



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců Mgr. Petra Pospíšila a JUDr. Kateřiny Mrázové, Ph.D., ve věci

žalobkyně: **LIKÉRKA DRAK s. r. o.**, IČ: 26304465
se sídlem Na Kútku 14, 768 72 Chvalčov

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 2. 2014, č. j. 5597-4/2014-900000-304.4

takto:

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

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

1. Platebním výměrem ze dne 9.4.2013, č.j. 17554/2013-640000-31, Celní úřad pro Zlínský kraj jako věcně a místně příslušný správce daně (dále jen „celní úřad“) podle ust. § 1 odst. 3 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o spotřebních daních“) a ust. § 6 odst. 2 a § 8 odst. 1 písm. c) zákona č. 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů, s použitím ust. §§ 101 až 103 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) vyměřil daňovému subjektu LIKÉRKA DRAK s.r.o., se sídlem na Kútku 14, 768 72

Chvalčov, IČ: 26304465 (dále jen „daňový subjekt“), v kontextu s ust. § 92 a § 139 daňového řádu spotřební daň z lihu za zdaňovací období září 2012 ve výši 6 439 575 Kč.

2. Proti uvedenému rozhodnutí celního úřadu podal žalobce odvolání, o kterém žalovaný rozhodl rozhodnutím označeným v záhlaví tohoto rozsudku, a to tak, že napadené rozhodnutí změnil tím, že původní text výroku nahradil následujícím textem: „*Celní úřad pro Zlínský kraj jako věcně a místně příslušný správce daně (dále jen „celní úřad“) podle ustanovení § 1 odst. 3 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o spotřebních daních“) a ustanovení § 8 odst. 1 písm. c) zákona č. 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky ve znění pozdějších předpisů, s použitím ustanovení § 139 a § 101 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), postupem uvedeným v § 89 až § 90 daňového řádu a v souladu s ustanovením § 4 odst. 1, § 9 odst. 1, § 9 odst. 3 písm. d) zákona o spotřebních daních vyměřuje v souladu s ust. § 92 daňového řádu daňovému subjektu LIKÉRKA DRAK s.r.o., se sídlem Na Kútku 14, 768 72 Chvalčov, IČ: 263 04 465 (dále jen „daňový subjekt“) spotřební daň z lihu za zdaňovací období září 2012 ve výši 6 439 575,-- Kč (slovy: šestmilionů čtyřicetdevět tisíc pětsetšedesát pět korun českých).*
3. Jak vyplývá z odůvodnění, důvodem změny napadeného rozhodnutí bylo to, že v předmětné věci povinnost daň přiznat a zaplatit vznikla žalobci dvěma způsoby, a to jednak prodejem vybraných výrobků, tedy uvedením do volného daňového oběhu na daňovém území České republiky dle § 9 odst. 1 zákona o spotřebních daních, jak vyplývá i z daňového přiznání žalobce, přičemž výše daně činila 3 713 835 Kč, dále vznikla žalobci daňová povinnost likvidací nevidovaného lihu a lihovin umístěných v daňovém skladu, jejich vylitím do kanalizačního řádu, kdy došlo ke vzniku povinnosti daň přiznat a zaplatit podle § 9 odst. 3 písm. d) zákona o spotřebních daních, tj. dnem znehodnocení těchto vybraných výrobků, přičemž výše daně v tomto případě činí 2 725 740 Kč.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

4. Ve včas podané žalobě žalobce navrhoval, aby soud rozhodnutí žalovaného v plném rozsahu zrušil. Rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí celního úřadu považuje žalobce za nesprávné a vydané v rozporu se zákonem.
5. Řízení ve věci bylo zahájeno dne 21.11.2012 výzvou k odstranění pochybností o správnosti údajů v podaném daňovém přiznání, neboť v předmětném období došlo v daňovém skladu žalobce k vypuštění tekutiny s obsahem lihu do odpadních vod. Na to žalobce reagoval tak, že opravil své tvrzení týkající se přiznané daně a přiznal dodatečnou daňovou povinnost ve výši 1 045 129 Kč.
6. Další řízení bylo dle žalobce vedeno nesprávně a bylo zmatečné. Podle § 89 daňového řádu postupem k odstranění pochybností lze odstranit pouze jednotlivé pochybnosti o podání. Pokud má správce daně závažné pochybnosti, je povinen zahájit daňovou kontrolu. Dle žalobce v předmětné věci správce daně s ohledem na složitost dokazování měl daňovou kontrolu zahájit. Podle pomůcek lze vyměřit daň pouze v případě nespolupráce daňového subjektu, přičemž tímto způsobem daň ani vyměřena nebyla. Daň byla v předmětné věci vyměřena dokazováním, přičemž byl použit znalecký posudek jako důkaz k výpočtu daňové povinnosti, čímž bylo porušeno právo žalobce. Znalecký posudek totiž není exaktním vyčíslením daně a může sloužit pouze jako pomůcka. Správce daně vyměřil daň na základě znaleckého posudku, i když je z něho zřejmé, že nebylo možno provést přesnou

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. P.

látkovou bilanci, která by exaktně popisovala a kvantifikovala průběh havarijní vlny. Zjevně jde tedy pouze o odborný odhad. Nemůže tedy být vzat jako základ pro přesný výpočet množství vylitého lihu a tedy důkaz o výši daně.

7. Žalobce již v průběhu řízení poukazoval na to, že se správce daně nezabýval otázkou, zda líh, který dle znaleckého posudku způsobil havárii, vůbec podléhá spotřební dani, zda se do kanalizace nemohl, alespoň z části, dostat z jiných zdrojů, např. od dalšího subjektu vyrábějícího alkoholické nápoje ve stejné lokalitě, a zda to nemohly být i jiné látky, než líh, které způsobily havárii čističky odpadních vod.
8. Dále žalobce konstatoval, že trestní a daňové řízení jsou řízení odlišná, a pokud byly použity důkazy či poznatky získané v jiném daňovém řízení, měl správce daně povinnost s nimi daňový subjekt seznámit a jejich použití řádně odůvodnit.
9. Ve svém vyjádření žalobce navrhoval provedení dalších důkazů, které správce daně odmítl a konstatoval, že lhůta k podání návrhu na pokračování v dokazování podle § 90 odst. 3 uplynula dne 26.3.2013, přičemž jejím marným uplynutím došlo k zániku práva podat návrhy na pokračování v dokazování.
10. Je pravdou, že zpráva o výsledku „vytýkacího řízení“ (tento termín daňový řád nezná) byla projednána s jednatelem firmy a jemu předána. Protože však žalobce měl zástupce, měla být tato zpráva dle daňového řádu doručena do vlastních rukou nebo do datové schránky tohoto zástupce. V době projednání zprávy byl zástupcem žalobce JUDr. P. D. Tomu nebyla zpráva zaslána správcem daně, ale předána jednatelem žalobce, a to dne 14.3.2013. V souladu s § 39 a násl. daňového řádu teprve tento den lze považovat za počátek lhůty pro podání návrhu. Dle judikatury NSS při nesprávném doručení dochází k platnému doručení až v okamžiku, kdy se adresát s doručovanou písemností prokazatelně seznámil. Vzhledem k uvedenému považuje žalobce lhůtu pro vyjádření ke zprávě o výsledku vytýkacího řízení za zachovanou. Žalovaný se k námitkám žalobce v této souvislosti vyjádřil s irelevantním odůvodněním, že plná moc byla dne 23.4.2013 vypovězena. Rozhodnutí Celního úřadu však bylo vydáno dne 9.4.2013, tedy před vypovězením plné moci, která byla v době doručení zprávy o výsledku vytýkacího řízení i v době vydání prvoinstančního rozhodnutí platná.
11. Z rozhodnutí celního úřadu není zřejmé, z jakého titulu, resp. dle jakého ustanovení zákona o spotřebních daních měla žalobci vzniknout daňová povinnost z titulu vylitého lihu do kanalizace. V této souvislosti je rozhodnutí celního úřadu nepřezkoumatelné. Žalovaný se toto snažil zhojit sdělením odlišného právního názoru a změnou rozhodnutí, což dle názoru žalobce není možné. Nejedná se totiž o odlišný právní názor, ale o snahu o nápravu procesního pochybení prvoinstančního orgánu, neboť pokud tento žádný názor nevyslovil, není možno ho ani měnit. Dle názoru žalobce mělo toto být důvodem pro prohlášení nicotnosti prvoinstančního rozhodnutí žalovaným.
12. Dalším důvodem nezákonnosti napadeného rozhodnutí je, že žalovaný zpochybnil důkazy předložené žalobkyní. Celní úřad vzal za základ pro výpočet daně pouze rok 2012, opomenul skutečnost, že „kostky“, což jsou nádoby o objemu 1 m³ až do „metanolové aféry“ nebylo nutno pravidelně vyplachovat. Při inventurách, kterých byl ze strany celního úřadu bezpočet, se zbytky lihu v kostkách nikde neuváděly, bylo to bráno tak, že kostka je prázdná, ač skutečnost byla jiná, byl zde vždy nějaký zbytek. Důkazem je jakýkoliv protokol o inventuře, ze kterých je zřejmé, že jsou zde uváděny pouze obaly

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. P.

s viditelným zůstatkem. Je tedy nesporné, že se mohlo jednat o ztráty z let minulých. Tvzení celního úřadu, že by tyto ztráty musely být víc než 2%, je účelové.

13. Žalobce navrhl provedení dalších důkazů, a to výsledkem svědků – pracovníků celního úřadu, kteří v minulosti prováděli inventury stavu ve skladu. Tyto však z důvodu nedodržení lhůty nebyly provedeny. Jako důkaz nevěrohodnosti bylo považováno, že byly provedeny inventury 25.9.2012 a 1.10.2012 a nebyl zjištěn rozdíl. Dle žalobce však výrobky vylité 26.9. a 27.9. nepocházely z výroby žalobce. Toto tvrzení žalobce je pravdivé a nesvědčí o jeho nevěrohodnosti, resp. o nevěrohodnosti účetnictví a evidencí.
14. Správce daně se omezil na konstatování pouhých domněnek. Např. nijak nezdůvodnil, že dle znaleckého posudku mělo být vylito 36 plat šestilitrových kanystrů, tedy více než jeden kamion. Není zřejmé, kde by se u žalobce najednou vzaly, obzvláště když den předtím odpoledne probíhala inventura celního úřadu. Dle § 37 a § 38 zákona o spotřební dani měl žalobce povinnost vést evidenci vybraných výrobků vyrobených nebo převzatých provozovatelem daňového skladu. V předmětné věci je podstatné, že kanystry nebyly žalobcem ani vyrobené ani převzaté, a nebyly tedy zapsány do evidence. Byly pravděpodobně omylem mezi prázdnými vrácenými obaly a žalobce je nikdy nepřevzal, tudíž je nemohl ani z evidence vydat. I pokud by tyto výrobky byly zapsány do evidence, při jejich likvidaci by byly z ní vydány a stav lihu by se nijak nezměnil. I kdyby tedy došlo k porušení povinnosti, nebezpečnost deliktu je nulová. Nutno zdůraznit, že příslušná spotřební daň odpovídající vylitým výrobkům byla přiznána v odpovědi na výzvu k odstranění pochybností a zaplacená. Pokud se týká likvidace, nikde v zákoně o spotřební dani není uvedeno, že výrobky lze likvidovat pouze ze přítomnosti celních orgánů, dovozování správního deliktu je tedy účelové, obzvláště za situace, kdy žalobkyně příslušnou spotřební daň přiznala a uhradila. Dle žalobce případnou nejasnost či vnitřní rozpornost právní úpravy nelze vykládat způsobem pro účastníka řízení nepříznivým. Shodně se k obdobným situacím staví i konstantní judikatura, např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30.10.2008, sp. zn. 2 Afs 171/2006, dle kterého pochybení zákonodárce nelze přičítat k tíži fyzických a právnických osob, a v případě pochybností je třeba použít výkladu pro fyzické a právnické osoby příznivějšího.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

15. Žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl jako nedůvodnou. Konstatoval, že daňový řád v § 89 upravuje postup směřující ke správnému a úplnému zjištění daňové povinnosti, který terminologicky nahrazuje výraz předchozí právní úpravy – vytýkácí řízení. V případě tohoto postupu jde podobně jako u daňové kontroly o ucelený soubor úkonů, který je fakultativně realizován v rámci nalézacího řízení a který správce daně využívá ke zjištění, zda je tvrzení daňového subjektu podložené důkazy, pokud vzniknou pochybnosti o správnosti, průkaznosti, úplnosti nebo pravdivosti daňového tvrzení. V případě žalobce existovaly pochybnosti o tvrzené daňové povinnosti, po jejich odstranění však bylo možno daňovou povinnost vyměřit. Zahájení daňové kontroly by v tomto případě bylo zcela nedůvodné. Žalovaný nesdílí názor, že v předmětné věci nebylo možno použít znalecký posudek jako důkaz k výpočtu daňové povinnosti. Znalecký posudek byl vypracován RNDr. J. Z., CSc. – znalcem v oboru vodního hospodářství, odvětví rybníkářství a rybářství, specializace pro hydrobiologii a jakost vody. Z posudku je zcela zřejmé, že odborným odhadem na základě poskytnutých údajů, bylo zjištěno, že havarijní vlna

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. P.

přinesla dne 27.9.2012 do čističky odpadních vod Bystřice pod Hostýnem minimálně 9 564 l čistého lihu. Podle § 95 odst. 1 daňového řádu je znalecký posudek vypracován za účelem posouzení otázek, ke kterým je třeba odborných znalostí, které správce daně nemá. Tak tomu bylo i v předmětné věci. Tuto otázku tedy musel zodpovědět znalec, nikoli správce daně. Odborný odhad znalce se netýká přesného stanovení čistého lihu, ale minimálního množství alkoholu. Z tohoto minimálního množství pak celní úřad vycházel při stanovení výše daně. Jednalo se tedy o minimální množství, nikoliv o průměrné nebo nejvyšší. V předmětné věci nebyla žalobci stanovena daň pouze na základě zpracovaného posudku, nýbrž i s ohledem na další důkazní prostředky uvedené na str. 5 rozhodnutí celního úřadu.

