



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., v právní věci žalobce: **LIKÉRKA DRAK s.r.o.** se sídlem Chvalčov, Na Kútku 14, proti žalovanému **Generálnímu ředitelství cel**, se sídlem Praha 4, Budějovická 7, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 2. 2014, č. j. 5597-4/2014-900000-304.4,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 2. 2014, č. j. 5597-4/2014-900000-304.4, **se zrušuje** a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 3 000 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

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:

[3] 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. § 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 s použitím ust. § 139 a § 101 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), postupem uvedeným v §§ 89 až 90 a v souladu s ust. § 4 odst. 1, § 9 odst. 1, § 9 odst. 3 písm. d) zákona o spotřebních daních vyměřil v souladu s ust. § 92 daňového řádu daňovému subjektu LIKÉRKA DRAK s.r.o., se sídlem na Kútku 14, 768 72 Chvalčov, IČ: 26304465 (dále jen „daňový subjekt“), spotřební daň z lihu za zdaňovací období září 2012 ve výši 6 439 575 Kč.

[4] 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 3 713 384 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

[5] 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.

[6] 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.

[7] 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 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.

[8] Žalobce již v průběhu řízení poukazoval na to, že se správce daně nezabýval otázkou, zda lih, 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 lih, které způsobil havárii čističky odpadních vod.

[9] 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.

[10] 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.

[11] 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.

[12] 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.

[13] 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 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.

[14] 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.

[15] 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 spotřebních 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 spotřebních 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 nepřiznivým. 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

[16] 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 – vytýkáci 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 podloženo 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 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.

[17] 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.

[18] 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.

[19] Žalobce si kladl otázku „kde se lihoviny v jeho firmě vzaly“ a tvrdil, že do kanalizace vylil pouze zbytky 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. Lih 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.

[20] 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.

V. Posouzení věci Krajským soudem v Brně

[21] 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 je důvodná.

[22] 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“. 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). Místním šetřením u žalobce zjistil celní úřad mimo jiné přítomnost 36 dřevěných palet, na kterých byly uloženy šestilitrové kanystry s patrnými zbytky tekutin. Při místním šetření v sídle žalobce dne 1.10.2012 k tomu žalobce do protokolu uvedl, že příčinou výtoku tmavohnědé látky zapáchající po „tuzemáku“ z jeho objektu do kanalizace bylo vyplachování kubíkových nádrží (kostek) s lihem v množství 104 kusů.

[23] Ze znaleckého posudku ze dne 19.10.2012, vypracovaného 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, vyplynulo, že havárie jakosti vody na čističce odpadních vod Bystřice pod Hostýnem byla havarijní vlnou, která dne 27.9.2012 přinesla na čističku min. 9 564 l čistého lihu, což při přepočtu na průměrnou 30% koncentraci alkoholu ve výrobcích žalobce odpovídalo množství 31 880 l alkoholových výrobků.

[24] 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 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.

[25] 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 byl veden 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.

[26] V rámci ústního jednání v provozovně žalobce dne 15.1.2013, o kterém byl sepsán protokol č. j. 790/2013-640000-31, žalobce uvedl, že množství zlikvidovaného lihu bylo určeno na základě počtu kanystřů vylitých do kanalizace ve dnech 26.-27.9.2012. Šlo asi o 4 palety z daňového skladu žalobce, k nimž nebyly žádné doklady a byly přivezeny společně s prázdnými kanistry. 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 tak být vyřazeno z přiznané spotřební daně. Líh 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 líh byl v některé z evidencí evidován. Podle žalobce šlo o nalezené výrobky, které vydal k likvidaci. Místním šetřením dne 1.10.2012 však opět nebyl zjištěn množstevní rozdíl mezi stavem lihu deklarovaným v evidencích a stavem lihu skutečně umístěným v daňovém skladu.

[27] 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 vytýkacího 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.

[28] Dále je ve spise obsaženo „Vyjádření k výsledkům vytýkacího řízení č.j. 12258/2013-640000-31, ve kterém je navrženo další dokazování ve věci. Z kopie založené ve spise není zřejmé, kdy bylo celnímu úřadu doručeno, nicméně celní úřad se vyjádřil tak, že bylo doručeno 27. 3. 2013. Celní před uvedl, že lhůta k pokračování dokazování podle §90 odst. 2 daňového řádu uplynula dnem 26. 3. 2013, s jejím marným uplynutím je spojen zánik práva na pokračování v dalším dokazování.

[29] Poté celní úřad vydal dne 9. 4. 2013 ve věci rozhodnutí, které žalobce napadl odvoláním. Odvolací námitky byly obdobné, jako námitky žalobní.

