



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Milana Procházky a soudců Mgr. Karla Černína, Ph.D., a JUDr. Ing. Venduly Sochorové ve věci

žalobkyně: **Prages Corporate s.r.o.**, IČ 292 95 343
sídlem Mikuláškovo nám. 578/17, 625 00 Brno

proti
žalovanému: **Generální ředitelství cel**
sídlem Budějovická 7, 140 96 Praha 4

o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 6. 6. 2018, čj. 22261-3/2018-900000-314, čj. 22261-4/2018-900000-314, čj. 22262-2/2018-900000-314 a čj. 22262-3/2018-900000-314

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Celní úřad pro Zlínský kraj (dále jen „celní úřad“) zahájil u žalobkyně v průběhu roku 2015 celkem dvě daňové kontroly za účelem prověření daňových povinností. Při nich zjistil, že žalobkyně převedla lihoviny ze svého externího skladu č. 3 na jiné sklady a na třetí osobu, aniž by v tomto skladu jakékoliv zboží účetně evidovala. Na základě toho jí dodatečným platebním výměrem ze dne 23. 1. 2018 doměřil daň z lihu za únor 2014, za 1,93 hl etanolu, ve výši 55 005 Kč a rozhodnutím ze dne 23. 1. 2018 jí uložil penále z této částky. Dalším dodatečným platebním výměrem ze dne 25. 1. 2018 doměřil celní úřad žalobkyni daň z lihu za březen 2014, za 1,70 hl etanolu, ve výši 48 450 Kč a rozhodnutím ze dne 23. 1. 2018 jí taktéž uložil penále z této částky.
2. Proti všem čtyřem uvedeným rozhodnutím podala žalobkyně odvolání, o kterých žalovaný rozhodl rozhodnutími označenými v záhlaví tohoto rozsudku. Jedním z nich žalovaný žalobkyni částečně vyhověl a změnil doměřenou daň ve výši 48 450 Kč na částku 33 630 Kč; v souvislosti s tím také snížil uložené penále. Ve vztahu k dani ve výši 55 005 Kč a uloženému penále žalovaný odvolání zamítl a napadená rozhodnutí potvrdil. Všechna čtyři odvolací rozhodnutí napadá žalobkyně u Krajského soudu v Brně.

II. Shrnutí argumentace žalobkyně

3. Žalobkyně navrhuje napadená rozhodnutí zrušit, neboť je považuje za nezákonná. Namítá, že celní úřad a žalovaný dostatečně nezjistili skutkový stav věci, což vedlo k nesprávnému právnímu posouzení. Nadto argumentuje, že žalovaný dostatečně nevypořádal námitky žalobkyně, uplatněné v odvolání.
4. Žalobkyně uvádí, že v roce 2013 měla jeden daňový a jeden nedaňový sklad a tudíž nevedla o zboží skladovou evidenci. V roce 2013 žalobkyně nevyskladnila žádné zboží z nedaňového (externího) skladu, zboží pouze přijala od společnosti FiMi TRADE, s.r.o., na základě faktury č. 87P/13 a dodacího listu č. 000198 ze dne 13. 11. 2013, tedy zboží zdaněné spotřební daní. Nesouhlasí s tvrzením žalovaného, že k 1. 1. 2014 byl na externím skladě č. 3 stav zboží nulový, a nemohla tedy vyskladnit zboží na základě převodek č. POH000003, BRN000001 a POH000008 a faktury č. 31400001. Uvádí, že zboží od společnosti FiMi TRADE opomněla řádně k 1. 1. 2014 účetně zaúčtovat na sklad č. 3. Svou chybu napравила náhradním příjmem dne 13. 2. 2014 a převedla uvedené zboží z nedaňového skladu na adresu Družstevní 901, Tlumačov (který zanikl ke dni 1. 1. 2014) na externí sklad č. 3 umístěný na téže adrese (který vznikl dne 1. 1. 2014) a následně právě toto zdaněné zboží převedla na jiné sklady a další osobu pomocí již uvedených převodek a faktury. Skutečnost, že opomněla příjem uvedeného zboží na sklad č. 3 zaúčtovat ke dni 1. 1. 2014, sama žalobkyně uznává. Náhradní příjem tohoto zboží dokládá e-mailovou komunikací se svou účetní z konce roku 2017 a sestavami karet vybraných výrobků. Žalobkyně zdůrazňuje, že nemohla vést evidenci pro sklad č. 3, jelikož neměla evidenci ani pro sklad č. 2, vznikající až v roce 2014. Žalovaný nepřihlédl k sestavám náhradního příjmu, které dokládají, že na nedaňovém skladu č. 3 měl dostatek výrobků pro další převod na základě převodek a faktury. Žalovaný rovněž ignoruje komunikaci žalobkyně s její účetní, kterou považuje jen za prostou, nic neprokazující, komunikaci.

III. Shrnutí argumentace žalovaného

5. Žalovaný navrhuje podanou žalobou zamítnout, odkazuje na odůvodnění napadeného rozhodnutí a argumentuje ke každému žalobnímu bodu. Na svém procesním stanovisku setrval po celou dobu řízení před soudem.

IV. Posouzení věci krajským soudem

6. Žaloba **není důvodná.**

Skutková zjištění

7. Soud nejprve stručně nastíní skutkový stav, jak vyplynul z napadených rozhodnutí a ze správního spisu (v němž soud ověřoval skutečnosti, které byly podle žalobkyně sporné), a to to jen v rozsahu potřebném pro následné právní posouzení věci.
8. Celní úřad zahájil u žalobkyně dne 11. 2. 2015 daňovou kontrolu, jejímž cílem bylo prověření daňových povinností, tvrzení a jiných okolností rozhodných pro zjištění a stanovení daně z lihu (dále jen „daň“) podle zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, za zdaňovací období leden – březen 2014. Při kontrolách mimo jiné zjistil, že žalobkyně v únoru a březnu 2014 převedla (na základě převodek č. POH000003 ze dne 11. 2. 2014, č. BRN000001 ze dne 14. 2. 2014 a č. POH000008 ze dne 4. 3. 2014 a na základě faktury č. 31400001 ze dne 11. 3. 2014) ze svého externího skladu č. 3, na němž účetně (dle evidence předložené v daňovém řízení) žádné zboží v rozhodné době neměla, značné množství alkoholu (vodka, tuzemák, meruňka, trnka) na jiné své sklady a na třetí osobu.
9. Žalobkyně namítala, že šlo o zboží zdaněné spotřební daní, které na žalobkyni převedla společnosti FiMi TRADE na základě faktury č. 87P/13 a dodacího listu č. 000198, obojí ze dne 13. 11. 2013. Toto zboží přijala v roce 2013 do svého nedaňového skladu v Tlumačově a v roce 2014, po zavedení číslovaných skladů, opomněla toto zboží účetně zaevidovat do skladu č. 3 v Tlumačově na stejné adrese. V průběhu daňové kontroly žalobkyně předložila dva e-maily od své účetní ze dnů 30. 11. 2017 a 1. 12. 2017, v nichž tato sděluje žalobkyni: „*U přijaté faktury za vrácené zboží se skutečně opomněla zaúčtovat příjemka na sklad 3. Napraveno dle přílohy pomocí tzv „náhradního příjmu“.*“ K e-mailům jsou přiloženy soubory s příponou xls, jejichž název obsahuje slovo „FIMI“ a obsahem je sestava skladových karet skladu č. 3, na nichž mimo jiné figuruje i zboží, jež označením a množstvím odpovídá zboží zakoupenému od společnosti FiMi TRADE na základě faktury č. 87P/13 ze dne 13. 11. 2013. U tohoto zboží je zde zaznamenán příjem dne 13. 2. 2014.
10. Podle celního úřadu žalobkyně tímto způsobem neprokázala původ předmětného zboží. Proto vyšel z předpokladu, že šlo o položky nezdaněné spotřební daní z lihu, a na základě toho vydal celkem dva dodatečné platební výměry, kterými žalobkyni doměřil daň za únor 2014 ve výši 55 005 Kč a za březen 2014 ve výši 48 450 Kč. Ve dvou rozhodnutích navazujících na dodatečné platební výměry stanovil celní úřad žalobkyni penále ve výši 11 005 Kč z doměřené daně za únor 2014 a ve výši 9 690 Kč z doměřené daně za březen 2014. Základním důvodem pro doměření výše uvedené daně tedy bylo to, že žalobkyně neprokázala nabytí a zdanění vybraných výrobků, které převedla na základě převodek č. POH000003, BRN000001, POH000008 a faktury č. 31400001.

11. Proti všem uvedeným rozhodnutím podala žalobkyně odvolání. O odvolání rozhodl žalovaný napadenými rozhodnutími tak, že doměřenou daň za březen 2014 snížil z částky 48 450 Kč na částku 33 630 Kč (rozhodnutím čj. 22261-3/2018-900000-314) a v důsledku toho také snížil stanovené penále z částky 9 690 Kč na částku 6 726 Kč. Ve zbytku odvolání zamítl a potvrdil jednotlivá rozhodnutí celního úřadu. Ke snížení doměřené daně přistoupil žalovaný z toho důvodu, že celní úřad při stanovení daně za březen 2014 nezohlednil dodatečné daňové přiznání žalobkyně, což svým rozhodnutím napravil žalovaný. V meritu věci však žalobkyni za pravdu nedal.

