



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Milana Procházky a soudkyň Mgr. Ing. Veroniky Baroňové a JUDr. Ing. Venduly Sochorové ve věci

žalobce: **VLTAVA HOLDING a.s.**
sídlem U Habrovky 247/11, Praha 4
zastoupený Mgr. Janem Stratílkem
Murgašova 1274/3, Praha 4

proti
žalovanému: **Generální ředitelství cel**
sídlem Budějovická 1387/7, Praha 4

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 11. 2016, č. j. 36283-2/2016-900000-302

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

- 1. Žalobce se podanou žalobou domáhal zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí, kterým žalovaný změnil rozhodnutí Celního úřadu pro Zlínský kraj (dále jen „celní úřad“) ze dne 31. 5. 2016,

č. j. 19315-6/2016-640000-12, tak že se „z tabulky uvedené u výroku II vypouští u zajištěných lihovin,

u kterých bylo rozhodnuto o jejich propadnutí č. 5 - druh lihoviny - FERNET STOCK, objem balení 1(l) obsah lihu 38 (%), množství 1 (ks) a množství 0,775 (l). Tento druh lihoviny se nově ukládá jako č. 23 do tabulky uvedené ve výroku I napadeného rozhodnutí, který se týká zajištěných lihovin, u kterých bylo rozhodnuto o jejich uvolnění“.

2. Dne 5. 4. 2016 v 11.15 hod. bylo v provozovně žalobce „Lesní hotel“ na adrese Filmová 4346, Zlín provedeno pracovníky celního úřadu místní šetření za účelem kontroly zdanění skladovaných lihovin souběžně s kontrolou značení lihu dle zákona č. 307/2013 Sb., o povinném značení lihu, ve znění pozdějších předpisů. Místnímu šetření byla přítomna manažerka provozovny, která byla seznámena s předmětem kontroly, o čemž telefonicky informovala předsedu představenstva žalobce, který se následně do provozovny dostavil. V průběhu místního šetření byl předložen jeden nabývací doklad od dodavatele LESKO-Velkoobchod nápojů, s.r.o., sídlem Lípa 270 – prodejka za hotové č. 10520748 ze dne 25. 11. 2015, v němž byla část zjištěných lihovin ztotožněna. Do protokolu o místním šetření ze dne 5. 4. 2016, č. j. 16772/2016-640000-61, předseda představenstva žalobce uvedl, že zbývající nabývací doklady předloží po jejich dohledání v archivu, a rovněž doplnil, že žalobce je vlastníkem skladovaných a nabízených lihovin určených k běžné nabídce zákazníkům. Vzhledem k tomu, že žalobce během provedeného místního šetření již nepředložil žádné další doklady obsahující předepsané náležitosti dle ustanovení § 5 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o spotřebních daních“), k vybraným výrobkům, případně dokládající oprávněné nabytí vybraných výrobků osvobozených od daně, a nejednalo se o vybrané výrobky určené pro osobní spotřebu, celní úřad podle ustanovení § 42 odst. 2 písm. a) zákona o spotřebních daních tyto vybrané výrobky zajistil a uskladnil je ve skladu celního úřadu.
3. Žalobce poté dne 8. 4. 2016 prostřednictvím datové schránky zaslal celnímu úřadu daňové doklady od dodavatele MAKRO Cash & Carry ČR s.r.o., sídlem Jeremiášova 1249/7, Praha 5 – konkrétně faktury č. 1445011939 ze dne 11. 12. 2015, č. 1444001556 ze dne 19. 2. 2015, č. 1445000039 ze dne 4. 1. 2016, č. 1444001390 ze dne 12. 2. 2016, č. 1444002953 ze dne 9. 4. 2014, č. 1444002156 ze dne 14. 3. 2014 a č. 1445000200 ze dne 11. 1. 2013; a dále od dodavatele LESKO-Velkoobchod nápojů, s.r.o., sídlem Lípa 270 – prodejky za hotové č. 10501153 ze dne 21. 1. 2015, č. 10502275 ze dne 6. 2. 2015, č. 30501529 ze dne 3. 3. 2015, č. 10505767 ze dne 2. 4. 2015, č. 30502922 ze dne 27. 4. 2015, č. 30601107 ze dne 22. 2. 2016, č. 10600187 ze dne 6. 1. 2016, č. 30409505 ze dne 11. 11. 2014, č. 10509622 ze dne 2. 6. 2015, č. 10507868 ze dne 6. 5. 2015, č. 10520439 ze dne 19. 11. 2015, č. 10519563 ze dne 4. 11. 2015, č. 30410588 ze dne 19. 12. 2014, č. 10423029 ze dne 8. 10. 2014, č. 10517899 ze dne 6. 10. 2015, č. 30408315 ze dne 30. 9. 2014 a č. 30503914 ze dne 2. 6. 2015.
4. Celní úřad následně vyrozuměním ze dne 12. 4. 2016, č. j. 19315-3/2016-640000-12, zahájil řízení o zajištěných vybraných výrobcích. Dne 14. 4. 2016 pak žalobce ještě jednou fyzicky předložil celnímu úřadu totožné nabývací daňové doklady jako ty, které mu zaslal již dříve

dne 8. 4. 2016 prostřednictvím datové schránky, jelikož některé z nich byly v elektronické podobě hůře čitelné.

5. Dne 31. 5. 2016 celní úřad pod č. j. 19315-6/2016-640000-12 rozhodl podle ustanovení § 42c odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních o uvolnění vybraných výrobků – lihu uvedeného pod kódem nomenklatury 2208, obsaženého v níže uvedených výrobcích ve vlastnictví žalobce (viz tabulka 1), neboť nebylo prokázáno, že by vybrané výrobky byly dne 5. 4. 2016 skladovány v prostorách provozovny žalobce - „Lesní hotel“ na adrese Filmová 4346, Zlín způsobem uvedeným v ustanovení § 42 odst. 2 písm. a) zákona o spotřebních daních, tedy bez dokladu prokazujícího zdanění vybraných výrobků (výrok I.). Výčet zajištěných lihovin, u kterých bylo rozhodnuto o jejich uvolnění obsahuje následující tabulka 1:

Tabulka 1

Číslo položky	Druh lihoviny	Obsah balení (l)	Obsah lihu (%)	Množství (ks)	Množství (l)
1.	RÉMY MARTIN COGNAC	0,7	40	1	0,5
2.	CHIVAS REGAL 12 WHISKY	1	40	1	0,445
3.	BARON OTARD	0,7	40	1	0,21
4.	BAILEYS IRISH CREAM	1	17	1	0,035
5.	CAMUS COGNAC VS	0,7	40	1	0,4
6.	JIM BEAM BOURBON	1	40	1	0,48
7.	METAXA 3	0,7	36	1	0,7
8.	METAXA 7	0,7	40	1	0,645
9	JAGERMEISTER	1	35	1	1
10.	CASCO VIEJO TEQUILLA REPOSADO	0,7	38	1	0,06
11.	HAVANA CLUB	1	37,5	1	0,55
12.	FINLANDIA VODKA	1	40	1	0,56
13.	TEQUILA OLMECA REPOSADO	1	38	1	1
14.	TEQUILA OLMECA BLANCO	0,7	38	1	0,27
15.	ROYAL SUNNY PEACH	1	16	1	0,885
16.	BECHEROVKA ORIGINAL	1	38	1	0,051
17.	BEEFEATER	1	40	2	0,98
18.	SLIVOVICE JELÍNEK	0,7	45	1	0,27
19.	KOSHER SLIVOVITZ JELÍNEK (světlá)	0,7	50	1	0,19
20.	KOSHER SLIVOVITZ JELÍNEK (tmavá)	0,7	50	1	0,61
21.	GREY GOOSE VODKA	1	40	1	0,945
22.	JAMESON	1	40	1	0,53

6. Podle ustanovení § 42d odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních dále celní úřad rozhodl
o propadnutí vybraných výrobků – lihu uvedeného pod kódem nomenklatury 2208, obsaženého v níže uvedených výrobcích ve vlastnictví žalobce (viz tabulka 2), neboť bylo prokázáno,
že vybrané výrobky byly dne 5. 4. 2016 skladovány v prostorách žalobce - „Lesní hotel“ na adrese Filmová 4346, Zlín, způsobem uvedeným v ustanovení § 42 odst. 2 písm. a) zákona o spotřebních daních, tedy bez dokladu prokazujícího zdanění vybraných výrobků (výrok II.). Zajištěné lihoviny, u kterých bylo rozhodnuto o jejich propadnutí, shrnuje tabulka 2:

Tabulka 2

Číslo položky	Druh lihoviny	Objem balení (l)	Obsah lihu (%)	Množství (ks)	Množství (l)
1.	JACK DANIELS	0,7	40	1	0,69
2.	BOŽKOV VAJEČNÝ LIKÉR	1	15	1	0,31
3.	JAGERMEISTER	1	35	1	0,315
4.	CAMPARI	1	25	1	1
5.	FERNET STOCK	1	38	1	0,775

7. Žalobce se proti prvostupňovému rozhodnutí bránil odvoláním, k němuž doložil další doklad - prodejkou za hotové, č. 10603615 ze dne 8. 3. 2016, vztahující se k lihovině označené jako *Fernet Stock* (viz položka 5. v tabulce 2), který korespondoval s datem výroby lihoviny a datem prodeje žalobci. Jelikož žalovaný nezjistil žádné jiné skutečnosti, které by vyvracely věrohodnost takto dodatečně doloženého dokladu, žalovaný jej uznal jako doklad relevantní k prokázání zdanění, a proto rozhodnutím ze dne 21. 11. 2016, č. j. 36283-2/2016-900000-302, prvostupňové rozhodnutí změnil tak, jak bylo uvedeno výše, tj. že se lihovina označená pod položkou 5. tabulky 2 jako *Fernet Stock* uvolňuje ze zajištění a vrací žalobci.

II. Obsah žaloby

8. V podané žalobě žalobce ve vztahu k napadenému rozhodnutí žalovaného a řízení předcházejícímu jeho vydání namítal nesprávné hodnocení předložených důkazů, nesprávné právní posouzení věci a nepřezkoumatelnost žalobou napadeného rozhodnutí. Dle žalobce celní úřad ve svém rozhodnutí podrobně rozvedl a odůvodnil doklady vztahující se k vybraným výrobkům, u kterých bylo rozhodnuto o jejich uvolnění. U ostatních zajištěných vybraných výrobků, u kterých bylo rozhodnuto o jejich propadnutí, se však omezil toliko na konstatování, že doklady nebyly předloženy. Žalovaný pak sice dovodil, že žalobce ještě předložil doklad k vybranému výrobku pod položkou 5. - *Fernet Stock*, a tento napadeným rozhodnutím uvolnil,
ve vztahu k ostatním zajištěným výrobkům však dospěl k nesprávným skutkovým zjištěním - tedy nesprávně hodnotil důkazy - když uzavřel, že k ostatním vybraným výrobkům žalobce příslušné doklady nepředložil. S tímto závěrem žalobce nesouhlasil, neboť měl za to, že celnímu úřadu předložil doklady i k ostatním vybraným výrobkům, u nichž bylo rozhodnuto o propadnutí.

9. Stran lihoviny uvedené pod položkou 1. - *Jack Daniels* žalobce uvedl, že správným dokladem disponuje a disponoval, a pokud by jej celní úřad ve svém rozhodnutí upozornil na odlišnost velikosti balení, resp. pokud by zcela nerezignoval na odůvodnění rozhodnutí, žalobce by správný doklad předložil. K podané žalobě žalobce připojil doklad - prodejku za hotové ze dne 25. 3. 2015, č. 10505246, prodejce LESKO - Velkoobchod nápojů, s.r.o., vztahující se k předmětné lihovině. V případě lihoviny uvedené pod položkou 2. - *Božkov vaječný likér* a pod položkou 3. - *Jägermeister* žalobce uvedl, že k těmto se vztahuje doklad - prodejka za hotové ze dne 4. 11. 2015, č. 10519563, prodejce LESKO - Velkoobchod nápojů, s.r.o. Tento doklad však celní úřad, jakož i žalovaný, přehlédli. Dle žalobce je identifikace prodaných lihovin v tomto dokladu naprosto dostatečná, aby je bylo možno jednoznačně ztotožnit, přičemž šarži výrobků odpovídá i datum prodeje. K položce 4. - *Campari* se dle žalobce vztahuje doklad - prodejka za hotové ze dne 25. 11. 2015, č. 10520748, prodejce LESKO - Velkoobchod nápojů, s.r.o., v němž je vybraný výrobek označen jako „Campari bitter 1l“. Jak vyplývá z protokolu o místním šetření ze dne 5. 4. 2016, č. j. 16772/2016-640000-61, při místním šetření byly zajištěny dvě láhve Campari bitter, z toho jedna lahev byla otevřená, druhá láhev byla neotevřená. Vybraný výrobek je v tomto protokolu označen (viz str. 3, položka 20) pouze názvem CAMPARI, bez uvedení šarže. Celní úřad jednu z kontrolovaných lahví uvolnil, a to na základě dokladu ze dne 25. 11. 2015, č. 10520748, který byl předložen žalovaným přímo při místním šetření. U tohoto vybraného výrobku však dle žalobce došlo k záměně, protože k uvolněné láhvi se správně vztahoval doklad ze dne 19. 12. 2014, č. 30410588, prodejce LESKO - Velkoobchod nápojů, s.r.o. Doklad, který doložil žalobce při místním šetření, se vztahoval k láhvi, ohledně které bylo rozhodnuto o jejím zajištění a následně propadnutí (Campari 1 litr, 25%, LN/DE14, 14. 5. 2015), a kterou žalovaný mylně ztotožnil právě s dokladem z místního šetření. K tomu žalobce doplnil, že v době zajištění mu nebyla známa čísla šarží, a proto nemohl správně přiřadit dva doklady ke dvěma lahvím, zejména když je celní úřad při místním šetření zaměnil. Za nesrozumitelnou žalobce považoval argumentaci žalovaného k dokladu (prodejce za hotové č. 10527848), ke kterému byl vystaven opravný daňový doklad č. 110520748 ze dne 25. 11. 2015 týkající se obalů, resp. dobropisů na ně, s vybranými výrobky nijak nesouvisel a na platnost dokladu neměl žádný vliv.
10. V závěru podané žaloby proto žalobce navrhl, aby krajský soud napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i jemu předcházející prvostupňové rozhodnutí celního úřadu, zrušil a žalovanému uložil povinnost nahradit žalobci náklady řízení.

