



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Martina Lachmanna a soudců Mgr. Aleše Sabola a Mgr. Jana Ferfeckého v právní věci

žalobce: **DevClub s.r.o.**, IČO: 24204714
sídlem Jungmannova 32/25, Praha 1

zastoupeného Mgr. Bc. Klárou Luhanovou, advokátkou
sídlem Šafaříkovy sady 2455/5, Plzeň

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 5. 2018, čj. 10265-5/2018-900000-318

takto:

- I. Žaloba se **zamítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení a vymezení sporu

1. Žalobce se podanou žalobou domáhal zrušení rozhodnutí Generálního ředitelství cel (dále též „**žalovaný**“) ze dne 24. 5. 2018, čj. 10265-5/2018-900000-318 (dále též „**Napadené rozhodnutí**“), kterým žalovaný k odvolání žalobce změnil rozhodnutí Celního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „**správní orgán prvního stupně**“, „**celní úřad**“ či „**správce**“

daně“) ze dne 11. 9. 2017, čj. 195316/2017-510000-31 (dále jen „Prvostupňové rozhodnutí“ či „Platební výměr“).

2. Prvostupňovým rozhodnutím celní úřad vyměřil žalobci podle ustanovení § 139 ve spojení s § 92 a § 147 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), spotřební daň z lihu za zdaňovací období leden 2016 ve výši 195 225 Kč.
3. Napadeným rozhodnutím, které bylo žalobci doručeno dne 24. 5. 2018, žalovaný nahradil výrok Prvostupňového rozhodnutí zcela novým výrokem ve znění:

„Celní úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „celní úřad“), jakožto věcně a místně příslušný správce daně podle § 6 odst. 1 písm. a), odst. 2 a § 8 odst. 1 písm. c) zákona č. 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů, podle § 1 odst. 3 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o spotřebních daních“), a podle § 13 odst. 1 písm. b) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), vyměřuje, za použití daňového řádu a zákona o spotřebních daních, právnické osobě DevClub s.r.o., Jungmannova 32/25, 110 00 Praha 1 - Nové Město, IČ: 242 04 714 (dále jen „daňový subjekt“), podle § 139 a § 147 daňového řádu, na základě postupu k odstranění pochybností podle § 89 a násl. daňového řádu spotřební daň z lihu za zdaňovací období leden 2016 ve výši 195.225 Kč, slovy: stodevadesátpěttisícdvěstědvacetpětkorunčeských (dále jen „vyměřená daň“), a to v souvislosti se zjištěním, že daňový subjekt ke dni 14. 1. 2016 v prostorách objektu na adrese Jungmannova 32/25, 115 25 Praha 1, skladoval (měl ve své detenci) lihoviny, které jsou předmětem spotřební daně podle § 67 zákona o spotřebních daních, a to zcela zjevně mimo rámec pro osobní spotřebu vymezený § 4 odst. 5 písm. c) zákona o spotřebních daních, aniž prokázal, že se jedná o vybrané výrobky zdaněné nebo nabyté oprávněně bez daně, pročez se stal plátcem spotřební daně podle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních. Dnem 14. 1. 2016 jakožto dnem zjištění, že jako plátce vybrané výrobky po nějakou dobu držel, resp. že je drží daňovému subjektu podle § 9 odst. 3 písm. e) zákona o spotřebních daních vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit (...)“.

4. Žalovaný tedy Prvostupňové rozhodnutí změnil, pokud jde o formulaci výroku, závěr o vyměření spotřební daně, její výše ani její náhradní splatnost však nebyly Napadeným rozhodnutím dotčeny.

II. Rozhodnutí žalovaného (napadené rozhodnutí)

5. Žalovaný v odůvodnění Napadeného rozhodnutí rekapituloval průběh daňového řízení, shrnul závěry uvedené v Prvostupňovém rozhodnutí, sumarizoval obsah námitek, jimiž žalobce proti Prvostupňovému rozhodnutí celního úřadu brojil, a popsal dosavadní postup v rámci odvolacího řízení.
6. Žalovaný předně odkázal na obsah jím vydané výzvy podle § 115 daňového řádu ze dne 19. 4. 2018, čj. 10265-2/2018-900000-318, stran hodnocení v řízení provedených důkazních prostředků.
7. Poznamenal, že v posuzovaném případě není sporu o tom, že v kontrolovaném objektu, konkrétně v přízemí kontrolovaného objektu v prostorách označených jako „Privat club“, dále pak v prvním patře kontrolovaného objektu, byly ke dni místního šetření prováděného dne 14. 1. 2016 skladovány lihoviny, které jsou předmětem spotřební daně

podle § 67 odst. 1 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, v rozhodném znění (dále jen „**zákon o spotřebních daních**“), a to zcela zjevně mimo rámec pro osobní spotřebu vymezený § 4 odst. 5 písm. c) tohoto zákona. Tyto skutečnosti prokazuje podle žalovaného protokol o místním šetření ze dne 14. 1. 2016, čj. 7760-2/2016-510000-62 (dále jen „**protokol o místním šetření ze dne 14. 1. 2016**“), v jehož přílohách jsou specifikovány jednotlivé druhy lihovin včetně jejich obsahu s uvedením % množství lihu, jejich výrobce a taktéž (u převážné části) jedinečného čísla kontrolní pásky, kterými musí být lihoviny v souladu se zákonem č. 307/2013 Sb., o povinném značení lihu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**zákon č. 307/2013 Sb.**“), označeny. Dále pak tyto skutečnosti podle žalovaného prokazují jednotlivé protokoly o zkouškách, z nichž vyplývá, že vzorky jsou lihovinami s deklarovaným obsahem alkoholu.

8. Stěžejní otázkou je tak podle žalovaného otázka, zda se žalobce stal plátcem spotřební daně z lihu – lihovin, které byly skladovány (nalezeny) ke dni provedení místního šetření dne 14. 1. 2016. Žalovaný uzavřel, že celní úřad žalobce jako plátce spotřební daně z lihu - lihovin ve smyslu § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních, u nichž vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit podle § 9 odst. 3 písm. e) tohoto zákona, označil s oporou ve shromážděných důkazech správně, neboť žalobci daňová povinnost svědčí. Žalovaný s odkazem na uvedená ustanovení konstatoval, že relevantní skutečností je právě to, že osoba, která skladuje, 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, se stává plátcem spotřební daně *ex lege*. Jakkoliv samotný pojem „skladování“ není obsažen v § 3 zákona o spotřebních daních (ve znění účinném ke dni 14. 1. 2016), judikatura Nejvyššího správního soudu podle žalovaného tento pojem vyložila v rozsudcích ze dne 26. 2. 2009, čj. 7 Afs 69/2007 - 85 či ze dne 20. 8. 2009, čj. 1 Afs 81/2009 - 68, kdy Nejvyšší správní soud dospěl k názoru, že pojem skladování by měl být vykládán spíše ve smyslu detence. Žalovaný v souvislosti s otázkou určení osoby plátce dále poukázal na rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 8. 4. 2008, čj. 30 Ca 9/2007 - 42, aprobevovaný s částečnou modifikací rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 4. 2009, čj. 9 Afs 59/2008 - 80.
9. Žalovaný uvedl, že smyslem shora citované právní úpravy je postihovat za neoprávněné skladování vybraných výrobků (v daném případě lihovin) jejich skladovatele, tj. osobu, která má k těmto výrobkům vlastní subjektivní vztah. Těmito osobami mohou v obecné rovině být např. neoprávněný uživatel skladovacích prostor, podnájemce, nájemce či vlastník, u nichž je nutno prověřit postupně jejich vztah ke skladovacím prostorům. Jakkoli lze odpovědnost za skladování vybraných výrobků považovat za odpovědnost objektivní, nelze ji však chápat v tom smyslu, že za toto jednání odpovídá za všech okolností jen nájemce prostor, kde byly vybrané výrobky nalezeny. Odpovědnost nelze podle žalovaného spojovat pouze s prostorem, nýbrž v první řadě s předmětnými výrobky a jejich detentorem, jak je dle žalovaného uvedeno např. v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 10. 2010, čj. 9 Afs 11/2010 - 71. S ohledem na výše uvedené je podle žalovaného pro vznik povinnosti dle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních relevantní uložení vybraných výrobků u osoby, kterou lze považovat za skladovatele ve

smyslu výše uvedeném, neboť shora provedený výklad pojmu skladování je použitelný i na právě projednávanou věc. Z povahy věci podle žalovaného plyne, že při určování osoby povinné k dani by se správce daně měl obracet nejprve na osoby, u nichž je detence zboží nejvíce pravděpodobná. Teprve řádně vedené důkazní řízení pak osvědčí, zda se případně tyto osoby od odpovědnosti odvést daň liberují, neboť k těmto výrobkům nemají jakýkoliv kvalifikovaný vztah (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 2. 2009, čj. 7 Afs 69/2007 - 85). Podle žalovaného však určování osoby povinné k dani nemůže být ani v těchto specifických případech svévolné či nahodilé, jak vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 4. 2009, čj. 9 Afs 59/2008 - 80.

10. Žalovaný měl za dané situace za prokázané (postavené najisto), že žalobce měl lihoviny ve své detenci, resp. k lihovinám měl ke dni 14. 1. 2016 nejbližší (kvalifikovaný) vztah jako citovaný plátce spotřební daně z lihu:
- prostory kontrolovaného objektu označené jako „Privat Club“, jež byly předmětem smlouvy o pronájmu ze dne 29. 2. 2012, užíval žalobce ode dne 1. 3. 2012, do doby, než mu byl společností HALALI, všeobecná pojišťovna, a.s. (dále též jen „HALALI“) do těchto prostor zamezen přístup dne 30. 11. 2015; v uvedených nebytových prostorách byl soukromý klub („Privat Club“) provozován žalobcem;
 - žalobce i přes zamezení přístupu do uvedených prostor hradil za „užívání“ těchto prostor nájemné sjednané dle smlouvy o pronájmu ze dne 29. 2. 2012, a to přinejmenším za období 1/2015 až 1/2016;
 - po výpovědi smlouvy o pronájmu ze dne 29. 2. 2012 společností HALALI pronájem totožných prostor „převzala“ ode dne 1. 11. 2015 společnost Safe life, a to i se smluvním závazkem, že v těchto prostorách dříve užívaných žalobcem se stále nachází movité věci žalobce (vybrané výrobky včetně lihovin), které je společnost Safe life povinna v těchto prostorách strpět a k jejich převzetí žalobcem pak povinna poskytnout nezbytnou součinnost;
 - proti výpovědi z nájmu nebytových prostor (výpovědi smlouvy o pronájmu ze dne 29. 2. 2012) žalobce brojil žalobou, kterou dosáhl v soudním řízení plného úspěchu (rozsudkem bylo určeno, že výpověď ze dne 13. 7. 2015 z nájmu nebytových prostor dle smlouvy o pronájmu I. je neoprávněná a neplatná);
 - veškeré lihoviny se nacházely v prostorách kontrolovaného objektu, které byly předmětem smlouvy o pronájmu ze dne 29. 2. 2012 („Privat club“), „nově“ pak i předmětem smlouvy o pronájmu ze dne 29. 10. 2015; část vybraných výrobků včetně lihovin byla společností HALALI přemístěna z těchto prostor do třech místností v prvním patře kontrolovaného objektu z důvodu potřeby provedení akutních stavebních úprav;
 - po celou dobu řízení žalobce sám tvrdí, že vybrané výrobky (včetně lihovin) jsou částečně v jeho vlastnictví, částečně pak ve vlastnictví p. Š., jednatelky žalobce (p. S.Š.), jejího syna a jeho přítelkyně a členů klubu, kteří si

s ohledem na charakter provozovaných volnočasových aktivit přejí zůstat v anonymitě;

- g. společnost HALALI tvrdí, že vybrané výrobky včetně lihovin nejsou v jejím vlastnictví, nebyly do kontrolovaného objektu jí umístěny a stalo se tak bez vědomí a souhlasu společnosti HALALI, která neměla nikdy v úmyslu lihoviny pro sebe ani třetí osobu opatrovat či držet; lihoviny do pronajatých prostor v kontrolovaném objektu umístil žalobce, tyto lihoviny byly skladovány a drženy jediné žalobcem;
- h. žalobce se v rámci daňového řízení pokoušel prokázat zdanění lihovin spotřební daní příslušnými doklady, když za tímto účelem kontaktoval jednotlivé členy jeho klubu; dále pak se o totéž pokoušel doložením dokladů vydaných pro p. Š.

