



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců JUDr. Kateřiny Mrázové, Ph.D., a Mgr. Petra Pospíšila v právní věci žalobce **LIKÉRKA DRAK s. r. o.**, se sídlem ve Chvalčově, Na Kútku 14, proti žalovanému **Generálnímu ředitelství cel**, se sídlem v Praze 4, Budějovická 7, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 8. 2013, č. j. 31578-2/2013-900000-302,

t a k t o :

- I. Žaloba **s e z a m í t á .**
- II. Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í

I. Vymezení věci a obsah správních rozhodnutí

[1] S nabytím účinnosti zákona č. 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky, došlo dnem 1.1.2013 k reorganizaci celní správy. Celní ředitelství Olomouc bylo zrušeno a v řízení o odnětí povolení k provozování daňového skladu pokračoval Celní úřad pro Zlínský kraj (dále

těž „celní úřad“) jako jeho nástupce. Odvolacím orgánem se stalo Generální ředitelství cel (dále též jako „žalovaný“).

[2] V záhlaví označeným rozhodnutím 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. Celní úřad odňal povolení na základě § 20 odst. 19 písm. b) zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSD“). Povolení bylo žalobci odňato proto, že nevedl evidence podle ZSD tím, že v těchto evidencích nebyly zaznamenány v souladu s § 37 a § 38 ZSD vybrané výrobky převzaté do daňového skladu a následně z něho vydané, popř. použité. Evidence nebyly vedeny k výrobkům, které žalobce zlikvidoval ve dnech 26. až 27.9.2012 tím, že je vylil do kanalizace odpadních vod. Žalobce to sám potvrdil do protokolu o ústním jednání dne 15.1.2013 s tím, že vybrané výrobky v šestilitrových kanystrech, které byly zlikvidovány, nebyly nikde evidovány. Šetření celního úřadu v daňovém skladu žalobce potvrdilo, že množství uskladněných vybraných výrobků odpovídá jejich množství v evidencích, tedy bez evidence zlikvidovaných vybraných výrobků. Lih v kubíkových nádržích, který byl rovněž vylit do kanalizace v rámci výplachu nádrží, byl i podle žalobce do evidence lihu přijat, avšak v inventuře v době šetření chyběl. Podle žalobce šlo se jednalo o ztrátu do přípustné normy. Šetřením však nebyl zjištěn ani u tohoto lihu rozdíl mezi uskladněným a evidovaným množstvím.

[3] Dopisem ze dne 28.11.2012, doručeným žalobci dne 17.12.2012, zahájilo Celní ředitelství Olomouc s žalobcem řízení o odnětí povolení dle § 20 odst. 19 písm. a) ZSD z důvodu porušení podmínek stanovených zvláštními právními předpisy pro ochranu životního prostředí, čímž pominul důvod, pro který bylo povolení vydáno (podmínkou vydání povolení bylo podání čestného prohlášení dle § 20 odst. 2 písm. e) ZSD, s příslibem žalobce, že jsou splněny podmínky stanovené zvláštními právními předpisy pro ochranu života a zdraví osob a životního prostředí), neboť v důsledku havárie vypuštěním lihu do odpadních vod čestné prohlášení porušil.

[4] Na základě dalších zjištění celního úřadu bylo dopisem ze dne 20.2.2013 (žalobci doručeno dne 24.2.2013) rozšířeno řízení o odnětí povolení k provozování daňového skladu o důvod dle § 20 odst. 19 písm. b) ZSD pro nevedení evidencí v souladu se ZSD. Žalobcem likvidované lihoviny totiž nebyly evidovány v souladu s § 37 a § 38 ZSD, přičemž zahájené řízení o odnětí povolení bylo třeba o tento důvod rozšířit. Žalobci bylo současně umožněno se k uvedenému vyjádřit a předkládat návrhy a důkazy.

[5] 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 vod Bystřice pod Hostýnem). Při obhlídce vnitřních prostor daňového skladu zjistil celní úřad mimo jiné 36 dřevěných palet (1 paleta á 160 kanystrů), na kterých byly uloženy šestilitrové kanystry s patrnými zbytky

různých druhů lihovin. 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 (cca 104 ks), jejichž obsah byl vylit do kanálů v areálu skladu. Šestilitrové kanystry takto vyplachovány nebyly, neboť šlo o prázdné obaly svezené od zákazníků, určené k likvidaci a recyklaci. 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, vyplývá, že havárie jakosti vody na čističce odpadních vod (dále též „ČOV“) Bystrice pod Hostýnem byla způsobena významně větším množstvím uniklého alkoholu, než uváděl žalobce. Havarijní vlna dne 27.9.2012 přinesla na ČOV min. 9 564 l čistého lihu, což při přepočtu na průměrnou 30% koncentraci alkoholu ve výrobcích žalobce odpovídalo množství 31 880 l alkoholových výrobků.

[6] Dne 25.10.2012 žalobce podal daňové přiznání ke spotřební dani z lihu za zdaňovací období září 2012, v němž přiznal, podle seznamu prodaného zboží za příslušné období, spotřební daň ve výši 3 713 835 Kč (na celkové množství 130,31 hl). Celní úřad vyzval žalobce k odstranění pochybností o údajích uvedených v DAP, zejména, zda uvedl veškeré výrobky. Na základě výzvy žalobce doplnil, že mu vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit v souvislosti s likvidací lihu vypuštěného do kanalizace v množství 3 667,12 l lihu, přičemž původní daň doplnil o částku 1 045 129,2 Kč. Současně žalobce uvedl, že do této položky zařadil jak líc v kubíkových kostkách, tak líc 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. V podání ze dne 11.12.2012 žalobce nesouhlasil s tím, že dojde-li po vydání povolení k případnému porušení povinnosti, jenž byla podmínkou jeho vydání, nejde o právní skutečnost naplňující § 20 odst. 19 písm. a) ZSD. V odpovědi na výzvu správce daně žalobce dne 10.12.2012 sdělil, že vše, co uvedl, souhlasí. Na základě podaného daňového přiznání a výše popsaných skutečností celní úřad žalobci vyměřil za září 2012 daňovou povinnost ve výši 4 758 964 Kč, přičemž v odpovědi na výzvu k odstranění pochybností žalobce jiné doklady nepředložil.