16. Žalovaný nesouhlasí s námitkami týkajícími se porušení povinností v případě doručování a týkajícími se opožděnosti návrhu na pokračování dokazování, pokud nebylo doručeno právnímu zástupci žalobce. Postup v této souvislosti byl zcela v souladu se zákonem, neboť žalobce v projednávané věci žádného zástupce neměl. JUDr. P. D. byl právním zástupcem žalobce v jiné věci. Žalobce vycházel z mylného názoru, že advokátovi udělená plná moc se vztahovala na všechna řízení. Tato se týkala výslovně jiného řízení, a to řízení ve věci odejmutí povolení k provozování daňového skladu. Tato plná moc byla advokátem následně dne 23.4.2013 vypovězena. V projednávané věci lhůta, kdy by byl žalobce oprávněn podat návrh na pokračování v dokazování, uplynula dne 26.3.2013 a v jejím průběhu nebyl ze strany žalobce doručen žádný návrh ani vyjádření k výsledkům zjištěným v rámci postupu k odstranění vad. Žalovaný nesouhlasí s tím, že rozhodnutí celního úřadu mělo být prohlášeno za nicotné. Vady způsobující nicotnost jsou upraveny v ust. § 105 daňového řádu. Žádná ze zde uvedených podmínek neodpovídá projednávanému případu.
17. Dále žalovaný zdůraznil, že rozhodnutí odvolacího orgánu o odvolání proti platebnímu výměru je rozhodnutím konečným. Jak vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14.4.2009, č.j. 8 Afs 15/2007-75, vady odvoláním napadeného rozhodnutí musí být odstraněny v rámci odvolacího řízení. K tomu došlo i v daném případě. Pokud se týká námitek žalobce ve vztahu k normovaným ztrátám, tím se žalovaný zabýval na str. 7 a 8 napadeného rozhodnutí. Žalobce si v minulosti výrazně protiřečil v otázkách „zbytků lihu“, což způsobuje pochybnost o tom, zda vůbec někdy tento líh byl v evidenci uveden, a pokud to tam bylo, proč se úbytek tohoto lihu neprojevil v samotných evidencích. Nelze mít za prokázané, že by líh, který byl vypuštěn do kanalizace z kubíkových nádrží, byl lihem, který neměl žalobce povinnost evidovat.
18. Žalobce si kladl otázku „kde se lihoviny v jeho firmě vzaly“ a tvrdil, že do kanalizace vyhlil pouze zbytek lihu v kostkách. V této souvislosti je třeba mít na zřeteli, že žalobce byl v době, o kterou se jedná, provozovatelem daňového skladu. V daňovém skladu mohou být vybrané výrobky umístěny pouze v režimu podmíněného osvobození od daně, pokud zákon o spotřebních daních nestanoví jinak. V případě předmětných vybraných výrobků, které se nějakým způsobem měly dostat do firmy žalobce a ke kterým nebyly předloženy doklady, lze pochybovat, zda se vůbec jednalo o vybrané výrobky v režimu podmíněného osvobození od daně. Líh uvedený do volného daňového oběhu může být přijat do daňového skladu pouze v odůvodněných případech, na základě povolení správce daně dle § 78 zákona o spotřebních daních, k čemuž v předmětné věci nedošlo.

19. Provozovatel daňového skladu je odpovědný za provozování a zabezpečení daňového skladu i za druh a množství vybraných výrobků v daňovém skladu vyrobených, zpracovaných, skladovaných, přijímaných a odeslaných, a za jejich zabezpečení k zabránění jejich neoprávněného použití. Povinností žalobce bylo zajistit, aby se výrobky, o kterých nevěděl, do daňového skladu vůbec nedostaly, a pokud tak neučinil, nelze to přičítat k tíži žalovaného. Zabezpečit přijetí a výdej výrobků dopravovaných do nebo z daňového skladu je jednou ze základních povinností provozovatele daňového skladu. Pokud žalobce v žalobě odkazoval na nejasnou právní úpravu, je nutno konstatovat, že nekonkretizoval v souvislosti s předmětnou věcí, kde nejasnost spatřuje. Odkazoval na rozsudky vztahující se k příjmu fyzických osob, což je nepřipadné.

VI. Rozsudek Krajského osudu v Brně ze dne 28. 6. 2016, č.j. 29Af 27/2014-31

20. Krajský soud po přezkumu nápadného rozhodnutí shledal, že žaloba je důvodná a výše uvedeným rozsudkem napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.
21. Krajský soud shledal oprávněnou žalobní námitku, že žalobkyně byla v řízení před celním úřadem zastoupena advokátem JUDr. P. D., MBA, LL.M., celní úřad však zaslal závěrečnou zprávu „z vytýkácího řízení“ přímo žalobkyni a jak celní úřad, tak žalovaný nesprávně odvozovali běh lhůty pro podání návrhu na pokračování v dokazování od doručení žalobkyni. Dalším důvodem pro zrušení napadeného rozhodnutí byl závěr krajského soudu, že celnímu úřadu jako správci daně mělo být zřejmé, že v daném případě nelze pochybnosti odstranit důkazy poskytnutými žalobkyní (daňovým subjektem), neboť již v době podání daňového tvrzení celní úřad věděl o jeho nesprávnosti. Za situace, kdy věděl o havárii čistírny odpadních vod způsobené likvidovaným alkoholem, u žalobkyně prováděl šetření a měl k dispozici i znalecký posudek s výpočtem minimálního množství čistého lihu, které havárii způsobilo, mohl zahájit daňovou kontrolu a neměl zvolit postup k odstranění pochybností, popř. měl daňovou kontrolu zahájit podle § 90 odst. 3 daňového řádu v okamžiku, kdy již bylo jasné, že žalobkyně nesouhlasí se závěry znaleckého posudku, nemá v pořádku příslušnou evidenci a její tvrzení jsou rozporná. Vzhledem k uvedenému měla být dle krajského soudu daň vyměřena až v rámci daňové kontroly.

VII. Kasační stížnost žalovaného a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 1. 2017, č.j. 4Afs 182/2016-18

22. Proti uvedenému rozsudku krajského soudu podal žalovaný včas kasační stížnost, ve které zpochybnil oba důvody, pro které krajský soud napadené rozhodnutí zrušil.
23. Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou v obou námitkách. Pokud se týká plné moci, zabýval se především otázkou, zda byla plná moc v rozhodnuté době celnímu úřadu doručena a dospěl k závěru, že nikoliv. Vytkl krajskému osudu, že se touto otázkou nezabýval. Pokud by tak učinil, musel by dojít k závěru, že plná moc nebyla ve

vyměřovacím řízení uplatněna včas. Žalobní bod byl tedy zjevně nedůvodný. Pokud ho krajský soud vyhodnotil jako důvodný, způsobil tím nezákonnost napadeného rozhodnutí.

24. Nejvyšší správní soud přisvědčil i námitkám, které brojily proti závěru krajského soudu, že celní úřad měl ve vyměřovacím řízení postupovat cestou daňové kontroly, a nikoliv formou postupu k odstranění pochybností, a to z důvodu, že celnímu úřadu muselo být zřejmé, že důkazy předloženými žalobkyní nemohou být odstraněny jeho pochybnosti o úplnosti přiznané spotřební daně. Poukázal na rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014 - 55, podle kterého: „*V řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu je daňová kontrola, v rámci níž byla učiněna zjištění, jež se stala podkladem doměření daně, posuzována již nikoli sama o sobě, nýbrž jen a pouze z toho hlediska, zda jsou zjištění z ní plynoucí zákonným podkladem pro doměření daně a nakolik je lze považovat za vypovídající, dostatečná a spolehlivá. Správní soud v první řadě hodnotí, zda zjištění byla kontrolou učiněna za situace, že vůbec být pořízena mohla (například zjištění pořízená kontrolou po uplynutí lhůty pro stanovení daně či kontrolou nezákonně opakovanou nemohou být vůbec podkladem pro stanovení daně). Dále u obecně přípustných zjištění hodnotí, nakolik z nich plyne, co z nich správce daně usoudil. V některých případech může samotné hodnocení daňové kontroly a jejího průběhu být důležité pro posouzení, zda bylo vůbec možno daň doměřit (typicky při zkoumání, byla-li daňová kontrola zahájena a prováděna tak, že její konání mělo účinek předpokládaný v § 148 odst. 3 daňového řádu).*“ Vzhledem k uvedeným závěrům Nejvyšší správní soud zdůraznil, že ne každá procesní vada v daňovém řízení musí mít za následek nezákonnost platebního výměru, jímž je dílčí daňové řízení, v tomto případě vyměřovací řízení, ukončeno. Krajskému osud vytkl, že v napadeném rozsudku zcela pominul samotnou otázku, zda vytýkané využití postupu k odstranění pochybností namísto daňové kontroly mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Důvodnost žaloby může mít za následek podle ustálené judikatury totiž pouze taková vada řízení, která mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí (Nejvyšší správní osud poukázal např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 6. 2003, č. j. 6 A 12/2001 - 51, č. 23/2003 Sb. NSS, či rozsudek ze dne 18. 3. 2004, č. j. 6 A 51/2001 - 30, č. 494/2005 Sb. NSS). Nejvyšší správní soud konstatoval, že v tomto případě, i kdyby závěr krajského soudu byl správný, tato procesní vada by nezákonnost napadeného rozhodnutí nevyvolávala.

25. Jak však dále uvedl, názor krajského soudu, který důvod pro zahájení daňové kontroly spatřoval v tom, že správce daně již věděl, že daňové přiznání žalobkyně je nesprávné, a v tom, že již bylo zřejmé, že pochybnosti nelze odstranit důkazy poskytnutými žalobkyní, správný nebyl. Dle § 89 odst. 1 daňového řádu správce daně v situaci, kdy má konkrétní pochybnost, musí postupovat právě formou postupu k odstranění pochybností. Pokud se týká pochybností v uvedeném smyslu, nejde jen o případy pochybností dílčích, ale zejména případy, kdy správce daně má silné důkazy, na základě nichž lze očekávat závěr o nesprávnosti tvrzení daňového subjektu. V rámci postupu k odstranění pochybností může daňový subjekt na takové důkazy reagovat a buď uznat své pochybení, nebo naopak poskytnout informace a důkazy, které mohou přinést nové poznatky, eventuálně i vyvrátit do té chvíle zdánlivě přesvědčivá zjištění správce daně.

26. Neobstojí ani důvod spočívající v tom, že bylo zřejmé, že pochybnosti nelze odstranit důkazy poskytnutými žalobkyní. Otázku možnosti odstranění pochybností ze strany daňového subjektu je nutno hodnotit k okamžiku rozhodování správce daně, aniž by bylo možné do této úvahy vnášet *ex post* jakákoliv zjištění z následujícího průběhu daňového řízení, kterými v době výběru procesního postupu správce daně nedisponoval. Krajský soud ani nevysvětlil, proč má za to, že označené pochybnosti nemohly být žalobkyní v rámci postupu podle § 89 daňového řádu odstraněny. Taková úvaha by musela pramenit z nevyvratitelnosti důkazů, jež měl správce daně na počátku postupu k odstranění pochybností k dispozici, a zjevně nemůže být správná. Znalecký posudek, který správce daně považoval za klíčový podklad, je i přes použité matematické výpočty totiž do jisté míry odhadem, který dochází jen k závěru o minimálním množství čistého alkoholu, který měl být zlikvidován vylitím do kanalizace, s ohledem na limitující rozsah dostupných vstupních údajů nemůže specifikovat přesně, kolik lihovin a jakého druhu ve skutečnosti tímto způsobem bylo zlikvidováno. Žalobkyně mohla v reakci na výzvu k odstranění pochybností pod tíhou důkazů získaných správcem daně přiznat a doložit přesný rozsah likvidovaného alkoholu. Nemohlo být ani předem vyloučeno, že žalobkyně zpochybní související právní závěry správce daně.
27. Vzhledem k uvedenému Nejvyšší správní soud uzavřel, že za daných okolností, kdy celní úřad nehodlal prověřovat jiné otázky, než pochybnost o tom, zda žalobkyně zahrnula alkohol zlikvidovaný ve dnech 26. a 27. 9. 2012 do přiznání ke spotřební dani z lihu za zdaňovací období září 2012, postupoval správně a v souladu s daňovým řádem, pokud zahájil postup k odstranění pochybností, a nikoliv daňovou kontrolu. Nesprávný a nedostatečně vysvětlený byl rovněž názor soudu, že správce daně měl zahájit daňovou kontrolu alespoň poté, co žalobkyně zpochybnila závěry znaleckého posudku, a bylo zjištěno, že nemá v pořádku příslušnou evidenci a její tvrzení jsou rozporná. Otázka zahájení daňové kontroly za této situace závisí na vyhodnocení dosavadního odkazování a argumentace daňového subjektu z hlediska § 8 a § 92 daňového řádu, což soud dosud neřešil.

VIII. Nové posouzení věci Krajským osudem v Brně

28. Soud, v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s., bez nařízení jednání, přezkoumal v mezích žalobních bodů napadená rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí správce poplatku včetně řízení předcházejících jejich vydání, a shledal, že žaloba není důvodná.
29. Krajský soud v souladu s § 110 odst. 4 s. ř. s. vycházel z právního názoru vysloveného ve zrušovacím rozsudku Nejvyššího správního soudu. Řídil se tedy názorem, že spor o výklad plné moci ze dne 4. 12. 2012 je v dané věci irelevantní, protože plná moc nebyla u celního úřadu v rozhodné době uplatněna. Krajský soud poskytl žalobci možnost, aby v této souvislosti doplnil svoji argumentaci. Přípisem ze dne 27. 3. 2018, který byl žalobci doručen 8. 4. 2018, soud poukázal na závěry Nejvyššího správního soudu uvedené v bodě 53 zrušovacího rozhodnutí (kde byla zmíněna eventuální možnost prokázání včasného uplatnění této plné moci, kdy nelze vyloučit neúplnost předloženého správního spisu). Žalobce však na tento přípis nereagoval. Za těchto okolností soud tedy vyšel ze závěrů

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. P.

Nejvyššího správního soudu, že předmětná plná moc v rozhodné době, tedy do data odeslání závěrečné zprávy z „vytýkáčního řízení“, uplatněna nebyla. Soud v plném rozsahu odkazuje na odůvodnění otázky plné moci a jejího uplatnění v přezkoumávaném řízení, které je podrobně uvedeno ve zrušovacím rozsudku Nejvyššího správního soudu v bodech 9 až 24 s tím, že se ztotožňuje s názorem Nejvyššího správního soudu.

30. Krajský soud rovněž vycházel ze závěru Nejvyššího správního soudu, že se ohledem na konkrétní okolnosti případu celní úřad postupoval adekvátně, jestliže v daňovém řízení využil institut postupu k odstranění pochybností. Tento svůj názor Nejvyšší správní soud ve zrušovacím rozhodnutí důkladně odůvodnil v bodech 25 až 51. Soud odkazuje rovněž na právní větu vyplývající z tohoto rozsudku: *„Pochybností ve smyslu § 89 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, se rozumí i případy, kdy správce daně má v rukou silné důkazy, na základě nichž lze s vysokou pravděpodobností, ne-li dokonce s praktickou jistotou, očekávat závěr o nesprávnosti tvrzení daňového subjektu. I pro takovou situaci poskytuje postup k odstranění pochybností procesní rámec, v němž může daňový subjekt na takové podklady reagovat a buď uznat své pochybení, nebo naopak poskytnout informace a důkazy, které mohou na případ vrhnout jiné světlo, eventuálně i vyvrátit do té chvíle zdánlivě přesvědčivá zjištění správce daně.“*
31. Pokud krajský soud vyslovil názor, že celní úřad měl zahájit daňovou kontrolu alespoň poté, co žalobkyně zpochybnila závěry znaleckého posudku, nemá v pořádku evidenci a její tvrzení jsou rozporná, Nejvyšší správní soud uvedl, že tento názor nebyl blíže vysvětlen. Konstatoval: *„Otázka, zda bylo namístě podle § 90 odst. 3 věty první daňového řádu zahájit daňovou kontrolu, závisí na vyhodnocení dosavadního dokazování a související argumentace daňového subjektu z hlediska § 8 a § 92 daňového řádu. Krajský soud však doposud otázku úplnosti a dostatečnosti provedeného dokazování neřešil, a proto jeho (eventuální) závěr o povinnosti celního úřadu postupovat podle § 90 odst. 3 věty první daňového řádu neobstojí.“*
32. Vzhledem k uvedenému názoru se krajský soud zabýval otázkou úplnosti a dostatečnosti provedeného dokazování.
33. Jak soud zjistil ze správního spisu, dne 27. 9. 2012 obdržel celní úřad oznámení, že z objektu žalobce vytéká do kanalizace tmavohnědá látka zapáchající po „tuzemáku“. Místním šetřením v prostoru daňového skladu žalobce, provedeným dne 27. 9. 2012 celním úřadem, pracovníky Krajské hygienické stanice Zlínského kraje a pracovníky odboru životního prostředí Městského úřadu Bystřice pod Hostýnem, zjistil celní úřad mimo jiné přítomnost 36 dřevěných palet, na kterých byly uloženy šestilitrové kanystry s patrnými zbytky tekutin. Šetřením celního úřadu, Policie ČR a sboru Hospodářské kriminality Kroměříž bylo zjištěno, že ve dnech 26. a 27. 9. 2012 bylo do odpadních vod areálu daňového skladu žalobce vypuštěno významné množství látky neodpovídající běžným odpadním vodám. Vyhodnoceno to bylo jako havárie, s výrazným dopadem na technologii čištění vod (havárie čističky odpadních vod Bystřice pod Hostýnem). Při místním šetření v sídle žalobce dne 1. 10. 2012 k tomu žalobce do protokolu uvedl, že příčinou výtoky tmavohnědé látky zapáchající po „tuzemáku“ z jeho objektu do kanalizace bylo vyplachování kubíkových nádrží (kostek) s lihem v množství 104 kusů.

34. Od orgánů činných v trestním řízení obdržel celní úřad dne 26. 10. 2012 dokumenty, opatřené při vyšetřování pro podezření několika osob včetně jednatele žalobkyně ze spáchání zločinu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 odst. 1, odst. 2 písm. c) zákona č. 40/2009 Sb., trestního zákoníku, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „trestní zákoník“) a přečinu poškození a ohrožení provozu obecně prospěšného zařízení z nedbalosti podle § 277 odst. 1 trestního zákoníku. Jednalo se o úřední záznamy o podaných vysvětleních osob přicházejících do úvahy jako svědci, úřední záznamy o šetření u žalobce a v zasažené čistírně odpadních vod (dále jen „ČOV“), fotodokumentaci, protokol Krajské hygienické stanice Zlínského kraje s výsledky chemických rozborů odebraných vzorků, sdělení provozovatele čistírny odpadních vod spolu s protokolem o chemickém rozboru odpadních vod a zprávu odboru životního prostředí Městského úřadu Bystřice pod Hostýnem.
35. Součástí obdržených dokladů byl i znalecký posudek ze dne 19.10.2012, vypracovaný RNDr. J. Z., CSc., znalcem v oboru vodního hospodářství, odvětví rybářství a rybníkářství, se specializací na hydrobiologii a jakost vody, který byl vypracován na žádost Policie České republiky, Krajského ředitelství policie Zlínského kraje, Územní odbor Kroměříž, Obvodní oddělení policie Bystřice pod Hostýnem. Znalec při vypracování posudku vycházel z údajů o denních průtocích na ČOV, protokolů o rozboru odpadních vod zpracovávaných ČOV a dalších podkladů. Uvedl, že havárie jakosti vody na ČOV Bystřice pod Hostýnem byla havarijní vlnou, která dne 27.9.2012 přinesla na čističku min. 9 564 l čistého lihu, což přibližně odpovídá objemu prázdných barelů nalezených v daňovém skladě žalobkyně, pokud by nápoje měly v průměru 30 % obsah alkoholu.
36. Žalobce podal dne 25.10.2012 daňové přiznání ke spotřební dani z lihu za zdaňovací období září 2012 na celkové množství 130,31 hl, tj. daň ve výši 3 713 835 Kč. Celní úřad žalobce vyzval k odstranění pochybností o údajích uvedených v daňovém přiznání výzvou ze dne 9. 11. 2012, č.j. 26095-2/2012-136600-024. Podstatou výzvy byly pochybnosti o tom, zda v daňovém přiznání byly uvedeny veškeré výrobky, a to s odkazem na zjištěnou havárii. Na výzvu správce daně žalobce dne 7. 12. 2012 po prodloužení lhůty uvedl, že kromě lihu, uvedeného do volného daňového oběhu, a zahrnutého do daňového přiznání, mu vznikla povinnost přiznat a zaplatit daň i v souvislosti s likvidací lihu vypuštěného do kanalizace v množství 3 667,12 l lihu, a tak původně přiznanou spotřební daň doplnil o částku 1 045 129,20 Kč.
37. Současně žalobce uvedl, že do této položky zařadil jak líh v kubíkových kostkách, tak líh v šestilitrových kanystrech, které byly přivezeny do areálu skladu a vylity z důvodu obavy, že nejde o výrobky z oficiální výroby. Nesouhlasil se závěry znaleckého posudku, neboť dle jeho názoru zjištění byla vedena snahou, aby vypočtené množství lihu odpovídalo množství prázdných barelů nalezených v prostorách žalobce. Bylo opomenuto, že množství chemické spotřeby kyslíku klesá velmi pomalu. Požádal, aby mu byla vyměřena daň ve výši 4 758 964 Kč.
38. V rámci ústní jednání v provozovně žalobce dne 15.1.2013, o kterém byl sepsán protokol č. j. 790/2013-640000-31, jednatel žalobce uvedl, že množství zlikvidovaného lihu bylo určeno na základě počtu kanystřů vylitých do kanalizace ve dnech 26.-27.9.2012. Šlo

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. P.

asi o 4 palety z daňového skladu žalobce, k nimž nebyly žádné doklady a byly přivezeny společně s prázdnými kanystry. V případě výplachu kubíkových nádrží šlo max. o 20 l etanolu vylitého z každé nádrže, tj. celkem 2 080 l etanolu, což je množství ztráty do normy, a mělo by být vyřazeno z přiznané spotřební daně. V tomto směru tedy upravil tvrzení žalobce. Lih v kubíkových nádržích byl řádně přijat do evidence lihu a nyní v inventuře chybí. K tomu však celní úřad uvedl, že místním šetřením dne 1.10.2012 nebyl zjištěn množstevní rozdíl mezi stavem lihu v evidencích a stavem lihu umístěným v daňovém skladu. Podle žalobce ale šlo o zbytky v nádržích, které se nikde nepočítaly a mohly být v nádržích z minulých let. Na dotaz, zda zlikvidované vybrané výrobky, umístěné v šestilitrových kanystrech v celkovém množství 1 587,12 l etanolu, byly vedeny v evidenci podle zákona o spotřebních daních, v evidenci podle zákona o lihu a v evidenci podle zákona o účetnictví, žalobce popřel, že by lih byl v některé z evidencí evidován. Podle žalobce šlo o nalezené výrobky, které vydal k likvidaci.

39. Dne 11. 3. 2013 byla projednána se žalobcem závěrečná zpráva z postupu k odstranění pochybností, č.j. 12258/2013-640000-31. Byla nazvána jako „Zpráva z vytýkácího řízení zahájeného podle ustanovení §89 odst. 1 zákona č. 280/2009, daňový řád, ve znění pozdějších předpisů“. Při jejím projednání byl přítomen za žalobce jednatel P. Č. a odborný konzultant Ing. P. K. Z jejího obsahu vyplývá sdělení celního úřadu, že žalobci neuvěřil a navrhl daň stanovit s ohledem na minimální množství čistého lihu stanovené znaleckým posudkem s tím, že nejméně takové množství lihu bylo bez dokladů umístěno a skladováno v daňovém skladu žalobce a posléze došlo bez přítomnosti celních orgánů k jeho likvidaci vylitím do kanalizace. Žalobce k tomu uvedl, že v souladu s poučením podle § 90 odst. 2 daňového řádu navrhne ve lhůtě 15 dnů další důkazy.
40. Dne 27. 3. 2013 celní úřad obdržel „Vyjádření k výsledkům vytýkácího řízení č.j. 12258/2013-640000-31“, ve kterém žalobce navrhl, aby byla znalci položena doplňující otázka, a požádala celní úřad o zajištění denních dat o parametrech vody v ČOV v inkriminovaném období. Poté celní úřad vydal dne 9. 4. 2013 ve věci rozhodnutí, ve kterém mono jiné uvedl, že lhůta k pokračování dokazování podle §90 odst. 2 daňového řádu uplynula dnem 26. 3. 2013 a s jejím marným uplynutím je spojen zánik práva na pokračování v dalším dokazování. Rozhodnutí celního úřadu žalobce napadl odvoláním. Odvolací námitky byly obdobné, jako námitky žalobní.
41. Soud nejprve konstatuje, že celní úřad ve věci postupoval dle §89 a následujících ustanovení daňového řádu, jednalo se tedy o postup k odstranění pochybností, který byl v tomto smyslu i zahájen příslušnou výzvou. Celní úřad poté nesprávně v některých případech v průběhu řízení používal termín z předchozí právní úpravy – vytýkácí řízení. Řízení nelze z těchto důvodů považovat za zmatečné. Je zřejmé, že žalobce si byl vědom, že se jedná o postup k odstranění pochybností a nebyl tedy v této souvislosti nijak dotčen na svých právech.
42. Krajský osud se následně zabýval námitkami, které neposoudil v předchozím řízení. Žalobce vytýkal správním orgánům, že se nezabývaly jeho návrhy na pokračování v dokazování s tím, že lhůta k podání návrhu ve smyslu §90 odst. 3 daňového řádu uplynula dne 26. 3. 2013. Uplynutí lhůty žalobce zpochybňoval v souvislosti s námitkami, že zpráva o „vytýkacím řízení“ byla nesprávně projednána s jednatelem

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. P.

žalobce a jemu předána, zatímco žalobce byl zastoupen a uvedená zpráva tedy měla být doručena do vlastních rukou jeho zástupce, nebo do datové schránky zástupce.

43. Jak je již výše uvedeno, námitka týkající se otázky zastoupení byla vyřešena Nejvyšším správním soudem. Irelevantní je poznámka žalovaného v napadeném rozhodnutí o vypovězení plné moci dne 23. 4. 2013, neboť před touto poznámkou žalovaný konstatoval, že plná moc byla udělena v jiném řízení. Vzhledem k závěrům Nejvyššího správního soudu o absenci zastoupení, který nebyl vyvrácen žádným novým důkazem, zdejší soud konstatuje, že celní úřad postupoval správně, pokud zprávu o výsledku „vytýkácího řízení“ projednal přímo s jednatelem žalobce a rovněž jemu ji předal. Protože se tak stalo dne 11. 3. 2013, lhůta dle §90 odst. 2 daňového řádu, ve které byl žalobce oprávněn podat návrh na pokračování v dokazování spolu s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků, (o čemž byl poučen), uplynula 26. 3. 2013. Důkazní návrhy však vznesl až dne 27. 3. 2013. Celní úřad tedy neměl důvod vzhledem k opožděnosti na tento návrh věcně reagovat. Dne 9. 4. 2013 vydal platební výměr na spotřební daň, ve kterém správně konstatoval, že návrh na doplnění odkazování byl podán opožděně. Vzhledem k uvedenému soud shledal nedůvodnou námitku, že správní orgány neprovedly důkazy navržené žalobcem dne 27. 3. 2013 a tedy se nezabývaly ani námitkou o možném jiném zdroji znečištění.
44. Dále žalobce vznesl námitky proti použitému znaleckému posudku RNDr. J. Z., CSc., který je zmíněn výše v bodě 35. Znalec posuzoval rozbory vzorků odpadních vod odebraných v kanalizačním řádu v blízkosti skladu žalobce a na přítoku ČOV v Bystřici pod Hostýnem, posuzoval konkrétních údaje ohledně denního průtoku v rozhodné době. Zabýval se otázkou možné oxidace etanolu ve vzorcích poskytnutých ČOV. Na základě těchto podkladů stanovil minimální množství alkoholu, který byl do kanalizace vypuštěn. Je pravdou, že svůj závěr ohledně určení množství alkoholových výrobků nazval „odborným odhadem“, jednalo se však o odhad na základě více údajů, přičemž tyto údaje byly zcela konkrétní a přesné, znalec takto určil minimální množství alkoholu. Na základě takto stanoveného minimálního množství byla stanovena žalobci daňová povinnost.
45. Soud konstatuje, že je zcela irelevantní, že byl znalecký posudek vypracován na pokyn orgánů činných v trestním řízení a že celní úřad využil při posouzení věci podklady, získané v jiném řízení. Z obsahu správního spisu je totiž zřejmé, že žalobce měl možnost se seznámit s veškerými podklady, které byly pro stanovení daňové povinnosti využity, byť byly získány v jiném řízení. Výčet těchto podkladů byl uveden ve „zprávě z vytýkácího řízení“, dle spisového materiálu podklady byly přílohou této zprávy, žalobce potvrdil, že byl se zprávou seznámen. Výhrady žalobce proti uvedenému posudku byly uvedeny přímo v textu zprávy. Celní úřad je rekapituloval rovněž v platebním výměru a vypořádal se s nimi, poukázal na skutečnost, že při vypracování znaleckého posudku je nutno vycházet z konkrétních podkladů a důkazů. Celní úřad se zabýval i dalšími podklady, ze kterých vycházel a které v svém souhrnu vedly k jeho závěrům. Celní úřad rovněž správně konstatoval, že návrh na pokračování v dokazování, ve kterém žalobce mimo jiné žádal, aby znalec doplnil posudek o odpověď na otázku, zda je možné, že zvýšení hodnoty znečištění (CHSK) je způsobeno i jinými vlivy než lihem ve vodě a jakými, vznesl žalobce opožděně.

46. Soud nehledal důvodnou námitku žalobce, že by žalovaný, resp. celní úřad pochybil při hodnocení důkazů předložených žalobcem. Důkazy vyvracející zjištění celního úřadu žalobcem předloženy nebyly, popřípadě se jimi celý úřad, jak je již výše uvedeno, nezabýval pro jejich opožděné uplatnění.
47. Dále žalobce zpochybňoval závěry správních orgánů, týkající se množství vylitých alkoholových výrobků, argumentoval tím, že se až do „metanolové aféry“ neprováděly výplachy „kostek“, zbytky lihu v „kostkách“ se nikde neuváděly. Pokud dle znaleckého posudku mělo být vylito do kanalizace 36 plat šestilitrových kanystrů, není zřejmé, kde by se u žalobce vzaly, nebyly jím vyrobené ani převzaté, nebyly zaznamenány do evidence. Kanystry pravděpodobně byly omylem mezi prázdnými vrácenými obaly. Pokud se týká likvidace, není nikde v zákoně o spotřební dani stanoveno, že výrobky lze likvidovat pouze za přítomnosti celních orgánů.
48. K uvedeným námitkám soud nejprve konstatuje, že obdobné námitky vznesl žalobce v řízení, které bylo zdejším osudem vedeno pod sp. zn. 29Af 74/2013. Jednalo se o žalobu proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 8. 2013, č. j. 31578-2/2013-900000-302, kterým žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí Celního úřadu pro Zlínský kraj ze dne 13.3.2013, č.j. 9303-2/2013-640000-11. Tímto rozhodnutím celní úřad odňal žalobci Povolení k provozování daňového skladu, vydané Celním ředitelstvím Olomouc dne 18.11.2009, č.j. 7451-2/2009-103100-23, ev.č. daňového skladu – CZ0300755S001. Soud žalobu zamítl rozsudkem ze dne 10. listopadu 2015, č.j. 29 Af 74/2013-52, který nabyl právní moci dne 20. 12. 2015 a nebyl napadnut kasační stížností. Soud na závěry uvedeného rozsudku odkazuje. Podotýká, že v uvedeném řízení nebyla řešena otázka množství zlikvidovaného lihu. Stěžejní byla otázka vedení evidence lihu a lihovin vyrobených nebo zpracovaných a rovněž převzatých za účelem další výroby.
49. Je třeba zdůraznit, že sám žalobce dle svého písemného tvrzení ze dne 7. 12. 2012 vylil do kanalizace líh a lihoviny a lihovin v celkovém množství 3 667,12 l a v tomto rozsahu přiznal daňovou povinnost. Původ tohoto alkoholu byl dle žalobce ve vyplachovaných 102 kusech kubíkových nádrží, kde měly být zůstatky, vylil je z obav, že mohly být závadné. Dle ústního tvrzení do protokolu ze dne 15. 1. 2013 se pak mělo jednat o množství 1 587,12 l. Toto tvrzení žalobce nedoložil žádným průvodním dokladem ani evidencí o množství zlikvidovaného lihu. Potvrdil, že k likvidaci mělo dojít od 26. 9 do 27. 9. 2012 s tím, že se jednalo zřejmě o vrácené zboží někdy v září 2012. Skutkový stav k uvedené problematice je uvede výše v bodech 37 a 38.
50. U množství zlikvidovaného lihu a lihovin ze 104 kostek (objem kostek á 1 000 l) mělo jít dle tvrzení žalobce (písemné i ústní) o zbytky lihu v množství 20 l etanolu na 1 kostku. Žalobce zde nejprve písemně přiznal vznik daňové povinnosti, kterou posléze ústně odvolal s tím, že jde o ztráty do normy. Toto tvrzení však bylo možno odmítnout s odkazem na kontrolní zjištění stavu zásob v daňovém skladu žalobce dne 1.10.2012 (po likvidaci), kdy nebyly zjištěny rozdíly v množství vybraných výrobků skladovaných a vedených v evidenci dle zákona o spotřebních daních. Nešlo ani o ztráty z minulých let, neboť v případě manipulační ztráty vzniklé při přečerpávání, činí její zákonná výše v

likérkách max. 0,05% z celkového množství lihu ve výrobcích na skladě hotových výrobků. Tvrzené množství ztrát ve výši 20 l etanolu na kostku (cca 988 l při 96% lihu v hotových výrobcích vyrobených z původních 1 000 l při 96% lihu) bylo účelové, protože by šlo o ztrátu cca 2%, tzn. při nižší koncentraci lihu v kostkách o ztrátu ještě vyšší. U zákonných normovaných ztrát je dle § 71 odst. 2 zákona o spotřebních daních osvobozen od daně líh ve výši „technicky zdůvodněných skutečných ztrát“. Pokud by žalobce vyplachoval kostky vždy stejně i v minulosti (jako uvedl do protokolu), musely by vždy jeho „manipulační ztráty“ značně přesahovat normu ztrát, což žalobce v inventurách lihu nedeklaroval. Podstatou ztrát, včetně manipulačních, je úbytek lihu. V dané věci však k žádnému technicky zdůvodnitelnému úbytku lihu nedošlo. Zbytek lihu totiž zůstal v nádržích. Tvrzení ztrát u vylitého lihu není technicky zdůvodnitelnou a uskutečněnou ztrátou, nýbrž ztrátou účelově tvrzenou.

51. Krajský soud nepřisvědčil žalobci ani v tom, že kanystry neměly být zapsány do evidence, neboť je žalobce nevyrobil ani nepřevzal. Žalobce vycházel z toho, že co do evidence nepřevzal, nemohl z ní vydat, přičemž mohl evidovat pouze to, co je jeho majetkem či k tomu má určitá práva, avšak u kanystrů toto nebylo splněno. Krajský soud k tomu uvádí, že žalobce jako provozovatel daňového skladu a držitel povolení k jeho provozování je odpovědný za provozování a zabezpečení daňového skladu. Nelze tak přijmout tvrzení žalobce, že kanystry nepřijal, protože mu byly vráceny. Žalobce jako provozovatel daňového skladu byl odpovědný za druh a množství vybraných výrobků v daňovém skladu vyrobených, zpracovaných, skladovaných, přijímaných a odeslaných, a za zabezpečení k zabránění jejich neoprávněného použití. Pokud byly vybrané výrobky fyzicky přeneseny do daňového skladu, ať již s vědomím žalobce či bez něj, má se za to, že výrobky byly do skladu přijaty. Žalobce byl povinen zajistit, aby se výrobky do daňového skladu případně vůbec nedostaly. Zabezpečení přijetí a výdeje výrobků dopravovaných do/z daňového skladu je jednou ze základních povinností provozovatele daňového skladu.
52. Dále žalobce zpochybňoval závěry správních orgánů o nutnosti likvidace alkoholových výrobků za přítomnosti celních orgánů. K namítanému způsobu likvidace vybraných výrobků krajský soud ve shodě se správními orgány uvádí, že je třeba vycházet z § 71 odst. 1 písm. g) zákona o spotřebních daních, podle něhož je od daně osvobozen také líh ve výrobcích (uvedený pod konkrétními kódy) znehodnocených podle pokynů a za přítomnosti úředních osob celního úřadu (správce daně) nebo za jejich přítomnosti zničených. Z toho lze dovodit, za použití § 11 zákona o spotřebních daních, že za účelem znehodnocení či zničení lihu lze osvobodit od daně pouze líh v režimu podmíněného osvobození od daně, tedy především líh umístěný v daňovém skladu. Pokud je líh uvedený v režimu podmíněného osvobození od daně v daňovém skladu zlikvidován bez přítomnosti úředních osob, není možné jej osvobodit od daně, a provozovatel daňového skladu musí takto zlikvidované výrobky zdanit. Jelikož v dané věci nebylo prokázáno, že líh v kanystrech byl do daňového skladu žalobce oprávněně vrácen a znovu uveden do režimu podmíněného osvobození od daně, nelze pomýšlet ani na jeho osvobození od daně. Jelikož líh v kanystrech, posléze zlikvidovaný vylitím do kanalizace, nemohl být oprávněně zpátky vrácen do daňového skladu, nelze hledat ani ustanovení zákona, upravující způsob likvidace takového lihu. V souladu se zásadou součinnosti měl žalobce informovat celní úřad o nakládání s tímto lihem.

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. P.

53. Soud uzavírá, že se ztotožňuje se závěry správních orgánů. Jak je již výše uvedeno, znalecký posudek, stanovující minimální množství lihu, vypuštěného žalobcem dok kanalizace, soud pokládá za přesvědčivý a spolu s dalšími důkazy plně dostačující k tomu, aby na základě něho mohla být stanovena konkrétní výše daňové povinnosti. Správní orgány ve věci provedly zcela dostačující dokazování, důvody pro pokračování dokazování a tedy zahájení daňové kontroly ve smyslu §90 odst. 3 daňového řádu nebyly shledány.
54. Pokud se týká vznesené námitky nicotnosti, rozhodnutí správního orgánu prvního stupně, neboť nebylo zřejmé, dle jakého ustanovení zákona o spotřebních daních měla žalobci vzniknout daňová povinnost z titulu vylitého lihu do kanalizace, stejně jako ve svém prvním rozhodnutí krajský soud setrvává na názoru, že žalovaný nepochybil, pokud změnil výrok odvoláním napadeného rozhodnutí tak, jak je specifikováno v odst. 2 tohoto odůvodnění. V souladu s ustálenou judikaturou správní řízení tvoří v zásadě jeden celek a není vyloučeno, aby odvolací správní orgán napravit vady řízení před správním orgánem prvního stupně, resp. vady jeho rozhodnutí (včetně doplnění a zpřesnění výroku). Žalobce tímto postupem nebyl nijak zkrácen na svých právech.

IX. Závěr a náklady řízení

55. Krajský soud v Brně tedy shledal námitky žalobce nedůvodnými. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí soud přihlížet z úřední povinnosti, zamítl žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s.
56. O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce ve věci úspěch neměl (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

Poučení:

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

Brno 26. dubna 2018

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. P.

JUDr. Zuzana Bystřická, v.r.
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. P.