11. Na základě uvedeného neměl žalovaný pochyb o tom, že nejbližší vztah k lihovinám, ale i k prostoru, kde byly veškeré lihoviny skladovány, než byly částečně přemístěny do prostor společnosti HALALI, měl žalobce. Jakkoliv otázka vlastnictví vybraných výrobků (lihovin) není pro posouzení zákonnosti vyměření spotřební daně žalobci podstatná, žalovaný měl za to, že lihoviny jsou, resp. byly ve vlastnictví žalobce. Žalobce se ostatně podle žalovaného v rámci minimálně části vlastnického práva k vybraným výrobkům ani nezříká, když sám konstatuje, že mu náleží. Tato skutečnost se dle žalovaného jeví nadmíru logická s ohledem na charakter provozovaných volnočasových aktivit v soukromém klubu. Rozporování vlastnického práva „zbylé“ části lihovin žalobcem s tím, že toto má náležet jednatele žalobce, jejím rodinným příslušníkům, potažmo jednotlivým členům „Privat Clubu“ se podle žalovaného jeví jako ryze účelové, avšak prokazovat tuto skutečnost není dle žalovaného v řízení předmětném jakkoliv zapotřebí. Žalovaný měl dále za prokázané, že nejbližší vztah ke všem skladovacím prostorům, kde byly lihoviny skladovány, měl ke dni 14. 1. 2016 žalobce, který na základě smlouvy o pronájmu uvedené skladovací prostory do 30. 11. 2015 fakticky užíval, měl do nich neomezený přístup a v těchto prostorách provozoval soukromý klub, přičemž za užívání tohoto nebytového prostoru hradil řádné nájemné; to hradil nadále i po výpovědi z předmětných nebytových prostor a poté co mu do nich byl zamezen přístup z toho důvodu, že byl přesvědčen, že výpověď z nájmu byla neplatná. Uvedené závěry podle žalovaného podporují i okolnosti týkající se smlouvy o pronájmu uzavřené se společností Safe Life. Tyto závěry platí podle žalovaného i ve vztahu k lihovinám, které se před jejich přesunutím prokazatelně nacházely v prostorách dříve užívaných žalobcem. Pokud pak rozsudkem byla výpověď smlouvy o pronájmu ze dne 29. 2. 2012 společností HALALI shledána neoprávněnou a neplatnou, pak byl žalobce podle žalovaného i po zamezení přístupu do skladovacích prostor označených jako „Privat Club“ oprávněným uživatelem (nájemcem) předmětných nebytových prostor. S ohledem na výše uvedené byl žalovaný toho názoru, že žalobci postavení plátce spotřební daně z předmětných lihovin podle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních plně náleží, jelikož v daném řízení žalobce u předmětných lihovin, které skladoval, neprokázal jejich zdanění spotřební daní.

12. Žalovaný dále konstatoval, že žalobcem nebylo zdanění veškerých předmětných lihovin prokázáno, neboť k předmětným lihovinám nepředložil řádné doklady prokazující jejich zdanění ve smyslu zákona o spotřebních daních. Nepřisvědčil žalobci, že alespoň zdanění části zdanění lihovin bylo prokázáno daňovými doklady vystavenými na p. Š., když předně tyto doklady byly žalobcem předloženy do zcela jiného daňového řízení majícího základ ve zcela jiném místním šetření, tedy ke zcela jiným lihovinám, jak plyne z označení podání žalobce ze dne 3. 3. 2016 odkazujícího na výzvu k prokázání skutečností ze dne 19. 2. 2016, čj. 29012/2016-510000-31 vydanou v návaznosti na místní šetření konané v kontrolovaném objektu dne 17. 2. 2016, při němž bylo zajištěno celkem 478 lahví lihovin, jak plyne z protokolu z téhož dne pod čj. 26927-2/206-510000-31 (dále též „**protokol o místním šetření ze dne 17. 2. 2016**“). Pokud by snad po změně názoru žalobce měly částečně náležet též k části předmětných lihovin zajištěných v rámci prvního místního šetření, pak bez jednoznačného označení, jaké konkrétní daňové doklady mají prokazovat zdanění zcela konkrétních druhově zaměnitelných lihovin, se jimi nelze dle žalovaného dále zabírat. Zdanění (nekonkrétní části) lihovin uvedenými doklady nemůže být podle žalovaného prokázáno i s ohledem na skutečnost, že tyto doklady v materiální sféře vůbec neobstojí. K tvrzení žalobce, že nemůže nést odpovědnost za to, že výstavce dokladů je nekontaktní, a dále za to, že finanční prostředky za úhradu lihovin nebyly touto společností vloženy na účet, žalovaný konstatoval, že taková odpovědnost žalobce vskutku nestíhá. „Stíhá“ jej však dle žalovaného obezřetnost v tom, s jakými subjekty vstupuje do soukromoprávních vztahů, a pokud jsou formální doklady v rovině materiální správcem daně následně vyvráceny, resp. úhradu daně nelze nikterak objektivně ověřit, pak jdou veškeré žalobcem namítané skutečnosti k jeho tíži. Žalobce poté takovými třeba i formálně „bezzvadnými“ doklady své břemeno důkazní podle žalovaného neunáší.
13. Žalovaný dále vysvětlil důvody, pro které nepřisvědčil námitkám žalobce, že zdanění lihovin značených kontrolní páskou prokazují právě tyto kontrolní pásky.
14. Nesouhlasil ani s námitkou žalobce, že v předmětném řízení nebylo prokázáno, že by žalobce byl ke dni provedení místního šetření (14. 1. 2016) skladovatelem lihovin. Odkázal v této souvislosti na dříve uvedené a doplnil, že jakkoliv je otázka vlastnictví předmětných lihovin v tomto řízení nepodstatná, žalobce se k tomuto právu minimálně v části lihovin dobrovolně hlásí. Vlastnictví není překážkou vyměření daně z důvodu skladování vybraných výrobků. Pokud žalobce podotýká, že část výrobků byla ve vlastnictví členů jeho klubu, avšak s nimi nemá uzavřenu jakoukoliv smlouvu o skladování, dále pak, že z hlediska veřejného práva mohli mít členové klubu u žalobce uloženy své věci (lihoviny), a že v ČR není omezeno množství vlastněného alkoholu, žalovaný konstatoval, že tímto žalobce jen dotvrzuje, že byl skladovatelem lihovin v dotčených nebytových prostorách ve smyslu § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních. Žalovaný zdůraznil, že pokud jakákoliv osoba na daňovém území ČR drží (má ve své detenci) množství lihovin překračující množství pro osobní spotřebu, pak je tato osoba povinna prokázat jejich zdanění spotřební daní (resp. prokázat oprávněné nabytí za ceny bez daně). Žalobce v soukromoprávní rovině nemusel disponovat ukladatelskými smlouvami s jednotlivými členy klubu, avšak pokud se v prostorách jeho klubu nacházelo (celkově) množství vybraných výrobků – lihovin, u nějž je dána zákonná povinnost prokazovat zdanění

příslušnými doklady, stíhala jej podle žalovaného povinnost příslušnými doklady zdanění veškerých lihovin v soukromém klubu se nacházejících prokázat. Podle žalovaného nelze ani úspěšně argumentovat tím, že z množství lihovin, které mnohonásobně převyšuje množství pro osobní spotřebu, byla vždy část lihovin v limitu osobní spotřeby určité osoby a k dané části tak nebylo zapotřebí zdanění prokazovat. Rozhodnou skutečnost vždy tvoří podle žalovaného celkové množství skladovaných lihovin. Účelovost argumentace žalobce podle žalovaného podtrhuje, že žalobce ani nebyl v daném řízení schopen určit (prokázat), která konkrétní část lihovin patřila konkrétní osobě (členu klubu, rodinnému příslušníku).

15. K námitce, že žalobce byl s ohledem na posléze zjištěnou neplatnost výpovědi v době prováděného místního šetření dne 14. 1. 2016 oprávněným uživatelem těchto prostor, a jak společnost HALALI, tak i správce daně neměli mít do těchto prostor přístup, žalovaný konstatoval, že oprávnění správce daně vstupovat do určených prostor a tam provádět šetření za účelem kontroly dodržování příslušných zákonných opatření jsou dána veřejnoprávními předpisy, a to bez ohledu na soukromoprávní vztahy uzavírané dotčenými subjekty. Správce daně byl podle žalovaného oprávněn ke vstupu a provádění místního šetření v kontrolovaném objektu bez ohledu na skutečnost, zda žalobce byl v daný okamžik oprávněným uživatelem nebytových prostor či nikoliv. Zda k tomuto vstupu ne/byla oprávněna společnost HALALI, je pak podle žalovaného ryze soukromoprávní otázkou, a pro toto řízení je tato skutečnost zcela nerozhodná.
16. Žalovaný rekapituloval závěry celního úřadu k žalobcem navrženým důkazům a k těmto závěrům doplnil, že pokud byla v materiální rovině postupem celního úřadu vyvrácena hodnověrnost formálně „bezvadných“ daňových dokladů předložených žalobcem, resp. nebylo lze tyto doklady a úhradu spotřební daně u jejich výstavce v jeho účetnictví jakkoliv prověřit, pak by bylo podle žalovaného zcela nadbytečné provádět výslech p. Š. navržený za účelem prokázání, že daňové doklady od výstavce obdržel, a že se k části předmětných lihovin snad vztahovat mají. Z totožných důvodů je pak podle žalovaného zcela bezpředmětné provádět důkaz webovými stránkami této společnosti, které mají prokazovat, že v době vydání předmětných daňových dokladů byla tato společnost „aktivní“. K rozsudku osvědčujícímu neoprávněnost výpovědi smlouvy o pronájmu ze dne 29. 2. 2012 žalovaný konstatoval, že k tomuto rozsudku ve svém hodnocení přihlédl, kdy na podkladě tohoto rozsudku lze zkonstatovat, že žalobce byl po celou dobu oprávněným uživatelem nebytových prostor, a to tedy i ke dni provedení místního šetření dne 14. 1. 2016, což ostatně uvádí i sám žalobce. K žalobcem namítané podané žalobě poznamenal, že samotné podání žaloby proti jinému rozhodnutí žalovaného stojícímu na základě zcela odlišné skutkové podstaty, nemá v předmětném řízení žádné opodstatnění. Žalobcem oprávněně namítaná procesní pochybení celního úřadu v daném řízení byla podle žalovaného jak následným postupem celního úřadu, tak postupem samotného žalovaného reparována a tímto výsledným rozhodnutím, které tvoří ve spojení s Prvostupňovým rozhodnutím jeden celek, je vada Prvostupňového rozhodnutí v této části zhojena.
17. K žalobcem uplatněným námitkám uvedeným v reakci na výzvu žalovaného žalovaný uvedl, že daňové řízení vedené podle zákona o spotřebních daních stran vyměření spotřební daně ze skladovaných lihovin je stejně jako v případě všech ostatních vybraných

výrobků založeno primárně na formálním prokazování zdanění vybraných výrobků spotřební daní příslušnými bezvadnými doklady stanovenými § 5 ve spojení s § 74 zákona, přičemž břemeno důkazní v takovém případě plně tíží daňový subjekt. Pokud daňový subjekt toto své primární důkazní břemeno unese, nastupuje „sekundární“ materiální rovina, v níž může daňový subjekt případně doplňovat drobné vady formálních dokladů resp. správce daně pod na něj přeneseným důkazním břemenem zdanění vybraných výrobků vyvracet. S ohledem na uvedené a za „absolutního“ neunesení formálního důkazního břemene žalobcem k většině lihovin již tato skutečnost podle žalovaného samostatně ob stojí pro osvědčení žalobce jakožto plátce spotřební daně z lihovin bez ohledu na další. Alternativa v podobě doplňování formálně (drobně) vadného dokladu jiným důkazem prokazujícím materiální zdanění lihovin spotřební daní (kontrolní páskou) tak v daném případě u téměř většiny lihovin nastat vůbec nemohla. Tato možnost pak podle žalovaného nemohla nastat ani v případě „doplnění“ daňových dokladů předložených dne 3. 3. 2016. Pokud žalobce v daném případě své důkazní břemeno ve formální rovině k většině lihovin vůbec neunesl, není správce daně podle žalovaného povinen na své náklady a pod svou odpovědností cokoli zkoumat, jak se mylně domnívá žalobce. Pokud žalobce jako „doplňující“ důkaz prokazující materiální zdanění lihovin spotřební daní označuje kontrolní pásy, jimiž jsou lihoviny opatřeny, pak v dané věci podle žalovaného jednak není co doplňovat, když žalobce k valné většině lihovin žádné doklady po celou dobu daňového řízení nedoložil, a jednak kontrolní páska „v sobě“ spotřební daň nenese, nemůže tak vůbec materiálně prokazovat zdanění.

18. V případě menší části lihovin bylo podle žalovaného právě v materiální sféře zdanění této části lihovin spotřební daní správcem daně zpochybněno (vyvráceno), když nebylo možné daňové doklady v příslušných evidenčních sestavách u jejich výstavce jakkoliv blíže prověřit, stejně jakož nebylo možné ověřit i úhradu spotřební daně panem Š. na podkladě těchto dokladů v sestavách účetních předmětné společnosti, neboť *„společnost Sc je zjevně „mrtvá“, na výzvy správců daně nikterak nereaguje“*. Nadto podle žalovaného z výpisů z účtů této společnosti za rozhodné období vyplývá, že k žádné úhradě spotřební daně deklarované na daňových dokladech, nedošlo. V materiální sféře tyto daňové doklady podle žalovaného s ohledem na uvedené vůbec neobstojí. Žalovaný znovu zopakoval závěry týkající se obezřetnosti daňového subjektu. K daňovým dokladům doplnil, že žalobce tíží povinnost jím označenými zcela konkrétními doklady prokázat zdanění zcela konkrétních lihovin, kdy však žalobce s odkazem na součty lihovin z obou místních šetření se součty lihovin uvedenými na daňových dokladech tuto svou povinnost bagatelizuje. Tvrzení žalobce o totožnosti těchto počtů je nadto podle žalovaného zcela liché, když v rámci obou žalobcem zmíněných místních šetření bylo zajištěno celkem 885 kusů lihovin obchodního označení Flirt vodka, 222 kusů lihovin Sense Gin a 469 kusů lihovin Black Ram Whiskey a dle daňových dokladů součty uvedených lihovin v uvedeném pořadí činí 984 kusů, 252 kusů a 504 kusů, tedy počty odlišné. Pokud žalobce ještě k daňovým dokladům jako „doplňující“ důkaz prokazující materiální zdanění lihovin spotřební daní označuje kontrolní pásy, jimiž jsou lihoviny opatřeny, žalovaný konstatoval, že daňové doklady po jejich „vyvrácení“ doplňovat jakkoliv úspěšně nelze, nadto kontrolní páska „v sobě“ spotřební daň nenese a nemůže tak samostatně materiálně prokazovat zdanění.