III. Vyjádření žalovaného

11. Žalovaný ve svém vyjádření k podané žalobě zdůraznil, že žalobci nic nebránilo v tom, aby nyní vznášené námitky uplatnil již v odvolacím řízení, případně označil jiné důkazní prostředky, jimiž se nyní snaží zdanění prokázat, a aby tuto změnu řádně odůvodnil. Žalovaný byl toho názoru, že nyní zvolená strategie obrany žalobce se odvíjí od konkrétních zjištění a reaguje až na závěry žalovaného učiněné v průběhu odvolacího řízení. S těmito závěry tak žalobce přichází účelově až nyní v žalobě, kdy se pokouší sám sebe ospravedlnit i za pomoci toho, že mu např. nebyly známy výrobní šarže označených lihovin a ponechává zcela stranou, že k některým

propadlým lihovinám dokládal duplicitně vícero dokladů. Dle žalovaného žalobce neunesl svá tvrzení, když nebyl schopen nejpozději v průběhu odvolacího řízení probíhajícího několik měsíců, označit nové konkrétní doklady a zdůvodnit jejich relevanci ve vztahu k průkazu zdanění propadlých lihovin, resp. neuplatnil novou argumentaci, kterou přinesl až nyní v žalobě, ačkoli mu v tom žádná objektivní překážka nebránila. Není přitom povinností správních orgánů za žalobce vyhledávat jednotlivé důkazní prostředky svědčící ve prospěch žalobce a z předložené sumy dokladů se pokoušet ztotožňovat zajištěné, resp. propadlé lihoviny.

12. Žalovaný dále k jednotlivým propadlým lihovinám uvedl, že žalobce v průběhu řízení před celním úřadem předložil obsáhlé množství různých dokladů, k nimž však do doby vydání napadeného rozhodnutí neposkytl žádný bližší komentář, jen v některých dokladech zažlutil jednotlivé lihoviny, čímž celním orgánům deklaroval jejich zdanění. Co se týká dokladu ze dne 4. 11. 2015, evidovaného pod č. 10519563, v tomto žalobce pouze zažlutil lihovinu označenou jako Teq Olmeca 1l reposado, která však nebyla předmětem propadnutí. Pokud žalobce změnil názor, měl v řízení před žalovaným řádně vysvětlit důvody dokladových změn. V této souvislosti žalovaný poukázal na obecnou zásadu uplatňující se ve správním soudnictví, že soudní řízení správní není pokračováním správního řízení, což opakovaně zdůraznil již Nejvyšší správní soud, např. v rozsudku ze dne 18. 9. 2014, č. j. 9 As 99/2014 - 17. V podrobnostech žalovaný odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a s ohledem na vše výše uvedené navrhl, aby krajský soud podanou žalobu zamítl.

IV. Ústní jednání

13. Při jednání účastníci setrvali na svých dosavadních tvrzeních obsažených v již dříve učiněných písemných podáních.
14. Zástupce žalobce netrval na provedení dokazování čtením listin vyjmenovaných v žalobě pod bodem C. – *Důkazní návrhy*, které jsou již součástí správního spisu, z jehož obsahu krajský soud ve své rozhodovací činnosti vychází; setrval na důkazním návrhu k žalobě připojenou prodejkou za hotové ze dne 25. 3. 2015 č. 10505246 a dále soudu při ústním jednání předložil a navrhl k důkazu platební výměr Celního úřadu pro hl. město Prahu ze dne 15. 6. 2017, č. j. 136310/2017-510000-32.2, k němuž uvedl, že je z něj patrné, že správce daně ohledně jedné žalované položky – láhve *Jack Daniels* – dospěl k závěru, že její zdanění bylo prokázáno.
15. Žalovaný k návrhu zástupce žalobce na provedení důkazu platebním výměrem uvedl, že se jedná o rozhodnutí vydané v jiném správním řízení (daňovém řízení o vyměření daně), než řízení, které je nyní předmětem přezkumu ze strany krajského soudu (tj. řízení, v němž bylo vysloveno propadnutí vybraných výrobků).
16. Krajský soud při jednání provedl důkaz žalobcem navrženým platebním výměrem (viz jeho specifikace v odst. 14.), k němuž zástupce žalobce uvedl, že v daňovém řízení byly posuzovány stejné podklady, které byly žalobcem předloženy při místním šetření, a tedy správní orgány měly k dispozici i doklad ze dne 25. 3. 2015. Žalovaný naopak uvedl, že napadené rozhodnutí vychází ze skutkového a právního stavu, který zde byl v době rozhodnutí odvolacího orgánu,

tzn. žalovaný hodnotil veškeré doklady, které byly založeny ve správním spise a které žalobce předložil ještě v odvolacím řízení, přičemž doklad ze dne 25. 3. 2015 ve správním řízení předložen nebyl. Návrh na provedení důkazu dokladem – prodejkou za hotové ze dne 25. 3. 2015, č. 10505246, krajský soud zamítl (k odůvodnění tohoto rozhodnutí viz dále – bod 45. rozsudku).

17. V závěrečném návrhu zástupce žalobce uvedl, že zdanění vybraných výrobků bylo ve správním řízení prokázáno a že rozhodnutí napadené žalobou trpí vadou, kdy správce daně nedokázal příslušné daňové doklady spárovat se zajištěnými vybranými výrobky. Situace byla nadto ztížena tím, že zajištěné výrobky byly odvezeny, a u konkrétních lahví tak nebyly známy kódy z nálepek. Ke dni vydání žalobou napadeného rozhodnutí však žalobce doložil a prokázal zdanění vybraných výrobků, a proto žalobce navrhl, aby žalobě bylo v plném rozsahu vyhověno.
18. Žalovaný ve svém závěrečném vyjádření poukázal na rozložení důkazního břemene, kdy není povinností celních orgánů za žalobce vyhledávat, který konkrétní daňový doklad se vztahuje k tomu kterému vybranému výrobku. Žalovaný uvedl, že je povinností žalobce označit a předložit doklady v takové podobě, aby své důkazní břemeno unesl a zdanění prokázal. Žalovaný proto trval na svém návrhu na zamítnutí žaloby.