[30] Součástí správního spisu byla rovněž plná moc, kterou udělil dne 4. 12. 2012 žalobce advokátovi JUDr. P. D., MBA, LL.M. V plné moci je uvedeno, že advokát je zmocněn v řízení ve věci odejmutí povolení k provozování daňového skladu č.j. 7451-2/2009-130100-23 ze dne 18. 11. 2009, dále je zde mimo jiné obecně uvedeno, že je advokát zmocněn, aby žalobce zastupoval ve všech právních věcech, vykonával veškeré úkony, přijímal doručované písemnosti, a to vše i tehdy, je-li podle platných právních předpisů k tomu potřeba zvláštní plné moci. Dále je ve správním spise obsažena i výpověď plné moci, ze které je zřejmé, že dne 23. 4. 2013 advokát žalobci plnou moc ze dne 4. 12. 2012 vypověděl.

[31] 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 – vytýkáci 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.

[32] Důvodnými soud shledal námitky, jejichž podstatou je, zda žalobce byl v řízení zastoupen advokátem a zda mu tedy celní úřad byl povinen doručit závěrečnou zprávu ze dne 11. 3. 2013 č.j. 12258/2013-640000-31.

[33] V odst. 29 výše je shrnut obsah plné moci, kterou žalobce udělil advokátovi. Za podstatné soud pokládá, že advokát byl dle jejího textu zmocněn k zastupování „ve všech právních věcech“. Plná moc byla součástí správního spisu, celní úřad ji měl k dispozici. Dle názoru soudu ji celní úřad vzhledem k uvedené obecné části nemohl vykládat tak, že byla určena pouze pro řízení ve věci odejmutí povolení k provozování daňového skladu, které bylo v plné moci specifikováno uvedením čísla jednacího.

[34] Nelze přistoupit na argument žalovaného, použitý při vypořádání obdobné odvolací námitky v napadeném rozhodnutí, že plná moc byla udělena pouze pro řízení ve věci odejmutí povolení k provozování daňového skladu, neboť daňový řád již neupravuje právní fikci neomezené právní moci tak, jak ji upravoval ZSDP. Fikce neomezené právní moci byla upravena v §10 odst. 3 ZSDP a nastávala v případě absence rozsahu zmocnění nebo nepřesného zmocnění. Posuzovaná plná moc však obsahovala i zmocnění k zastupování „ve všech právních věcech“. Je tedy zřejmé, že se jedná o zmocnění i pro předem neurčená řízení.

[35] Soud dodává, že pokud pak celní úřad měl pochybnosti, měl postupovat podle §28 odst. 2 daňového řádu a vyzvat zmocnitele k úpravě plné moci.

[36] Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 12. 2009, čj. 1 Afs 107/2009-102, „vzniknou-li správci daně byť minimální pochybnosti ohledně zastupování daňového subjektu podle § 10 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, je povinen vyzvat zmocněnce i zmocnitele k upřesnění předložené plné moci a v souladu s tímto upřesněním dále jednat.“ (Uvedený názor Nejvyššího správního soudu je dle názoru zdejšího soudu použitelný i pro daňový řád.).

[37] Celní úřad tedy měl respektovat plnou moc udělenou advokátovi, a to od jejího udělení do jejího vypovězení, tedy od 4. 12. 2012 až do 23. 4. 2013. Mimo jiné bylo jeho povinností

seznámit advokáta se závěrečnou zprávou ze dne 11. 3. 2013, která byla dle svého obsahu seznámením s výsledkem postupu k odstranění pochybností. Až od tohoto seznámení mohla běžet lhůta 15 dnů k podání návrhu na pokračování v dokazování spolu s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků dle §90 odst. 2 daňového řádu.

[38] Vzhledem k uvedenému žalovaný pochybil, pokud se v napadeném rozhodnutí ztotožnil s celním úřadem, že žalobce neměl zástupce a tudíž postačovalo, pokud s výsledkem postupu k odstranění pochybností byl seznámen pouze žalobce, a od tohoto seznámení začala běžet uvedená lhůta 15 dnů k podání návrhu na pokračování v dokazování.

[39] Zdejší soud však především dospěl k závěru, že důvodnou je stěžejní námitka žalobce, že celní úřad ve věci pochybil, pokud ve věci nezahájil daňovou kontrolu.

[40] Postup k odstranění pochybností podle §89 a následujících slouží k ověření, zda je daňové tvrzení daňového subjektu podloženo důkazy. Měl by být použit v případech konkrétních pochybností dílčího charakteru. Pokud je tento rámec překročen, měla být zahájena daňová kontrola.

[41] Zde má soud pochybnosti, zda si celní úřad jako správce daně byl vědom rozdílů mezi postupem k odstranění pochybností a dřívějším vytýkacím řízením, které muselo vyústit ve vydání rozhodnutí o dani. Dle současné právní úpravy pokud nejsou odstraněny pochybnosti, je možno zahájit daňovou kontrolu, která poté vede ke stanovení daně. Daňová kontrola totiž slouží k důkladnějšímu objasnění pochybností, přičemž daňový subjekt má větší možnosti pro svou důkazní aktivitu.

[42] Soud v této souvislosti odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2012, č.j. 1Ans 10/2012-52, kde je v odst. 24 uvedeno: „Bylo by zcela bez procesní logiky, kdyby se správce daně musel již předem rozhodnout (bez řádné znalosti a prověření celé věci), který z instrumentů zvolí – zda užije postup k odstranění pochybností, nebo daňovou kontrolu. Zvolením jednoho z nich by pak podle logiky stěžovatelky vylučovalo užití druhého; tato alternativa nemůže obstát již jen z toho důvodu, že každý z nich správce daně volí v jiné skutkové situaci. Postup podle § 89 a násl. užije v případě, kdy již existují konkrétní dílčí pochybnosti, při jejichž odstranění lze daňovou povinnost vyměřit. Pokud však správcovy pochybnosti odstraněny nejsou a daň není prokázána dostatečně věrohodně, správce daně výsledek tohoto postupu sdělí daňovému subjektu a ještě mu umožní podat návrh na doplnění dokazování. I v situaci, kdy daňový subjekt žádný další návrh nepodá, ať již jej má k dispozici, nebo je i nečinný, shledá-li správce daně důvody k pokračování dokazování, zahájí v rozsahu těchto důvodů daňovou kontrolu. Znamená to, že již nemůže další dokazování vést uvnitř postupu k odstranění pochybností, ale v rámci daňové kontroly.“

[43] K samotnému postupu k odstranění pochybností soud připomíná např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2014, č.j. 1 Aps 20/2013-61, podle kterého „postup k odstranění pochybností (§ 89 a násl. zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu) je procesním prostředkem k neprodlenému a bezprostřednímu zjištění či ověření řádného splnění daňových povinností daňovým subjektem, který je prioritním nositelem břemene tvrzení a tomu odpovídajícímu břemene důkazního. Legislativní koncepce daňové kontroly a postupu k odstranění pochybností nedává správci daně ničím neomezenou možnost vybírat, který postup při správě daní v konkrétním případě zvolí, a jak dlouho a v jaké intenzitě v něm bude

pokračovat. Postup k odstranění pochybností nesmí být volně zaměňován s daňovou kontrolou.“

[44] Soud dále uvádí, že z důvodové zprávy k §89 a násl. daňového řádu vyplývá, že postup k odstranění pochybností je uceleným souborem úkonů. Správce daně tento postup fakultativně využívá v rámci nalézacího řízení, slouží především k ověření, zda je tvrzení daňového subjektu podloženo důkazy, jestliže vzniknou pochybnosti o správnosti, průkaznosti, úplnosti nebo pravdivosti daňového tvrzení v případě, že se správce daně domnívá, že není potřeba provádět kapacitně náročnou daňovou kontrolu a pro odstranění vzniklých pochybností postačí jen poskytnutí důležitých důkazních prostředků subjektem daně.

[45] V posuzované věci bylo zřejmé, že pochybnosti nelze odstranit důkazy poskytnutými subjektem daně. V době podání daňového tvrzení žalobcem celní úřad již věděl, že je nesprávné. Věděl o havárii čističky odpadních vod, prováděl u žalobce šetření, měl k dispozici znalecký posudek týkající se minimálního množství čistého lihu, které havárii způsobilo. Za těchto okolností tedy celní úřad mohl zahájit daňovou kontrolu na samém počátku a nevolit postup k odstranění pochybností, popřípadě měl daňovou kontrolu zahájit v okamžiku, kdy bylo zřejmé, že žalobce nesouhlasí se závěry znaleckého posudku vypracovaného RNDr. J. Z., CSc., a bylo zjištěno, že žalobce nemá v pořádku příslušnou evidenci a jeho tvrzení jsou rozporná. V tomto případě by se jednalo o postup podle §90 odst. 3 daňového řádu.

[46] Vzhledem k uvedenému soud nepokládal za nutné zabývat se dalšími námitkami žalobce, které se týkaly především znaleckého posudku, dalších důkazů a jejich hodnocení. Daň totiž bude vyměřena až na základě výsledků daňové kontroly, ve které budou vyhodnoceny i námitky žalobce dosud vznesené, popřípadě uplatněné v rámci daňové kontroly. Správce daně samozřejmě využije rovněž dosavadní zjištění, získaná v rámci postupu k odstranění pochybností.

[47] Soud pouze dodává, že žalovaný nepochybil, pokud změnil výrok odvoláním napadeného rozhodnutí tak, jak je specifikováno v odst. 3 tohoto odůvodnění. V souladu s ustálenou judikaturou správní řízení tvoří v zásadě jeden a není vyloučeno, aby odvolací správní orgán napravit vady řízení před správním orgánem prvního stupně, resp. vady jeho rozhodnutí (včetně doplnění a zpřesnění výroku).

VI. Závěr a náklady řízení

[48] Z výše uvedených důvodů soud napadené rozhodnutí zrušil pro vady řízení a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 1, 4 s. ř. s.). V něm bude žalovaný vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

[49] O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého 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 měl ve věci plný úspěch, a proto má právo na náhradu nákladů řízení vůči žalovanému. Soud mu přiznal nárok na náhradu nákladů, které vynaložil na zaplacení soudního poplatku. Ze spisu není zřejmé, že by mu jiné náklady řízení vznikly.

P o u ě n í : 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.

V Brně dne 28. června 2016

JUDr. Zuzana Bystřická, v.r.
předsedkyně senátu