19. Žalovaný shrnul, že správcem daně byly daňové doklady v materiální rovině na podkladě jím provedeného dokazování vyvráceny, protože ani u menší části lihovin, které mají být údajně ve vlastnictví p. Š., zdanění spotřební daní žalobcem jakožto jejich skladovatelem prokázáno nebylo. Podotknul, že si nelze nevšimnout údajů na těchto dokladech uvedených, kdy cena 4,32 Kč resp. 1 Kč za 1 litr lihoviny obchodního označení Flirt vodka (37,5%) jistě nebyla ani v době vystavení těchto dokladů (2015) v rámci obchodování s touto komoditou zcela standardní. Žalovaný uzavřel, že v řízení byl skutkový stav prokázán bez důvodných pochybností, když na základě výše hodnocených skutečností bylo postavení žalobce jako plátce spotřební daně z lihovin podle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních nade vší pochybnosti osvědčeno.

III. Žaloba

20. Žalobce v podané žalobě v obecné rovině předeslal, že po celé daňové řízení vznášel námitky proti nesprávnosti závěrů správce daně, avšak celní orgány se s námitkami a důkazy žalobce dle jeho názoru nevypořádaly dostatečně, věc posoudily z hlediska právního zcela nesprávně a v řízení došlo k vadám, které mají za následek nezákonné rozhodnutí.
21. Pod **prvním žalobním bodem** žalobce namítal nesprávné a neúplné zjištění skutkového stavu a porušení základních zásad daňového řízení, které vedlo k věcné nesprávnosti a nezákonnosti rozhodnutí.
22. Žalobce v rámci této skupiny žalobních námitek vytýkal celním orgánům, že vycházely z nesprávně a nedostatečně zjištěného skutkového stavu a při vyhledávání důkazů, dokazování a hodnocení důkazů porušily základní zásady daňového řízení. Uvedl, že daňová povinnost byla žalobci stanovena jako plátcí dle ustanovení § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních. Žalovaný shledal žalobce jako osobu s nejužším vztahem k vybraným výrobkům, když se jednalo o nájemce prostor a byl v daňovém řízení aktivní. Žalobce měl za to, že daný závěr není odůvodněn provedenými důkazy. Žalobce v daňovém řízení uvedl, že výrobky jsou jednotlivých členů klubu, kteří jej využívali, každý vlastní jen alkohol pro osobní spotřebu, dále žalobce prokázal, že část vybraných výrobků byla ve vlastnictví pana F.Š. a předložil k uvedenému doklady splňující náležitosti dle zákona o spotřebních daních. Faktury však žalovaný neuznal a hodnotil za nevěrohodné, aniž by svůj závěr opřel o důkazy ve spise. Nevěrohodnost žalovaný podle žalobce spatřoval v tom, že ceny alkoholu byly nízké a dodavatel je nekontaktní, a poukazoval na princip obezřetnosti v obchodních vztazích. Žalobce měl za to, že skutkový stav, tak jak jej uvedl žalovaný i správce daně neodpovídá provedeným důkazům, respektive z nich nevyplývá. Pokud se jedná o předložené faktury, žalobce nemohl za to, že po téměř dvou letech od koupě je dodavatel nekontaktní. Žalobce předložil důkaz o tom, že daň byla odvedena. Pokud žalovaný tvrdí, že důkaz není věrohodný, leží důkazní břemeno podle žalobce na žalovaném. Pokud žalovaný poukazuje na nízké nákupní ceny alkoholu, je dle žalobce nutné uvést, že je čistě na stranách smluvního vztahu, jakou cenu za zboží si sjednají. Skutečnost, že je dodavatel nekontaktní, rovněž podle žalobce nesvědčí tomu, že by měly být předložené faktury nevěrohodné. Žalobce již ve svých podáních poukazoval na to, že struktura obchodního trhu se vyvíjí, společnosti vznikají a zanikají,

účastníci trhu nemají povinnost 2 roky po uzavření obchodu sledovat, zda společnost dodavatele dále funguje.

23. Pokud se jedná o počty lahví, tyto podle žalobce evidentně potvrzují jeho tvrzení, nikoliv tvrzení žalovaného. Lahví nebylo podle žalobce více, než je na fakturách, počty se neshodovaly o 99 lahví vodky, 30 lahví ginu a 35 lahví whisky; podle žalobce je však zřejmé, že od roku 2015 mohlo dojít k vypití části lahví, část výrobků mohla být i rozbita, když byl žalobce vyloučen z možnosti užívat pronajaté prostory apod. Dle názoru žalobce počty lahví jednoznačně dokládají, že fakturovaný alkohol je ten, který byl nalezen při místních šetřeních v lednu a únoru 2016.
24. Žalobce dále vytkl správci daně, že skutkový stav nezjistil úplně, neboť odmítl provést důkazy ve prospěch žalobce výsledkem F.Š. a printscreenem webových stránek dodavatele, které by prokázaly, že k obchodu s dodavatelem skutečně došlo. Uvedené důkazy nelze podle žalobce vzhledem k tomu, že žalovaný a správce daně poukazují na nekontaktnost dodavatele, hodnotit jako nadbytečné.
25. Pokud se jedná o důkaz informacemi zjistitelnými z kontrolních pásek, žalobce připustil, že kontrolní pásky nenesou údaj o tom, že spotřební daň byla odvedena, avšak jsou dle jeho přesvědčení nositeli informace o daném vybraném výrobku a jejich prostřednictvím lze v evidencích dohledat cestu od primárního dodavatele na volný trh a zjistit i to, zda byla daná lihovina zdaněna. Žalovaný ani správce daně podle žalobce záměrně neuvádějí, co vše lze z kontrolní pásky a evidencí úřadů vyčíst. Žalobce podotknul, že smyslem právní úpravy jistě není to, aby byla spotřební daň odvedena z jednoho výrobku vícekrát, a pokud již byla na cestě k žalobci zdaněna, neměla by být zdaněna u žalobce. Žalobce navíc zdůraznil, že u vybraných výrobků, které nejsou kryty fakturami znějícími na F.Š., by bylo vhodné zjistit i skutečnost, zda daňová povinnost nepřekludovala, neboť daň lze vyměřit pouze v 3leté lhůtě od splatnosti daně, přičemž splatnost pro osobu dle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních je stanovena v § 9 odst. 3 písm. e) tohoto zákona. Podle žalobce je tedy třeba zkoumat i to, kdy daňová povinnost plátcí vznikla. Správce daně podle žalobce stanovil vznik daňové povinnosti dobou, kdy se u žalobce vybrané výrobky zjistily, pokud by se však jednalo o vybrané výrobky žalobce, jak tvrdí správce daně, musel je jistě nabýt ještě před únorem 2016, když dne 30. 11. 2015 byl vyloučen z možnosti užívat prostory. Právě z kontrolních pásek by bylo dle žalobce možné uvedené zjistit.
26. Zjištěný skutkový stav tak nemá podle žalobce oporu v provedeném dokazování a navíc není úplný. Celní orgány jsou podle žalobce povinny zjišťovat i skutečnosti ve prospěch žalobce a odpovídají za co nejúplnější zjištění skutkového stavu. Tyto zásady nebyly v řízení podle žalobce dodrženy.
27. Námitkami uvedenými pod **druhým žalobním bodem** pak žalobce brojil proti nesprávnému právnímu posouzení věci. Namítal, že byl nesprávně posouzen jako osoba skladující vybrané výrobky, když celní orgány uvádí, že ustanovení § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních je nutné vykládat extenzivně ve smyslu detence. Žalobce měl za to, že takto extenzivní výklad není ve veřejném právu možný, a zdůraznil, že nepřijal

žádnou smluvní odpovědnost za vybrané výrobky tím, že by se zavázal je pro někoho skladovat či dopravovat, tak jej předpokládá znění zákona.

28. Pod **třetím žalobním bodem** žalobce namítal, že mu nebylo umožněno účastnit se všech úkonů v rámci daňového řízení, a to zejména ústního jednání realizovaného dne 26. 4. 2017 se společností HALALI. Žalovaný sice žalobci následně zaslal protokol z tohoto jednání, toto však žalobce nepovažoval za dostatečné a zákonné. K závěru žalovaného, že žalobce nemá právo se uvedeného úkonu účastnit, když se nejedná o výslech svědka, žalobce uvedl, že jestliže má právo účasti při výslechu svědka, má právo účasti i při výslechu druhého účastníka řízení, jehož výpověď bude jako svědecká následně použita. Nadto je podle žalobce zřejmé, že se jedná o důkaz, o který se celní orgány opíraly. Neúčast žalobce, který by kontroloval zákonnost provedení důkazu a případně se mohl druhého účastníka dotazovat na nesrovnalosti, doplňovat protokolaci a jinak uplatňovat svá práva, mohla vést podle žalobce k nesprávnosti a nezákonnosti rozhodnutí.
29. Žalobce dále namítl, že místní šetření, při kterém byly zajištěny vybrané výrobky, nebylo provedeno zákonným způsobem, když celní úřad neměl oprávnění ke vstupu do prostor pronajatých žalobcem.

IV. Vyjádření žalovaného

30. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě ze dne 5. 9. 2018 k námitkám vzneseným pod **prvním žalobním bodem** uvedl, že nesdílí názor žalobce, že v posuzovaném případě žalovaný vycházel z nesprávně a nedostatečně zjištěného skutkového stavu a při vyhledávání důkazů a jejich hodnocení porušil základní zásady daňového řízení. Žalovaný zdůraznil, že v Napadeném rozhodnutí žalobce osvědčil jako plátce daně podle § 4 odst. 1 písm. f) ve spojení s § 9 odst. 3 písm. e) zákona o spotřebních daních, a to ve světle v rozhodnutí uvedené judikatury, neboť žalobce měl lihoviny ve své detenci, k lihovinám měl ke dni provedení místního šetření (14. 1. 2016) nejbližší (kvalifikovaný) vztah. Žalobce tedy nebyl podle žalovaného osvědčen jako plátce daně z toho titulu, že byl v daňovém řízení aktivní nebo že by v daném řízení nebyly k dispozici jiní plátcí daně, jak se mylně domnívá žalobce.
31. Konstrukci žalobce, že část lihovin vždy v limitu pro osobní spotřebu byla ve vlastnictví jednotlivých členů klubu (které ani v průběhu řízení nebyl schopen/ochoten určit), část pak rodinných příslušníků žalobce a část p. Š., u které navíc bylo prokázáno zdanění spotřební daní, žalovaný zhodnotil jednak jako ryze účelovou, a nadto takovou, jenž v řízení předmětném obstát vůbec nemůže, jelikož otázka vlastnictví vybraných výrobků v daném řízení není podstatná. Žalobce jako skladovatele všech lihovin (celku), který se svými tvrzeními ve své podstatě sám „osvědčil“, tížila podle žalovaného povinnost prokázat jejich zdanění spotřební daní, jíž nedostál. Žalobce jako provozovatel soukromého klubu a osoba, u níž byly veškeré lihoviny uskladněny, měl podle žalovaného disponovat řádnými doklady ke všem tam uloženým lihovinám, jimiž měl prokázat řádné zdanění lihovin spotřební daní, a pokud jimi nedisponoval, ať už z jakýchkoliv důvodů, jde toto pochybení za ním a daňová povinnost mu plně svědčí. Žalovaný doplnil, že povinnost prokazovat zdanění vybraných výrobků spotřební daní plně tíží jejich skladovatele bez ohledu na osobu vlastníka (vlastníky) vybraných výrobků, jelikož pouze skladovatel,

jakožto osoba mající vybrané výrobky ve své detenci, může/musí prokazovat jejich zdanění řádnými doklady podle zákona o spotřebních daních.

32. K námitce žalobce stran faktur majících prokazovat zdanění lihovin ve vlastnictví p. Š. spotřební daní žalovaný uvedl, že těmito doklady zdanění lihovin prokázáno být nemohlo. Pokud žalobcem v řízení předložené doklady nebylo lze ověřit u jejich výstavce v jeho evidenčních sestavách, nadto nebylo ani s ohledem na provedené dokazování celního úřadu ztotožněno zaúčtování částek a odpovídajících dokladů na zjištěných bankovních účtech výstavce dokladů, pak takové doklady podle žalovaného neobstojí. Žalobci nelze podle žalovaného přisvědčit ani v tvrzení, že předložil důkaz (faktury) o tom, že spotřební daň byla odvedena, neboť formálně „bezvadný“ doklad zdaleka není důkazem prokazujícím úhradu daně. Tím by mohl být doklad svědčící o úhradě lihovin včetně spotřební daně kupujícím, která by se pak zrcadlila v příslušných evidenčních, účetních a bankovních sestavách prodávajícího, což není posuzovaný případ. Navrhoval-li žalobce důkazy výsledkem p. Š. a printscreenem webových stránek dodavatele lihovin, kterými mělo být prokázáno, že k obchodu s lihovinami skutečně došlo, žalovaný tyto důkazy odmítl pro nadbytečnost provést, jelikož by jimi nemohlo být prokázáno, že spotřební daň z dotčené části lihovin byla uhrazena. Pouze osvědčení, že k obchodu s dotčenými lihovinami snad došlo, nadto osobou mající na výsledku řízení značný zájem (navržený svědek je manželem jednatelky žalobce), by dle žalovaného na předmětné řízení nemělo žádný vliv.
33. K námitce, že v posuzovaném případě je zapotřebí zkoumat skrze kontrolní pásy, zda daňová povinnost k části lihovin, ke které nebyly předloženy žádné doklady, neprekluovala, žalovaný uvedl, že tato námitka není důvodná. Výklad prekluze žalobce je podle žalovaného zcela mylný. K tomu žalovaný předně zdůraznil, že pokud žalobce k uvedené části výrobků nepředložil žádné doklady, tedy neprokázal jejich zdanění spotřební daní, jedná se o nezdaněné vybrané výrobky a správce daně žádnou vyšetřovací povinností vázán není (důkazní břemeno leží na daňovém subjektu, nikoliv na správci daně). Žalobce v řízení podle žalovaného netvrdil a neprokazoval jakékoli nabytí vybraných výrobků – předmětných lihovin (tvrdil opak, že lihoviny jsou jednotlivých členů klubu), nedošlo (nebylo prokazováno) ani k prodeji lihovin plátcům dle § 4 odst. 1 písm. f), pro vznik daňové povinnosti se tedy neuplatní hypotéza § 9 odst. 3 písm. e) zákona o spotřebních daních. Pro vznik daňové povinnosti nastává rozhodná skutečnost v podobě okamžiku zjištění držení (ve smyslu detence) těchto nezdaněných vybraných výrobků. Vznik daňové povinnosti (tedy povinnosti daň přiznat a zaplatit) je v daném případě podle žalovaného vázán na okamžik zjištění držení nezdaněných vybraných výrobků, tedy na okamžik zjištění těchto skutkových okolností. Pokud je správcem daně zjištěna detence nezdaněných vybraných výrobků ke dni prováděného místního šetření, právě k tomuto okamžiku se váže vznik daňové povinnosti, a daňová povinnost se zřetelem k § 148 daňového řádu a § 18 a 17 zákona o spotřebních daních prekludovat nemohla. Správce daně přitom není podle žalovaného povinen zjišťovat, od kterého okamžiku (někdy v minulosti) mohl subjekt nezdaněné vybrané výrobky hypoteticky držet (ovládat ve smyslu detence). Nadto kontrolní pásy umístěné na nezdaněných lihovinách nemohou podle žalovaného z logiky věci vypovídat ničeho o tom, kdy se tyto lihoviny dostaly do detence daňového subjektu. Pokud bylo v daném případě s ohledem na

skutková zjištění vyplývající z místního šetření osvědčeno, že žalobce dotčené lihoviny, u kterých nebylo prokázáno zdanění spotřební daní, právě ke dni místního šetření držel (měl ve své detenci), tímto dnem mu vznikla daňová povinnost a jakékoli zkoumání kontrolních pásek a možného dřívějšího okamžiku vzniku daňové povinnosti není dle žalovaného na místě. Žalovaný doplnil, že zákon o spotřebních daních je postaven nikoliv na vyšetřovací zásadě zjišťování potencionálně nejvzdálenějšího okamžiku vzniku povinnosti daň přiznat a zaplatit, ale naopak na zcela jednoduché zásadě objektivního zjištění vzniku daňové povinnosti; okamžiku zjištění, že plátce (žalobce) nezdaněné vybrané výrobky k tomuto okamžiku držel. K související námitce žalobce stran smyslu zákona o spotřebních daních a vícero odvodů spotřební daně z totožných vybraných výrobků žalovaný konstatoval, že i takovou možnost zákon „připouští“. Pokud u vybraných výrobků (jedná-li se o množství přesahující množství pro osobní spotřebu) není prokázáno jejich zdanění příslušnými doklady (ani jiným způsobem), je na ně pohlíženo jako na vybrané výrobky nezdaněné, bez ohledu na to, že v minulosti zdaněny být mohly. Vznik daňové povinnosti je podle žalovaného obecně vázán na okamžik uvedení do volného daňového oběhu a mj. podle § 3 písm. k) bodu 4 zákona o spotřebních daních platí, že uvedením do volného daňového oběhu se rozumí každé skladování nebo doprava vybraných výrobků, u nichž se neprokáže, že se jedná o výrobky zdaněné, nebo pokud se neprokáže způsob jejich nabytí oprávněně bez daně.

34. K námitkám vzneseným pod **druhým žalobním bodem** žalovaný odkázal na závěry vyslovené v odůvodnění Napadeného rozhodnutí s tím, že v nich byla shrnuta přílehavá judikatura Nejvyššího správního soudu osvědčující, že skladování podle uvedeného ustanovení zákona o spotřebních daních je nutno vykládat právě v uvedeném smyslu (detence). Dotčené ustanovení zákona podle žalovaného nevyžaduje ani přijetí smluvní odpovědnosti za vybrané výrobky, jak se mylně domnívá žalobce.
35. K námitkám vzneseným pod **třetím žalobním bodem** v části brojící proti tomu, že žalobce nebyl účasten ústního jednání se společností HALALI dne 26. 4. 2017, žalovaný zdůraznil, že žádná takováto námitka žalobcem v předmětném daňovém řízení o vyměření spotřební daně z lihu za zdaňovací období leden 2016 uplatněna nebyla, a vypořádání této námitky proto logicky nemůže být obsahem Napadeného rozhodnutí. Žalovaný doplnil, že žalobce nemohl být krácen na jeho právech, neboť vedl-li celní úřad se společností HALALI ústní jednání zaprotokolované podle § 60 daňového řádu v souvislosti s vyhledávací činností (protokol o ústním jednání čj. 95843/2017-510000-31), ke které je oprávněn podle § 78 daňového řádu, navazující na skutečnosti zjištěné při místním šetření, nebyl povinen o tomto jednání žalobce předem informovat; nadto žalobci právo být tomuto jednání přítomen podle žalovaného vůbec nenáleželo. Předmětné jednání nebylo podle žalovaného výsledkem svědka podle § 96 daňového řádu, o jehož provedení by musel být žalobce předem informován ve smyslu § 96 odst. 5 tohoto zákona. Protokol z namítaného ústního jednání pak byl žalobci poskytnut přílohou výzvy žalovaného k seznámení a případnému vyjádření, jelikož z něj vyplývaly skutečnosti, o které se žalovaný v rámci hodnocení daně věci opíral.

V. Replika žalobce a duplika žalovaného

36. Žalobce v replice ze dne 5. 10. 2018 konstatoval, že není pravdou, že předložené doklady o zdanění vybraných výrobků ve vlastnictví F.Š. nejsou důkazem prokazujícím úhradu daně. Tyto doklady jsou formálně bezvadné, úhradu daně jednoznačně prokazují. Jestliže žalovaný zpochybňuje jejich správnost a pravost, je dle žalobce na něm, aby svá tvrzení prokázal. Podle žalobce nelze připustit, aby předloženou listinu zpochybnil žalovaný pouze na základě svých domněnek. Požadavek, aby daňové subjekty k fakturám prokazujícím zdanění ještě uchovávaly další jiné důkazy prokazující zdanění vybraných výrobků, je dle žalobce libovůlí správce daně, když zákon takovou povinnost daňovému subjektu neukládá. Požadavek celních orgánů je pak podle žalobce nespravedlivý i s ohledem na značný časový odstup od nákupu zboží, kdy obchodní partner pana Š. přestal vykonávat ekonomickou činnost. Pokud žalovaný neprovedl navrhované důkazní prostředky, nemůže být podle žalobce skutkový stav zjištěn řádně a úplně. Žalobce rovněž nesouhlasil se závěrem žalovaného, dle něhož zákon o spotřebních daních za určitých podmínek připouští, že daň za totožný výrobek může být vybrána vícekrát.
37. Žalovaný v duplice ze dne 13. 2. 2020 setrval na své předchozí argumentaci.

VI. Posouzení věci Městským soudem v Praze

38. Městský soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Soud přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí i řízení, které mu předcházelo, v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.), přitom vycházel ze skutkového a právního stavu v době vydání rozhodnutí. Vady, k nimž by byl povinen přihlédnout z moci úřední, soud neshledal. O podané žalobě rozhodl soud v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení jednání (souhlas žalovaného byl v souladu s § 51 odst. 1 větou druhou s. ř. s. presumován).
39. Mezi účastníky řízení není sporu o tom, že předmětné lihoviny, z nichž byla žalobci Platebním výměrem vyměřena spotřební daň z lihu, jsou vybranými výrobky, na které dopadá zákon o spotřebních daních (§ 1 zákona o spotřebních daních).
40. Soud připomíná, že podle § 3 písm. k) zákona o spotřebních daních platí, že „*uvedením do volného daňového oběhu se rozumí každé skladování nebo doprava vybraných výrobků, u nichž se neprokáže, že se jedná o výrobky zdaněné, nebo pokud se neprokáže způsob jejich nabytí oprávněně bez daně*“. Uvedením do volného daňového oběhu je tedy i každé skladování vybraných výrobků (zde lihovin), u něhož daňový subjekt neprokáže, že se jedná o výrobky zdaněné, popř. pokud se neprokáže způsob jejich nabytí oprávněně bez daně.
41. Podle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních platí, že „*plátcem je 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*“.

42. Z § 9 odst. 3 písm. e) zákona o spotřebních daních se pak podává, že „*povinnost daň přiznat a zaplatit vzniká také dnem nabytí vybraných výrobků nebo dnem jejich prodeje plátcem uvedenými v § 4 odst. 1 písm. f) nebo dnem zjištění, že plátce vybrané výrobky po nějakou dobu držel, nebo že je drží, a to tím dnem, který nastal dříve*“.
43. Způsob prokazování zdanění vybraných výrobků upravuje § 5 zákona o spotřebních daních. Podle odstavce 1 citovaného ustanovení „*se na daňovém území České republiky prokazuje zdanění vybraných výrobků uvedených do volného daňového oběhu daňovým dokladem, dokladem o prodeji, dokladem o dopravě, pokud zákon nestanoví jinak (§ 6), a to pouze tehdy nejedná-li se o vybrané výrobky pro osobní spotřebu (§ 4 odst. 6, § 32 odst. 2, 4 a 5 zákona o spotřebních daních)*“. Základní náležitosti, které v takovém případě musí obsahovat daňový doklad, doklad o prodeji nebo doklad o dopravě v případě prokazování zdanění, jsou upraveny § 5 odst. 2 – 4 zákona o spotřebních daních, přičemž bude vždy záležet na konkrétní situaci, jakým z uvedených dokladů bude při kontrole vybraných výrobků dokládáno splnění evidenční povinnosti. Předložený doklad však musí být vždy ztotožnitelný se skladovanými vybranými výrobky a musí také korespondovat se zjištěným faktickým stavem.
44. Žalobce pod **prvním žalobním bodem** mj. namítal, že celní orgány nesprávně a neúplně zjistily skutkový stav a porušily základní zásady daňového řízení.
45. Soud především nemohl žalobci přisvědčit, namítal-li, že závěr o tom, že žalobce je osobou s nejužším vztahem k vybraným výrobkům, není odůvodněn provedenými důkazy, a poukazyval-li na to, že v daňovém řízení uvedl, že výrobky jsou jednotlivých členů klubu, kteří jej využívali, přičemž každý vlastní jen alkohol pro osobní spotřebu.
46. Jak bylo podrobně odůvodněno v Napadeném rozhodnutí (srov. především body 21 – 25 a bod 28 Napadeného rozhodnutí), pro meritorní posouzení věci nebylo rozhodné, kdo je vlastníkem vybraných výrobků. Celní orgány postavily své závěry zcela jednoznačně na závěru, že žalobci jako skladovateli předmětných vybraných výrobků vznikla povinnost přiznat a zaplatit spotřební daň, neboť nebylo prokázáno, že se jedná o vybrané výrobky pro osobní spotřebu, a současně nebylo prokázáno, že se jedná o vybrané výrobky zdaněné. Žalovaný v odůvodnění Napadeného rozhodnutí poukázal na relevantní ustanovení zákona o spotřebních daních [především § 4 odst. 1 písm. f) a § 9 odst. 3 písm. e) ve spojení s § 4 odst. 5 písm. c) tohoto zákona], uvedená ustanovení přezkoumatelným způsobem interpretoval, rekapituloval judikatorní závěry podporující jím provedený výklad a popsal důvody, pro které ke svým rozhodným skutkovým a navazujícím právním závěrům dospěl. Především neopomněl v odůvodnění Napadeného rozhodnutí podrobně vysvětlit důvody, pro které uzavřel, že žalobce svým jednáním naplnil znaky skladování, jak byly vyloženy žalovaným označenou rozhodovací praxí Nejvyššího správního soudu. Přitom mj. zdůraznil, že sám žalobce ve svých podáních v předchozím průběhu daňového řízení potvrdil, že je z materiálního pohledu skladovatelem předmětných výrobků, když tvrdil, že je u něj mají uloženi členové klubu, popř. pan F.Š. V neposlední řadě vyložil důvody, pro které uzavřel, že žalobce neprokázal, že by uvedené vybrané výrobky byly určeny pro osobní spotřebu.