V. Posouzení věci krajským soudem

19. Žaloba byla podána včas [§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)], osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s. ř. s.) a jedná se o žalobu přípustnou (zejména § 65, § 68 a § 70 s. ř. s.). Dle ustanovení § 75 odst. 1, 2 s. ř. s. vycházel soud při přezkoumání žalobou napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích uplatněných žalobních bodů, jakož i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlížet z úřední povinnosti, přičemž o věci samé rozhodl po provedeném jednání, neboť žalobce vyslovil s rozhodnutím věci bez nařízení jednání svůj nesouhlas. Dospěl přitom k závěru, že žaloba není důvodná.
20. V posuzované věci je předmětem soudního přezkumu rozhodnutí o propadnutí zajištěných vybraných výrobků (konkrétně lihovin obsažených pod položkami 1. – 4. tabulky 2) dle zákona o spotřebních daních, kdy žalobce zpochybňuje závěry žalovaného, že by v projednávaném případě byly naplněny zákonné důvody pro rozhodnutí celních orgánů o propadnutí vybraných výrobků dle § 42d odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních.
21. Podle § 42 odst. 1 zákona o spotřebních daních správce daně zajistí vybrané výrobky, popřípadě i dopravní prostředek, který je dopravuje, jestliže zjistí, že
- a) vybrané výrobky jsou dopravovány bez dokladu uvedeného v § 6, 27 a 27c, 30, 51, 100 nebo 100a s výjimkou uvedenou v § 50 odst. 8,
 - b) vybrané výrobky jsou dopravovány bez dokladu uvedeného v § 5,
 - c) údaje uvedené na dokladu podle písm. a) nebo b) jsou nesprávné nebo nepravdivé, nebo

d) doklad uvedený v písmenu a) nebo b) je pozměněný nebo padělaný.

22. Správce daně, který rozhodl o zajištění vybraných výrobků nebo dopravního prostředku, bezodkladně zahájí řízení, jehož cílem je prokázání, zda s vybranými výrobky bylo nakládáno způsoby uvedenými v § 42 odst. 1 nebo 2 nebo zda dopravní prostředek takové výrobky dopravoval [§ 42b odst. 1 a 2 zákona o spotřebních daních].
23. Podle § 42d odst. 1 zákona o spotřebních daních dále platí, že pokud správce daně nerozhodne
o uvolnění vybraných výrobků nebo dopravního prostředku, rozhodne o jejich
a) propadnutí v případě, že je vlastník těchto výrobků nebo dopravního prostředku znám, nebo
b) zabrání v ostatních případech.
24. Uvolnění zajištěných vybraných výrobků (nebo dopravního prostředku) upravuje ustanovení
§ 42c zákona o spotřebních daních, kdy podle odst. 1 písm. a) správce daně rozhodne o uvolnění zajištěných vybraných výrobků, pokud se prokáže, že s nimi nebylo nakládáno způsoby uvedenými v § 42 odst. 1 nebo 2 zákona.
25. Z výše uvedených ustanovení zákona o spotřebních daních je tedy zřejmé, že správce daně má pouze dvě možnosti, jak může řízení o zajištěných vybraných výrobcích ukončit. Buďto zajištěné výrobky uvolní (§ 42c), nebo rozhodne o jejich propadnutí či zabrání (§ 42d). O uvolnění vybraných výrobků rozhodne, prokáže-li se, že s nimi nebylo nakládáno způsoby uvedenými
v § 42 odst. 1 nebo 2 zákona o spotřebních daních; v opačném případě postupuje podle § 42d zákona. Jinými slovy, celní úřad jako správce daně vydá rozhodnutí podle § 42d odst. 1 zákona
o spotřebních daních poté, co bylo prokázáno, že s vybranými výrobky bylo nakládáno některým ze způsobů uvedených v § 42 odst. 1 nebo 2 téhož zákona.
26. V projednávaném případě celní úřad rozhodl o zajištění vybraných výrobků z důvodu uvedeného v § 42 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních, který stanoví, že *nejedná-li se o vybrané výrobky pro osobní spotřebu nebo není-li prokázáno oprávněné nabytí vybraných výrobků za ceny bez daně, správce daně tyto vybrané výrobky zajistí, jestliže (...) jsou skladovány bez dokladu uvedeného v § 5. V souzené věci přitom není sporu o tom, že žalobcem skladované lihoviny (viz položky 1. – 4. tabulky 2) jsou vybranými výrobky, na které dopadá zákon o spotřebních daních (§ 1 zákona o spotřebních daních).*
27. Dle § 3 písm. l) zákona o spotřebních daních dále 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. To tedy znamená,
že volným daňovým oběhem je i každé skladování vybraných výrobků (zde lihovin), při němž musí být prokázáno, že se jedná o výrobky zdaněné.

28. Způsob prokazování zdanění vybraných výrobků upravuje právě § 5 zákona o spotřebních daních, podle jehož odst. 1 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)*. Je tedy zřejmé, že nakládá-li kdokoli s vybranými výrobky uvedenými do volného oběhu (a nejedná se pouze o skladování, ale např. též o dopravu či prodej) a nejsou-li tyto určeny pro osobní spotřebu, je povinen prokázat jejich zdanění.
29. Základní náležitosti, které v takovém případě musí obsahovat daňový doklad, doklad o prodeji nebo doklad o dopravě v případě prokazování zdanění, jsou upraveny v odstavcích 2 až 4 § 5 zákona o spotřebních daních, přičemž bude vždy záležet na konkrétní situaci, jakým z uvedených dokladů bude při kontrole vybraných výrobků dokládáno splnění evidenční povinnosti. Co však musí platit vždy a všude, je skutečnost, že předložený doklad musí být ztotožnitelný se skladovanými vybranými výrobky a musí také korespondovat se zjištěným faktickým stavem.
30. Řádné plnění evidenčních povinností totiž 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.
31. Také judikatura Nejvyššího správního soudu v tomto ohledu potvrdila nezbytnost zvláštních požadavků kladených na vedení daňové dokumentace s ohledem na specifický charakter vybraných výrobků: „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“ (srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 8. 2009, č. j. 1 Afs 81/2009 - 68, dostupný na www.nssoud.cz). 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 (k tomu srovnej např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 1. 2009, č. j. 2 Afs 110/2008 - 205, dostupný na www.nssoud.cz).
32. V posuzovaném případě celní úřad rozhodl dne 31. 5. 2016 pod č. j. 19315-6/2016-640000-12 podle ustanovení § 42c odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních o uvolnění zajištěných vybraných výrobků – dvaceti dvou kusů lihovin specifikovaných v tabulce 1

(výrok I.); a podle ustanovení § 42d odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních rozhodl o propadnutí zajištěných vybraných výrobků – pěti kusů lihovin specifikovaných v tabulce 2 (výrok II.).