Právní posouzení

12. V prvé řadě soud konstatuje, že podání žalobkyně je zcela shodné s jí podaným odvoláním proti dodatečným platebním výměrům. Žalobkyně shodně opakuje argumentaci, kterou již vypořádal žalovaný v napadených rozhodnutích. Žalobkyně nepolemizuje s konkrétními závěry, ke kterým dospěl v napadených rozhodnutích žalovaný. Soud připomíná, že žalobkyně napadá žalobou právě rozhodnutí v odvolacím řízení a žalobní body se musí vztahovat k rozhodnutí v odvolacím řízení. To nicméně nezabavuje soud povinnosti přezkoumat zákonnost napadených rozhodnutí v případě, kdy z argumentace žalobkyně lze vyvodit konkrétní žalobní body (§ 71 odst. 1 psím. d) s. ř. s.), jak vyplývá z konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu (srov. rozsudek NSS ze dne 21. 10. 2015, č. j. 5 Afs 12/2015 - 39, rozsudek NSS ze dne 2. 8. 2007, č. j. 2 Azs 54/2007 - 42).
13. Základním žalobním bodem, ke kterému směřuje veškerá argumentace žalobkyně, je, že žalovaný nesprávně posoudil množství, evidenci a zdanění zboží, které měla žalobkyně v předmětném zdaňovacím období ze skladu č. 3 převést na jiné své sklady a část zboží na další osobu na základě již uvedených převodek a faktury. Vzhledem k tomu, že se jedná o spornou skutkovou otázku, vyšel soud při posouzení z přiloženého spisového materiálu a listin, na něž odkazuje žalobkyně v žalobě.
14. Krajský soud úvodem podotýká, že v obecné rovině nevylučuje možnost, aby daňový subjekt dodatečně napravil chybu, k níž došlo v jeho účtování, a zpětně zaúčtoval určitou položku. Na takovéto případy je však potřeba hledět obzvláště přísně a daňový subjekt musí přesvědčivě prokázat, že se skutečně jedná o pouhé formální nedopatření, jehož náprava neohroží veřejný zájem na řádném výběru daně. S ohledem na konkrétní okolnosti nynější kauzy se krajský soud ztotožnil s argumentací žalovaného, podle níž žalobkyně zdanění zboží vyskladněného v roce 2014 z jejího externího skladu č. 3 neprokázala. Vzal přitom v úvahu fakt, že žalobkyně nakládala se snadno zaměnitelným, druhově určeným zbožím (alkoholem), jež podléhá poměrně vysoké spotřební dani a může představovat zdravotní riziko pro spotřebitele. Proto byla povinna vést evidenci o jeho pohybu obzvláště pečlivě. Této povinnosti zjevně nedostála, neboť daňová kontrola u ní odhalila celou řadu dalších pochybení právě v této oblasti, což nakonec – jak uvádí žalovaný v napadeném rozhodnutí a žalobkyně na to nijak nereagovala – vedlo až k tomu, že jí celní úřad odňal povolení k provozování daňového skladu.
15. Žalobkyně tedy podle soudu neprokázala deklarovaný náhradní příjem zboží ze dne 13. 2. 2014. Svá tvrzení opírá jednak o e-mailovou komunikaci se svou účetní, jednak o sestavy jednotlivých výrobků. K důkazu e-mailovou komunikací se žalovaný vyjádřil na str. 3 rozhodnutí č. j. 22261-3/2018-900000-314 a č. j. 22262-2/2018-900000-314 a žalobkyně k posouzení žalovaného žádné konkrétní námitky nevznesla. Soud má za to,

že obsahově strohá e-mailová komunikace s účetní žalobkyně nemůže bezpochyby prokázat náhradní příjem zboží, resp. že jde právě a jen o to zboží, za které byla žalobkyni doměřena daň. Je nutno vnímat časové hledisko této komunikace, kdy e-mailové zprávy jsou odesílány v době, kdy již prakticky dva roky probíhala daňová kontrola a žalobkyně byla seznámena s kontrolními zjištěními celního úřadu. S ohledem na uvedené tak má soud významné pochybnosti o tomto důkazu a komunikaci mezi žalobkyní a její účetní považuje spíše za účelovou reakci na kontrolní zjištění celního úřadu.

