



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy a soudkyň Mgr. Sylvie Šiškeové a JUDr. Lenky Kaniové v právní věci žalobkyně: **JungBerg s. r. o.**, se sídlem Dobrá Voda u Hořic 224, zastoupené Mgr. Janem Kulhánkem, advokátem se sídlem Jungmannova 346, Hořice, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 1387/7, Praha 4, ve věci žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 7. 2019, č. j. 28387-4/2019-900000-314, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 16. 9. 2020, č. j. 6 Af 42/2019 - 58,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalovaný **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovaný **j e p o v i n e n** nahradit žalobkyni náklady řízení o kasační stížnosti ve výši 4.114 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího zástupce, Mgr. Jana Kulhánka, advokáta.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Příslušníci Celního úřadu pro hlavní město Prahu (dále „celní úřad“) zahájili dne 9. 5. 2019 v 14.35 hodin na pozemní komunikaci D1 místní šetření, jehož předmětem byla kontrola dopravy vybraných výrobků a dopravního prostředku. Místní šetření probíhalo od 14.35 do 19 hodin. Celní úřad zajistil vybrané výrobky – pivo v celkovém množství 640,26 litrů včetně jeho obalů ve vlastnictví žalobkyně. Celní úřad zjistil, že vybrané výrobky byly ve specifikovanou dobu dopravovány vozidlem bez dokladu uvedeného v § 5 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, v množství přesahujícím osobní spotřebu podle § 4 odst. 5 písm. d) tohoto zákona. Odvolání žalobkyně žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím zamítl.

[2] Proti rozhodnutí žalovaného se žalobkyně bránila žalobou, které Městský soud v Praze (dále jen „městský soud“) vyhověl, rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Žalobkyně tvrdila, že jednatel, který pivo přepravoval, při místním šetření předložil doklady o převodu piva z daňového skladu do volného oběhu (tzv. převodky) prostřednictvím mobilního telefonu. Zákon přitom neukládá povinnost předložit příslušný doklad v listinné podobě. Před skončením místního šetření jednatel žalobkyně zaslal celnímu úřadu převodky e-mailem. Ke zrušení rozhodnutí žalovaného vedly městský soud zejména pochybnosti o obsahu protokolu o místním šetření. Tvrzení žalovaného o neprokázání dokladu v mobilním telefonu neodpovídá průběhu místního šetření a posiluje pochybnosti o obsahu protokolu.

II. Kasační stížnost žalovaného, vyjádření žalobkyně, replika žalovaného

[3] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) podal proti rozsudku městského soudu kasační stížnost z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále „s. ř. s.“). Stěžovatel souhlasí s městským soudem, že doklady k dopravovaným vybraným výrobkům, které prokazují jejich zdanění spotřební daní, lze předkládat správci daně v průběhu celého místního šetření. Právní úprava nevyklučuje, aby kontrolovaná osoba doklady předložila i v jiné než listinné podobě. Vždy se však musí jednat o doklady, které provází vybrané výrobky v každém okamžiku jejich dopravy.

[4] Žalobkyně podle stěžovatele neprokázala, že by kopie převodek v elektronické podobě, které celnímu úřadu v průběhu místního šetření ukázala v mobilním telefonu a poté předložila prostřednictvím e-mailu, provázely zajištěné vybrané výrobky v každém okamžiku jejich dopravy. S vybranými výrobky byl v každém okamžiku dopravován pouze dodací a závozní list, který ale neobsahoval zákonné náležitosti dokladu o dopravě (výši spotřební daně celkem a číslo dokladu o dopravě). Neúplný doklad neprokazoval zdanění zajištěných vybraných výrobků spotřební daní a splnění zákonné evidenční povinnosti. Napadený rozsudek proto stěžovatel považuje za nezákonný a nepřezkoumatelný.

[5] Podle stěžovatele nestačí doklady o převodu piva jen ukázat správci daně prostřednictvím obrazovky mobilního telefonu, nýbrž je třeba je předložit v listinné podobě, aby je celní úřad mohl od kontrolované osoby převzít a zkontrolovat jejich obsah, případně pořídit jejich kopie nebo přistoupit k jejich zajištění. Kontrolovaná osoba faktickým předložením dokladu (listiny) na místě kontroly tak prokáže, že doklady byly dopravovány spolu s vybranými výrobky v každém okamžiku jejich dopravy. Ukáže-li kontrolovaná osoba na místě kontroly správci daně doklady prostřednictvím obrazovky mobilního telefonu, nelze mít (bez dalšího, tj. bez ohledání mobilního telefonu, resp. dokumentu v elektronické podobě) za prokázané, že tyto doklady fakticky provázely příslušnou dopravu v každém jejím okamžiku.

[6] Dodatečné předložení podkladů (byť stále v rámci místního šetření) je podle stěžovatele bez významu. Kopie převodek prokazují zdanění sudového piva, nikoliv lahvého. Celní úřad zajistil pivo sudové i lahvé, přičemž k lahvému pivu žalobkyně v době místního šetření žádné převodky nepředložila. Městský soud proto nemohl dospět k závěru, že kopie převodek v elektronické podobě prokazují (ve spojení s dodacím a závozním listem) zdanění veškerých zajištěných vybraných výrobků (tj. i zajištěného lahvého piva).

[7] Stěžovatel se nedomnívá, že by existovaly pochybnosti o obsahu protokolu o místním šetření. V napadeném rozhodnutí nezpochybnil, že jednatel žalobkyně v průběhu místního šetření ukázal správci daně v mobilním telefonu kopie převodek. Tím, že jednatel žalobkyně „doklady o převodu piva“ ukázal prostřednictvím mobilního telefonu správci daně na místě

pokračování

kontroly, však neprokázal, že by tyto doklady dopravoval společně se zajištěnými vybranými výrobky v každém okamžiku jejich dopravy. Pouze osvědčil jejich faktickou existenci.

[8] Stěžovatel dále poukázal na povahu rozhodnutí o zajištění a jeho účel. V řízení o zajištění vybraných výrobků podle § 42 zákona o spotřebních daních není třeba postavit najisto skutkový stav. Zajištění vybraných výrobků je institutem předběžné povahy. K jeho použití postačuje přiměřená míra pravděpodobnosti, že byla naplněna hypotéza obsažená v § 42 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních, což se podle stěžovatele stalo. Výklad městského soudu odporuje soudní judikatuře. Z napadeného rozsudku navíc neplyne, jakým právním názorem je stěžovatel v dalším řízení vázán.

[9] Závěrem kasační stížnosti stěžovatel odkázal na navazující řízení o zajištěných vybraných výrobcích, v němž správce daně rozhodl o jejich propadnutí. Bylo prokázáno, kdy jednatel žalobkyně odeslal přílohy emailu a kdy byly doručeny příslušníku celního úřadu. Nebylo však prokázáno, kdy skutečně byly tyto přílohy vytvořeny.

[10] Žalobkyně se ztotožnila s posouzením městského soudu. Uniká jí smysl a přiměřenost postupu celní správy v situaci, kdy prokazatelně spotřební daň zaplatila, stejně jako předložila požadované doklady ke kontrole. Stěžovatel postupuje formalisticky a bezdůvodně lpí na konkrétní podobě určitého dokumentu. Na vyjádření žalobkyně reagoval stěžovatel replikou, v níž zopakoval kasační argumentaci a odkázal na judikaturu týkající se postavení správního orgánu při zadržení, resp. zajištění věci.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[11] Kasační stížnost je podána včas, osobou k tomu oprávněnou a míří proti rozhodnutí, proti kterému je kasační stížnost přípustná.

[12] Kasační stížnost není důvodná.

[13] Podle § 5 odst. 1 věty první zákona o spotřebních daních „na daňovém území České republiky se prokazuje zdanění vybraných výrobků uvedených do volného daňového oběhu daňovým dokladem nebo dokladem o prodeji či dokladem o dopravě vybraných výrobků do volného daňového oběhu již uvedených, pokud tento zákon nestanoví jinak“.

[14] Podle § 42 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních „správce daně zajistí vybrané výrobky, popřípadě i dopravní prostředek, který je dopravuje, jestliže zjistí, že vybrané výrobky jsou dopravovány bez dokladu uvedeného v § 5“ téhož zákona.