33. Žalobce přitom již v podaném odvolání, shodně jako nyní v žalobě, namítal nepřezkoumatelnost závěrů, které celní úřad zaujal ve vztahu k propadnutým lihovinám. Žalovaný v napadeném rozhodnutí přisvědčil žalobci do té míry, že celní úřad mohl odůvodnění propadnutí lihovin věnovat více pozornosti, namítanou nepřezkoumatelnost prvostupňového rozhodnutí však neshledal. V rámci odůvodnění napadeného rozhodnutí - s ohledem na rozsah odvolacího přezkumu - blíže doplnil konkrétní závěry k propadlým lihovinám, a jelikož žalobce k propadlým lihovinám pod položkami 1. až 3. v rámci odvolacího řízení nepředložil žádné nové doklady, zabýval se žalovaný doklady předloženými celnímu úřadu.
34. V případě lihoviny uvedené pod položkou 1. - *Jack Daniels* žalovaný zjistil, že co do formálního označení druhu lihoviny přichází v potaz doklad ze dne 9. 4. 2014, č. 1444002953. Tento ale nemohl prokazovat zdanění uvedené lihoviny, neboť se vztahoval k lihovině o jiném objemovém balení (1 l), než byla lihovina zajištěná (0,7 l). Kromě uvedené skutečnosti žalovaný o tomto důkazním prostředku pochyboval také z toho důvodu, že jelikož žalobce provozuje hostinskou činnost a lihoviny nabízel v prostorách provozovny určené k jejich prodeji a konzumaci spotřebitelů, bylo velmi nepravděpodobné, že by počátkem dubna roku 2016 nabízel k prodeji lihovinu, kterou nakoupil o dva roky dříve (v roce 2014). Všechny tyto skutečnosti proto dle žalovaného nasvědčovaly tomu, že se uvedený doklad vztahoval k jinému vybranému výrobku.
35. V případě lihoviny uvedené pod položkou 2. - *Božkov vaječný likér* byla předložena prodejka za hotové ze dne 21. 1. 2015, č. 10501153. Datum vystavení tohoto dokladu (koupě žalobcem) však předchází datu uvedenému na kontrolní pásce (2. 3. 2015). Z hlediska prokázání zdanění tak dle žalovaného nebylo možné akceptovat doklad, na základě kterého by byla lihovina nakoupena v lednu 2015, avšak do volného daňového oběhu (k prodeji dalším subjektům) by byla dána až v březnu 2015, jak vyplývá z analýzy kontrolní pásky. Žalovaný dále doplnil, že předmětnou lihovinu nebylo možné ztotožnit ani podle formálního označení, neboť na dokladu uvedené obecné označení „vaječný likér“ bylo zcela nedostatečné. Takovýto doklad by bylo možno předkládat opakovaně v podstatě k jakémukoli vaječnému likéru, a proto jej žalovaný neakceptoval, neboť nebylo prokázáno, že by se vztahoval k tomuto konkrétnímu vybranému výrobku.
36. U lihoviny pod položkou 3. - *Jägermeister* přicházel dle formálního označení v úvahu doklad ze dne 6. 5. 2015, č. 10507868, neboť byl vystaven a zboží bylo žalobci prodáno v květnu roku 2015. Uvedené datum však dle žalovaného nekorespondovalo s datem výrobní šarže uvedeným na obalu této lihoviny (4. 11. 2015). Z hlediska prokázání zdanění proto žalovaný nemohl akceptovat doklad, z něhož bylo patrné, že lihovina měla být žalobcem nakoupena před datem její vlastní výroby.

37. K lihovině pod položkou 4. - *Campari* se dle formálního označení mohl vztahovat doklad ze dne 19. 12. 2014, č. 30410588, na kterém je uvedeno „Campari bitter“. Výrobní šarže této lihoviny uvedená na jejím obalu byla data 14. 5. 2015. Žalovaný uzavřel, že již tato skutečnost předmětný doklad vylučuje jako způsobilý důkazní prostředek k prokázání zdanění předmětné lihoviny, protože nelze akceptovat doklad, na základě kterého byla lihovina žalobcem nakoupena v prosinci 2014, ale k její výrobě došlo až o půl roku později. Důvodné pochybnosti dle žalovaného vzbuzovalo i samotné datum vystavení dokladu, kdy měl žalovaný za nepravděpodobné, že by žalobce nabízel v dubnu roku 2016 k prodeji lihovinu nakoupenou koncem roku 2014. K předmětné lihovině se pak rovněž mohl vztahovat doklad doložený žalobcem v rámci odvolacího řízení – doklad (prodejka za hotové) ze dne 25. 11. 2015, č. 10520748. K němu žalovaný uvedl, že totožný doklad byl žalobcem předložen již při místním šetření a k části zjištěných lihovin akceptován. Při místním šetření byly zjištěny celkem dvě láhve Campari, když jedna z nich byla právě na základě výše uvedeného dokladu při kontrole ztotožněna (viz položka č. 20 na str. 3 protokolu o místním šetření ze dne 5. 4. 2016, č. j. 16772/2016-640000-61). Jeden doklad vztahující se k jednomu kusu lihoviny značky Campari bitter proto nebylo možné akceptovat jako důkaz prokazující zdanění ve vztahu ke dvěma lahvím lihoviny téhož druhu. Žalovaný dále doplnil, že k dokladu č. 10527848 byl vystaven opravný daňový doklad ze dne 25. 11. 2015, č. 110520748, který ale s ohledem na zboží, na které se vztahuje (přepravky, sud prazdroj a láhev), nelze s propadlými lihovinami nikterak ztotožnit, protože s nimi vůbec nesouvisel.
38. Poslední lihovinu uvedenou pod položkou 5. - *Fernet Stock* bylo možno dle formálního názvu ztotožnit s dokladem ze dne 2. 6. 2015, č. 10509622. Předmětná lihovina byla ale dle výrobní šarže vyrobena až v únoru roku 2016 (pozn. 8. 2. 2016). Tento doklad proto nebylo možno akceptovat, neboť prodej lihoviny nemůže předcházet její výrobě. V rámci odvolacího řízení však žalobce doložil další doklad (prodejku za hotové) ze dne 8. 3. 2016, č. 10603615, vztahující se k lihovině označené jako *Fernet Stock* a který odpovídal datu výroby lihoviny a datu prodeje. Jelikož žalovaný nezjistil žádné jiné skutečnosti, které by vyvracely věrohodnost tohoto dodatečně doloženého dokladu, byla předmětná lihovina ze zajištění uvolněna (a v tomto ohledu žalovaný přistoupil ke změně prvostupňového rozhodnutí celního úřadu).
39. Dle krajského soudu je tedy zřejmé, že žalovaný shora uvedeným způsobem doplnil závěry celního úřadu a v odůvodnění napadeného rozhodnutí se komplexně a podrobně vypořádal s doklady předloženými a označenými žalobcem, jež se měly vztahovat k propadlým lihovinám. S přihlédnutím k tomu, že z hlediska soudního přezkumu tvoří rozhodnutí správních orgánů prvního a druhého stupně jeden celek (k tomu srovnej např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 7. 2009, č. j. 7 Afs 43/2009 - 75, dostupný na www.nssoud.cz), má krajský soud za to, že napadené rozhodnutí, ve spojení s rozhodnutím celního úřadu, nepostrádá základní obsahové náležitosti, je z něj možno seznat, jakými úvahami byl žalovaný ve své rozhodovací činnosti veden a jaké konkrétní důvody jej vedly k vyslovení

závěrů obsažených ve výsledném rozhodnutí. Žalobcem namítanou nepřezkoumatelnost proto krajský soud v daném případě neshledal.

40. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí uzavřel, že z hlediska aplikace ustanovení § 42 odst. 2 zákona o spotřebních daních bylo třeba na danou situaci nazírat tak, jako kdyby doklady podle ustanovení § 5 zákona o spotřebních daních nebyly vůbec předloženy, neboť doklady, jejichž správnost byla vyvrácena, nemohou prokazovat, že se v daném případě jednalo o zdaněné vybrané výrobky. V odvolacím řízení bylo prokázáno pouze zdanění lihoviny *Fernet Stock*, přičemž tuto skutečnost nemohl celní úřad v době vydání rozhodnutí ovlivnit, neboť relevantní doklad, který byl uznán jako doklad průkazný, žalobce doložil až v průběhu odvolacího řízení.
41. Žalobce však s takto vyslovenými závěry žalovaného nesouhlasil. Naopak měl za to, že zdanění všech vybraných výrobků bylo prokázáno, přičemž v podané žalobě ve vztahu lihovinám uvedeným pod položkami 1. až 4. tabulky 2, o jejichž propadnutí celní úřad rozhodl, jednak předstřel nová skutková tvrzení, jednak předložil nové důkazní prostředky.
42. V této souvislosti však krajský soud nejprve odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 5. 2009, č. j. 2 Afs 35/2009 - 91, publikovaný pod č. 1906/2009 Sb. NSS, v němž Nejvyšší správní soud poukázal na specifickou povahu daňového řízení: *„Daňový subjekt nese důkazní břemeno ohledně prokázání tvrzené výše svých daňových povinností a je tak povinen již v daňovém řízení navrhopvat k prokázání svých tvrzení důkazy. Koncepce daňového řádu je přitom založena na součinnosti daňového subjektu, který musí být správcem daně vyzván, aby se vyjádřil k jeho pochybnostem, zejména mu musí být umožněno navrhnout příslušné důkazy. Důkazní prostředky může daňový subjekt uvést i v odvolání a dokonce i poté, tj. až do doby, kdy je o odvolání rozhodnuto. Závěry správce daně učiněné v daňovém řízení proto musejí nutně vycházet z toho, zda daňový subjekt své důkazní břemeno v průběhu daňového řízení unesl, či nikoliv. Pokud daňový subjekt tuto svoji povinnost nesplní, nemůže již rozhodnutí finančního orgánu z této skutečnosti vycházející následně zpochybňovat v řízení před soudem tím, že bude dodatečně navrhopvat provedení důkazů, které již mohl uplatnit v daňovém řízení. Řízení před soudem totiž nemůže a ani nemá nabrazovat řízení před správním orgánem a daňový subjekt nemůže svoji liknavost v daňovém řízení zhojit až v řízení soudním. V opačném případě by totiž byla zpochybňována samotná koncepce správního soudnictví, která je založena na přezkumu správních rozhodnutí. Neprovedení důkazu soudem na základě úvahy učiněné podle § 52 odst. 1 s. ř. s. proto může být odůvodněno též tím, že jej mohl a měl žalobce navrhnout již v daňovém řízení, neboť tento důkaz měl sloužit zjevně k prokázání skutečností, o kterých byl daňový subjekt ze strany finančních orgánů dostatečně informován.“* Přestože citovaný rozsudek následně zrušil Ústavní soud nálezem ze dne 15. 3. 2010, sp. zn. I. ÚS 2082/09, dostupným na <http://nalus.usoud.cz>, ve svém nálezu se shora citovaných závěrů, s nimiž se krajský soud ztotožňuje, nikterak nedotkl, a tedy nadále je možno z nich v rozhodovací činnosti vycházet (srovnej k tomu shodně např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 12. 2017, č. j. 4 Afs 208/2017 - 30, či ze dne 15. 12. 2016, č. j. 5 Afs 94/2016 - 34, oba dostupné na www.nssoud.cz).

43. Pokud se tedy jedná o prokázání zdanění lihoviny uvedené pod položkou 1. - *Jack Daniels*, žalobce nově až v podané žalobě poukázal na doklad ze dne 25. 3. 2015, č. 10505246, který se měl k této lihovině vztahovat a který dle jeho názoru prokazuje její zdanění.
44. Krajský soud na tomto místě opakovaně uvádí, že v předcházejícím řízení žalobce celnímu úřadu předložil k prokázání zdanění položky 1. - *Jack Daniels* doklad ze dne 9. 4. 2014, č. 1444002953, v němž předmětnou lihovinu označil žlutou barvou. Žalovaný průkaznost tohoto dokladu konkrétními argumenty zpochybnil, kdy tento nemohl prokazovat zdanění uvedené lihoviny, neboť se vztahoval k lihovině o jiném objemovém balení (1 l), než byla předmětná lihovina (0,7 l). V reakci na tuto argumentaci žalovaného pak žalobce nově až v podané žalobě přichází s tvrzením, že doklad ze dne 25. 3. 2015 (dodatečně předložený až v soudním řízení) prokazující zdanění tohoto výrobku měl již dříve k dispozici, avšak správní orgány jej neupozornily na rozdílné obsahy balení lihovin, a proto správný doklad prokazující zdanění předmětné lihoviny nepředložil. S touto argumentací je pak v rozporu tvrzení zástupce žalobce přednesené při ústním jednání soudu, že tento doklad byl žalobcem ve správním řízení předložen a že jej správní orgány měly k dispozici.
45. Krajský soud předně v této souvislosti zdůrazňuje, že citovaný doklad ze dne 25. 3. 2015, č. 10505246, skutečně nebyl celním orgánům v průběhu řízení doložen, což je zřejmé nejen z tvrzení žalobce obsaženého v žalobě, ale též z obsahu předloženého spisového materiálu, v němž se tento doklad nenachází. Dále je nutno zdůraznit, že je to žalobce, který nese ohledně svých tvrzení důkazní břemeno, a pokud tvrzené skutečnosti neprokáže, ocitá se v důkazní nouzi se všemi s tím spojenými důsledky. Pokud daňový subjekt břemeno důkazní neunes, nemůže svou liknavost v předcházejícím řízení zhojit až v řízení soudním. Jde tedy zcela nad rámec zákonem stanovených povinností požadovat po celních orgánech obou stupňů, aby daňový subjekt (žalobce) upozorňovaly na nesrovnalosti v jím předkládaných dokladech. Měla-li být v tomto ohledu situace žalobce ztížena tím, že zajištěné výrobky byly odvezeny, nic žalobci nebránilo požádat celní orgány o součinnost.
46. Dle krajského soudu se nadto v případě dokladu ze dne 25. 3. 2015, č. 10505246, jednalo o důkaz, který žalobce mohl uplatnit již v průběhu řízení před správními orgány, a proto také soud k provedení navrženého důkazu při jednání nepřistoupil (shodně k tomu již výše zmiňovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 5. 2009, č. j. 2 Afs 35/2009 - 91, publikovaný pod č. 1906/2009 Sb. NSS, a dále též rozsudek ze dne 3. 2. 2010, č. j. 1 Afs 103/2009 - 232, nebo rozsudek ze dne 4. 6. 2015, č. j. 7 Afs 99/2015 - 27, všechny dostupné na www.nssoud.cz). Z obsahu správního spisu ani z podání žalobce nevyplynula žádná objektivní skutečnost, která by žalobci účinně bránila v doložení výše citovaného dokladu již v průběhu řízení před správními orgány. Ani z procesního hlediska žalobce nebyl v navrhování důkazů nijak omezen, o čemž svědčí mimo jiné skutečnost, že k podanému odvolání doložil mimo jiné doklad ze dne 8. 3. 2016, č. 201610603615, kterým prokazoval zdanění lihoviny *Fernet Stock* a který žalovaný v odvolacím řízení hodnotil jako relevantní z hlediska prokázání zdanění této lihoviny, a následkem toho také změnil rozhodnutí celního úřadu. Byl-li žalobce schopen doložit a označit důkazní prostředek k této lihovině, nepochybně tak byl schopen učinit také k

ostatním propadlým lihovinám. Předložení nového dokladu k podané žalobě až v reakci na argumentaci žalovaného, který se v napadeném rozhodnutí zabýval relevancí původně žalobcem předloženého dokladu, proto krajský soud považuje za účelovou snahu zvrátit pro sebe negativní důsledky.

47. Na těchto závěrech pak nemůže nic změnit ani obsah platebního výměru na spotřební daň z lihu vydaný Celním úřadem pro hl. město Prahu dne 15. 6. 2017 pod č. j. 136310/2017-510000-32.2 (provedený soudem k důkazu při ústním jednání). Z jeho obsahu totiž vyplývá, že v případě zajištěného výrobku *Jack Daniels* žalobce nedoložil správci daně doklad prokazující jeho zdanění, a proto se žalobce jako právnická osoba stal plátcem daně z lihu dle § 66 odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních, kterému vznikla povinnost daň z lihu přiznat a zaplatit dle § 68 písm. d) téhož zákona. Vzhledem tomu, že tak žalobce neučinil, ačkoli zákonná lhůta pro podání daňového přiznání uplynula, správce daně vyhotovil výzvu k podání daňového přiznání ke spotřební dani z lihu ze dne 30. 3. 2017, č. j. 75326/2017-510000-32.2. Žalobce na tuto výzvu reagoval podáním doručeným správci daně dne 10. 4. 2017, na jehož základě správce daně vydal dne 24. 5. 2017 pod č. j. 117599/2017-510000-32.2 výzvu k odstranění pochybností, doručenou žalobci dne 27. 5. 2017. Na tuto výzvu žalobce reagoval dne 9. 6. 2017 podáním, k němuž připojil kopii daňového dokladu - prodejku za hotové ze dne 25. 3. 2015, č. 1050524. Tím dle správce daně prokázal u tohoto vybraného výrobku jeho zdanění. Je tedy zjevné, že žalobce tento doklad správci daně předložil až v době, kdy již bylo správní řízení ve věci propadnutí zajištěných lihovin pravomocně ukončeno (žalobou napadené rozhodnutí bylo vydáno dne 21. 11. 2016 a téhož dne doručeno žalobci), a z tohoto důvodu tedy nemohl mít na zákonnost rozhodnutí žalovaného, který je ve své rozhodovací činnosti vázán skutkovým a právním stavem ke dni vydání svého rozhodnutí, jakýkoli vliv. Skutkovým a právním stavem, který zde byl v době rozhodování správního orgánu, je pak v rámci soudního přezkumu napadeného rozhodnutí vázán také soud rozhodující ve správním soudnictví (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Je tedy zjevné, správní orgány rozhodující v nyní přezkoumávaném správním řízení a v daňovém řízení o vyměření daně neměly v době svého rozhodování k dispozici stejné podklady.

48. V případě lihovin pod položkou 2. - *Božkov vaječný likér* a pod položkou 3. - *Jägermeister* žalobce nově poukazoval na doklad ze dne 4. 11. 2015, č. 10519563.

49. Z celého množství žalobcem předložených dokladů krajský soud ověřil, že tento doklad byl celnímu úřadu předložen již v průběhu řízení před celním úřadem dne 8. 4. 2016. Tohoto dne žalobce celnímu úřadu doložil rozsáhlé množství dokladů, a to bez bližšího komentáře, když v jednotlivých dokladech toliko zvýraznil některé položky žlutou barvou. Co se týká žalobcem poukazovaného dokladu ze dne 4. 11. 2015, č. 10519563, v tomto žalobce „zažlutil“ pouze lihovinu označenou jako *Teq Olmeca 1l reposado*, která ovšem nebyla předmětem propadnutí. Kromě uvedeného dokladu žalobce doložil také doklad ze dne 21. 1. 2015, č. 10501153, v němž žlutě zvýraznil položku „Vaječný likér 1l“. Tímto dokladem se žalovaný v napadeném rozhodnutí zabýval, přičemž dospěl k závěru, že zdanění lihoviny pod položkou 2. - *Božkov vaječný likér* prokázat nemůže (konkrétní důvody krajský soud popsal pod bodem 35. odůvodnění tohoto rozsudku, na které pro stručnost odkazuje). Pokud se jednalo o lihovinu pod položkou 3. - *Jägermeister*, žalovaný ve vztahu k prokázání jejího zdanění hodnotil doklad ze dne 6. 5.

2015, č. 10507868, jelikož i v jeho případě v něm žalobce předmětnou lihovinu označil žlutou barvou. Tento doklad však dle žalovaného nemohl prokázat zdanění lihoviny, neboť z hlediska prokázání zdanění nebylo možné akceptovat doklad, z něhož bylo patrné, že lihovina byla nakoupena před jejím vyrobením (viz bod 36. odůvodnění tohoto rozsudku).

50. Krajský soud se přitom ztotožnil se závěry žalovaného, že v případě těchto dvou lihovin obsažených pod položkami 2. - *Božkov vaječný likér* a 3. - *Jägermeister* doklady předložené žalobcem v řízení před správními orgány nemohly prokázat jejich zdanění, přičemž následnou změnu tvrzení žalobce v tom smyslu, že k předmětným lihovinám náleží jiný doklad prokazující jejich zdanění, lze rovněž pokládat za účelovou. Ačkoli tak žalobce mohl učinit, neoznačil v průběhu odvolacího řízení z doložené sumy dokladů předmětný doklad ze dne 4. 11. 2015, č. 10519563; naopak jako relevantní k průkazu zdanění označil („zažlutil“) již v řízení před celním úřadem ty doklady, které žalovaný podrobil hodnocení v napadeném rozhodnutí. Z jakého důvodu žalobce předkládal k téže lihovině dva zcela odlišné doklady s jinými daty prodeje, pak žalobce v odvolacím řízení nevysvětlil a neučinil tak ani nyní v podané žalobě. Ke splnění důkazní povinnosti žalobce nepostačuje, že tento bez dalšího předloží správním orgánům množství listin (dokladů). V daňovém řízení není povinností správních orgánů vyhledávat za žalobce důkazní prostředky svědčící v jeho prospěch a pokoušet se je bez bližší specifikace ze strany žalobce ztotožňovat s propadlými lihovinami, což v daném případě daňové orgány nad rámec svých povinností učinily. Je naopak povinností žalobce předestřít takovou skutkovou verzi reality, v níž budou předložené doklady a zjištěný skutkový stav souladné a budou spolu vzájemně korespondovat. Následné změny v tvrzení, včetně nabídnutí jiné skutkové verze reality, je třeba srozumitelným a věrohodným způsobem vysvětlit, což ovšem žalobce v nyní projednávané věci neučinil.
51. Jedná-li se o poslední propadlou lihovinu uvedenou pod položkou 4. - *Campari*, v tomto případě byly při místním šetření v provozovně žalobce zjištěny dvě láhve lihoviny označené jako Campari, přičemž jedna láhev byla otevřená, druhá neotevřená. Doklad, který žalobce v této souvislosti označil, byl doklad ze dne 25. 11. 2015, č. 10520748, který žalobce předložil v průběhu místního šetření a při této kontrole byl také zohledněn, když jej celní úřad uznal jako doklad prokazující zdanění jednoho kusu lihoviny *Campari* (otevřené láhve), která dále nebyla předmětem zajištění. Tento doklad tedy celní úřad zohlednil v rámci prováděné kontroly a uznal jej jako relevantní k prokázání zdanění části zjištěných lihovin (viz k tomu protokol o místním šetření ze dne 5. 4. 2016, č. j. 16772/2016-640000-61). Celnímu úřadu pak žalobce dne 8. 4. 2016 doložil sumu dokladů, ve kterých lihovinu pod položkou 4. - *Campari* označil žlutou barvou v dokladu ze dne 19. 12. 2014, č. 30410588. Žalovaný v napadeném rozhodnutí vyvrátil, že by předložený doklad mohl prokazovat zdanění předmětné lihoviny označené jako *Campari* (zajištěné neotevřené láhve), jelikož výrobní šarže uvedená na jejím obalu byla data 14. 5. 2015. Dle tohoto dokladu měla být lihovina žalobcem nakoupena v prosinci 2014, avšak k její výrobě došlo až o půl roku později v květnu 2015.

52. Rovněž v případě lihoviny uvedené pod položkou 4. - *Campari* pak žalobce předestřel nová skutková tvrzení, že zaviněním celních orgánů došlo k dokladové záměně při identifikaci a ztotožnění tohoto vybraného výrobku. Tvrzením o záměně jednotlivých lahví lihoviny *Campari*, které se nově objevuje až v podané žalobě, však krajský soud neuvěřil. Z obsahu protokolu o místním šetření ze dne 5. 4. 2016, č. j. 16772/2016-640000-61, nevyplývají žádné skutečnosti stran dokladové záměny lihovin, přičemž žalobce byl kontrole osobně přítomen. Žalobce nijak nebrojil proti závěru celního úřadu, který při kontrole ztotožnil předmětný doklad s otevřenou lahví lihoviny *Campari*, nevznsl v tomto ohledu žádnou námitku či výhradu. Není přitom pravdou, že by v průběhu kontroly či v době zajištění této lihoviny žalobce neznal čísla šarží propadlých lihovin, neboť výrobní šarže je seznatelná přímo ze samotných lihovin. Stejně tak v průběhu řízení před celním úřadem a následně v odvolacím řízení žalobce nenamítal ani žádné skutečnosti o údajné dokladové záměně. Z jakého důvodu s „verzí“ o záměně jednotlivých lahví přichází až v podané žalobě, přitom žalobce rovněž nevysvětlil, přičemž ze správního spisu v této souvislosti nejsou patrné žádné objektivní důvody, které by žalobci bránily tvrzenou záměnu namítat dříve.
53. S ohledem na vše výše uvedené tak krajský soud pokládá změny skutkové verze reality tvrzené žalobcem (v návaznosti na jím předložené doklady a změny v jejich označování) za účelové a má za to, že dokreslují celkový obraz toho, jakým způsobem žalobce přistupuje a plní si své evidenční povinnosti vyplývající ze zákona o spotřebních daních. Na tomto místě je třeba 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. To je dáno jejich specifiky s ohledem na druhové určení, a tedy zde požadavek na jednoznačnou identifikaci a ověřitelnost hraje zcela zásadní roli.
54. V projednávané věci přitom krajský soud ve shodě se závěry celních orgánů obou stupňů dospěl k závěru, že vybrané výrobky byly skladovány bez příslušných dokladů. Z hlediska aplikace ustanovení § 42 odst. 2 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. Bylo proto prokázáno, že s vybranými výrobky bylo nakládáno v rozporu se zákonem o spotřebních daních, což má za následek, že o jejich uvolnění podle § 42c odst. 1 písm. a) téhož zákona nebylo možno rozhodnout. Za této situace proto správní orgány nepochybily, pokud v řízení postupovaly podle § 42d odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních a vyslovily v případě čtyř konkrétních lahví lihovin (viz položky 1. - 4. tabulky) jejich propadnutí.

VI. Závěr a náklady řízení

55. Krajský soud tak na základě všech výše uvedených skutečností neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle ustanovení § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
56. Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého žalobce, který neměl ve věci úspěch, nemá vůči žalovanému právo na náhradu nákladů řízení před soudem a žalovanému žádné náklady řízení nad rámec jeho běžné

úřední činnosti nevznikly. Krajský soud proto rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat do dvou týdnů po jeho doručení kasační stížnost. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních právních předpisů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno dne 13. prosince 2018

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu