle § 42c odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních. Kasační námitka stěžovatele není důvodná.

III. B) Nedostatek identifikace kupujícího

[34] Stěžovatel dále namítal, že v případě výrobků uvedených na dokladu č. E 2616512 nebylo postaveno najisto, že byl jejich kupujícím žalobce.

[35] I v tomto případě se Nejvyšší správní soud přiklání k závěru zaujatému městským soudem. Jak sám stěžovatel na str. 13 napadeného rozhodnutí uvádí, označení kupujícího konkretizuje doklad o prodeji a snižuje možnost, že je doklad předložen k vybraným výrobkům, ke kterým se nevztahuje. V daném případě žalobce doložil účtenku z terminálu pro platební karty, na níž se uvedené údaje (cena, datum a prodávající) shodují s daňovým dokladem. Taková účtenka je za běžných okolností zpravidla spolehlivý a dobře zpětně ověřitelný doklad o tom, že platba proběhla a od koho a komu. S přihlédnutím k tomu, že žalobce byl schopen doložit reálné provedení platby, Nejvyšší správní soud souhlasí, že tento důkaz je v daném kontextu dostatečným doplněním daňového dokladu. K absenci údaje o objemu lahví platí uvedené v části III. A). Námitka stěžovatele není důvodná.

III. C) Procesní vada

[36] Stěžovatel dále namítá, že nebylo povinností celního úřadu před vydáním prvostupňového rozhodnutí sdělovat žalobci, v čem spatřuje nedostatky jím předložených dokladů o prodeji, neboť takovou povinnost žádný právní předpis nestanovuje.

[37] Ze správního spisu vyplývá, že celní úřad dne 3. 12. 2016 na základě místního šetření zajistil část vybraných výrobků nacházejících se v prodejně žalobce, neboť byly skladovány a prodávány bez dokladu podle § 5 zákona o spotřebních daních, čímž byly naplněny podmínky § 42 odst. 2 písm. a) zákona o spotřebních daních. Téhož dne adresoval celní úřad žalobci výzvu, aby předložil k zajištěným vybraným výrobkům originály dokladů prokazující jejich řádné zdanění spotřební daní. Na tuto výzvu žalobce dodal originály dokladů, neoznačil u nich však, ke kterým konkrétním zajištěným výrobkům se váží. Celní úřad provedl posouzení předložených dokladů a vydal prvostupňové rozhodnutí. Žalovaný v napadeném rozhodnutí však dospěl k závěru, že celní úřad pochybil, neboť měl v tomto případě vyzvat žalobce k jednoznačné identifikaci dokladu a zajištěného zboží, v souladu se zásadou rozložení důkazního břemene v daňovém řízení. I přesto se však podle žalovaného nejednalo o vadu, která by měla vliv na zákonnost prvostupňového rozhodnutí, neboť žalobce v odvolání označil konkrétní důkazní prostředky ke svým tvrzením, a vada řízení byla jeho aktivitou zahlazena.

[38] Podle městského soudu celní úřad pochybil, neboť když přistoupil ke ztotožňování žalobcem předložených dokladů a dospěl k závěru, že některé doklady jsou nedostatečné, měl se potom na žalobce obrátit, aby tyto nedostatky odstranil.

[39] I s tím je třeba souhlasit. Nejvyšší správní soud připomíná, že jelikož byly vybrané výrobky zajištěny kvůli tomu, že byly skladovány bez dokladu o prodeji, celní úřad vyzval žalobce k dodání těchto dokladů, čímž splnil svou prvotní povinnost vyplývající ze zásady součinnosti. Povinnost upozorňovat žalobce na nedostatky dodatečně předložených dokladů je nutno posoudit dle okolností, za nichž byly doklady dodatečně dodány, a s ohledem na povahu jejich vady (např. míru její zjevnosti, to, nakolik celkově znevěrohodňuje údaje v dokladu uvedené aj.). V nyní projednávaném případě byly vady dokladu takové povahy, že bylo velmi jednoduché na ně žalobce upozornit a umožnit mu procesní reakci (vysvětlení věci, doložení dalších dokladů aj.). I tuto otázku tedy městský soud posoudil správně. Nic na tom nemůže změnit ani to, že městský soud uvedl nepřesně, kdy žalobce doložil doklad o prodeji č. E 2616512 a účtenku z platebního terminálu k němu, jak na to s oporou v obsahu spisu upozornil stěžovatel na str. 12 kasační stížnosti.

[40] S ohledem na výše uvedený závěr je tedy nutné posoudit i související námitku stěžovatele, že rozhodnutí ohledně vybraných výrobků uvedených na dokladu o prodeji č. 80816 nebylo zatíženo procesní vadou spočívající v nesoučinnosti se žalobcem. Nelze však přehlédnout, že procesní vada ve výsledku nemohla mít vliv na zákonnost té části rozhodnutí stěžovatele, jíž se týkala. Žalobci totiž byla známa nedostatečnost

předloženého dokladu z prvostupňového rozhodnutí, neboť tam celní úřad specifikoval, z jakých důvodů doklad neprokázal zdanění zajištěných vybraných výrobků. Mohl tedy na tam vyjádřený skutkový a právní závěr celního úřadu reagovat argumentací v odvolání; stejně tak mohl nabídnout k prokázání, že předložený doklad se vztahuje k zajištěným lahvím whisky, i listinu, již přiložil až k žalobě (printscreen z internetového obchodu). Důkazy, které neměly správní orgány k dispozici, nemohly hodnotit.

[41] Nejvyšší správní soud tedy posoudil námitku stěžovatele jako ve výsledku důvodnou, jakkoli se neztotožnil s jeho argumenty, že celní úřad nebyl povinen upozornit žalobce na vady jím dodatečně předložených dokladů.

IV. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[42] Na základě výše uvedeného dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 věta poslední s. ř. s. zamítl. Pro účastníky je závazný napadený rozsudek městského soudu, zčásti ovšem korigovaný právním názorem Nejvyššího správního soudu vyjádřeným v tomto rozsudku [zejm. v oddílu III. C)].

[43] O nákladech řízení o kasační stížnosti bylo rozhodnuto podle zásady úspěchu ve věci. Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch (respektive jeho kasační stížnost byla shledána důvodnou pouze v rozsahu jediné námitky, ale zrušující výrok městského soudu včetně podstatných důvodů, o něž se opíral, obstál), nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s.). Úspěšnému žalobci žádné náklady v řízení o kasační stížnosti nevznikly, proto mu soud jejich náhradu nepřiznal.

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

V Brně dne 25. srpna 2022

Mgr. Eva Šonková
předsedkyně
s e n

á
t
u