



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Heleny Nutilové a soudkyň a JUDr. Věry Balejové a JUDr. Terezy Kučerové ve věci

žalobce: X
se sídlem X

zast. JUDr. Antonínem Tunklem, advokátem
se sídlem Komenského 6, 380 01 Dačice

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

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 12. 2016, 39795-3/2016-900000-304.5

takto:

- I. Žaloba se **zamítá**.
- II. Žalovanému se náhrada nákladů řízení **nepřiznává**.

Odůvodnění:

1. Žalobce se žalobou domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 12. 2016 shora uvedeného jednacího čísla, jímž bylo rozhodnuto o jeho odvolání proti rozhodnutí Shodu s prvopisem potvrzuje J. P.

Celního úřadu pro Jihočeský kraj na spotřební daň z lihu ze dne 20. 6. 2016, č. j. 5211/2016-520000-32.1. Žalobce má za to, že platební výměr je nepřezkoumatelný. Správce daně stanovil žalobci daňovou povinnost celého množství zajištění lihovin ze dne 9. 12. 2014, ovšem v rozhodnutí není uvedeno množství alkoholu v jednotlivých zajištěných lihovinách. Z platebního výměru ani z protokolu o místním šetření, rovněž tak ani z přílohy č. 1, 2, 4, 5 a 6 není patrné, o jaké množství lihu se v každém jednotlivém případě jedná, proto nelze výpočet spotřební daně přezkoumat. Rovněž nelze z platebního výměru ani z protokolu o místním šetření zjistit, zda základ daně je ve správné výši. Žalobce má za to, že součástí odůvodnění musí být i způsob výpočtu základu daně a výpočet spotřební daně, která je žalobci předepsána tímto platebním výměrem. Žalobce poukázal na bod 26 odůvodnění napadeného rozhodnutí a má za to, že i žalovaný připouští, že není z platebního výměru patrné, o jaké množství lihu se v každém jednotlivém případě jedná, poukazuje na výpočet výše spotřební daně, který údajně provedl správce daně a je uveden i v úředním záznamu ze dne 3. 6. 2016. Žalobci není ani jasné, za jakých podmínek a jak probíhalo měření objemového množství lihu v každém jednotlivém případě lihovin, které byly zajištěny. Namítá, že nebyl přizván k měření a rovněž mu správce daně neoznámil výsledky měření objemového množství lihu v každém jednotlivém případě lihovin, které byly zajištěny. Žalobce má za to, že podle § 115 daňového řádu měl být seznámen se zjištěnými skutečnostmi a novými důkazy, které prokazují výpočet základu spotřební daně.

2. Stanovení základu daně proběhlo v rozporu se zákonem, neboť žalobci bylo upřeno právo na spravedlivý proces, neboť nemohl být přítomen k prováděnému dokazování a není dostatečně zřejmé, zda bylo měření vůbec provedeno.
3. V případě, že by žalobce věděl, že mu správce daně hodlá doměřit zdaněné lihoviny, které byly označeny kontrolní páskou, mohl by v odvolacím řízení navrhnout další provedení důkazů. Toto nebylo žalobci umožněno, neboť nevěděl z čeho se skládá základ daně, ze kterého mu byla platebním výměrem spotřební daň stanovena.
4. Žalobci není zřejmo jaký význam má a co značí číselné označení vybraných výrobků, o kterém je ve výrokové části platebního výměru psáno, neboť číselné označení zákon o spotřebních daních nezná. Žalovaný se v rozhodnutí nevypořádal řádně s námitkou, jak je ono číselné označení důležité pro stanovení spotřební daně.
5. Podle žalobce platební výměr trpí takovou vadou, že je nepřezkoumatelný, neboť z něj nelze dovodit, jak správce stanovil základ daně v každém jednotlivém případě lihovin, co značí a jaký má vliv na stanovení daně číselné označení vybraného výrobku. Rovněž správce daně žalobci neumožnil seznámit se se způsobem stanovení základu daně pro výpočet výše spotřební daně, která mu byla stanovena platebním výměrem a zamlčel mu tak důležité důkazy, které byly použity.
6. Žalobce dále namítá nesprávné určení osoby jako plátce, neboť správce daně si nemůže zvolit některého z možných aktérů, kteří se na skladování podíleli. Správce daně obdržel od žalobce podrobnou přílohu, kde je uvedeno, že žalobce disponoval takovým množstvím vybraných výrobků pro osobní spotřebu, která je sice větší než limitní množství vybraných výrobků uvedených v zákoně, ale současně poukázal na množství výrobků, které je ve vlastnictví členů jeho domácnosti a ve vlastnictví třetí osoby. Za tím účelem navrhl i výslech svědků, což správce daně odmítl s tím, že pro posouzení zákonnosti vyměření spotřební daně není rozhodující otázka vlastníka vybraných

Shodu s prvopisem potvrzuje J. P.

výrobků, neboť žalobce se stane plátcem daně pouze na základě toho, že skladuje tyto vybrané výrobky a neprokáže jejich zdanění. Žalobce má za to, že tímto postupem žalovaného bylo porušeno jeho právo na spravedlivý proces, neboť odvoláním se na podjatost u rodinných příslušníků vyvolává správce daně klamný závěr, že tito již nemohou vlastnit žádné majetky.

7. Žalovaný navrhoval zamítnutí žaloby. V napadeném rozhodnutí doplnil neúplné odůvodnění platebního výměru ohledně označení jednotlivých druhů lihovin, aby se stalo přehledným a přezkoumatelným. V napadeném rozhodnutí jsou tabulky, kde je pod jednotlivými pořadovými čísly uvedeno množství jednotlivých lihovin, jejich lihovitost a nakonec i přepočtený objem lihu. Tento bod odůvodnění je nedílnou součástí i prvoinstančního platebního výměru na spotřební daň z lihu. Vzhledem k tomu, že žalobci byla doručena rozhodnutí o zajištění, v jejichž přílohách jsou pod shodnými pořadovými čísly označeny i jednotlivé druhy lihovin slovně, považuje žalovaný označení těchto lihovin pod stejným pořadovým číslem ve sloupci „položka“ za jejich dostatečnou a zcela jednoznačnou identifikaci vylučující záměnu. Správce daně znal celkové objemové množství lihu a pracoval s ním. Žalobci zaslal výzvu k odstranění pochybností ještě dříve, než toto bylo formálně zaznamenáno do spisu. Toto množství a způsob bylo ve spise zaznamenáno předtím, než byl vydán prvoinstanční platební výměr, přičemž žalobce byl před vydáním platebního výměru seznámen s výpočtem objemového množství lihu a měl tak možnost se vyjádřit před vydáním platebního výměru, což neučinil. Žalobce navrhl pouze provedení výslechu svědků, a to rodinných příslušníků, k celkovému objemovému množství lihu se nevyjádřil a nezpochybnil ho. Tyto námitky byly jím vzneseny až v odvolání, se kterými se řádně a přezkoumatelně žalovaný vypořádal. Žalobce zaujímá účelový postoj k objemovým parametrům skladovaných vybraných výrobků. Žalobce byl o plánovaném měření a výběrů vzorků vyrozuměn telefonicky, neboť z úředního záznamu vyplývá, že byl o měření množství a odběru vzorků informován a byl i poučen o možnosti být při prováděném úkonu přítomen. Průběh měření a odběrů vzorků je popsán v protokolu o měření a odběru vzorků ze dne 15. 6. 2015. Z tohoto protokolu vyplývá, že dne 28. 1. 2015 bylo provedeno měření množství a odběr vzorků alkoholických výrobků zajištěných dne 9. 12. 2014 žalobci při domovní prohlídce. Měření množství zajištěných alkoholických výrobků bylo provedeno v certifikovaných odběrných válcích s tím, že žalobce byl o plánovaném měření telefonicky vyrozuměn. Značení lihovin kontrolní páskou není dle žalovaného důkazem o tom, že tyto lihoviny jsou zdaněny. Zdanění lihovin musí být prokázáno dokladem podle § 5 odst. 1 zákona o spotřební dani. Takový doklad však během kontroly žalobcem předložen nebyl. Žalobce sice tvrdí, že se mělo jednat o soukromou sbírku lihovin, eventuálně o lihoviny určené pro osobní spotřebu, toto tvrzení ovšem žalovaný vyvrátil v bodech 36, 41, 42 a 43 v napadeném rozhodnutí. Žalobce neunesl důkazní břemeno a žádné doklady ve smyslu § 5 zákona o spotřební dani nepředložil. Žalobce rovněž nesdělil při navržení svědků, jakou daňovou skutečnost hodlá prokázat těmito svědky. Toto neučinil ani ve svém návrhu na dokazování před soudem, jestliže pouze obecně označuje konkrétního svědka bez jakéhokoli spojení konkrétní dokazované skutečnosti. Prvoinstanční platební výměr a žalobou napadené rozhodnutí o odvolání tvoří vzájemně se doplňující celek a z tohoto celku lze zjistit, jak byl stanoven základ daně. Proto žalovaný uvedl v bodě 26 v napadeném rozhodnutí tabulky s výpočty objemového množství lihu u každého jednotlivého druhu lihoviny. Skutečnost, že žalobce se nezúčastnil měření a

Shodu s prvopisem potvrzuje J. P.

odběru vzorků ve skladu v Rudolfově nelze přičítat k tíži správce daně, neboť o tomto úkonu byl žalobce telefonicky informován a záleželo pouze na něm, zda se do skladu dostaví či nikoliv. Rovněž námitka žalobce, že mu není jasné, co jednotlivá číselná označení znamenají, považuje žalovaný za účelové. Žalobce skladoval vybrané výrobky, aniž prokázal jejich zdanění, vznikla tak povinnost daň přiznat a zaplatit. K tomu je určen formulář daňového přiznání. Jednotlivé kategorie vybraných výrobků jsou pak označeny číselnými kódy, aby byly rozlišeny výrobky podléhající různým sazbám daně. Je na plátcích daně, aby jim skladovaný líh správně zařadil a daň přiznal. Žalobce tak neučinil, proto byl líh do příslušných kategorií zařazen správcem daně. Není rovněž důvodná námitka žalobce, že platební výměr je nepřezkoumatelný. Tato námitka mohla mít opodstatnění ve vztahu k prvoinstančnímu platebnímu výměru. V průběhu odvolacího řízení však žalovaný doplnil do odůvodnění popis způsobu stanovení základu daně (viz bod 26) a zároveň bylo nařízeno prvoinstančnímu správnímu orgánu, aby konkretizoval, které důkazní prostředky byly použity, shromáždil je ve spise, vyhodnotil je a s hodnocením seznámil žalobce. Žalovaný rovněž nařídil, aby celní úřad provedl hodnocení místa uskladnění vybraných výrobků s důrazem na skutečnost, zda byly určeny k obchodním účelům, či k osobní spotřebě žalobce a jeho rodinných příslušníků. Se závěry byl žalobce seznámen v průběhu ústního jednání dne 16. 11. 2016. Žalobce byl seznámen dne 16. 11. 2016 se všemi důkazními prostředky, které správce daně zajistil. O seznámení s těmito důkazními prostředky byl sepsán protokol o hodnocení důkazů, obsažených ve zmíněných důkazních prostředcích. Žalobce nevznesl proti tomuto hodnocení žádné námítky. Pokud existovala u žalobce oprávněná domněnka, že některé důkazy byly před ním utajovány, toto bylo odstraněno v průběhu odvolacího řízení. Rovněž na namítané odmítnutí provedení výslechu navržených svědků ze strany správce daně bylo v průběhu odvolacího řízení reflektováno odvolacím orgánem, kdy bylo nařízeno prvostupňovému správnímu orgánu, aby tyto výslechy provedl a jejich obsah vyhodnotil. V podrobnostech žalovaný odkázal na body 37 až 39 žalobou napadeného rozhodnutí.

8. Ze správního spisu byly zjištěny tyto rozhodné skutečnosti:
9. U žalobce byla provedena kontrola dne 9. 12. 2014 na adresách Cukrovarnická 114, Cukrovarnická 115, Palackého nám. 54, Dačice a Urbaneč č. p. 17. Při kontrole bylo zjištěno skladování vybraných výrobků lihu, přičemž vybrané neznačené lihoviny správce daně zajistil rozhodnutím ze dne 9. 12. 2014. Lihoviny opatřené kontrolní páskou skladované bez dokladu dle § 5 zákona o spotřební dani byly zajištěny rozhodnutím č. j. 81883/2014-520000-32.1. Zajištění bylo potvrzeno rozhodnutím žalovaného o odvolání č. j. 179-3/2016-900000-304.2.
10. Žalobce byl vyzván k podání daňového tvrzení k dani z lihu rozhodnutím ze dne 27. 4. 2016, a to ve lhůtě 20 dnů od doručení výzvy. Dne 12. 5. 2016 žalobce podal přiznání ke spotřební dani z lihu za zdaňovací období prosinec 2014, kdy součástí tohoto přiznání byla příloha k daňovému přiznání ke spotřební dani z lihu za zdaňovací období prosinec 2014, ve které je uvedeno, že předmětné lihoviny, ke kterým se výzva vztahuje, nepovažuje žalobce za předmět spotřební daně z důvodu, že se jedná o lihoviny pro osobní spotřebu s tím, že daňové přiznání podává bez vyplněných údajů. Žalobce byl správcem daně dne 31. 5. 2016 vyzván k odstranění pochybností, kdy ve výzvě správce daně specifikoval důvody svých pochybností.

11. Žalobce reagoval na výzvu. V podání sdělil, že v příloze k daňovému přiznání ke spotřební dani uvedl, že předmětné lihoviny, ke kterým se výzva vztahuje, nepovažuje za předmět spotřební daně z důvodu, že se jedná o lihoviny pro osobní spotřebu. V podání uvedl, že správci daně musí být zřejmé, že žalobce nevyplnil údaje v daňovém přiznání záměrně a své konání podle svého názoru dostatečně odůvodnil.
12. Dne 7. 6. 2016 správce daně žalobci sdělil, že postupem k odstranění pochybností nebyly pochybnosti správce daně odstraněny. Toto sdělení bylo žalobci doručeno dne 8. 6. 2016.
13. Správce daně obdržel dne 15. 6. 2016 návrh na doplnění dalších důkazních prostředků, a to návrh na provedení výsledku svědků J.S., J.S., T.S. a L.S. s tím, že tito svědci mohou ozřejmit způsob nákupu alkoholu pro výlučné potřeby každého jednoho ze svědků a účel, pro který tento alkohol zakoupili. Správce daně tyto osoby nevyslechl, považoval návrh žalobce za účelový, neboť z návrhu bylo zřejmé, že se jedná o rodinné příslušníky a tedy byla zřejmá jejich podjatost vůči žalobci.
14. Dne 20. 6. 2016 vydal správce daně platební výměr, proti kterému se žalobce odvolal. V odvolání namítal nepřezkoumatelnost platebního výměru a nemožnost stanovit spotřební daň ve správné výši, neboť z protokolu o místním šetření, rovněž tak i z přílohy, není patrné o jaké množství lihu se jedná. Proto nelze základ daně pro výpočet spotřební daně přezkoumat. Rovněž žalobci nebylo jasné, co značí číselné označení vybraných výrobků. Proto je napadený platební výměr nepřezkoumatelný. Rovněž nesouhlasil s postupem správce daně, který k jeho návrhu nevyslechl, jím navrhované svědky, což považoval žalobce za porušení ústavního práva. Dále poukázal na utajené důkazní prostředky, namítal, že v odůvodnění napadeného rozhodnutí by měla být obsažena správní úvaha správce daně ve vazbě na získané důkazní prostředky, nestačí pouze uvést odkaz na § 93 daňového řádu s tím, že důkazní prostředky jsou pro vyměření daně dostačující. Došlo tak porušení práva žalobce na spravedlivý proces. Napadeným rozhodnutím bylo odvolání žalobce jako nedůvodné zamítnuto. Žalovaný připustil, že z napadeného rozhodnutí, z protokolu o místním šetření i z příloh, není patrné o jaké množství lihu se v každém jednotlivém případě jedná, není však pravdou, že nelze zjistit a přezkoumat základ daně. Ve spise je založen úřední záznam, jehož přílohy obsahují tabulky s výpočty k určení výše základu spotřební daně z lihu zajištěné rozhodnutím ze dne 11. 12. 2014 a lihoviny zajištěné rozhodnutím ze dne 9. 12. 2014. Ve výrokové části napadeného rozhodnutí správce daně čerpal z těchto výpočtů pouze souhrnný údaj o množství lihu jako základu daně, což je dle žalovaného dostačující. Žalovaný, aby předešel dalším námitkám nepřezkoumatelnosti stanovení základu daně, uvedl v napadeném rozhodnutí tabulky s výpočty množství lihu v zajištěných vybraných výrobcích, na základě kterých dospěl správce daně k základu 1,11 hl lihu. Správce daně žalobci stanovil spotřební daň z celého množství zajištěných lihovin, neboť není rozhodující otázka vlastníka vybraných výrobků, neboť žalobce se stane plátcem daně bez dalších podmínek pouze na základě toho, že skladuje tyto vybrané výrobky a neprokáže jejich zdanění. V rámci odvolacího řízení žalovaný uložil provedení důkazních prostředků, dal pokyn prvostupňovému správnímu orgánu vyslechnout jako svědky J.S., J.S., T.S. a L.S. Skutečnosti zjištěné z těchto výsledků byly vyhodnoceny v úředním záznamu, kdy byl učiněn závěr, že výpovědi svědků jsou neurčité, nikdo ze svědků nebyl schopen konkretizovat které značky lihovin a jaké množství bylo v jeho vlastnictví, kde lihoviny nakoupil a kde přesně byly uskladněny.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. P.

Žalovaný označil část námitek žalobce za nedůvodné, procesní chyby v postupu prvoinstančního orgánu byly na pokyn žalovaného prvostupňovým správcem daně v řízení odstraněny.

15. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích daných žalobními body dle § 75 odst. 2 s.ř.s. a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
16. Žalobce namítá nepřezkoumatelnost platebního výměru. Správce daně stanovil žalobci daňovou povinnost z celého množství zajištěných lihovin ze dne 9. 12. 2014, jak je zaznamenáno v protokolu o místním šetření a v jeho přílohách. V těchto přílohách však není uvedeno množství alkoholu (etanolu v jednotlivých zajištěných lihovinách), přičemž z výrokové části platebního výměru vyplývá, že jde o 1,11 hl lihu (etanolu). Žalobce má proto za to, že nelze základ daně pro výpočet spotřební daně, která byla platebním výměrem stanovena, přezkoumat, respektive nelze tento základ daně kvalifikovaně zjistit. Žalobce již v odvolání proti platebnímu výměru namítal, že platební výměr je nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů, které by umožňovaly prověřit stanovení spotřební daně ve správné výši. Součástí odůvodnění měl být i způsob výpočtu základu daně a výpočet spotřební daně, která byla žalobci předepsána platebním výměrem. Žalovaný se dle žalobce s jeho námitkou vypořádal nedostatečně, protože žalobce si nemůže porovnat údaje z výrokové části platebního výměru s údaji přílohy č. 3 protokolu o místním šetření, jelikož tyto vzájemně na sebe nenavazují.
17. Z platebního výměru na spotřební daň z lihu ze dne 20. 6. 2016 vyplývá, že Celní úřad pro Jihočeský kraj stanovil žalobci spotřební daň z lihu za zdaňovací období prosinec 2014, kdy výpočet vyměřené daně vychází z množství lihu 1,11 hl, sazba daně byla stanovena 28.500 Kč/hl etanolu a daň pak představuje za prosinec 2014 31.635 Kč. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí vyplývá, že na základě odvolání žalobce, který namítal nepřezkoumatelnost platebního výměru, neboť nebylo možno stanovit daň ve správné výši, žalovaný, jak vyplývá z odůvodnění napadeného rozhodnutí, v bodě 26 doplnil toto neúplné odůvodnění platebního výměru ohledně označení jednotlivých druhů lihovin. V tabulkách je uvedeno množství jednotlivých lihovin, jejich lihovitost a i přepočtený objem lihu. Toto odůvodnění je tak nedílnou součástí platebního výměru na spotřební daň z lihu.
18. V souvislosti s tím soud odkazuje na § 115 odst. 1 daňového řádu, z něhož plyne, že odvolací orgán může napadené rozhodnutí pouze změnit, zrušit a současně zastavit řízení a nebo odvolání zamítnout a napadené rozhodnutí potvrdit. V odvolacím řízení podle daňového řádu se totiž uplatňuje apelační princip, který nedává odvolacímu orgánu možnost zrušit rozhodnutí a vrátit věc správci daně prvního stupně k novému rozhodnutí. Náprava vad rozhodnutí i vad řízení, jež vydání rozhodnutí předcházela, tak musí proběhnout v rámci odvolacího řízení.
19. Nejvyšším správním soudem je setrvale judikováno, že má odvolací řízení nejen povahu přezkumnou, ale i nápravnou ve vztahu k pochybení správního orgánu I. stupně. Zde je nutno zdůraznit, že daňové řízení tvoří v zásadě jeden celek od jeho zahájení až do právní moci konečného rozhodnutí. Při změně rozhodnutí pak platí obě rozhodnutí, společně tvoří fakticky jeden celek, a to v mezích provedených změn.
20. Tím, že žalovaný v napadeném rozhodnutí doplnil neúplné údaje platebního výměru ohledně označení jednotlivých druhů lihovin, přičemž výpočet vyměřené daně vycházel z množství lihu 1,11 hl, tedy nedošlo k faktické, negativní změně žalobcovy právní Shodu s prvopisem potvrzuje J. P.

sféry, jestliže žalobci byla napadeným rozhodnutím ukládána povinnost zaplatit spotřební daň za zcela shodné množství lihu, jak bylo platebním výměrem stanoveno. Rozhodnutím o odvolání proto nedošlo k změně daňové povinnosti. Žalovaný dle soudu postupoval v souladu s § 50 odst. 6 daňového řádu a v souladu se zásadou hospodárnosti, kdy došlo v odůvodnění napadeného rozhodnutí v bodě 26 právě k doplnění neúplného odůvodnění platebního výměru ohledně označení jednotlivých druhů lihovin, jak byly zdaněny.

21. Lze souhlasit se žalobcem, že výrok rozhodnutí musí být dostatečně jasný, určitý a nevyvolávající jakékoli pochybnosti.
22. Řízení a rozhodnutí správního orgánu prvního stupně podléhá kontrole odvolacího orgánu, přičemž to neznámá, že každý závěr musí být vždy vysloven jednou instancí a vždy prověřen a akceptován instancí vyšší. Dvojinančnost totiž zajišťuje nejen dvojí posouzení věci, ale je také cestu k nápravě a odstranění vad, které se vyskytly v řízení před prvním stupněm (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009 č. j. 8 Afs 15/2007-75 odst. 51).
23. V souvislosti s tím soud poukazuje na to, že žalobci byla doručena rozhodnutí o zajištění, v jejichž přílohách jsou pod shodnými pořadovými čísly označeny i jednotlivé druhy lihovin slovně, proto správně žalovaný označení těchto lihovin pod stejným pořadovým číslem ve sloupci „položka“ považuje za jejich dostatečnou a zcela jednoznačnou identifikaci vylučující jakoukoliv záměnu. Soud proto uzavřel, že námitka žalobce ohledně nepřezkoumatelnosti platebního výměru důvodná není, neboť v napadeném rozhodnutí bylo dostatečně specifikováno, jak správce daně dospěl k celkovému objemovému množství lihu a tedy ke stanovení základu daně.
24. Před vydáním platebního výměru byl žalobce seznámen s výpočtem objemového množství lihu v písemnosti a měl se tedy i možnost k tomuto množství před vydáním platebního výměru vyjádřit. Žalobce množství lihu nezpochybnil, pouze navrhl výslech svědků. Námitky proti množství lihu byly jím vzneseny až v odvolání proti platebnímu výměru.
25. Žalobce dále namítá, že mu není známo za jakých podmínek a jak probíhalo měření objemového množství lihu v každém jednotlivém případě lihovin, které byly žalobci zajištěny. Rovněž namítá, že nebyl přizván k měření množství lihu. Má za to, že postup měření poukazuje na účelové doplnění chybějícího výpočtu tak, aby bylo množství lihu podchyceno ve spise. Žalobci nebyly sděleny výsledky měření objemového množství lihu v každém jednotlivém případě lihovin, které byly žalobci zabaveny.
26. Z úředního záznamu ze dne 27. 1. 2015 vyplývá, že o plánovaném měření a odběru vzorků byl žalobce dne 27. 1. 2015 telefonicky vyrozuměn. Dne 28. 1. 2015 bylo ve skladu Generálního ředitelství cel v Rudolfově provedeno měření množství a odběr vzorků alkoholických výrobků, které byly zajištěny žalobce dne 9. 12. 2014. Měření množství bylo provedeno v certifikovaných odběrných válcích. Z protokolu o odběru vzorků rovněž vyplývá, že o plánovaném měření a odběru vzorků byl žalobce dne 27. 1. 2015 vyrozuměn. Žalobce se však nedostavil. Zcela nedůvodná je proto námitka žalobce, že nebyl o měření množství a odběru vzorků informován.

27. Průběh měření a odběrů vzorků je uveden v Protokolu o měření a odběru vzorků sp. zn. C-207/TS-14/2014 ze dne 15. 6. 2015, ze kterého je zřejmo za jakých podmínek a jak probíhalo měření objemového množství lihu.
28. Soud poukazuje na to, že ve spisu je založen úřední záznam č. j. 447268/2016-520000-32.1 ze dne 3. 6. 2016. Přílohy záznamu obsahují tabulky s výpočty k určení výše základu spotřební daně z lihu a souhrnný údaj o množství lihu jako základu daně (1,11 hl). S tímto úředním záznamem byl žalobce seznámen, což vyplývá jednak z výzvy k odstranění pochybností ze dne 31. 5. 2016 a rovněž tak i ze seznámení s výsledkem postupu k odstranění pochybností ze dne 7. 6. 2016.
29. Soud k námitce ohledně zjištění objemu etanolu uvádí, že žalobcem vznesená námitka je zcela obecná, jestliže žalobce neuvádí, s čím bylo zjištění objemu etanolu v rozporu.
30. K námitce žalobce, že v případě, že by mu bylo známo, že mu správce daně hodlá doměřit zdaněné lihoviny, které nebyly označeny kontrolní páskou, mohl by v odvolacím řízení navrhnout další provedení důkazů, soud uvádí, že označení lihovin kontrolní páskou není důkazem o tom, že tyto lihoviny jsou zdaněny, neboť zdanění lihovin je prokazováno vždy dokladem podle § 5 odst. 1 zákona o spotřebních daních. Jestliže se zdanění vybraných výrobků prokazuje doklady uvedenými v § 5 zákona o spotřebních daních, tak je zcela lichá námitka žalobce, zda věděl či nevěděl o tom, že mu správce daně hodlá doměřit zdaněné lihoviny, které byly označeny kontrolní páskou.
31. Z dikce § 4 odst. 1 písm. f) a § 5 zákona o spotřebních daních vyplývá, že bylo na žalobci, aby prokázal, že vybrané výrobky byly řádně zdaněny spotřební daní. Žalobce však toto důkazní břemeno neunesl, když přes výzvu celního úřadu doklad s příslušnými náležitostmi dle § 5 zákona o spotřebních daních nepředložil a nenavrl takové důkazy, které by zdanění předmětných výrobků skutečně prokazovaly.
32. Podle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních je plátcem spotřební daně mimo jiné právnická nebo fyzická osoba, která skladuje ve větším množství vybrané výrobky, aniž prokáže, že se jedná o vybrané výrobky zdaněné nebo pokud neprokáže způsob jejich nabytí oprávněně bez daně. Takové osobě aniž by vznikla zákonná povinnost registrace ke spotřební dani, vzniká povinnost daň přiznat a zaplatit dnem nabytí vybraných výrobků nebo dnem jejich prodeje nebo dnem zajištění vybraných výrobků u těchto plátců, a to tím dnem, který nastal dříve. Plátcí, kterým vznikla povinnost daň zaplatit, jsou povinni předložit daňové přiznání samostatně za každou daň celnímu úřadu.
33. Z toho vyplývá, že osoba, která skladuje ve větším množství vybrané výrobky, aniž prokáže, že se jedná o vybrané výrobky zdaněné, nebo pokud neprokáže způsob jejich nabytí oprávněně bez daně, stává se plátcem spotřební daně ze zákona, bez povinnosti registrace. Správný je proto závěr celních orgánů, že žalobce skladoval vybrané výrobky ve větším množství, aniž by prokázal jejich zdanění nebo řádné nabytí za ceny bez daně.
34. V souvislosti s tím soud má za to, že je nutné zabývat se významem pojmu „skladování“ v kontextu § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních. Výkladem tohoto pojmu se opakovaně zabýval ve svých rozhodnutích Nejvyšší správní soud. Z recentní judikatury vyplývá, že pro závěr, že konkrétní osoba skladuje vybrané výrobky, není nutné prokázat, že o existence těchto výrobků věděla a měla je v úmyslu uchovávat a zajišťovat před znehodnocením, odcizením, apod. Za skladovatele ve smyslu zákona o

spotřebních daních může být považován i ten, kdo má daní zatížené zboží pouze v detenci, a to zejména tehdy, není-li zjištěna osoba, která by zboží skladovala „kvalifikovaným“ způsobem. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 2. 2009 č. j. 7Afs 69/2007 – 85 se za skladovatele v první řadě považuje osoba, jež má k uskladněným výrobkům kvalifikovaný vztah, jehož „atributy“ bude při nejmenším vědomost o zboží a úmyslně je uchovávat a zajistit před znehodnocením, odcizením, apod.“ V případě, že kvalifikovaný vztah nelze prokázat, je skladovatelem i ten, kdo má výrobky pouze v detenci. Obdobně se k této posloupnosti vyjádřil NSS i v rozsudku ze dne 23. 9. 2009 č. j. 9Afs 59/2008-80, v němž doplnil, že detentorem je osoba, která s věcí nakládala jako s věcí cizí. U detentora je tedy dána možnost výrobky fakticky ovládat a musí tak mít reálně přístup do prostoru, v nichž jsou umístěny. Přestože citovaná rozhodnutí se týkají ustanovení § 42 odst. 11 a 12 zákona o spotřebních daních, ve znění účinném do 30. 4. 2011, respektive § 135b zákona o spotřebních daních, ve znění účinném do 31. 12. 2012, pozdější judikatura přijala jejich závěry i pro účely výkladu pojmu skladovatel podle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních, což vyplývá z rozsudku NSS ze dne 28. 5. 2015, č. j. 10 Afs 8/2015-42 (srov. rozsudek NSS č. j. 10 Afs 8/2015-42).

35. Z výkladu pojmu skladování a ustanovení § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních tak lze uzavřít, že primárně je skladovatelem taková osoba, která má k vybraným výrobkům určitý kvalifikovaný vztah spočívající je v úmyslu uchovávat, zajistit před znehodnocením, odcizením, apod. za současného předpokladu, že výrobky drží, tedy je ke vztahu k nim detentorem. Ve světle těchto úvah pak nelze přisvědčit žalobci, že se nestal plátcem daně podle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních. Žalobce s vybranými výrobky i nakládal, o čemž svědčí i skutečnost, že vybrané výrobky distribuoval dále, což vyplývá z protokolů o předstíraném převodu.
36. Nedůvodná je námitka žalobce, že žalovaný považoval za dostačující, že je na platebním výměru uveden jen souhrnný údaj o množství lihu jako základu daně. Jak bylo již uvedeno v předchozí pasáži rozsudku prvoinstanční platební výměr i žalobou napadené rozhodnutí tvoří jeden celek. Na základě odvolání žalobce žalovaný v napadeném rozhodnutí v bodě 26 uvedl, tabulky s výpočty objemového množství lihu u každého jednotlivého druhu lihoviny, tedy přezkoumatelným způsobem identifikoval údaje o vybraných výrobcích a o množství lihu.
37. Rovněž nedůvodně je žalobcem namítáno, že mu není jasné jaký význam má číselné označení vybraných výrobků, o kterém je ve výrokové části platebního výměru psáno, neboť zákon o spotřebních daních uvedené číselné označení nezná.
38. Na uvedenou námitku bylo reagováno v napadeném rozhodnutí, neboť žalobce totožnou námitku vznesl i v odvolání proti platebnímu výměru. V souvislosti s touto námitkou žalovaný odkázal na pokyny k vyplnění formuláře přiznání ke spotřební dani, kdy na straně deváté a desáté je uvedeno, jaké číselné označení odpovídá jednotlivým druhům lihu. Ve formuláři ohledně přiznání ke spotřební dani jsou tedy jednotlivé kategorie vybraných výrobků označeny číselnými kódy tak, aby byly rozlišeny výrobky podléhající různým sazbám daně. Dle uvedených pokynů je tedy plátcem daně povinen v daňovém přiznání skladovaný lih správně zařadit. Jestliže žalobce nepodal ani na základě výzvy správce daně přiznání ke spotřební dani, správně proto správce daně v předmětném platebním výměru učinil zařazení lihu do příslušné

kategorie, a to proto, aby žalobce byl informován o zařazení předmětných vybraných výrobků. Žalovaný se proto řádně vypořádal s jeho námitkou, jak je ono číselné označení důležité pro stanovení spotřební daně.

39. Žalobce namítá, že mu nebylo umožněno správcem daně seznámit se se způsobem stanovení základu daně pro výpočet výše spotřební daně, která mu byla stanovena platebním výměrem a byly zamlčeny důkazy.
40. Z obsahu správního orgánu vyplývá, že na základě odvolání žalobce žalovaný nařídil celnímu úřadu, aby konkretizoval které důkazní prostředky byly použity, shromáždil je ve spise, vyhodnotil je a s hodnocením seznámil žalobce. Rovněž bylo nařízeno, aby celní úřad provedl hodnocení místa uskladněných vybraných výrobků s důrazem na skutečnost, zda byly určeny k obchodním účelům či osobní spotřebě žalobce a jeho rodinných příslušníků. Na základě uvedeného pokynu byly založeny do spisu jednak protokoly o zkoušce, které jsou přesně specifikovány v bodě 42 napadeného rozhodnutí a rovněž tak protokoly o předstíraných převodech, ze kterých byl správně učiněn závěr, že žalobce distribuoval vybrané výrobky a bylo tak vyvráceno tvrzení žalobce, že vybrané výrobky byly určeny pro jejich osobní spotřebu. Ze spisu vyplývá, že s uvedenými důkazními prostředky byl žalobce seznámen, a to dne 16. 11. 2016, přičemž k uvedeným důkazním prostředkům nebyly vzneseny jím žádné námitky. Tento nedostatek byl v rámci odvolacího řízení napraven, veškeré důkazní prostředky jsou obsahem správního spisu. Rovněž tak žalovaný se s uvedenými důkazními prostředky v napadeném rozhodnutí vypořádal.
41. Žalobce namítal, že si správce daně nemůže libovolně zvolit některého z aktérů, kteří se na skladování vybraných výrobků podíleli a označit je za plátce daně s tím, že vybrané výrobky jsou také ve vlastnictví členů jeho domácnosti a rovněž tak ve vlastnictví třetí osoby. Navrhoval provedení výsledku svědků, které správce daně odmítl vyslechnout. Proto bylo porušeno jeho právo na spravedlivý proces. V souvislosti s tím soud poukazuje na to, že při místním šetření žalobce nepoukazoval na to, že by vybrané výrobky byly ve vlastnictví členů jeho domácnosti, souhlasil s tím, že se jednalo o vybrané výrobky v jeho vlastnictví a dále ve vlastnictví J.A.. Ze spisu vyplývá, že v rámci odvolacího řízení byli vyslechnuti svědci, které navrhoval žalobce, byl proveden výslech svědkyně J.S., T.S., J.S. a L.S.. Tyto svědecké výpovědi byly vyhodnoceny v úředním záznamu o hodnocení důkazů, bylo konstatováno, že výpovědi jednotlivých svědků jsou neurčité a nekonkrétní, nikdo ze svědků nebyl schopen konkretizovat, které značky lihovin a jaké množství bylo v jeho vlastnictví, ani kde byly lihoviny uskladněny. Rovněž tak nikdo ze svědků nebyl schopen doložit nákup dokladem podle § 5 zákona o spotřební dani. Svědci rovněž nebyli schopni vysvětlit, proč je jako vlastníky při zajišťování dne 9. 12. 2014 žalobce neuvedl. Vyhodnocení uvedených svědeckých výpovědí soud považuje za správné a zcela se s tímto vyhodnocením ztotožňuje, neboť všichni uvedení svědci se vyjadřovali neurčitě, z jejich výpovědí nelze učinit závěr, že by se jednalo o lihoviny, které byly jejich vlastnictvím. Svědci uváděli, že část zajištěných lihovin jsou jejich vlastnictvím, ovšem nebyli schopni konkretizovat, o které výrobky by se mělo přesně jednat. Správně byly hodnoceny svědecké výpovědi jako účelové s cílem umožnit žalobci, aby se vyhnul placení spotřební daně, správný je proto závěr žalovaného, že vybrané výrobky nebyly určeny pro osobní spotřebu žalobce, jestliže bylo prokázáno, že byly žalobcem dále distribuovány.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. P.

42. Soud tedy uzavřel, že žalobce neprokázal, že výrobky, které skladoval, byly řádně zdaněny spotřební daní. Žalobce toto důkazní břemeno neunesl, když přes výzvu celního úřadu doklad s příslušnými náležitostmi dle § 5 zákona o spotřebních daních nepředložil a nenavrl ani jiné důkazy, které by zdanění předmětných výrobků skutečně prokazovaly. Takový závěr nevyplývá z dokazování provedeného celními orgány.
43. V této souvislosti soud opětovně zdůrazňuje, že pro posouzení zákonnosti vyměření spotřební daně není rozhodující otázka, kdo byl vlastníkem vybraných výrobků, ale výhradně otázka, zda žalobce jakožto skladovatel těchto výrobků prokázal jejich zdanění spotřební daní či nikoliv. Otázka vlastnictví vybraných výrobků tedy mohla být ve věci relevantní pouze do té míry, v jaké by objasnění této otázky mohlo napomoci k prokázání zdanění vybraných výrobků. Ze spisu vyplývá, že se celní úřad snažil zjistit mimo jiné, kdo je vlastníkem vybraných výrobků. Na základě návrhu žalobce provedl výslech jím navržených svědků, přičemž na základě těchto neurčitých výpovědí soud souhlasí s hodnocením žalovaného, že vlastník vybraných výrobků nebyl zjištěn a vzhledem k tomu, že nebylo prokázáno zdanění vybraných výrobků spotřební daní, nelze proto ani tvrdit, že by spotřební daň za totéž zboží byla uhrazena dvakrát. Žalobce nesl v tomto řízení důkazní břemeno, ale zdanění těchto výrobků neprokázal. Proto jsou námitky žalobce zcela nedůvodné. Soud proto žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
44. Žalobce navrhoval, aby soudem byl vyžádán trestní spis ohledně žalobce od Okresního soudu v Jindřichově Hradci č. j. 3 T 33/2007. Tento návrh žalobce na doplnění dokazování vyžádáním trestního spisu byl jako nedůvodný zamítnut, neboť trestní odpovědnost žalobce nesouvisí s předmětným řízením. V rámci trestního řízení jsou prokazovány zcela odlišné skutečnosti. Výsledek trestního řízení je zcela bezpředmětný. V daném případě s odkazem na § 75 odst. 2 s. ř. s. správní soud rozhoduje na základě právního a skutkového stavu zjištěného ke dni vydání napadeného rozhodnutí, proto je zcela nerozhodné, že v současné době v rámci trestního řízení J.A. „se hlásí k většině alkoholu, který byl zajištěn“.
45. Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s., dle něhož soud žádnému z účastníků náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože žalobce ve věci úspěch neměl a žalovaný se práva na náhradu nákladů řízení výslovně vzdal.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s.ř.s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

České Budějovice dne 11. dubna 2018

Mgr. Helena Nutilová
Předsedkyně senátu