47. Soud v minulosti opakovaně zdůraznil, že řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu podle § 65 a násl. s. ř. s. je postaveno na principu, že je to žalobce, kdo s ohledem na dispoziční zásadu přísně ovládající tento typ soudního řízení správnímu soudu předestírá konkrétní důvody, pro které považuje žalobou napadené rozhodnutí za nezákonné. Obsah a kvalita žaloby v zásadě předurčuje obsah a kvalitu rozhodnutí soudu. Není přitom úlohou soudu, aby za žalobce žalobní argumentaci dotvářel.
48. Soud k těmto dílčím námitkám uvádí, že žalobce při jejich konstrukci *de facto* zcela ignoroval skutečnost, že se obdobnými námitkami zabýval žalovaný v Napadeném rozhodnutí. Žalobce v důsledku toho v podané žalobě nereagoval na závěry, které žalovaný k obsahově odpovídajícím odvolacím námitkám žalobce vyslovil v odůvodnění Napadeného rozhodnutí. Nijak nerefletoval, že žalovaný předmětné námitky vypořádal a zdůvodnil závěr o jejich neopodstatněnosti. V tomto ohledu platí, že žalobce tím, že se v žalobě omezil na shora reprodukované námitky, aniž by reagoval na odůvodnění Napadeného rozhodnutí, v němž se žalovaný s předmětným okruhem námitek vypořádal a přezkoumatelným způsobem popsal a vysvětlil, na základě jakých konkrétních úvah uzavřel o nedůvodnosti tohoto okruhu námitek, značně snížil svou šanci na procesní úspěch, neboť soud za něho nemohl domýšlet další argumenty.
49. Městský soud se tak mohl věnovat žalobcem uváděným skutečnostem pouze v míře obecnosti, v jaké je sám žalobce vznesl (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 10. 2015, čj. 6 Afs 9/2015 - 31). Zdejší soud připomíná, že pokud žalobce v žalobních bodech neprezentuje dostatečně konkrétní názorovou oponenturu vedoucí ke zpochybnění závěrů správního orgánu, nemusí pak soud hledat způsob pro alternativní a originální vyjádření závěrů, k nimž již správně dospěl správní orgán (podrobněji srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 11. 2014, čj. 6 As 54/2013 - 128). Soud tedy s přihlédnutím k naposledy uvedeným judikatorním východiskům za dané situace uzavírá, že se ztotožnil s argumentací, kterou již dříve, v návaznosti na žalobcovy odvolací námitky, uvedl žalovaný v odůvodnění Napadeného rozhodnutí, neboť žalobní námitky se v právě řešeném rozsahu ve všem podstatném překrývají s žalobcem dříve uplatněnými odvolacími námitkami.
50. Soud proto v reakci na námitky poukazující na to, že závěr o tom, že byl žalobce osobou s nejužším vztahem k vybraným výrobkům, není odůvodněn provedenými důkazy, resp. na to, že výrobky jsou jednotlivých členů klubu, kteří jej využívali, přičemž každý vlastní jen alkohol pro osobní spotřebu, se zřetelem k právě uvedeným východiskům konstatuje, že se v daném ohledu zcela ztotožnil se závěry žalovaného vyloženými v bodech 21 – 25 a bodě 28 Napadeného rozhodnutí. Uvedené závěry mají plnou oporu v ustálené rozhodovací praxi správních soudů a soud jim nemůže čehokoli vytknout. Soud shodně s žalovaným zdůrazňuje, že z pohledu aplikace § 4 odst. 1 písm. f) ve spojení s § 9 odst. 3 písm. e) zákona o spotřebních daních není námitka o tom, že jsou vybrané výrobky (vlastnictvím) jednotlivých členů klubu relevantní, neboť z pohledu uvedených ustanovení není vlastnické právo k předmětným vybraným výrobkům rozhodné (k v čase se měnícím skutkovým tvrzením žalobce stran vlastnictví předmětných vybraných výrobků a věrohodnosti jím předložených dokladů nadto srov. dále). Soud pak nemá sebemenších pochybností o tom, že žalobce v průběhu daňového řízení neprokázal, že by byly uvedené

vybrané výrobky určeny pro osobní spotřebu ve smyslu § 4 odst. 5 písm. c) zákona o spotřebních daních. Žalobce ostatně ani na žádný takový důkazní prostředek, kterým by v průběhu daňového řízení uvedené tvrzení prokazoval, nepoukazuje. Soud přitom nemá (i se zřetelem k nevěrohodnosti opakovaně se měnících tvrzení žalobce stran vlastnického práva k vybraným výrobkům) rozumných pochybností o tom, že vybrané výrobky nebyly ve zjištěném množství pro osobní spotřebu ve smyslu naposledy uvedeného ustanovení určeny (srov. rovněž dále).

51. Žalobce pak především pod prvním žalobním bodem trval na tom, že v průběhu daňového řízení předloženými daňovými doklady u části vybraných výrobků, které byly ve vlastnictví F.Š., doložil, že byly zdaněny. Žalobce v této souvislosti namítal, že pokud žalovaný tvrdí, že důkaz není věrohodný, leží důkazní břemeno na žalovaném. Žalobce nemohl za to, že po téměř dvou letech od koupě je dodavatel nekontaktní; uvedená skutečnost podle žalobce o nevěrohodnosti daňových dokladů nesvědčí. K poukazu na nízké nákupní ceny alkoholu žalobce namítal, že je čistě na stranách smluvního vztahu, jakou cenu za zboží si sjednají. K počtu lahví (vybraných výrobků) pak žalobce namítal, že tyto evidentně potvrzují jeho tvrzení, nikoliv tvrzení žalovaného, když lahví nebylo více, než je na fakturách, počty se neshodovaly o 99 lahví vodky, 30 lahví ginu a 35 lahví whisky, je však zřejmé, že od roku 2015 mohlo dojít k vypití části lahví, část výrobků mohla být i rozbita, když byl žalobce vyloučen z možnosti užívat pronajaté prostory apod. Dle názoru žalobce počty lahví jednoznačně dokládají, že fakturovaný alkohol je ten, který byl nalezen při místních šetřeních v lednu a únoru 2016.
52. Žalobce uvedenými námitkami fakticky brojil proti tomu, že celní orgány nepřihlédly k dokladům předloženým žalobcem celnímu úřadu dne 3. 3. 2016, které dle přesvědčení žalobce dokládaly, že vlastníkem části vybraných výrobků je pan F.Š., a splňovaly náležitosti dle § 5 zákona o spotřebních daních a prokazovaly zdanění vybraných výrobků.
53. Správní soudy v minulosti opakovaně zdůraznily, že řádné plnění evidenčních povinností v rámci kontroly zdanění vybraných výrobků umožňuje identifikovat skladované vybrané výrobky a znesnadňuje opakované používání např. jednoho a téhož daňového dokladu k prokazování zdanění vybraných výrobků určených druhově. Smyslem právní úpravy zákona o spotřebních daních je v první řadě ochrana společnosti před nezdaněnými vybranými výrobky, a to z toho důvodu, že se jedná o výrobky druhově určené, často obtížně ztotožnitelné a zatížené vysokou spotřební daní. Proto je třeba trvat na tom, aby v případě obchodování s lihovinami, coby druhově určenou komoditou, byly daňové subjekty povinny vést náležitou evidenci a předkládat relevantní daňové doklady, které se budou vztahovat k daným vybraným výrobkům a které budou odpovídat zjištěnému faktickému stavu. Smyslem 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 (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 11. 2014, čj. 10 Afs 148/2014 - 70).
54. Judikatura Nejvyššího správního soudu v tomto ohledu potvrdila nezbytnost zvláštních požadavků kladených na vedení daňové dokumentace s ohledem na specifický charakter vybraných výrobků. V rozsudku ze dne 20. 8. 2009, čj. 1 Afs 81/2009 - 68, Nejvyšší správní

soud v daném směru uzavřel, že „protože 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 uhrazena“.

55. Rovněž v rozsudku ze dne 8. 7. 2015, čj. 1 Afs 131/2015 - 38, Nejvyšší správní soud dále vyložil, že „rozhodná právní úprava předvídá určitou kontrolu vybraných výrobků, které jsou ze své povahy určeny 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“.
56. K tomu je však třeba doplnit, že samotná skutečnost, že daňový subjekt bude disponovat řádným (perfektním) daňovým dokladem, který bude obsahovat všechny zákonem předpokládané náležitosti, ještě automaticky nemusí znamenat, že vybraný výrobek byl skutečně zdaněn, jelikož tento doklad musí zároveň korespondovat se zjištěným skutkovým stavem (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 1. 2009, čj. 2 Afs 110/2008 - 205).
57. Ze správního spisu vyplývá, že celní úřad provedl na základě oznámení Policie ČR dne 14. 1. 2016 u společnosti HALALI místní šetření, jehož průběh a jehož závěry jsou popsány v protokolu o místním šetření ze dne 14. 1. 2016, a jsou rovněž sumarizovány v bodě 1 Napadeného rozhodnutí.
58. Ze spisu dále vyplývá, že celní úřad obdržel dne 3. 3. 2016 podání zaevidované pod čj. 29012-9/2016-510000-31, jež se dle obsahu tohoto podání mělo vztahovat k výzvě k prokázání skutečností ze dne 19. 2. 2016, čj. 29012/2016-510000-31 (týkající se vybraných výrobků zajištěných při místním šetření dne 17. 2. 2016 – srov. dále), kterým žalobce předložil originály faktur majících svědčit zdanění vybraných výrobků. Konkrétně jde o doklady vystavené ve dnech 7. 1. 2015., 19. 2. 2015, 29. 3. 2015, 30. 4. 2015, 25. 5. 2015, 10. 6. 2015 a 14. 10. 2015 společností Spirits Club s. r. o. jako dodavatelem znějící na jméno F.Š. jako odběratele na celkem 984 ks lahví Flirt Vodka 1 l 37,5%, 252 lahví Sense Gin 1 l 37,5% a 504 ks lahví Black Ram Whiskey 0,5 l 40% s poznámkou o tom, že „zboží je určeno výlučně pro osobní spotřebu, nikoli za účelem podnikatelské činnosti“ a s uvedením způsobu úhrady „hotově“.
59. Ze spisu soud dále zjistil, že žalobce v rámci ústního jednání s celním úřadem dne 11. 5. 2016, jehož průběh je zachycen v protokolu čj. 13169-8/2016-510000-31, uvedl, že pokud se jedná o vybrané výrobky zjištěné při místním šetření dne 14. 1. 2016, tyto byly z části ve vlastnictví pana Š., což žalobce doložil v současně probíhajícím řízení u celního úřadu (mělo by se jednat o alkohol obchodního označení Vodka, Gin, Whisky). Dále uvedl, že pokud se jedná o další vybrané výrobky, tyto jsou ve vlastnictví různých vlastníků, kteří si ho do soukromého klubu donášeli pro vlastní účely. Na otázku celního úřadu, zda jsou prostory označené jako „Privat club“ v kontrolovaném objektu předmětem smlouvy o pronájmu ze dne 29. 2. 2012, žalobce vypověděl, že tomu tak je. Žalobce přislíbil, že v určené lhůtě doloží platby za pronájem a vyjádří se k tomu, v jakých místnostech a jak

byly vybrané výrobky skladovány. Žalobce rovněž v rámci předmětného ústního jednání vypověděl, že od 30. 11. 2015 neměl do pronajatých prostor přístup, jelikož mu v něm zamezila společnost HALALI, do pronajatých prostor se do současné doby nedostal, věci tam uskladněné pronajímatel (společnost HALALI) zadržel, odmítá je žalobci vydat a uskladňuje je na žalobci neznámém místě. Na dotaz, zda může předložit doklady prokazující zdanění vybraných výrobků spotřební daní, žalobce při ústním jednání uvedl, že část dokladů byla již celnímu úřadu předložena a nyní se pokouší kontaktovat členy klubu a doklady prokazující zdanění získat.

60. V podání ze dne 26. 5. 2016, zaevidovaném pod čj. 13169-9/2016-510000-31, žalobce kromě jiného uvedl, že pokud se jedná o umístění neznačených lihovin specifikovaných v příloze č. 3 protokolu o místním šetření, pak s nimi bylo manipulováno stran jejich otevření a umístění. Vzhledem k nemožnosti ztotožnění není žalobce schopen určit, zda se v daném případě jedná o výrobky, které byly umístěny v pronajatých prostorech a došlo za nepřítomnosti žalobce k jejich přemístění, otevření, nebo zda se jedná o výrobky, které se v prostorách za dobu přístupu žalobce vůbec nenacházely. Pokud se jedná o další lihoviny specifikované v příloze č. 1 a 2 protokolu o místním šetření, nelze podle žalobce manipulaci vyloučit, avšak se jedná o vybrané výrobky, které byly umístěny v skladovacích prostorách pronajatých společností HALALI žalobci. Pokud jde o vlastnictví vybraných výrobků, žalobce uvedl, že se mu nepodařilo doposud kontaktovat veškeré jejich vlastníky. Podotknul, že část vybraných výrobků byla ve vlastnictví p. Š., další menší část odpovídající osobní spotřebě byla ve vlastnictví jednatelky žalobce (p. S.Š.), jejího syna a jeho přítelkyně.
61. V dalším vyjádření k výzvě k prokázání skutečností ze dne 8. 9. 2016, čj. 13169-10/2016-510000-31, doručeném správci daně dne 23. 9. 2016, zaevidovaném pod čj. 13169-11/2016-510000-31, žalobce konstatoval, že vybrané výrobky patřily členům klubu, kteří si však s ohledem na charakter volnočasových aktivit provozovaných v soukromém klubu přejí zůstat v anonymitě, proto je žalobce nemůže uvádět. Žalobce přitom navrhoval, aby zdanění vybraných výrobků bylo prokázáno jiným způsobem, a to podle kolkových známek, kde v příslušných databázích bude dohledán původ jednotlivých lahví a jejich zdanění. Žalobce dále uvedl, že u lihovin ve vlastnictví p. Š. požaduje jejich uvolnění, jelikož u nich bylo prokázáno zdanění předloženými daňovými doklady. Stran neznačených lihovin žalobce uvedl, že s nimi bylo manipulováno, jelikož od 30. 11. 2015 neměl do příslušných prostor přístup.
62. Ze spisu se dále podává, že v podání ze dne 17. 1. 2017, zaevidovaném pod čj. 16902/2017-510000-31 žalobce v reakci na výzvu celního úřadu k podání daňového přiznání namítl, že není povinen podávat řádné daňové tvrzení ke spotřební dani z lihu za zdaňovací období leden 2016, neboť není plátcem daně podle § 4 zákona o spotřebních daních, přičemž uvedl, že se nepovažuje za skladovatele, jelikož neměl uzavřené žádné skladovací smlouvy. Veškeré zajištěné vybrané výrobky byly podle žalobce zdaněny, proto nemohla daňová povinnost vzniknout. Žalobce připomněl, že již dříve navrhoval, aby toto bylo prověřeno z údajů na kolkových známkách, z nichž je zdanění možné zjistit, přičemž trval na tom, že u části vybraných výrobků ve vlastnictví p. Š. bylo zdanění prokázáno předloženými daňovými doklady.

63. V podání ze dne 27. 2. 2017, kterým žalobce reagoval na vydanou výzvu k odstranění pochybností, zaevidovaném pod čj. 17672-2/2017-510000-31, žalobce uvedl, že s ohledem na problematický přístup k jeho účetnictví a souvisejícím daňovým dokladům nebyl s to ověřit údaje pro vykázání v daňovém tvrzení, resp. prokázat zdanění vybraných výrobků daňovými doklady, jak požaduje správce daně.
64. Soud dále ze spisu zjistil, že celní úřad realizoval u společnosti HALALI dne 26. 4. 2017 ústní jednání, jehož obsah je zachycen v protokolu čj. 95843/2017-510000-31, v rámci něhož společnost HALALI předložila v protokolu zachycené doklady.
65. Z protokolu o ústním jednání ze dne 4. 5. 2017, čj. 80745-4/2017-510000-31, dále vyplývá, že žalobce v rámci předmětného jednání mj. vypověděl, že zdanění vybraných výrobků spotřební daní prokázat nemůže, jelikož jinými než předloženými doklady nedisponuje. K otázce vlastnictví všech zajištěných vybraných výrobků žalobce tvrdil, že část vybraných výrobků byla v jeho vlastnictví, část ve vlastnictví p. Š. a část ve vlastnictví návštěvníků klubu. Soukromý klub byl přitom provozován žalobcem. Ze správního spisu rovněž vyplývá, že se celní úřad pokusil prověřit žalobcem předložené daňové doklady u jejich výstavce, avšak společnost Spirits Club, s.r.o. je nekontaktní a na výzvy celního úřadu k dostavení se k ústnímu jednání nereaguje.
66. Ze spisu rovněž plyne, že společnost HALALI v podání ze dne 10. 5. 2017 mj. sdělila, že vybrané výrobky nejsou v jejím vlastnictví, nebyly do kontrolovaného objektu jí umístěny a stalo se tak bez jejího vědomí a souhlasu, kdy společnost HALALI neměla nikdy v úmyslu tyto výrobky pro sebe ani třetí osobu opatrovat či držet. Dle společnosti HALALI by v předmětném řízení nemělo být sporu o tom, že vybrané výrobky do pronajatých prostor v kontrolovaném objektu umístil žalobce, a že tyto výrobky byly skladovány a drženy jediné žalobcem.
67. Dne 11. 9. 2017 pak celní úřad přistoupil k vydání Prvostupňového rozhodnutí s tím, že žalobce nevyužil svého zákonného oprávnění a ve stanovené lhůtě v reakci na sdělení výsledku postupu k odstranění pochybností ze dne 22. 8. 2017, čj. 181073/2017-510000-31, nepodal návrh na pokračování dokazování spolu s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků.
68. Ze spisu nicméně vyplývá, že žalobce takový návrh ve skutečnosti před uplynutím lhůty podal. V podání ze dne 7. 9. 2017 přitom mj. uvedl, že celní úřad zcela ignoruje předložené daňové doklady, kterými bylo dle žalobce prokázáno zdanění podstatné části vybraných výrobků, a dále skutečnost, že zdanění dalších výrobků nebylo možno prokázat z důvodu odcizení části dokladů a dalších věcí, které se v prostorách nacházely po datu 30. 11. 2015, kdy byl daňovému subjektu zcela zamezen přístup do pronajatých prostor. Daňové doklady mají dle žalobce veškeré náležitosti, není důvod je odmítat a skutečnost, že je společnost nyní nekontaktní, nelze přičítat k tíži žalobce. Žalobce měl za to, že není ani na správci daně, aby cokoliv dovozoval ze skutečnosti, že tyto výrobky byly (částečně) nalezeny v prostorách, které má pronajaté. Dle žalobce není jakékoliv překážky z hlediska veřejného práva, proč by v těchto prostorách nemohl mít p. F.Š. nebo členové klubu uloženy své věci. Žalobce mj. v předmětném podání uvedl, že „*předkládá na zvážení výsledk*

F.Š. k prokázání skutečnosti, že předložené doklady obdržel od společnosti Spirits club s.r.o. a že se jednalo o výrobky, které byly zajištěny v prostorách daňového subjektu“.

69. V samotném odůvodnění odvolání proti Prvostupňovému rozhodnutí ze dne 1. 11. 2017 pak žalobce mj. uvedl, že se jednalo o vybrané výrobky, jejichž zdanění bylo zčásti prokázáno doklady předpokládanými zákonem o spotřebních daních, vystavenými na vlastníka výrobků p. F.Š. Rovněž poznamenal, že „*podpůrným důkazem jsou i kolkové známky, jimiž byl alkohol opatřen. Tyto dle daňového subjektu rovněž dokazují původ alkoholu a jeho zdanění*“. Dále v předmětném podání opakovaně namítal, že vlastníkem předmětných vybraných výrobků je pan F.Š., a opětovně navrhoval jeho výslech.
70. Další průběh daňového řízení je popsán v bodech 17 – 20 Napadeného rozhodnutí, a to včetně úkonů směřujících k odstranění vad v postupu celního úřadu, který se v Prvostupňovém rozhodnutí nijak nevypořádal s návrhem žalobce na pokračování v dokazování ze dne 7. 9. 2017. Žalobce se přitom ve věci dále vyjadřoval v podáních ze dne 8. 2. 2018 a ze dne 30. 4. 2018 (viz rovněž bod 20 Napadeného rozhodnutí).
71. Soud především zdůrazňuje, že žalobcem spolu s podáním ze dne 3. 3. 2016 předložené doklady nebyly celními orgány v žádném případě ignorovány. Jak je zjevné z výše uvedeného, celní orgány ve svých rozhodnutích předmětné doklady neopomenuly a naopak přezkoumatelným způsobem odůvodnily, proč je dle jejich přesvědčení nebylo lze uznat za doklady vztahující se k části zajištěných vybraných výrobků. Soud se přitom z dále podrobněji uvedených důvodů se závěrem celních orgánů stran neprůkaznosti dokladů předložených žalobcem dne 3. 3. 2016 ztotožnil.
72. Soud především s odkazem na shora uvedená judikatorní východiska znovu připomíná, že daňové subjekty jsou v případě obchodování s lihovinami, coby druhově určenou komoditou, povinny vést náležitou evidenci a předkládat relevantní daňové doklady, které se budou vztahovat k daným vybraným výrobkům a které budou odpovídat zjištěnému faktickému stavu. Jedině řádné plnění evidenčních povinností v rámci kontroly zdanění vybraných výrobků totiž následně umožňuje identifikovat skladované vybrané výrobky a znesnadňuje opakované používání např. jednoho a téhož daňového dokladu k prokazování zdanění vybraných výrobků určených druhově. Jak bylo vyloženo shora, ustálená rozhodovací praxe správních soudů zdůrazňuje požadavek, aby vybrané výrobky byly v každém okamžiku jednoznačně identifikovatelné a jejich původ a zdanění byly ověřitelné; z dokumentace musí být možno jednoznačně posoudit, zda byla spotřební daň za konkrétní množství vybraných výrobků řádně uhrazena.
73. Soud sdílí přesvědčení celních orgánů o tom, že doklady předložené žalobcem dne 3. 3. 2016 nemohly být v posuzované věci s ohledem na právě uvedené považovány za doklady, jež by bylo lze bez dalšího vztáhnout k části zajištěných vybraných výrobků.
74. Soud především poukazuje na okolnost, že žalobce nepředestřel v průběhu řízení takovou verzi skutkové reality, v níž by byly jím předložené doklady a zjištěný skutkový stav souladné a vzájemně si odpovídaly. Právě naopak, žalobce v průběhu řízení přicházel s různými skutkovými verzemi, a ač celním orgánům v různých fázích řízení opakovaně přislíbil dodání dokladů týkajících se vybraných výrobků a důkazů ke svým tvrzením, těmto příslibům nedostál.

75. Soud v tomto směru poukazuje na to, že žalobce v rámci ústního jednání zachyceného v protokolu ze dne 11. 5. 2016, čj. 13169-8/2016-510000-31, uvedl, že zajištěné vybrané výrobky jsou ve vlastnictví F.Š. a dalších osob, které si je do soukromého klubu přinášely pro vlastní účely. Uvedl, že pokud se jedná o vybrané výrobky zjištěné při místním šetření dne 14. 1. 2016, tyto byly z části ve vlastnictví pana Š., což žalobce doložil v současně probíhajícím řízení u celního úřadu [k tomu srov. níže; mělo by se jednat o alkohol obchodního označení Vodka, Gin, Whisky]. Dále uvedl, že pokud se jedná o další vybrané výrobky, tyto jsou ve vlastnictví různých vlastníků, kteří si je do soukromého klubu donášeli pro vlastní účely. Na dotaz, zda může předložit doklady prokazující zdanění vybraných výrobků spotřební daní, žalobce při ústním jednání uvedl, že část dokladů byla již celnímu úřadu předložena a nyní se pokouší kontaktovat členy klubu a doklady prokazující zdanění získat. Přislíbil, že se k otázce vlastnictví zajištěných výrobků vyjádří písemně ve lhůtě 15 dnů.
76. V podání ze dne 26. 5. 2016 pak žalobce k otázce vlastnictví vybraných výrobků uvedl, že *„se doposud nepodařilo kontaktovat veškeré vlastníky. Jak již bylo doloženo fakturami předloženými celnímu úřadu, část vybraných výrobků byla ve vlastnictví pana F.Š., zdanění bylo doložené. Menší část výrobků odpovídající osobní spotřebě byla ve vlastnictví jednatelky S.Š., jejího syna a jeho přítelkyně. Označení těchto výrobků daňový subjekt zašle během 7 dnů. Zároveň si dovoluje požádat o prodloužení lhůty k doložení vlastnictví zbylých vybraných výrobků o 15 dnů, neboť kontaktování vlastníků si vyžádalo delší než odhadovaný časový úsek“*.
77. V reakci na výzvu k prokázání skutečností ze dne 8. 9. 2016, čj. 13169-10/2016-510000-31, pak žalobce v podání ze dne 26. 9. 2016 (vedle poukazu na vlastnictví části vybraných výrobků pana Š.) uvedl, že *„vybrané výrobky patřili členům klubu. Členové klubu však vzhledem k charakteru volnočasových aktivit zde provozovaných si přejí zůstat v anonymitě, proto je daňový subjekt nemůže uvádět“*.
78. V podání ze dne 17. 1. 2017, zaevidovaném pod čj. 16902/2017-510000-31, žalobce mj. tvrdil, že část vybraných výrobků byla ve vlastnictví p. Š.
79. V rámci ústního jednání, jehož obsah je zachycen v protokolu ze dne 4. 5. 2017, čj. 80745-4/2017-510000-31, pak žalobce mj. vypověděl, že část vybraných výrobků byla v jeho vlastnictví, část ve vlastnictví p. Š. a část ve vlastnictví návštěvníků klubu.
80. V podání ze dne 7. 9. 2017 žalobce tvrdil, že není jakékoliv překážky z hlediska veřejného práva, proč by v těchto prostorách nemohl mít p. F.Š. nebo členové klubu uloženy své věci.
81. V odůvodnění odvolání ze dne 1. 11. 2017 pak žalobce mj. uvedl, že vlastníkem předmětných vybraných výrobků je pan F.Š.
82. V podané žalobě pak žalobce pro změnu opět zdůrazňoval, že v daňovém řízení uvedl, že výrobky jsou jednotlivých členů klubu, kteří je využívali, každý vlastní jen alkohol pro osobní spotřebu, přičemž část vybraných výrobků byla ve vlastnictví pana F.Š.
83. V tomto směru soud nad rámec nezbytného odůvodnění rovněž doplňuje, že v rozsudku ze dne 3. 10. 2019, čj. 10 Af 28/2017 - 54, ve sporu týčž účastníků týkajícím se propadnutí

předmětných vybraných výrobků, zdejší soud mj. reflektoval, že žalobce v odvolání proti rozhodnutí celního úřadu ze dne 21. 2. 2017, čj. 45800/2017-510000-12, kterým bylo rozhodnuto o propadnutí vybraných výrobků zajištěných v návaznosti na místní šetření provedené dne 14. 1. 2016, mj. uváděl, že „*daňový subjekt pracovníky celního úřadu upozorňoval, že vybrané výrobky byly nalezeny v jím pronajatých prostorách, a že k většině Zajištěných výrobků měl věcné právo, neboť byl jejich vlastníkem či skladovatelem*“ (pozn. zvýraznění doplněno).

84. Obdobně jako v naposledy označeném rozsudku v úzce související věci pak soud podotýká, že i žalovaným v odůvodnění Napadeného rozhodnutí (srov. bod 26 Napadeného rozhodnutí) uvedené okolnosti týkající se účelového určení předkládaných dokladů a jejich žalobcem deklarovaný vztah k nyní řešeným zajištěným vybraným výrobkům nepodporuje závěr o jediné a konzistentní skutkové verzi reality podporující žalobcova tvrzení. Z obsahu správního spisu totiž vyplývá, že žalobce původně tyto doklady skutečně předkládal v jiném paralelně probíhajícím řízení týkajícím se vybraných výrobků zajištěných rozhodnutím celního úřadu ze dne 19. 2. 2016, čj. 29012-2/2016-510000-31, jak plyne nejen z hlavičky předmětného průvodního přípisu žalobce, ale rovněž např. z jeho vyjádření zachyceného v protokolu ze dne 11. 5. 2016, čj. 13169-8/2016-510000-31. Soud pak shodně jako v uvedeném rozsudku zdůrazňuje, že žalobci pochopitelně nic nebránilo v rámci své procesní obrany, resp. procesní strategie v dalším průběhu řízení (srov. především podání ze dne 23. 9. 2016) trvat na tom, že podklady předložené dne 3. 3. 2016 se týkaly právě v nynější věci zajištěných vybraných výrobků (a nikoli tedy výrobků, jež byly předmětem paralelně probíhajícího řízení). Celním orgánům však nelze v žádném ohledu vyčítat, pokud uvedené nesrovnalosti v procesní obraně žalobci na daném skutkovém půdorysu přičítly k tíži a poukazem na ně doplnily své úvahy vedoucí k závěru, že žalobcem předložené doklady bez dalšího nelze uznat jako doklady vztahující se k zajištěným vybraným výrobkům.
85. Zdejší soud s odkazem na všechny shora popsané okolnosti konstatuje, že uvedené doklady předložené žalobcem dne 3. 3. 2016 nelze s ohledem na shora vyložená východiska stran zvýšených nároků na jednoznačnou identifikovatelnost vybraných výrobků v předkládaných dokladech považovat za takové doklady, které by v souladu s § 5 zákona o spotřebních daních prokazovaly zdanění části předmětných vybraných výrobků.
86. Z uvedených dokladů není dle přesvědčení soudu zjevné, že se nade vší pochybnost týkají přímo části vybraných výrobků zjištěných v rámci místního šetření dne 14. 1. 2016, a nikoli jiných výrobků (např. zajištěných rozhodnutím celního úřadu ze dne 19. 2. 2016, čj. 29012-2/2016-510000-31) či výrobků zcela odlišných. Částečná shoda v předmětu plnění ještě sama o sobě s ohledem na výše uvedená východiska nemůže z předložených listin činit doklad takové kvality.
87. Soud zdůrazňuje, že i s přihlédnutím k tomu, že žalobce v průběhu řízení měnil, upravoval a doplňoval jím předkládaná skutková tvrzení, a to včetně okruhu osob tvrzených vlastníků zajištěných vybraných výrobků, neunesl v tomto řízení důkazní břemeno o tom, že doklady předložené dne 3. 3. 2016 svědčí o zdanění předmětných vybraných výrobků.

88. Soud je přesvědčen, že ke splnění důkazní povinnosti žalobce stran vybraných výrobků nepostačovalo, pokud bez dalšího předložil celním orgánům doklady vystavené ve dnech 7. 1. 2015, 19. 2. 2015, 29. 3. 2015, 30. 4. 2015, 25. 5. 2015, 10. 6. 2015 a 14. 10. 2015 společností Spirits Club s. r. o. jako dodavatelem znějící na jméno F.Š. jako odběratele na celkem 984 ks lahví Flirt Vodka 1 l 37,5%, 252 lahví Sense Gin 1 l 37,5% a 504 ks lahví Black Ram Whiskey 0,5 l 40% s poznámkou o tom, že „zboží je určeno výlučně pro osobní spotřebu, nikoli za účelem podnikatelské činnosti“.
89. Nelze než připomenout, že v tomto typu řízení nebyly celní orgány povinny vyhledávat za žalobce důkazní prostředky svědčící v jeho prospěch, popř. se pokoušet bez bližší specifikace žalobcem předložené doklady ztotožňovat s částí zajištěných lihovin. Bylo naopak povinností žalobce předejít takovou skutkovou verzi reality, v níž budou předložené doklady a zjištěný skutkový stav souladné a budou spolu vzájemně korespondovat. Žalobce tomuto požadavku nedostál. V průběhu řízení upravoval, doplňoval a měnil svá skutková tvrzení stran okruhu osob vlastníků zajištěných vybraných výrobků. Doklady, které dne 3. 3. 2016 předložil, zdanění (ani části) vybraných výrobků neprokazují, když v rozporu s popsányi judikatorními mantinely nenaplní podmínky jednoznačné identifikovatelnosti vybraných výrobků v předkládaných dokladech.
90. Soud přitom nepřisvědčil dílčí námitce žalobce poukazující na to, že zdanění je uvedenými doklady prokázáno s ohledem na přibližně shodný počet lahví uvedený na dokladech a lahví zajištěných v rámci obou provedených místních šetření. Jak správně uzavřel žalovaný v odůvodnění Napadeného rozhodnutí, počet vybraných výrobků zjištěných v rámci obou provedených místních šetření se od počtu vybraných výrobků uvedených na žalobcem předložených dokladech významně liší, a to v řádu mnoha desítek kusů. I tuto okolnost proto žalovaný správně vyhodnotil jako jeden z důvodů, pro který žalobcem předložené doklady nemohl považovat za doklady prokazující bez dalšího zdanění (části) předmětných vybraných výrobků zjištěných při místním šetření dne 14. 1. 2016. Žalobce ostatně své paušální a obecné tvrzení o hypotetické možnosti rozbití či konzumaci části vybraných výrobků nijak nedokládá.
91. Soud nadto pochybuje o věrohodnosti uvedených podkladů. Soud v tomto ohledu neuvěřil, že by uvedená fyzická osoba, která je shodou okolností manželem jednatelky žalobce, pořizovala takové množství lihovin pro sebe, pro svou osobní potřebu, jak z předkládaných dokladů vyplývalo, aniž by měly být tyto lihoviny využity k podnikatelské činnosti.
92. Soud považuje za vhodné opětovně zdůraznit smysl striktně stanovených pravidel pro evidenci dokladů prokazujících zdanění vybraných výrobků, jimiž je naplnění požadavku, aby původ a zdanění vybraných výrobků byly ověřitelné, což je dáno jejich specifiky s ohledem na druhové určení. Požadavek na jednoznačnou identifikaci a ověřitelnost tedy hraje zcela zásadní roli.
93. Shora popsané důvody vedou soud spolu s úvahou nad věrohodností žalobcem předložených podkladů k závěru o tom, že žalobcem předložené doklady zdanění předmětných vybraných výrobků neprokazují.

94. Žalobci lze přisvědčit potud, že mu jistě nelze bez dalšího přičítat k tíži nekontaktnost dodavatele uvedeného na předmětných žalobcem předložených daňových dokladech s tím, že žalobcem v řízení předložené doklady nebylo lze ověřit u jejich výstavce v jeho evidenčních sestavách, přičemž nebylo ztotožněno ani zaúčtování částek a odpovídajících dokladů na zjištěných bankovních účtech výstavce dokladů, resp. že tato zjištění by sama o sobě nemohla k vyměření spotřební daně žalobci postačovat. Soud se však s žalobcem nemohl ze shora podrobně vyložených důvodů ztotožnit v závěru, že jím v daňovém řízení předložené daňové doklady bez dalšího prokazují, že spotřební daň byla z části předmětných vybraných výrobků odvedena.
95. Soud pak pro úplnost zdůrazňuje, že žalobcem předložené doklady se nadto týkají toliko části vybraných výrobků zjištěných v rámci místního šetření dne 14. 1. 2016. Ke zbývajícím vybraným výrobkům pak žalobce žádné doklady, jimiž by jejich zdanění prokazoval, nepředložil. Ani ve vztahu k těmto vybraným výrobkům přitom celní orgány nebyly povinny vyhledávat za žalobce důkazní prostředky svědčící v jeho prospěch. V tomto směru nicméně žalobce v podané žalobě ani žádné jiné námitky, než námitky akcentující předložení dokladů dne 3. 3. 2016 nevznášel.
96. Soud tedy ve shodě s žalovaným dospěl k závěru, že vybrané výrobky byly skladovány bez příslušných dokladů, přičemž takové doklady nebyly doloženy ani dodatečně. Z hlediska aplikace ustanovení § 4 odst. 1 písm. f) ve spojení s § 9 odst. 3 písm. e) ve spojení s § 4 odst. 5 písm. c) zákona o spotřebních daních tak bylo třeba na danou situaci nazírat tak, jako kdyby doklady podle ustanovení § 5 zákona o spotřebních daních nebyly předloženy, neboť doklady, jejichž relevance byla vyvrácena, nemohou zdanění vybraných výrobků dokládat.
97. Soud neshledal opodstatněnými ani námitky poukazující na neprovedení žalobcem v průběhu řízení navrhovaných důkazních prostředků. Žalobce v podané žalobě námitky brojící proti nedostatečně zjištěnému skutkovému stavu z důvodu neprovedení navrhovaného výsledku F.Š. a neprovedení „printscreenu webových stránek“ týkajícího se dodavatele uvedeného na žalobcem předložených daňových dokladech, spojil výlučně s námitkou, že uvedenými důkazními prostředky mělo být prokázáno, že „že k obchodu s dodavatelem výlučně došlo“. Soud znovu poukazuje na význam dispoziční zásady ovládající řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu a opakovaně připomíná, že je to žalobce, kdo s ohledem na dispoziční zásadu správnímu soudu předestírá konkrétní důvody, pro které považuje žalobou napadené rozhodnutí za nezákonné, přičemž není úlohou soudu, aby za žalobce žalobní argumentaci dotvářel. Takovým postupem by soud přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci advokáta žalobce (viz rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, čj. 4 As 3/2008 - 78). Pokud se tedy žalobce v podané žalobě omezil na námitku, dle níž je neprovedení navrhovaných důkazních prostředků nezákonné proto, že jimi mělo být prokázáno, že k obchodu s dodavatelem skutečně došlo, nezbylo soudu, než konstatovat, že ani prokázání takové skutkové okolnosti by nebylo způsobilé ničeho změnit na závěru, že žalobce předloženými doklady z vyložených důvodů neprokázal, že by jím skladované vybrané výrobky byly zdaněny. Směřovaly-li tedy důkazní prostředky k prokázání v žalobě uvedené skutkové okolnosti, tj. „že k obchodu s dodavatelem výlučně došlo“,

směřovaly podle přesvědčení soudu k prokázání skutečnosti, která nebyla v popsaném směru pro meritorní posouzení věci rozhodná. I pokud by totiž bylo prokázáno, že pan F.Š. pořídil od dodavatele zboží obecně označené na předložených daňových dokladech, ničeho by to nemohlo změnit na shora vysvětlených závěrech o tom, že tyto doklady neprokazují, že by se týkaly právě části konkrétních vybraných výrobků zjištěných v rámci místního šetření dne 14. 1. 2016, a že právě tato část těchto výrobků byla zdaněna spotřební daní. Za situace, kdy žalobce spojil námitku neprovedení navrhovaných důkazních prostředků toliko s námitkou, že jimi mělo být prokázáno uskutečnění obchodu s dodavatelem, nemohl soud shledat námitku nedostatečného zjištění skutkového stavu důvodnou. Pro úplnost soud nicméně nad rámec nezbytného odůvodnění doplňuje, že závěry celních orgánů je třeba korigovat potud, že důvodem neprovedení navrhovaného výsledku svědka nemůže být ani apriorní závěr o nevěrohodnosti uvedené osoby pro její blízký vztah k účastníku řízení, ani závěr o tom, že pro nekontaktnost dodavatele není možno doklady a úhradu spotřební daně u jejich výstavce prověřit. Tyto závěry ještě samy o sobě nemohou neprovedení navrhovaného důkazního prostředku odůvodňovat.

98. Důvodnými pak soud neshledal ani další námitky, jimiž žalobce pod prvním žalobním bodem ve vztahu ke zbývajícím zajištěným vybraným výrobkům namítal, že zdanění zboží mělo být ze strany celních orgánů prokazováno jiným způsobem, především kontrolními páskami. Žalobce setrval i v tomto ohledu na svých námitkách vznesených již v průběhu daňového řízení, aniž by adekvátně reagoval na důvody uvedené v odůvodnění Napadeného rozhodnutí, pro které žalovaný těmto jeho námitkám nepřisvědčil. Soud tak ve světle výše popsaných judikatorních východisek konstatuje, že celní orgány nepochybily, pokud za dané důkazní situace neprováděly žalobcem v obecné rovině navrhované dokazování prostřednictvím kontrolních pásek. Soud shodně s žalovaným podotýká, že cílem a smyslem právní úpravy značení lihu včetně regulace označování spotřebitelských balení kontrolními páskami je regulace nakládání s lihem, tj. regulace výroby, zpracování, prodeje nebo jiného převodu, přepravy, dopravy, skladování, převzetí, užití, držení, dovozu nebo vývozu lihu. Účelem dané regulace je především zamezit nelegální výrobě lihu a zajistit, aby výroba, dovoz, prodej, skladování, distribuce a vývoz lihu byly realizovány v souladu s právními předpisy, a tím mj. zamezit daňovým a celním únikům a zajistit potřebnou ochranu spotřebitele. Žalovaný přitom podle stanoviska soudu správně zdůraznil a v odůvodnění Napadeného rozhodnutí přezkoumatelným způsobem vysvětlil, že přestože mohou být z kontrolní pásky seznatelné důležité údaje, nemůže kontrolní páska sama o sobě představovat takový doklad, jehož prostřednictvím by bylo lze prokázat zdanění lihu. Označení spotřebitelského balení kontrolní páskou totiž samo o sobě ničeho nevypovídá nic o zdanění takového výrobku spotřební daní. Soud se s těmito závěry ztotožňuje a pro absenci námitek, jimiž by žalobce v podané žalobě tyto závěry žalovaného konkrétně rozporoval, na ně pro větší stručnost odkazuje.
99. Jakkoli tedy v obecné rovině nelze vyloučit, že by mohly být skutečnosti rozhodné pro meritorní posouzení nyní řešené věci za specifických okolností prokazovány jiným způsobem, v dané konkrétní situaci soud nepochyboval o tom, že žalobce své důkazní břemeno z výše popsaných důvodů neunesl, přičemž celní orgány nepochybily, pokud na obecný důkazní návrh žalobce k „prokazování zdanění kontrolními páskami“ ve vztahu k

blíže neoznačené množině vybraných výrobků z jimi vyložených důvodů nepřistoupily a iniciativně dokazování těmito důkazními prostředky, popř. jinými dalšími důkazními prostředky, neprováděly.