16. Žalobkyně dále odkazuje na důkaz sestavami jednotlivých výrobků generovaných účetním programem, které byly přílohou výše uvedených e-mailových zpráv. Tyto však rovněž nemohou bezpochyby prokázat zaúčtování a zdanění zboží na skladě č. 3 v předmětném zdaňovacím období. Nelze z nich jednoznačně určit, zda zboží z faktury č. 87P/13 od společnosti FiMi TRADE bylo skutečně tím zbožím, které mělo být zaúčtováno náhradním příjmem na sklad č. 3 a které mělo být následně z toho skladu převedeno na základě uvedených převodů a faktury. Jak totiž žalovaný uvedl na str. 3 rozhodnutí č. j. 22261-3/2018-900000-314 a č. j. 22262-2/2018-900000-314, zápis do účetního programu, který reflektuje uvedený náhradní příjem zboží, provedla účetní žalobkyně evidentně zpětně. K tomu se žalobkyně nevyjadřuje a pouze opakuje své tvrzení z odvolání, že správní orgán k těmto sestavám nepřihlédl. Soud dodává, že v sestavách náhradního příjmu je nadto jako datum převodky č. POH000003 zaznamenán den 13. 2. 2014. Na samotné převodce č. POH000003 je však uvedeno datum 11. 2. 2014. V sestavě náhradního příjmu tak bylo uskutečnění tohoto převodu evidentně upraveno tak, aby odpovídalo tvrzenému náhradnímu příjmu zboží ke dni 13. 2. 2014. Tuto okolnost považuje soud za důležitou, jelikož nejen samo zpětné provedení, ale i další úpravy rozhodných skutečností tak, aby odpovídala časová souslednost jednotlivých kroků, činí tento důkaz jako celek nevěrohodným. K žádné z těchto pochybností se žalobkyně nevyjádřila.
17. Žalobkyně dále argumentuje tím, že sklad č. 3 a ostatní číslované sklady vznikly až k 1. 1. 2014 a nemohla tak pro tento sklad vést dříve evidenci. Tuto a přidruženou argumentaci žalobkyně již žalovaný vypořádal v rozhodnutí č. j. 22261-3/2018-900000-314 a č. j. 22262-2/2018-900000-314 na stranách 2 a 3 těchto rozhodnutí. Vzhledem k tomu, že soud se s žalovaným ztotožnil, odkazuje pro stručnost v podrobnostech na tato rozhodnutí. Soud žalobkyni připomíná, že jí doměřená daň se dotýká operací prováděných v únoru a březnu roku 2014, tedy doby, kdy žalobkyně již měla zavedeny číslované sklady. Bylo povinností žalobkyně veškeré zboží, které k 31. 12. 2013 měla na tehdejších skladech (včetně zboží z faktury č. 87P/13, jestliže se skutečně ve skladu fyzicky nacházelo), nově účetně převést na zřízené číslované sklady způsobem, který umožní kdykoliv jednoznačnou identifikaci zboží. K tomu nedošlo, což přiznává sama žalobkyně. To je také podstatou celého sporu a doměřené daně. Jak správně poukázal žalovaný, v případě výroby druhově určených vybraných výrobků je třeba vést přesnou evidenci o pohybu těchto výrobků mezi sklady tak, aby v každém okamžiku bylo možné prokázat zdanění těchto výrobků. Možnost záměny těchto druhově určených výrobků je vysoká a autenticita evidence v prostoru a čase je zásadní.
18. Daňový subjekt má povinnost podle § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, nejen tvrdit skutečnosti relevantní pro určení daňové povinnosti, ale také svá tvrzení prokázat. V tomto řízení se žalobkyni nepodařilo prokázat, že zboží, které převáděla

na základě uvedených převodek a faktury již zdanila. Důkazy, na které žalobkyně odkazovala, nemohou její tvrzení prokázat z výše uvedených důvodů. Pokud tak žalobkyně neprokázala zdanění uvedeného zboží, je potřeba na něj pohlížet jako na nezdaněné a celní úřad tak správně daň doměřil. Námitka žalobkyně, že celní úřad a žalovaný daní dvakrát tytéž vybrané výrobky, je lichá, neboť se žalobkyni nepodařilo prokázat zdanění zboží, které v tomto řízení zdanil celní úřad.

19. Soud tak uzavírá, že žalobkyní předložené převodky č. POH000003 ze dne 11. 2. 2014, č. BRN000001 ze dne 14. 2. 2014 a č. POH000008 ze dne 4. 3. 2014 a faktura 31400001 ze dne 11. 3. 2014 nesplňují podmínky § 5 zákona o spotřebních daních, jelikož tyto listiny neprokazují zdanění v nich uvedených vybraných výrobků. Tyto skutečnosti neplynou ani z jiných předložených listin. Vzhledem k tomu, že žalobkyně neprokázala zdanění vybraných výrobků, posoudil soud napadená rozhodnutí za zákonná a rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku tohoto rozsudku.

V. Náklady řízení

20. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu těch nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který úspěch ve věci neměl. Žalobkyně před soudem neuspěla (soud žalobu zamítl jako nedůvodnou), proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu by jinak – jakožto úspěšnému účastníkovi řízení – právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, nevznikly mu však žádné náklady nad rámec jeho běžné administrativní činnosti.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku 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 právních předpisů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 30. 11. 2020

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu