



ČESKÁ REPUBLIKA

ČESKÁ REPUBLIKA
ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Moniky Javorové a soudkyň JUDr. Miroslavy Honusové a JUDr. Zory Šmolkové ve věci

žalobce: **NELA DRINKS s. r. o.**
sídlem Úzká 127, 737 01 Český Těšín, Dolní Žukov
zastoupen JUDr. Radkem Hudečkem, advokátem
sídlem Poděbradova 1243/7, 702 00 Ostrava

proti

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

Shodu s prvopisem potvrzuje

o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 9. 2016, č. j. 19645-2/2016-900000-304.5,
ve věci spotřební daně

takto:

- I. Rozhodnutí Generálního ředitelství cel ze dne 12. 9. 2016 č. j. 19645-2/2016-900000-304.5 se **zrušuje** a věc se **vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 11 228 Kč ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám JUDr. Radka Hudečka, advokáta se sídlem v Ostravě, Poděbradova 1243/7.

Odůvodnění:

1. Žalobce se svou žalobou doručenou Krajskému soudu v Ostravě dne 4. 11. 2016 domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 9. 2016 č. j. 19645-20/2016-900000-304.5 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým byl částečně změněn dodatečný daňový výměr Celního úřadu pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) č. j. 19144-3/2016-570000-32.2 ze dne 25. 2. 2016, tak, že byl změněn výrok v údajích týkajících se výše doměřené spotřební daně z původních 24 510 Kč na 20 805 Kč, údaj 0,86 týkající se množství vybraných výrobků byl nahrazen novým údajem 0,73 a zároveň bylo odpovídajícím způsobem změněno penále. Ve zbytku byl dodatečný platební výměr potvrzen.
2. Žalobce s napadeným rozhodnutím nesouhlasil. Žalobci byla rozhodnutím správce daně doměřena spotřební daň z lihu za zdaňovací období srpen 2004 podle pomůcek. Podle žalobce žalovaný porušil ustanovení § 102 odst. 4 zák. č. 280/2009 Sb. (dále jen „daňový řád“), neboť se nevypořádal a ani důkazně neopřel tvrzení, že v posuzovaném lihu byly příměsi, a proto jde o jakýsi „mimobilanční líh“, porušil přitom pravidla pro hodnocení důkazů a překročil meze správního uvážení. Žalobce nechápe, kde se tento „mimobilanční líh“ vzal; žalobce

Shodu s prvopisem potvrzuje

96/2016

zcela stejný předmětný líh vyskladnil, vyfakturoval, zaplatil z něj spotřební daň, což správci daně doložil, a správce daně tento líh kontroloval až po jeho vrácení odběratelem žalobci jako jeho výrobce. Žalobci je tak ukládáno spotřební daň zaplatit dvakrát.

3. Podle žalobce se žalovaný nevypořádal s jeho námitkami. Žalobce již v odvolání marně namítal, že nebylo ničím vyvráceno jeho tvrzení, že ve vzorku zjištěná látka 1,2 propandiol pochází z aromat, které žalobce použil a které se v aromatech vyskytuje jako stabilizátor. Nebylo rovněž prokázáno, či dostatečně spolehlivě zjištěno, že nadlimitní množství této látky pochází z jakéhosi „mimobilančního lihu“. Ze skladové evidence žalobce jasně vyplývá, že lihový výrobek Beskydská Pepermintka byl vyroben právě ze surovin dodavatelů označených v přípisu žalobce k výzvě správce daně. Spotřební daň z lihu vznikla vyskladněním z daňového skladu a uvolněním vybraných výrobků do volného daňového oběhu na základě žalobcem uváděných faktur a žalobce ji řádně zaplatil. Dále žalobce namítl, že žalovaný nepřihlédl k odvolací námitce, kterou se žalobce domáhal odstranění vady prvostupňového rozhodnutí, že neexistují souběžné kontrolní vzorky (protivzorky lihu a aromat z dané šarže, která byla předmětem šetření úřadu).
4. Žalovaný s žalobou nesouhlasil a navrhl její zamítnutí. Odkázal na své napadené rozhodnutí a zdůraznil, že v daňovém řízení není věcí celních orgánů zjišťovat, kde se v dokladovatelném řetězci vzal „mimobilanční líh“.
5. Krajský soud poté, co zjistil, že žaloba byla podána včas ve lhůtě dvou měsíců po doručení písemného vyhotovení rozhodnutí žalovaného žalobci, tedy v souladu s ustanovením § 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), přezkoumal napadené rozhodnutí v souladu s ustanovením § 75 odst. 2 s. ř. s. v mezích žalobních bodů a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná; ve věci rozhodl bez jednání v souladu s ustanovením § 51 odst. 1 s. ř. s., neboť s tímto postupem oba účastníci souhlasili.
6. Ze správního spisu vyplývá, že u žalobce byly v rámci místního šetření dne 26. 6. 2014 odebrány vzorky lihoviny opatřené etiketou Beskydská Pepermintka, označené kontrolní páskou č. T02210D3DB, jejímž dodavatel byl žalobce. Zkouškou provedenou Celní technickou laboratoří bylo zjištěno, že v odebraném vzorku jsou nežádoucí příměsi, obsah 1,2 propandiolu v množství větším, než povoluje příloha 2 vyhlášky č. 408/2008 Sb., kterou se stanoví druhy a podmínky použití přídatných a extrakčních rozpouštědel při výrobě potravin. Správce daně oznámil Státní zemědělské a potravinové inspekci oznámení o zjištění lihoviny nevhodné k lidské spotřebě, což vedlo k uložení opatření – zákazu uvádění na trh u žalobce zjištěného 48 l této Beskydské Pepermintky. Dne 15. 9. 2014 požádal žalobce o likvidaci 48 litrů předmětné Beskydské pepermintky, čemuž správce daně vyhověl. Následně dne 17. 9. 2014 provedl správce daně kontrolu skladových lihovin a provedení odběru dalších vzorků - to třikrát po jednom litru Beskydské Pepermintky; současně provedl likvidaci 45 litrů Beskydské Pepermintky.
7. Dle sdělení žalobce bylo dne 29. 11. 2013 vyrobeno 287 kusů lahví Beskydské Pepermintky ze surovin uvedených ve skladu výrobce č. VR13212 ze dne 29. 11. 2013. Z téhož dne je na evidenčním listu uveden výdej lihu v množství 3,96 hl etanolu a výdej aromatu v daný den evidován není. Je evidován pouze na dokladu označeném jako „skladová výrobka“. Žalobce

Shodu s prvopisem potvrzuje

96/2016

Beskydskou Pepermintku vyrobil převážně z lihu přijatého ve dnech 5. 11. 2013 (celkem 2 940 litrů jemného lihu) a 18. 11. 2013 (celkem 982 litrů jemného lihu) od dodavatele ERMAR s. r. o. Lih byl ihned po přijetí do daňového skladu přečerpán a smíchán se zbytkem lihu z předchozích zásilek. Jiné lihoviny vyrobené ve stejném období ze stejné várky lihu, ze kterého byla vyrobena Beskydská Pepermintka, se při provedeném místním šetření v daňovém skladu již nenacházely.

8. Dožádaný místně příslušný správce daně provedl dne 29. 10. 2014 odběr vzorku a prověření lihu u dodavatele žalobce se závěrem, že kontrolovaný vzorek neobsahuje nežádoucí příměsi, ani 1,2 propandiol. Kontrolou přepravních dokladů bylo zjištěno, že u dokladů z 5. 11. 2013 je přiložen protokol o zkoušce akreditované laboratoře Labtech s. r. o., podle kterého vyrobený lih neobsahoval nežádoucí příměsi.
9. Z výrobní normy pepernomátové tresti, předložené dodavatelem aromat, společnosti AROCO spol. s r. o. ke všem dodávkám pro žalobce, správce daně dovodil, že výskyt 1,2 propandiolu byl vyloučený také u dodavatele aromat; vyloučen byl tedy jak u dodavatele lihu, tak dodavatele aromat.
10. Z výše uvedeného správce daně dovodil, že výrobek Beskydská pepermintka nebyl vyroben z dodaných surovin lihu a pepernomátové tresti. Vzhledem k tomu, že v 287 litrech vybraného výrobku Beskydská pepermintka byl zjištěn 1,2 propandiol, který nebyl obsažen v surovinách použitých ve výrobě, vznikla žalobci podle názoru správce daně daňová povinnost daň přiznat a zaplatit za zdaňovací období srpen 2014.
11. Správce daně proto vyzval žalobce výzvou z 19. 2. 2016 k podání dodatečného daňového tvrzení, na kterou žalobce reagoval tak, že namítl neexistenci protivzorku lihu a aromat z dané šarže, současně uvedl, že nadlimitní množství propandiolu pochází z aromat, poněvadž tato látka se používá v aromatech jako stabilizátor. Rozporoval závěr, že lih a suroviny použité k výrobě pochází z jiných zdrojů, než jak uvedl při místním šetření, neboť jak vyplývá ze skladové evidence žalobce, předmětná Beskydská Pepermintka byla vyrobena pouze ze surovin dodavatelů žalobcem uvedených. Žalobce spotřební daň zaplatil dnem vyskladnění z daňového skladu a uvolněním vybraných výrobků do volného oběhu. Současně uvedl čísla faktur s daty vydání a zaplacení. Zbýlé množství lihoviny včetně stažených výrobků z oběhu bylo zlikvidováno 17. 9. 2014 za přítomnosti správce daně.
12. Následně správce daně rozhodl dodatečným platebním výměrem, ve kterém základ daně a daň stanovil podle pomůcek, neboť se s námitkami neztotožnil. Proti dodatečnému platebnímu výměru podal žalobce včas odvolání, ve kterém zopakoval své námitky, o které žalovaný rozhodl napadeným rozhodnutím.
13. Jak vyplývá z ustanovení § 7 a § 67 odst. 1 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních (dále jen zákon o spotřebních daních), předmětem spotřební daně jsou vybrané výrobky, mezi které patří *lih (etanol), obsažený v jakýchkoli výrobcích, nejde-li o výrobky uvedené pod kódy nomenklatury 2203, 2204, 2205, 2206, pokud celkový obsah lihu v těchto výrobcích činí více než 1,2 % objemových etanolu.* Daňová povinnost vzniká výrobou vybraného výrobku na daňovém území Evropské unie nebo jejich dovozem (§ 8 zákona o spotřebních daních),

Shodu s prvopisem potvrzuje

povinnost daň přiznat a zaplatit vzniká okamžikem uvedení vybraných výrobků do volného daňového oběhu a plátcem daně je podle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních *právnícká nebo fyzická osoba, která skladuje nebo dopravuje vybrané výrobky, aniž prokáže, že se jedná o vybrané výrobky pro osobní spotřebu, nebo uvádí do volného daňového oběhu vybrané výrobky, aniž prokáže, že se jedná o vybrané výrobky zdaněné, nebo pokud neprokáže způsob jejich nabytí oprávněně bez daně; za daň společně a nerozdílně odpovídá také právnícká nebo fyzická osoba, která se na uvedeném skladování nebo dopravě podílela; v případě lihu podle § 66 odst. 1 písm. c) zákona*

o spotřebních daních právnícké a fyzické osoby podle § 4 odst. 1 písm. f), které skladují nebo uvádějí do volného daňového oběhu líh, který je předmětem daně podle § 67 odst. 1 a 2, s výjimkou lihu osvobozeného od daně podle § 71 odst. 1 písm. b) a e).

14. Správce daně a žalovaný dospěli k závěru, že žalobci vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit v srpnu 2014, neboť 287 litrů jím vyrobené Beskydské pepermintky nebylo vyrobeno ze surovin, žalobcem deklarovaných (líh a aroma). Z tohoto množství žalovaný po odečtení prokazatelně zlikvidovaného množství 45 litrů vypočetl množství čistého lihu uvedeného do volného oběhu a z něj podle § 70 odst. 1 zákona o spotřebních daních vypočetl daň. Závěr žalovaného je však nepřezkoumatelný. Mezi účastníky není sporu o tom, že žalobce tu část předmětné Beskydské Pepermintky, vyrobené v listopadu 2013 a obsahující nepřipustné množství 1,2 propandiolu, která byla uvolněna do volného oběhu, zdanil spotřební daní. Z napadeného rozhodnutí však nevyplývá, co je nyní předmětem daně, z jakého důvodu vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit, proč je žalobce plátcem daně, ani jak žalovaný dospěl k zdaněnému množství. Není totiž zřejmé, zda podle žalovaného žalobce vyrobil další stejné množství Beskydské Pepermintky, která 1,2 propandiol neobsahovala, či jiné lihoviny, z jakých surovin se tak stalo, zda podle něj žalobci vznikla z lihu, v této další Beskydské Pepermintce či jiné lihovině obsažené, povinnost daň přiznat a zaplatit z důvodu skladování či uvedení od volného oběhu, nevyplývá z něj ani, proč se tak mělo stát v srpnu 2014. Bez objasnění této úvahy žalovaného je nutno přisvědčit žalobci, že žalovaný a správce daně zdaňují stejný líh podruhé.
15. Nadto není zřejmé, proč žalovaný přihlédl jako k okolnosti, ze které vyplývají výhody pro žalobce, k tomu, že 45 litrů Beskydské Pepermintky bylo žalobcem za účasti správce daně zlikvidováno a toto množství odečetl s poukazem na ustanovení § 71 odst. 1 písm. g) zákona *o spotřebních daních, podle kterého je od daně také osvobozen líh, ve výrobcích uvedených pod kódy nomenklatury 2207, 2208, 3301 nebo 3302 znehodnocených podle pokynů a za přítomnosti úředních osob správce daně nebo za jejich přítomnosti zničených; neodečetl však 3 litry, které byly odebrány jako vzorky při místním šetření dne 17. 9. 2014, ačkoliv podle § 71 odst. 1 písm. h) zákona o spotřebních daních je od daně také osvobozen líh ve vzorcích odebraných správcem daně. I v této části je rozhodnutí žalovaného nepřezkoumatelné.*
16. Pouze pro úplnost krajský soud dodává, že žalobci byla daň vyměřena podle § 145 odst. 2 daňového řádu, podle kterého, *pokud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu. Nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně*

doměřit daň podle pomůcek. Předmětná úprava upravuje postup správce daně při nečinnosti daňového subjektu, podle odstavce 1 v případě nepodání řádného daňového tvrzení, v citovaném odstavci 2 v případě, že je zde důvodný předpoklad, že daň má být vyšší. Sankcí za nečinnost daňového subjektu je pak stanovení daně podle pomůcek. Judikatura dovodila, že podmínky pro stanovení daně podle pomůcek nejsou splněny za situace, kdy daňový subjekt není zcela nečinný, brojí proti výzvě správce daně k podání daňového přiznání odvolání, ve kterém tvrdí, že není ve vztahu k této dani jejím plátcem a není tedy povinen daňové přiznání podat (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 11. 2014, č. j. 5 Afs 105/2013-29). Stejná situace nastala i v posuzovaném případě, kdy žalobce na výzvu správce daně nejenže tvrdil, že není plátcem daně z lihu, ale současně tvrdil skutečnosti, ze kterých podle něj vyplývá, že zde není vůbec předmět daně, že spotřební daň z jím vyrobených vybraných výrobků a uvolněných do volného oběhu řádně přiznal a zaplatil a že zde není líh, který by spotřební dani podléhal. Nebyly tak splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek podle § 145 odst. 2 daňového řádu a daň měla být stanovena dokazováním, pouze při nečinnosti žalobce k některé části dokazování pak mohla být stanovena podle pomůcek. Krajský soud dále dodává, že i v daňovém řízení není možno po daňovém subjektu žádat, aby prokázal reálnou neexistenci určité skutečnosti, což by bylo projevem negativní důkazní teorie, kterou je třeba v zásadě odmítnout (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 7. 2006, č. j. 3 Azs 35/2006 - 104, rozsudek ze dne 30. 6. 2011, č. j. 4 As 19/2011 - 75, rozsudek ze dne 27. 10. 2011, č. j. 7 As 29/2011 - 37, či rozsudek ze dne 5. 6. 2013, č. j. 2 Afs 57/2012 - 35). Pokud žalobce tvrdí, že zde není další líh, pak jej nelze ani výzvou k odstranění pochybností správce daně nutit, aby své negativní tvrzení prokázal, naopak je na správci daně, resp. žalovaném, aby tvrdil a prokázal, že žalobce vyrobil další výrobky obsahující líh, který je předmětem spotřební daně, a že k němu vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit podle shora citovaných ustanovení zákona o spotřební dani.

17. S ohledem na nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí ve vymezení předmětu daně, což je pro další řízení zásadní, se krajský soud pro nadbytečnost již nezabýval dalšími – dílčími – žalobními body (nevypořádání námitky neexistenci protivzorků, možnost přítomnosti látky 1,2 propandiolu v použitých aromatech).
18. Krajský soud proto postupem podle ust. § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. zrušil napadené rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost, spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí, a věc podle § 78 odst. 4 s. ř. s. vrátil žalovanému k dalšímu řízení.
19. Vzhledem k tomu, že v řízení byl plně procesně úspěšný žalobce, vzniklo mu v souladu s ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. právo na náhradu nákladů řízení, k jejichž náhradě soud žalovaného zavázal. Náklady řízení žalobce představují zaplacený soudní poplatek za podání žaloby ve výši 3 000 Kč, dále odměna ze zastoupení advokátem podle vyhlášky č. 177/1996 Sb. ve výši 3 100 Kč, podle § 7 bod 5 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., a to za dva úkony právní služby, příprava převzetí zastoupení a sepsí žaloby podle § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky, dvakrát režijní paušál ve výši 300 Kč za každý z těchto úkonů právní služby podle § 13 odst. 3 vyhlášky, a dále DPH z těchto částek s výjimkou zaplaceného soudního poplatku podle § 57 odst. 2 s. ř. s. Všechny tyto náklady řízení podle obsahu spisu žalobci prokazatelně vznikly a jedná se o náklady nezbytné

nutné k uplatnění jeho práva. Soud proto žalovaného k jejich zaplacení žalobce zavázal, a to k rukám zástupce žalobce podle § 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu ve spojení s ustanovení § 64 s. ř. s. Lhůtu k zaplacení soud stanovil v souladu s ustanovení § 160 odst. 1 občanského soudního řádu, neboť tato lhůta je přiměřená možnostem žalovaného.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **je možno** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů po doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Nesplní-li povinný dobrovolně, co mu ukládá toto vykonatelné rozhodnutí, může oprávněný podat návrh na soudní výkon rozhodnutí.

Ostrava 12. dubna 2018

JUDr. Monika Javorová
předsedkyně senátu