100. Ani tato dílčí žalobní námitka tedy nemohla být shledána důvodnou.

101. K poznámce žalobce stran smyslu a účelu zákona soud pak již toliko stručně přisvědčuje žalovanému v závěru, že zákon o spotřebních daních výjimečně nevylučuje eventuální dvojí zdanění týchž vybraných výrobků. Platí totiž, že pokud u vybraných výrobků (jedná-li se o množství přesahující množství pro osobní spotřebu) není prokázáno jejich zdanění příslušnými doklady (ani jiným způsobem), je na ně pohlíženo jako vybrané výrobky nezdaněné, bez ohledu na to, že v minulosti zdaněny být mohly [srov. rovněž § 3 písm. k) bod 4 zákona o spotřebních daních].

102. Soud pak nemohl vejít ani na argumentaci žalobce stran možného uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení spotřební daně ve vztahu k výrobkům, které nejsou kryty žalobcem v řízení předloženými daňovými doklady. Soud předně s poukazem na dříve uvedené zdůrazňuje, že v nyní posuzované věci žalobce v průběhu řízení měnil, upravoval a doplňoval jím předkládaná skutková tvrzení, a to včetně okruhu osob tvrzených vlastníků zajištěných vybraných výrobků., přičemž z výše popsaných důvodů soud nemohl přisvědčit, že by doklady předložené dne 3. 3. 2016 prokazovaly zdanění byť části vybraných výrobků zjištěných při místním šetření dne 14. 1. 2016. Pokud jde o poukaz žalobce na možnou prekluzi daňové povinnosti týkající se dalších vybraných výrobků, soud přisvědčuje žalobci v obecné rovině potud, že s přihlédnutím k § 9 odst. 3 písm. e) zákona o spotřebních daních je i pro účely posouzení případného uplynutí lhůty pro stanovení daně třeba zkoumat, která ze skutečností předvídaných uvedeným ustanovením nastala nejdříve (shodně srov. Kotonová, B. Petrová, P., Tomíček, M. *Zákon o spotřebních daních: komentář*. Wolters Kluwer, a. s., Praha 2010; dostupné v právním informačním systému ASPI; komentář k § 9 tohoto zákona). V posuzované věci nicméně žalobce k uvedené části výrobků nepředložil žádné doklady, tedy neprokázal jejich zdanění spotřební daní; nepředložil však ani žádné jiné doklady, z nichž by snad bylo lze usuzovat na skutečnosti, jež by mohly být rozhodné pro případný závěr o běhu prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Správce daně pak nebyl dle přesvědčení soudu povinen zjišťovat, od kterého okamžiku (někdy v minulosti) mohl žalobce nezdaněné vybrané výrobky hypoteticky držet (ovládat ve smyslu detence), když k nim žalobce sám žádné doklady ani jiné důkazní prostředky nepředložil, nadto pak ani v tomto směru ničeho konkrétního netvrdil. Žalobce pak především netvrdil, že by předmětné vybrané výrobky on či jiná osoba ve smyslu tohoto ustanovení nabyt v takovém předstihu před vydáním Prvostupňového rozhodnutí, resp. před vydáním výzvy k podání daňového přiznání ze dne 14. 12. 2016, čj. 230049/2016-510000-31, který by rozumně vyvolával pochybnosti o případném uplynutí prekluzivní lhůty, zvláště pak s ohledem na pravidla počítání a běhu takové lhůty dle § 148 odst. 1, 2 a 3 daňového řádu ve spojení s § 17 a 18 zákona o spotřebních daních. Ani soud pak z obsahu správního spisu ani z podání účastníků nezjistil žádnou okolnost, která by svědčila o tom, že by snad (některé) vybrané výrobky mohl žalobce nebo jiná osoba nabýt ve smyslu § 9 odst. 3 písm. e) zákona o spotřebních daních před rokem 2014 (soud v tomto směru nepřehlédl, že v důsledku vydání výzvy ze dne 14.

12. 2016, čj. 230049/2016-510000-31, započala lhůta pro stanovení daně běžet znovu v souladu s § 148 odst. 3 daňového řádu). I s přihlédnutím ke shora vyloženým závěrům o tom, že žalobce nepředestřel v průběhu řízení takovou verzi skutkové reality, v níž by byly jím předložené doklady a zjištěný skutkový stav souladné a vzájemně si odpovídaly, jakož i k závěrům o nevěrohodnosti předložených podkladů, pak soud v řízení nenarazil na žádnou takovou skutečnost, která by umožňovala učinit závěr o tom, že by snad lhůta pro stanovení spotřební daně mohla ve vztahu k (některým) vybraným výrobkům uplynout.

103. Soud dále nemohl přisvědčit ani námitkám vzneseným pod **druhým žalobním bodem**, jimiž žalobce poukazoval na to, že byl nesprávně posouzen jako osoba skladující vybrané výrobky, když celní orgány uvádí, že ustanovení § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních je nutné vykládat extenzivně ve smyslu detence. Žalobce měl za to, že takto extenzivní výklad není ve veřejném právu možný, a zdůraznil, že nepřijal žádnou smluvní odpovědnost za vybrané výrobky tím, že by se zavázal je pro někoho skladovat či dopravovat, tak jej předpokládá znění zákona.

104. Soud podotýká, že žalobcova žalobní obrana ani v tomto případě nepředstavuje adekvátní reakci na podrobné úvahy žalovaného uvedené v Napadeném rozhodnutí, jejichž prostřednictvím žalovaný odůvodnil závěr o tom, že žalobce je třeba na daném skutkovém půdorysu považovat za plátce spotřební daně dle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních. S opětovným poukazem na výše popsaná pravidla vyvěrající z významu dispoziční zásady tak soud toliko stručně zdůrazňuje, že závěry žalovaného uvedené v bodech 21 – 25 a bodě 28 Napadeného rozhodnutí mají plnou oporu v tam reprodukováných východiscích plynoucích z ustálené rozhodovací praxe správních soudů akcentující význam právě žalobcem zpochybňované detence vybraných výrobků. Z žalovaným připomenuté judikatury správních soudů jednoznačně vyplývá, že argumentace žalobce o tom, že nepřijal žádnou smluvní odpovědnost za vybrané výrobky tím, že by se zavázal je pro někoho skladovat či dopravovat, není z pohledu aplikace § 4 odst. 1 písm. f) a § 9 odst. 3 písm. e) zákona o spotřebních daních relevantní. Soud pak i v této souvislosti nemohl ponechat bez povšimnutí, že to byl sám žalobce, kdo v průběhu daňového řízení tvrdil, že předmětné vybrané výrobky u něj měly uloženy jiné osoby. Soud se ztotožňuje s žalovaným, že žalobce sám ve svých podáních v průběhu daňového řízení potvrdil, že je z materiálního pohledu skladovatelem předmětných výrobků, když tvrdil, že je u něj mají uloženi členové klubu, popř. pan F.Š. (srov. podání ze dne 7. 9. 2017).

105. Důvodnými pak soud neshledal ani námitky vznesené pod **třetím žalobním bodem**, jimiž žalobce poukazoval na údajné vady řízení mající za následek nezákonnost meritorního rozhodnutí.

106. Pokud jde o žalobcem namítané neumožnění účasti na ústním jednání konaném dne 26. 4. 2017 se společností HALALI, soud z protokolu z téhož dne pod čj. 95843/2017-510000-31 ověřil, že celní úřad realizoval uvedené ústní jednání, jak vyplývá z výzvy, jež je součástí předmětného protokolu, v rámci vyhledávací činnosti podle § 78 daňového řádu, tj. postupu, kterým správce daně vyhledává důkazní prostředky a daňové subjekty a zjišťuje plnění jejich povinností při správě daní před zahájením řízení i v jeho průběhu. Soud

přítom zdůrazňuje, že podle § 78 odst. 2 daňového řádu provádí správce daně vyhledávací činnost i bez součinnosti s daňovým subjektem. K uvedenému soud poukazuje na přílehlavé doktrinární závěry, dle nichž „další výjimku z uplatnění základních zásad při výkonu vyhledávací činnosti představuje respektování zásady spolupráce, resp. součinnosti (§ 6 odst. 2). I tato zásada se při vyhledávací činnosti uplatňuje v omezeném rozsahu. K tomu, aby správce daně naplnil cíl správy daní a vynutil řádné plnění daňových povinností těch daňových subjektů, které jim nedostojí, musí disponovat oprávněním vyhledávat důkazní prostředky i bez vědomí daňových subjektů, neboť plná vědomost daňového subjektu o prováděném vyhledávání by mohla možnost opatření důkazních prostředků v takovém případě zmařit (např. tím, že by je daňový subjekt zničil). Důkazní prostředky opatřené v rámci vyhledávací činnosti se však uplatní až v zahájeném řízení, a v něm musí být dán daňovému subjektu prostor k tomu, aby se vyjádřil k důkazním prostředkům vyhledaným správcem daně bez jeho vědomí, a musí mu být dána možnost předložit důkazy či navrhnout provedení důkazů k prokázání jeho odlišných tvrzení o skutkovém stavu“ (srov. Šimek K., Žiškova M., Schillerová A., Lavický P., Dráb O., Kaniová L., Baxa J. Daňový řád. Komentář. Wolters Kluwer, právní informační systém ASPI).

107. Soud je přitom přesvědčen, že na skutkovém půdorysu nyní posuzované věci nejde o případ tzv. zastřeného výsledku svědka, ale o situaci, kdy celní orgán považoval v průběhu řízení za potřebné zjistit bez součinnosti s žalobcem jako daňovým subjektem okolnosti, které mohly být relevantní pro posuzovanou věc, a které bylo třeba obstarat bez spolupráce s daňovým subjektem tak, aby nebyl ohrožen účel řízení. Soud považuje za klíčové, že žalovaný na existenci předmětného protokolu o ústním jednání žalobce výzvou ze dne 19. 4. 2018, čj. 10265-2/2018-900000-318, upozornil, a zaslal mu jej tak, aby se s ním žalobce mohl seznámit a vyjádřit se případně k jeho obsahu. Žalobce tak nebyl podle přesvědčení soudu na svých právech nijak zkrácen. Soud podotýká, že celní orgán nebyl s přihlédnutím ke skutečnosti, že předmětné jednání proběhlo v rámci vyhledávací činnosti podle § 78 daňového řádu, povinen o tomto jednání žalobce předem informovat a žalobci právo být tomuto jednání přítomen nenáleželo. Ztotožňuje se přitom s žalovaným, že jednání nebylo (zastřeným) výsledkem svědka podle § 96 daňového řádu, o jehož provedení by musel být žalobce předem informován ve smyslu § 96 odst. 5 tohoto zákona. Soud nad rámec uvedeného doplňuje, že žalobce v dalším průběhu daňového řízení v žádném ohledu nenavrhoval provedení výsledku svědka, osoby oprávněné jednat za společnost HALALI ve vztahu ke skutečnostem, které byly předmětem uvedeného ústního jednání; stejně tak v odvolacím řízení nenamítal, že se nemohl předmětného ústního jednání účastnit. Ani v podané žalobě pak žalobce nijak netvrdí, že by snad skutkové poznatky plynoucí ze zjištění z předmětného ústního jednání byly v rozporu se skutečným stavem věci, proti skutkovým závěrům týkajícím se otázek řešených v rámci předmětného ústního jednání ničeho jiného nenamítá a svou žalobní obranu soustředí zcela odlišným směrem. Rovněž soud pro úplnost podotýká, že poznatky z jednání se týkají především otázky samotného pronájmu předmětných prostor od společností HALALI a plateb za tento pronájem, tedy otázek, které žalobce nečinil v průběhu daňového řízení ani navazujícího řízení jakkoli spornými, a jejichž posouzení nebylo pro meritorní závěry celních orgánů, tj. pro závěry o neprokázání zdanění vybraných výrobků, v konečném důsledku rozhodné.

108. Obdobně pak soud nemohl přisvědčit poslední námitce, kterou žalobce namítal, že celní úřad nebyl v rámci místního šetření provedeného dne 14. 1. 2016 oprávněn ke vstupu do prostor pronajatých žalobcem. Soud podotýká, že obdobnou námitkou se již v odůvodnění Napadeného rozhodnutí zabýval žalovaný, přičemž vysvětlil, že oprávnění správce daně vstupovat do určených prostor a tam provádět šetření za účelem kontroly dodržování příslušných zákonných opatření jsou dána veřejnoprávními předpisy (daňovým řádem a zákonem o spotřebních daních), bez ohledu na soukromoprávní vztahy uzavírané dotčenými subjekty. Správce daně byl podle žalovaného oprávněn ke vstupu a provádění místního šetření v kontrolovaném objektu bez ohledu na skutečnost, zda žalobce byl v daný okamžik oprávněným uživatelem nebytových prostor, či nikoliv (srov. bod 29 Napadeného rozhodnutí). Pokud se pak žalobce v podané žalobě v tomto směru omezil na shora uvedenou námitku o tom, že celní úřad nebyl oprávněn v rámci předmětného místního šetření vstoupit do prostor pronajatých žalobcem, nemohl soud shledat jeho námitku důvodnou, a to již s ohledem na § 81 odst. 1 daňového řádu, z něhož naopak taková pravomoc celního úřadu nade vší pochybnost vyplývala.
109. Na základě všech shora uvedených skutečností soud neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
110. Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn ust. § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce neměl ve věci úspěch, proto mu právo na náhradu nákladů řízení nenáleží. Žalovanému pak žádné náklady v souvislosti s vedením předmětného řízení nevznikly.

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). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže 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 jej 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 6. května 2020

Mgr. Martin Lachmann
předseda senátu