[15] Městský soud se v rozsudku nejprve zabýval otázkou předložení tzv. převodek v elektronické podobě. Rozhodnutí stěžovatele zrušil z důvodu pochybností, zda protokol o místním šetření věrně zachytil jeho průběh. Navzdory provedení dokazování výsledkem svědka podle soudu přetrvávaly pochybnosti o obsahu protokolu. Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s městským soudem v tom, že protokol je vnitřně rozporný. Podle popisu průběhu místního šetření nebyl při kontrole předložen žádný daňový doklad, pouze dodací a závozní list. Jednatel žalobkyně do protokolu uvedl, že prostřednictvím mobilního telefonu příslušníkům celního úřadu na místě kontroly ukázal doklady o převodu piva z daňového skladu do volného oběhu. Před skončením místního šetření pak zaslal celnímu úřadu tytéž kopie (fotografie) převodek e-mailem.

[16] V napadeném rozhodnutí stěžovatel opakovaně zmiňuje, že jednatel žalobkyně tvrdil předložení převodek při kontrole prostřednictvím mobilního telefonu, avšak tuto skutečnost konkrétně nedoložil. V kasační stížnosti stěžovatel dodal, že v navazujícím řízení o propadnutí zajištěných vybraných výrobků byly provedeny v žalobě navržené důkazy (výslech jednatele žalobkyně, výslech řidiče kontrolovaného vozidla, kopie elektronické komunikace jednatele žalobkyně z doby kontroly a protokol o místním šetření) a výslechy zasahujících příslušníků celního úřadu. Dokazování vedlo k závěru, že jednatel žalobkyně na místě kontroly předložil k prvotní výzvě příslušníků celního úřadu dodací a závozní list. Následně, k další výzvě, ukázal příslušníkům v mobilním telefonu na místě kontroly kopie převodek v elektronické podobě. Totožné kopie zaslal přibližně v 19 hodin celnímu úřadu e-mailem.

[17] Skutkový stav byl dodatečně (díky navazujícímu řízení o propadnutí zajištěných vybraných výrobků) řádně zjištěn, což však nic nemění na opodstatněnosti závěru městského soudu o pochybnostech o protokolu. Rozhodnutí o propadnutí vybraných výrobků vydané v navazujícím řízení stěžovatel doložil až do kasačního spisu; městský soud tedy neměl možnost se s ním seznámit.

[18] Stěžovatel považuje za zásadní, že žalobkyně neprokázala, že kopie převodek v elektronické podobě byly dopravovány spolu s vybranými výrobky v každém okamžiku jejich přepravy. Při místním šetření sice byla osvědčena faktická existence listinných převodek, ale jednatel žalobkyně listinné převodky nepředložil. Podle stěžovatele nepostačuje doložit listinné převodky v době místního šetření, nýbrž je nutné prokázat existenci jejich kopií v každém okamžiku přepravy zajištěného zboží a to, že tyto kopie provázely přepravu zajištěného zboží v každém jeho okamžiku. Jinak řečeno, žalobkyně měla doložit, *„kdy, kde, kým a jakým způsobem byly kopie převodek I, II a III ve formě fotografií vyhotoveny a zda provázely přepravu zajištěného piva v každém okamžiku jeho přepravy“*. Nejvyšší správní soud podotýká, že stěžovatel si v kasační stížnosti místy protičeří. Například tvrdí, že zákon nevylučuje možnost předložit dokumenty v jiné než listinné podobě, současně však *„nestačí ‚doklady o převodu piva‘ pouze ukázat správci daně prostřednictvím obrazovky mobilního telefonu, nýbrž je třeba ‚doklady o převodu piva‘ správci daně předložit v materiální – listinné podobě“*.

[19] Nejvyšší správní soud se ztotožnil s posouzením městského soudu, podle něhož zákon o spotřebních daních ani zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, nestanoví, že doklad podle § 5 zákona o spotřebních daních musí mít (např. pro účely kontroly) listinnou podobu.

[20] Podle § 5 odst. 6 zákona o spotřebních daních ve spojení s § 42 odst. 1 písm. b) téhož zákona lze vybrané výrobky uvedené do volného daňového oběhu dopravovat pouze s daňovým dokladem, s dokladem o prodeji, s dokladem o dopravě nebo s jiným rozhodnutím správce daně. Požadavek na přesnou evidenci vybraných výrobků zdůraznil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 20. 8. 2009, č. j. 1 Afs 81/2009 - 68. V něm uvedl, že jelikož *„předmětem spotřební daně jsou věci určené druhově, tak jedním z důvodů, proč zákon o spotřebních daních klade zvláštní požadavky na vedení přesné dokumentace je právě to, aby bylo možné jednoznačně posoudit, zda byla spotřební daň za konkrétní množství vybraných výrobků řádně ubrazena“*. V rozsudku ze dne 8. 7. 2015, č. j. 1 Afs 131/2015 - 38, Nejvyšší správní soud konstatoval, že *„rozhodná právní úprava předvídá určitou kontrolu vybraných výrobků, které jsou ze své povahy určené druhově, jsou tedy běžně zaměnitelné a lze je identifikovat pouze prostřednictvím příslušných dokladů. Právní úprava zde reguluje nejen způsob prokazování zdanění vybraných výrobků, ale stanoví i režim jejich dopravy. Kontrola vybraných výrobků, které je možné identifikovat právě ve spojení s příslušným dokladem, by v případě nedodržování této povinnosti byla de facto znemožněna“*.

[21] Je pravda, že v řízení o zajištění vybraných výrobků nelze připustit dodatečné předložení dokumentů prokazujících jejich zdanění v situaci, kdy kontrolovaná osoba nemá v průběhu

pokračování

kontroly takový doklad k dispozici. Takto nelze zhojit porušení povinnosti dopravovat vybrané výrobky s příslušnými doklady v jakémkoliv okamžiku přepravy (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 9. 2016, č. j. 1 Afs 133/2016 - 32, a ze dne 27. 11. 2014, č. j. 10 Afs 148/2014 - 70). Doložení příslušných dokladů až po provedení místního šetření by ohrozilo smysl a účel zákona o spotřebních daních. Výrobky podléhající spotřební dani by nebyly při kontrolách identifikovatelné či ověřitelné, neboť by nemusely být dopravovány s příslušnými doklady. Jejich dodatečné doložení poté, co nebyly předloženy při kontrole správcem daně, je proto ve vztahu k porušení povinnosti dopravovat vybrané výrobky s náležitými doklady podle § 42 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních bez významu. Může přitom nastat situace, kdy celní orgán zajistí zboží, které není dopravováno v rozporu se zákonem, a které následně na základě dodaných dokumentů v řízení o zajištění opět uvolní. Takový výsledek sám o sobě nevyvrací zákonnost prvotního zajištění zboží (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 10. 2017, č. j. 7 Afs 239/2017 - 36). Nyní posuzovaná věc se však od výše popisovaného odlišuje v tom, že žalobkyně požadované doklady nepředložila pouze dodatečně, nýbrž již v průběhu místního šetření.

[22] Účelem zákonné úpravy je umožnit identifikaci vybraných výrobků při kontrole a posoudit, zda byla spotřební daň za konkrétní množství vybraných výrobků řádně uhrazena. Tento účel lze podle Nejvyššího správního soudu bezesporu splnit i s pomocí dokumentů v elektronické podobě. Předložil-li jednatel žalobkyně v průběhu místního šetření k výzvě příslušníka celního úřadu fotografie převodek v mobilním telefonu, mohli zasahující příslušníci přepravované zboží identifikovat stejně dobře, jako by měli k dispozici listinnou verzi dokumentu. Požadavek, aby žalobkyně doložila, kdy, kde, kým a jakým způsobem byly kopie převodek pořízeny, je iracionální a nemá oporu v zákonné úpravě. Důležité je, že tyto údaje lze seznat z převodek samotných. Celní orgány přitom během místního šetření nezpochybovaly pravost dokumentů ani nevyslovily důvodné podezření, že převodky neprovázely vybrané výrobky po celou dobu přepravy. V době místního šetření žalobkyně prokázala nejen existenci listinných převodek, ale umožnila příslušníkům celního úřadu zjistit také jejich obsah.

[23] Z povahy elektronické podoby dokumentu plyne, že je přepravován společně se zbožím tehdy, může-li jej kontrolovaná osoba v okamžiku kontroly prostřednictvím zobrazovacího zařízení předložit. To se v nyní posuzované věci stalo. Shodně jako v případě, kdy kontrolovaná osoba během místního šetření předloží listiny, lze předpokládat, že elektronická verze dokumentů zboží doprovázela v každém okamžiku přepravy. Na druhou stranu platí, že ani listinná podoba dokumentů automaticky nezaručuje, že zboží bylo dopravováno po celou dobu společně s nimi.

[24] Rozhodne-li se zákonodárce, že z rozumných důvodů je potřeba trvat na listinné podobě dokladů předkládaných při kontrole, může zpřísnit požadavky na formu dokumentů. V opačném případě je žádoucí zohlednit technologický i společenský pokrok. Právo je zapotřebí vykládat tak, aby reflektovalo potřeby ekonomické a společenské reality; nesmí tomu být naopak. Ekonomická a společenská realita nemá sloužit potřebám práva, jeho formalit a podřizovat se „*přirozeným tendencím orgánů veřejné moci o maximální usnadnění rozhodovacího procesu*“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2008, č. j. 1 Ans 2/2008 - 52, č. 1626/2008 Sb. NSS). Lpění na listinné podobě dokumentů v situaci, kdy to není pro naplnění účelu právní úpravy nezbytné, je přepjatě formalistické.

[25] Ke kasační námitce stěžovatele, že předložený dodací a závozní list nenaplňoval podmínky dokladu o dopravě, a proto neprokazoval zdanění zajištěného piva spotřební daní, Nejvyšší správní soud uvádí, že touto otázkou se městský soud nezabýval. Městský soud věcně nezkoumal správnost nebo úplnost dokladů. Rozhodnutí stěžovatele zrušil čistě z důvodů pochybností o průběhu místního šetření. Současně vyslovil názor, že § 5 zákona o spotřebních

daních neukládá daňovému subjektu povinnost, aby dokumenty předkládal výlučně v listinné podobě. Jelikož se Nejvyšší správní soud s jeho posouzením ztotožnil, bude žalovaný v dalším řízení posuzovat zajištění v souladu s výše vysloveným právním názorem. Nic mu tedy nebrání, aby posoudil věcnou správnost a úplnost veškerých dokladů, které jednatel žalobkyně předložil v průběhu místního šetření.

IV. Závěr a náklady řízení

[26] Stěžovatel se svými námitkami neuspěl. Nejvyšší správní soud nezjistil ani žádný důvod pro zrušení napadeného rozsudku z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.), zamítl tedy kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[27] Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s.).

[28] Úspěšné žalobkyni Nejvyšší správní soud přiznal náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, kterou představuje odměna advokáta za jeden úkon právní služby spočívající ve vyjádření ke kasační stížnosti ve výši 3.100 Kč, a to podle § 11 odst. 1 písm. d) ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) a § 7 bodem 5. vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu, a paušální náhradu hotových výdajů ve výši 300 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu), celkově 3.400 Kč. Zástupce žalobkyně je plátcem daně z přidané hodnoty, a proto je třeba náhradu nákladů řízení navýšit o daň na celkovou částku 4.114 Kč. Tuto částku je stěžovatel jako neúspěšný účastník povinen v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. uhradit k rukám zástupce žalobkyně do 30 dnů od právní moci rozsudku.

[29] Nejvyšší správní soud žalobkyni nepřiznal náhradu nákladů řízení za úkon právní služby spočívající v poradě se zástupcem po vydání rozsudku městského soudu. V řízení před městským soudem žalobkyně uspěla a pro účely sepisu vyjádření ke kasační stížnosti nepovažuje kasační soud poradu žalobkyně se zástupcem za nezbytný úkon právní služby, resp. za takový úkon, jehož úhradu by měl soud uložit neúspěšnému stěžovateli.

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

V Brně dne 20. října 2021

JUDr. Josef Baxa
předseda senátu