[7] Do protokolu z ústního jednání dne 15.1.2013 žalobce uvedl, že množství zlikvidovaného lihu odpovídalo skutečně vylitým kanystrům. Šlo zhruba o 4 palety, jenž byly vylity, přitom k těmto výrobkům nejsou žádné doklady, byly přivezeny společně s prázdnými kanystry a zlikvidovány vylitím do kanalizace ve dnech 26. a 27.9.2012. V případě výplachu kubíkových nádrží (kostek), obsahujících jednak surovinový líc a jednak zbytky různých druhů lihovin, žalobce určil max. 20 l vylitého etanolu v rámci výplachu každé nádrže, tj. znehodnocení celkem 2 080 l etanolu. Podle něj šlo o zbytky lihu a lihovin, přičemž toto množství představovalo jen ztrátu do normy, a tak navrhoval vyřazení této položky z částky přiznané spotřební daně. Líc v kubíkových nádržích byl podle něj přijat do evidence lihu a v inventuře za rok 2012 chybí. K tomu však celní úřad při místním šetření dne 1.10.2012 uvedl, že nebyl zjištěn množstevní rozdíl mezi stavem lihu deklarovaným v evidencích a jeho skutečným stavem v daňovém skladu. Podle žalobce však šlo o zbytky lihovin v nádržích, které se nikde nepočítaly a mohly se tam vyskytovat z minulých let.

[8] K dotazu na zlikvidované vybrané výrobky, umístěné v šestilitrových kanystrech v celkovém množství 1 587,12 l etanolu, zda jsou vedeny v evidenci podle ZSD, v evidenci

podle zákona o lihu a v evidenci podle zákona o účetnictví, žalobce popřel, že by v některé z těchto evidencí byl líh evidován. Šlo by totiž o zápis nalezených výrobků a jejich následné vydání k likvidaci. Podle celního úřadu s odkazem na místní šetření ze dne 1.10.2012 však nebyl ani v tomto případě zjištěn množstevní rozdíl mezi stavem lihu v evidencích a stavem lihu skutečně umístěném v daňovém skladu.

[9] Podle Celního úřadu šlo u vylitého lihu a lihovin z 644 kanystrů (objem kanystru 6 l) o vybrané výrobky, které byly do skladu dopraveny bez průvodních dokladů a byly v něm umístěny, aniž by byly zavedeny do evidencí dle ZSD, zákona o lihu a zákona o účetnictví. Žalobce o tom celní úřad neinformoval a bez přítomnosti úředních osob provedl likvidaci tohoto lihu a lihovin vylitím do kanalizace, přitom následně ze zlikvidovaných výrobků přiznal spotřební daň. Dle žalobce (písemné i ústní tvrzení) představovalo množství vylitého lihu a lihovin ze 104 kostek (objem jedné kostky 1 000 l) jen zbytek lihu na dně nádrže v množství 20 l etanolu na každou kostku, přičemž nejprve k tomu přiznal daňovou povinnost (písemně), avšak při ústním jednání toto vzal zpět, neboť šlo jen o ztráty do normy. Tvrzení normovaných ztrát však bylo v rozporu s výsledkem kontroly stavu zásob v jeho skladu dne 1.10.2012 (po likvidaci), kdy celní úřad nezjistil množstevní rozdíly vybraných výrobků skladovaných a vedených v evidenci dle ZSD. Žalobce k tomu rozporuplně zdůvodňoval do protokolu, že mohlo jít o ztráty z minulých let, které v inventuře za rok 2012 (ke dni 31.12.2012) chyběly. Pokud by však tuto ztrátu celní úřad hypoteticky považoval za „ztrátu“ pravděpodobně manipulační, vzniklou při přecherpávání, její zákonná maximální výše v likérkách činí 0,05 % z množství lihu celkově obsaženého ve výrobcích na skladě hotových výrobků. V případě tvrzené ztráty 20 l etanolu na kostku (cca 980 l 96% lihu v hotových výrobcích vyrobených z původních 1 000 l 96% lihu) by již šlo o ztrátu cca 2%. U nižší koncentrace lihu v kostkách (lihoviny) by šlo o ztrátu ještě vyšší. U zákonných normovaných ztrát je dle § 71 odst. 2 ZSD osvobozen od daně líh ve výši *technicky zdůvodněných skutečných ztrát*. Pokud by žalobce prováděl vyplachování kostek od lihu či lihovin stejným způsobem ve všech případech, a to i v minulosti (jak uváděl do protokolu), pak by jeho manipulační ztráty značně přesahovaly normu ztrát, což žalobce v inventurách lihu nikdy nedeklaroval. Podstatou ztrát i manipulačních je úbytek lihu. V posuzovaném případě však k žádnému technicky zdůvodnitelnému úbytku lihu nedošlo. Líh či jeho zbytek zůstal v nádržích. Tvrzení žalobce, že líh vylitý z kostek „je ztráta“, označil celní úřad za technicky nezdůvodnitelné a účelově vykonstruované. Za rozporné označil i tvrzení žalobce, že líh zlikvidovaný „výplachem“ kostek, byl přijat do evidence lihu, a protože šlo o výplach, není na tento líh žádný doklad.

[10] Z výše uvedených zjištění a důkazních prostředků správní orgány uzavřely, že líh a lihoviny v množství min. 9 564 l etanolu (viz znalecký posudek), byly do daňového skladu žalobce umístěny bez dokladů, v něm skladovány a posléze bez přítomnosti celních orgánů zlikvidovány, aniž by byly vzaty do jakékoliv evidence, kterou měl žalobce jako provozovatel daňového skladu povinnost vést dle ZSD, zákona o lihu a zákona o účetnictví (jako účetní jednotka). Kromě toho žalobce při podání návrhu na povolení provozování daňového skladu deklaroval podáním čestného prohlášení dle § 20 odst. 2 písm. e) ZSD, že splnil podmínky stanovené zvláštními právními předpisy pro ochranu života a zdraví osob a životního prostředí, avšak po udělení povolení tyto podmínky nedodržel a povinnosti nesplnil – viz

havárie způsobená vypouštěním lihu do odpadních vod, což odůvodňovalo též aplikaci § 20 odst. 19 písm. b) ZSD k odnětí povolení k provozování daňového skladu.

[11] V odvolacím řízení se žalovaný ztotožnil s důvody rozhodnutí o odnětí povolení, které formuloval prvostupňový celní úřad. Odvolací námitky označil za nedůvodné. K těm, co zpochybňovaly aplikaci § 20 odst. 19 písm. a) ZSD, žalovaný uvedl, že čestným prohlášením dle § 20 odst. 2 písm. e) ZSD žalobce deklaroval splnění podmínek stanovených zvláštními právními předpisy pro ochranu života a zdraví osob a životního prostředí s tím, že v tomto směru zabezpečil provozovnu tak, aby podmínky v ní odpovídaly požadavkům těchto předpisů. Způsobením havárie ČOV (vypuštěním lihovin do odpadních vod) však žalobce porušil zvláštní právní předpisy, což ani nepopíral. Jelikož čestné prohlášení bylo povinnou náležitostí návrhu na vydání povolení k provozování daňového skladu, bylo povolení vydáno i na základě zmíněného čestného prohlášení. Porušením povinností, stanovených zvláštními právními předpisy, pominuly též důvody, pro které bylo vydáno předmětné povolení ve smyslu § 20 odst. 19 písm. a) ZSD. K posouzení nebezpečnosti tohoto porušení právních předpisů však nebyly celní orgány věcně příslušné a ve smyslu § 99 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „DŘ“), nemohly jednání žalobce posoudit a učinit závěr, zda byl spáchán trestný čin nebo správní delikt. Pro odnětí povolení však bylo stěžejní to, že žalobce nevedl evidence dle § 37 a § 38 ZSD, resp. je nevedl řádně. Zahájené řízení o odnětí povolení tak bylo rozšířeno o důvod uvedený v § 20 odst. 19 písm. b) ZSD, jenž byl i důvodem pro rozhodnutí v dané věci (viz výrok rozhodnutí). Výkladem § 20 odst. 19 písm. b) ZSD se již zabýval Nejvyšší správní soud v rozsudku č.j. 1 Afs 43/2010-65.

[12] K námitce žalobce, že jednorázové nezapsání výrobků do evidence není správním deliktem, žalovaný uvedl, že důvody pro odnětí povolení k provozování daňového skladu nepřestávají skutkovou podstatu správních deliktů. Jednání provozovatele daňového skladu nemusí naplnit znaky správního deliktu, aby mu mohl správce daně odejmout povolení. Nevede se žádné správní řízení o správním deliktu, nýbrž daňové řízení o odnětí povolení k provozování daňového skladu. V něm se nezkoumá zavinění provozovatele, ani materiální stránka jednání, tj. škodlivost pro společnost. Jsou-li naplněny podmínky v § 20 odst. 19 ZSD, správce daně je povinen odejmout povolení k provozování daňového skladu bez možnosti správního uvážení.

[13] ZSD nenaznačuje, zda nevedení evidence ve smyslu § 20 odst. 19 písm. b) ZSD musí být dlouhodobé nebo žádné. V daňovém skladu jsou vyráběny nebo skladovány vybrané výrobky (druhově určené a vysoce zdanitelné), přičemž nakládání s tímto zbožím, zvláště před jejich zdaněním v režimu podmíněného osvobození od daně, je kontrolováno státem v podobě povinností stanovených ZSD. Jednou z nich je povinnost vést evidenci v podniku na výrobu nebo skladování vybraných výrobků. Z § 37 a § 38 ZSD plyne, které skutečnosti je provozovatel povinen do evidencí uvést. Předmětné evidence jsou tak důležitým kontrolním prostředkem nakládání s vybranými výrobky. Nevede-li provozovatel takovou evidenci v celém rozsahu, jak to zákon stanoví, je tvrdě postižen v podobě odnětí povolení k provozování daňového skladu. I ze zákona č. 61/1997 Sb., o lihu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o lihu“), vyplývá povinnost vést evidenci o lihu. Již skutečnost, že žalobce nezaznamenal do evidencí vybrané výrobky přijaté do daňového skladu, představuje porušení povinnosti stanovené zákonem. Tvzení, že šlo o jednorázové nezapsání do evidence, nemůže obstát, neboť i jednorázové porušení uvedené povinnosti představovalo

„nevedení evidence“, čímž byl naplněn důvod k odnětí povolení podle § 20 odst. 19 písm. b) ZSD.

[14] Pokud žalobce nesouhlasil s pohledem celního úřadu na normované ztráty a uváděl, že až do „metanolové aféry“ se zbytky lihu v kostkách nikde neuváděly, což bylo bráno tak, že je kostka prázdná (0 lihu), neboť se uváděly pouze obaly s viditelným zůstatkem, a proto mohlo jít o ztráty z minulých let, pak žalovaný k tomu uvedl, že líh je osvobozen dle § 71 odst. 2 ZSD ve výši technicky zdůvodněných skutečných ztrát, max. však do výše stanovených norem ztrát. Dle § 2 zákona o lihu se normami ztrát lihu rozumí technicky zdůvodněné ztráty lihu, vznikající při jeho úpravě, skladování, dopravě, manipulaci a zpracování, stanovené vyhláškou č. 141/1997 Sb. Ze zákona o lihu přitom plyne, že osvobození ztrát lihu od daně podle ZSD je podmíněno vedením průkazné evidence, z níž je zřejmý základ pro výpočet normovaných ztrát. Ztráta lihu je tak podstatnou informací pro vyměřovací řízení k posouzení, zda bude líh, u něhož došlo ke ztrátě při manipulaci, posouzen jako osvobozený od daně. Případné osvobození lihu od daně v této věci však nemělo vliv na řízení o odnětí povolení k provozování daňového skladu, a proto se tímto žalovaný dále nezabýval.

[15] Pokud žalobce v odvolání namítal, že líh nebyl přijat do evidence (což mu údajně bylo vytýkáno), neboť líh vypláchnutý z kostek byl do evidence přijat již při nákupu jednotlivých předchozích dodávek, pak v tomto směru žalovaný označil evidenci lihu za důležitou skutečnost. Žalobce totiž uváděl, že v kubíkových nádržích byl líh i jednotlivé druhy výrobků, přitom v každé ze 104 nádrží bylo 20 l lihu (při maximálním množství v každé nádrži). Výplachem kubíkových nádrží bylo do kanalizace vypuštěno 2 080 l etanolu. Stav zásob lihu zjištěný inventurou dne 1.10.2012 byl totožný v evidencích i na skladě výrobků, a tedy výrobky vylité do kanalizace nechyběly v evidenci. Již rozporná vyjádření žalobce vyvolávala pochybnost o tom, zda líh byl v evidencích někdy uveden, přitom žalobce ani nevysvětlil, proč se úbytek lihu neprojevil v evidencích. Rozporná tvrzení se týkala argumentace o tom, že v předchozích inventurách se zbytky lihu neuváděly, a tak nyní šlo o zbytky lihu z minulých let, a dále, že líh byl přijat do evidence lihu a nyní v inventuře chybí (viz protokol o ústním jednání). Podle žalovaného tak žalobce neprokázal, že líh v množství 2 080 l, který byl vypuštěn do kanalizace z kubíkových nádrží, byl lihem, který nemusel žalobce evidovat.

[16] Žalovaný nepřisvědčil žalobci v tom, že se něj nevztahovala povinnost vést evidenci vybraných výrobků v kanystrech, neboť jím nebyly vyrobené ani převzaté (kanistry byly vráceny s prázdnými obaly a žalobce je nepřevzal). Dle žalovaného mohly být vybrané výrobky umístěny pouze v režimu podmíněného osvobození od daně, pokud ZSD nestanoví jinak. O předmětných výrobcích, přijatých do daňového skladu, aniž by k nim byly předloženy doklady, lze pochybovat, zda šlo o výrobky v režimu podmíněného osvobození od daně. Líh uvedený do volného daňového oběhu může být přijat do daňového skladu pouze v odůvodněných případech, a to na základě povolení správce daně podle § 78 ZSD. Provozovatel daňového skladu (držitel povolení) je odpovědný za jeho provozování a zabezpečení. Je odpovědný za druh a množství vybraných výrobků v daňovém skladu vyrobených, zpracovaných, skladovaných, přijímaných a odeslaných a též za jejich zabezpečení před neoprávněným použitím. Pokud byly výrobky fyzicky přeneseny do daňového skladu s vědomím provozovatele nebo bez něj, má se za to, že byly do skladu přijaty. Žalobce měl zajistit, aby se namítané výrobky do skladu nedostaly. Nelze přijmout jeho tvrzení, že kanistry nepřijal s tím, že mu byly vráceny. K žalobcem namítané možnosti

havárie letadla s lihem do daňového skladu, žalovaný uvedl, že nelze po žalobci rozumně žádat, aby daňový sklad zabezpečil před havárií letadla. Naopak zabezpečit přijetí a výdej výrobků do daňového skladu a z něj je jednou ze základních povinností provozovatele daňového skladu.

[17] K námitce žalobce, že v zákoně není stanovena povinnost likvidovat výrobky pouze za přítomnosti celních orgánů, žalovaný uvedl, že z § 71 odst. 1 písm. g) ZSD plyne, že od daně je osvobozen líh ve výrobcích znehodnocených podle pokynů a za přítomnosti úředních osob správce daně nebo za jejich přítomnosti zničených. Z § 11 ZSD vyplývá, že za účelem znehodnocení nebo zničení lihu lze osvobodit od daně pouze líh v režimu podmíněného osvobození od daně, především líh umístěný v daňovém skladu. Pokud by byl líh v tomto režimu zlikvidován v daňovém skladu bez přítomnosti úředních osob, nebylo by možno jej osvobodit od daně a provozovatel daňového skladu by musel tyto zlikvidované výrobky zdanit. Dle žalovaného nebylo prokázáno, že by líh v kanystrech byl do daňového skladu vrácen oprávněně a znovu uveden do režimu podmíněného osvobození od daně, proto nebylo možno pomýšlet ani na jeho osvobození od daně. Jelikož líh v kanystrech, který žalobce zlikvidoval, nemohl být vůbec do daňového skladu v daném případě zpátky vrácen, nebylo možno ani hledat ustanovení zákona, která by upravovala způsob likvidace takového lihu. Ve smyslu zásady součinnosti měl naopak žalobce komunikovat s celním úřadem a o nakládání s předmětným lihem jej měl alespoň informovat.

[18] Jelikož důvody odnětí povolení stanovené § 20 odst. 19 ZSD nejsou skutkovými podstatami správních deliktů, neuplatňují se v případě řízení o odnětí povolení zásady správního trestání. Jsou-li naplněny zákonem stanovené podmínky pro odnětí povolení, má celní úřad povinnost povolení odejmout bez možnosti správního uvážení. Citované ustanovení neumožňuje více výkladů, jak namítal žalobce, a proto odkaz na judikaturu byl nepřipadný. Žalobcem uváděný strach z tzv. metanolové aféry jej měl podle žalovaného vést k větší obezřetnosti a důraznějšímu dodržování povinností vyplývajících z právních předpisů vedoucích k zabezpečení daňového skladu a nakládání s lihem.

[19] Podle žalovaného bylo prokázáno, že žalobce porušil povinnost vést evidence dle § 37 a § 38 ZSD tím, že do nich neuvedl líh v celkovém množství nejméně 3 667,12 l, z toho 2 080 l lihu v kubických nádržích a 1 587,12 l v kanystrech, které následně zlikvidoval vylitím do místní kanalizace. Podle znaleckého posudku mohlo být do kanalizace vylito až 9 564 l lihu. Pro potřeby provedení řízení však nebylo množství zlikvidovaného lihu předmětem dokazování. Podstatné ve věci bylo to, že tento líh nebyl vůbec evidován a sám žalobce potvrdil neevidování min. 1 587,12 l lihu. Vedle toho líh v kanystrech byl do daňového skladu přijat v rozporu se ZSD, když žalobce nezabezpečil, aby takový líh bez dokladů nebyl do daňového skladu přijat.

II. Shrnutí žalobních argumentů

[20] Proti rozhodnutí žalovaného podal žalobce včas žalobu. Uvedl, že jej považuje, společně s prvostupňovým rozhodnutím celního úřadu, za nesprávné a v rozporu se zákonem. Žalobce nikdy nerozporoval, že z jeho strany došlo k jednorázovému porušení podmínek ochrany životního prostředí vypuštěním tekutiny s obsahem lihu do odpadních vod (čímž

mělo dojít k havárii jakosti odpadních vod a ohrožení provozu obecně prospěšného zařízení ČOV v Bystřici pod Hostýnem), avšak odmítl, že by to mohlo být důvodem pro odnětí povolení k provozování daňového skladu. V souvislosti s tzv. metanolovou aférou vymýval ve svém skladu tisícilitrové barely s lihem, čímž se do kanalizace dostalo určité množství zbytkového lihu, který se barelech nacházel. Šlo o ojedinělé pochybení, neboť žalobce vždy řádně plnil veškeré povinnosti.

[21] Žalobce odmítl naplnění předpokladu v § 20 odst. 19 písm. b) ZSD k odnětí povolení tím, že neplnil povinnosti, které jsou podmínkou provozování daňového skladu, když svým jednáním zapříčinil havárii jakosti odpadní vody a ohrozil obecně prospěšné zařízení, neboť tak pozbylo platnosti čestné prohlášení o splnění podmínek stanovených zvláštními právními předpisy, jenž předložil k návrhu na vydání povolení. Jde o nesprávný závěr, který neměl oporu v právní úpravě. Jelikož žalobce splnil všechny podmínky dle § 20 odst. 6 ZSD, včetně předložení čestného prohlášení, bylo mu povolení k provozování daňového skladu vydáno. Nestalo by se tak, pokud by čestné prohlášení nepředložil. Způsobení havárie jakosti odpadních vod nemohlo být posuzováno jako porušení podmínek pro vydání povolení. I kdyby mohlo být posuzováno jako neplnění povinností, jenž podmiňují vydání povolení (což žalobce striktně vylučoval), lze povolení odejmout jen při splnění dvou předpokladů, a to porušení některé z povinností v § 20 odst. 19 písm. b) ZSD a současně, že „*ani uložení pokuty nevedlo k nápravě*“. Žalobce dosud nebyl za porušení povinností nikterak sankcionován, a tak není na místě rozhodnutí o odnětí povolení. Od počátku provozování daňového skladu plnil všechna ustanovení právních předpisů, souvisejících s ochranou života a zdraví osob a životního prostředí. Jednání, kterým způsobil havárii jakosti odpadních vod, bylo prvním pochybením. Proti žalobci a jejímu jednání bylo vedeno trestní řízení, které bylo podmíněně zastaveno s odkazem na nízkou společenskou škodlivost trestného činu.

[22] Důvodem odnětí povolení bylo dále to, že žalobce nevedl evidenci vybraných výrobků ve smyslu § 20 odst. 19 písm. b) ZSD. Z citovaného ustanovení též plyne potřeba kumulativního splnění dvou předpokladů, a to nevedení evidence (tzn. nevedení vůbec či dlouhodobě) a dále, že „*ani uložení pokuty nevedlo k nápravě*“. Žalobce však odmítl, že by nevedl evidenci vybraných výrobků. Lih, vymytý z jednotlivých tisícilitrových barelů, byl logicky přijat do evidence již při samotném nákupu lihu (vymývaný lih byl pouze zbytkovým, nespotřebovaným lihem v daném barelu a byl součástí celkového objemu lihu, který se v barelu nacházel již při jeho nákupu). V souvislosti s vedením evidence či porušením této povinnosti nebyl žalobce dosud jakkoliv sankcionován (nebyla mu uložena pokuta), a proto správní orgány nebyly oprávněny rozhodnout o odnětí povolení žalobci.

[23] Sdělení žalovaného k výpočtu normovaných ztrát označil žalobce za nesprávné, stejně jako, že za základ pro výpočet byl brán pouze rok 2012. Pominuto bylo i to, že barely nebylo nutno až do „metanolové aféry“ pravidelně vyplachovat, což se proto nedělalo. V inventurách se zbytky lihu v barelech neuváděly, bylo to bráno tak, že je barel prázdný, ačkoliv se v něm zbytkový lih nacházel. O tom svědčí jakýkoliv protokol o inventuře, z nichž lze seznat jen obaly s viditelným zůstatkem. To prokazuje tvrzení žalobce, že se mohlo jednat o ztráty z let minulých. Tvrzení celních orgánů, že by ztráty musely být více než 2%, což je technicky nezdůvodnitelnou ztrátou, označil žalobce za účelové.

[24] V souvislosti s povinností dle § 37 a § 38 ZSD vést evidenci vybraných výrobků vyrobených nebo převzatých provozovatelem daňového skladu upozornil žalobce na to, že kanystry nevyrobil ani nepřevzal, a proto je do evidence nezapisoval. Kanystry byly zřejmě omylem mezi prázdnými vrácenými obaly, avšak žalobce je nikdy nepřevzal. Pokud je do evidence nepřevzal, nemohl je z ní ani vydat. Pokud by byly tyto vybrané výrobky zapsány do evidence, při jejich likvidaci by byly z evidence vydány a stav lihu by se nijak nezměnil. I kdyby tak došlo k porušení povinnosti, nebezpečnost deliktu by byla pro společnost nulová. Žalobce pro úplnost dodal, že spotřební daň odpovídající zbytkovému lihu ve vymývaných nádobách byla žalobcem přiznána a zaplacená. Tvrzení celních orgánů, že výrobky měly být přijaty a poté zlikvidovány za přítomnosti celních orgánů, označil za účelové. Výrobky nemohly být přijaty (viz výše), přitom účetní jednotka může evidovat pouze to, co je jejím majetkem, k čemu má právo hospodaření nebo jí bylo dáno do úschovy, ale to v dané věci nebylo splněno, a proto kanystry nebyly zaevidovány. ZSD nestanoví, že výrobky měly být likvidovány za přítomnosti celních orgánů. Pokud se tak nestalo, nelze z toho dovodit porušení povinnosti, zvláště v situaci, kdy žalobce spotřební daň přiznal a uhradil.

[25] Žalobce připomněl judikaturu správních soudů v případě právní úpravy nejasné, umožňující více výkladů, jenž nemůže být vykládána k tíži žalobce tak, aby mu zakládala odpovědnost za porušení povinnosti a za správní delikt (nejméně příznivý způsob výkladu). Právní norma musí být vykládána způsobem pro žalobce nejpriznivějším (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30.10.2008, sp. zn. 2 Afs 171/2006, a dále nálezy Ústavního soudu ze dne 11.4.2001, sp. zn. II.ÚS 487/2000).

[26] Žalobce nepopíral, že k porušení povinnosti v oblasti ochrany životního prostředí došlo. Současně učinil veškeré kroky k odstranění následků a uhradil vzniklou škodu na veřejně prospěšném zařízení. Přiznal a zaplatil spotřební daň zlikvidovaných výrobků. Odnětí povolení pro žalobce znamená nucené ukončení jeho činnosti, je tak pro něj likvidační. Sankce spočívající v odnětí povolení za ojedinělé porušení je tak zcela nepřiměřená (při podmíněném zastavení trestního stíhání, kde byla konstatována nízká společenská škodlivost).

[27] Správní orgán je povinen zkoumat naplnění nejen formálního, ale i materiálního znaku správního deliktu (stupeň společenské škodlivosti), je-li rozhodováno o odpovědnosti za veřejnoprávní delikt a o sankci za něj (viz rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č.j. 7 Afs 27/2008-46, 7 As 18/2004-48). Podle žalobce mělo být zkoumáno, zda odstranění následku jednorázového porušení povinnosti, nevedlo k zániku škodlivosti tohoto činu, a to i v případě jeho vyšší než nepatrné míry společenské škodlivosti v době spáchání.

[28] Žalobce odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 8 As 17/2007-135, podle něhož nelze považovat „trestní skutek“ za trestný čin, je-li jeho společenská nebezpečnost nižší než nepatrná, přičemž obdobně to musí platit i pro správní delikty. Podstatou správních deliktů je postih za jednání v rozporu s právem, k jeho trestnosti nestačí vykazování znaků skutkové podstaty deliktu, pokud není i společensky škodlivým (nebezpečným). Ke kvalifikaci správního deliktu musí být kromě formálních znaků trestního jednání naplněna i materiální stránka deliktu, tedy, že musí vykazovat určitou míru společenské nebezpečnosti ve vztahu k porušené povinnosti a chráněným hodnotám. Materiální stránka jednání se tak u správních deliktů projeví nejen při stanovení výše sankce, ale i při posuzování trestnosti jednání.

[29] Žalobce poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 9 As 36/2007-59, podle kterého ukládání sankcí sleduje obecnou a individuální prevenci, přitom sankce má donutit subjekt k chování souladnému se zákonem. V daném případě je však sankce v podobě odebrání povolení pro žalobce nuceným ukončením jeho činnosti a nemůže mít zákonem předpokládaný efekt.

[30] S odkazem na další rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č.j. 8 Afs 84/2007-49, žalobce konstatoval princip legitimního očekávání ve formě základních zásad řízení, jenž se promítají i do správního práva. Žalobce závěrem soudu navrhl, aby rozhodnutí žalovaného i celního úřadu zrušil.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

[31] Ve vyjádření k žalobě žalovaný zejména uvedl, že podle § 20 odst. 19 písm. b) ZSD odejme správce daně povolení k provozování daňového skladu, jestliže plátce po udělení povolení neplní povinnosti, které jsou podmínkou pro jeho vydání podle odst. 6 nebo nevede evidenci podle ZSD (§ 37 a § 38) atd. Jelikož žalobce nevedl evidence podle § 37 a § 38 ZSD, resp. evidence nevedl řádně, byl naplněn podstatný důvod pro odnětí předmětného povolení.

[32] Provozovatel daňového skladu je odpovědný za provozování a zabezpečení daňového skladu. Nelze tak přijmout tvrzení žalobce, že kanystry nepřijal jen proto, že mu byly vráceny. Provozovatel je odpovědný za druh a množství vybraných výrobků v daňovém skladu vyrobených, skladovaných, přijatých, odeslaných atd., a za jejich zabezpečení před neoprávněným použitím. Byly-li výrobky fyzicky přeneseny do daňového skladu, ať již s vědomím či bez vědomí provozovatele, má se za to, že byly do skladu přijaty. Žalobce měl případně zajistit, aby se takové výrobky do daňového skladu nedostaly.

[33] Žalovaný odmítl tvrzení žalobce, že odnětí povolení mělo předcházet uložení pokuty a odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 1 Afs 43/2010-65.

[34] Žalovaný rovněž odmítl tvrzení žalobce o nízké společenské nebezpečnosti jeho jednání, o zastavení trestního stíhání a o úhradě vzniklé škody, neboť to nejsou skutečnosti podstatné pro řízení o odnětí povolení. Odnětí povolení je důsledkem porušení zákonných povinností žalobce, přitom nejde o správní delikt, resp. nevede se o něm správní řízení, nýbrž jde o řízení o odnětí povolení. Nezkoumá se tak zavinění žalobce ani škodlivost jednání pro společnost. Jsou-li splněny podmínky v § 20 odst. 19 ZSD, je správce daně povinen odejmout povolení bez možnosti správního uvážení.

[35] Díkce § 20 odst. 19 ZSD není nesrozumitelná ani neumožňuje dvojí výklad. Žalovaný dále odkázal na napadené rozhodnutí, v němž se vyjádřil k většině žalobních námitek, a nemusel tak vyjádření opakovat. Závěrem navrhl, aby soud žalobu zamítl jako nedůvodnou.

IV. Jednání konané dne 10.11.2015

[36] Žalobce se k jednání nedostavil (jednání nepožadoval). Provedení jednání žádal žalovaný, který při něm setrval na svých argumentech, uplatněných v napadeném rozhodnutí

a ve vyjádření k žalobě. Mimo jiné uvedl, že dne 26.10.2015 jednatel žalobce v související trestní věci u soudu v Olomouci, kde vypovídal jako svědek, změnil předchozí výpověď s tím, že se doznal mimo jiné i k nezákonnému podnikání a upřesnil, že dříve lhal.

V. Posouzení věci Krajským soudem v Brně

[37] Zdejší soud přezkoumal v mezích žalobních bodů napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí celního úřadu, včetně řízení předcházejících jejich vydání, a shledal, že **žaloba není důvodná**.

[38] V projednávané věci učinil žalobce předmětem sporu a soudního přezkumu rozhodnutí o odnětí povolení k provozování daňového skladu žalobci.

[39] Ze správního spisu soud zjistil (stručně shrnuto), že Policie ČR šetřila oznámení ve dnech 26.-27.9.2012, že z objektu skladu žalobce vytéká do kanalizace tmavohnědá látka, zapáchající po rumu. Byla konstatována havárie čističky odpadních vod Bystřice pod Hostýnem s dopadem na technologii čištění vod. V provozovně žalobce proběhlo následně místní šetření dne 1.10.2012. Znaleckým posudkem RNDr. J. Z., CSc., znalce v oboru vodního hospodářství, odvětví rybářství a rybníkářství, se specializací pro hydrobiologii a jakost vody, ze dne 19.10.2012, byla zjištěna havarijní vlna, která dne 27.9.2012 přinesla na čističku odpadních vod minimálně 9 564 l čistého lihu. Vedle toho 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, zda tam uvedl 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. Žalobce současně uvedl, že sem zahrnul jak líc v kubíkových kostkách, tak množství lihu v šestilitrových kanystrech, jenž byly přivezeny do objektu žalobce a vylity z obav, že nejde o výrobky z oficiální výroby. Žalobce odmítal znalecký posudek s tím, že výpočet byl veden snahou, aby vypočtené množství lihu odpovídalo množství prázdných barelů nalezených v prostorách žalobce. Dne 28.11.2012 vydalo Celní ředitelství Olomouc oznámení o zahájení řízení ve věci odnětí povolení žalobci k provozování daňového skladu podle § 20 odst. 19 písm. a) ZSD, neboť pominuly důvody, na jejichž základě bylo povolení vydáno (povolení žalobci vydáno dne 18.11.2009, č.j. 7451-2/2009-130100-23, a jednou z povinných náležitostí dle § 20 odst. 2 písm. e) ZSD bylo čestné prohlášení žalobce o tom, že zabezpečil svoji provozovnu tak, aby podmínky pro ochranu života a zdraví a životního prostředí odpovídaly požadavkům zvláštních právních předpisů; havárií však byly tyto předpisy porušeny). Oznámení o zahájení řízení o odnětí povolení bylo žalobci doručeno do datové schránky dne 30.11.2012. Žalobce dne 10.12.2012 v reakci na oznámení o zahájení řízení uvedl, že svým povinnostem dostál a podmínky pro odnětí povolení dle § 20 odst. 19 písm. a) nemohly být naplněny, neboť jinak by dikce § 20 odst. 19 písm. b) ZSD postrádala smysl, protože zahrnuje neplnění povinností plátce daně po vydání povolení. Na žádost žalobce bylo k provedení důkazů nařízeno ústní jednání v provozovně žalobce, o čemž byl pořízen protokol dne 15.1.2012. Žalobce při jednání uvedl, že množství zlikvidovaného lihu

odpovídalo počtu vylitých kanystrů (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 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 tak být vyřazeno z přiznané spotřební daně. 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 ZSD, 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. 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. Celní úřad proto rozšířil předmět řízení o odnětí povolení, a to oznámením ze dne 20.2.2013, o důvod podle § 20 odst. 19 písm. b) ZSD s tím, že likvidované lihoviny nebyly evidovány v souladu s § 37 a § 38 ZSD (žalobci doručeno dne 24.2.2013). Žalobci bylo umožněno se k tomu vyjádřit a navrhnout důkazy. Dne 13.3.2013 rozhodl celní úřad o odnětí povolení, což potvrdil napadeným rozhodnutím i žalovaný dne 12.8.2013.

[40] Podle citovaného § 20 odst. 19 ZSD správce daně odejme povolení k provozování daňového skladu, jestliže podle písm. a) pominuly důvody, na jejichž základě bylo vydáno, podle písm. b) plátce po udělení povolení neplní povinnosti, které jsou podmínkou pro jeho vydání podle odst. 6 nebo porušuje závažným způsobem povinnost vést účetnictví správné, úplné, průkazné, srozumitelné, přehledné a způsobem zaručujícím trvalost účetních záznamů v souvislosti se skutečnostmi vyplývajícími z povolení nebo nevede evidenci podle tohoto zákona (§ 37 a § 38), nebo jinak porušuje povinnosti provozovatele daňového skladu a ani uložení pokuty nevedlo k nápravě, nebo nejsou splněny podmínky zabezpečení vybraných výrobků před neoprávněným použitím uvedené v povolení.

[41] Podle § 20 odst. 6 věty první ZSD správce daně rozhodne o vydání povolení pouze tehdy, jestliže návrh na vydání povolení obsahuje náležitosti uvedené v odst. 2 a návrhovač není v likvidaci nebo v insolvenčním řízení podle zvláštního právního předpisu. Ze zbytku citovaného ustanovení také plyne, že adresát povolení nesmí mít nedoplatek na daních, clu, na pojistném atd., jinak je jeho návrh zamítnut. V § 20 odst. 2 ZSD jsou vyjmenovány náležitosti, které musí být uvedeny v návrhu na vydání povolení; např. náležitostí v písm. e) je čestné prohlášení návrhovače, že jsou splněny podmínky stanovené zvláštními právními předpisy pro ochranu života a zdraví osob a životního prostředí.

[42] Z výroku prvostupňového rozhodnutí celního úřadu vyplývá, že povolení bylo odňato za použití ust. § 20 odst. 19 písm. b) ZSD. Z odůvodnění téhož rozhodnutí pak plyne, že dikci posledně citovaného ustanovení naplnil žalobce tím, že po udělení povolení neplnil povinnosti, které jsou podmínkou pro jeho vydání, především nevedl evidenci podle § 37 a § 38 ZSD. Toto jednání bylo posouzeno za stěžejní, neboť žalobce dle § 37, resp. § 38 ZSD, byl povinen vést evidenci výrobků vyrobených nebo zpracovaných v podniku na výrobu vybraných výrobků a převzatých do podniku na výrobu vybraných výrobků.

[43] V dané věci bylo zjištěno, že líh a lihoviny likvidované vylitím do kanalizace, nebyly evidovány v souladu s § 37 a § 38 ZSD, čímž byl naplněn důvod k odnětí předmětného povolení dle § 20 odst. 19 písm. b) ZSD; pro který bylo též dříve zahájené řízení rozšířeno. Likvidaci lihu a lihovin do kanalizace (dle písemného tvrzení žalobce v celkovém množství 3 667,12 l, dle jeho tvrzení do protokolu 1 587,12 l a dle znaleckého posudku min. v množství 9 564 l etanolu) žalobce nedoložil žádným dokladem ani evidencí o množství zlikvidovaného lihu.

[44] Přitom výše uvedené množství vylitého lihu a lihovin z 644 kanystrů (objem kanystru á 6 l) bylo dopraveno do daňového skladu bez průvodních dokladů, bylo zde umístěno, aniž by bylo zavedeno do evidencí dle ZSD, zákona o lihu a zákona o účetnictví. Žalobce o tom neinformoval celní úřad a bez přítomnosti úředních osob uvedené vybrané výrobky zlikvidoval vylitím do kanalizace. Z vybraných výrobků přitom následně přiznal spotřební daň.

[45] 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 ZSD. 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 ZSD 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 nedeclaroval. 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 účelově tvrzenou.

[46] Zhodnocením zjištěných skutečností a důkazů správní orgány dospěly k závěru, že líh a lihoviny min. v množství 9 564 l etanolu (viz znalecký posudek) byly do daňového skladu žalobce umístěny bez dokladů, dále v něm skladovány a posléze zlikvidovány bez přítomnosti úředních osob, aniž by byly vzaty do jakékoliv evidence, kterou měl žalobce jako provozovatel daňového skladu povinnost dle ZSD, zákona o lihu a zákona o účetnictví vést. Porušil tak povinnost vést evidence podle § 37 a § 38 ZSD konkrétně tím, že do nich neuvedl líh v celkovém množství min. 3 667,12 l, z toho 2 080 l v kubíkových nádržích a 1 587,12 l v kanystrech, který následně zlikvidoval vylitím do kanalizace. Dle znaleckého posudku však mohlo být do kanalizace vylito až 9 564 l lihu (viz výše). Předmětem dokazování u nyní přezkoumávaného správního řízení o odnětí povolení však nebylo množství zlikvidovaného lihu. Pro nyní posuzovanou věc byla podstatná skutečnost, že **posuzovaný líh nebyl vůbec evidován v povinných evidencích**, přičemž sám žalobce potvrdil neevidenci min. 1 587,12 l lihu. Do daňového skladu byl dokonce přijat líh v kanystrech v rozporu se ZSD, přičemž

žalobce nezabezpečil, aby takový líh bez potřebných dokladů nebyl do daňového skladu přijat. Výše uvedeným jednáním žalobce naplnil důvody uvedené v § 20 odst. 19 písm. b) ZSD, a proto mu bylo odňato povolení k provozování daňového skladu.

[47] V souvislosti s jednáním žalobce a zjištěnou havárií ČOV, s vlivem na technologii čištění vod, bylo žalovaným též konstatováno neplnění podmínek vydaného povolení k provozování daňového skladu žalobcem ve smyslu § 20 odst. 19 písm. b) ZSD, protože ve smyslu § 20 odst. 2 písm. e) ZSD žalobce v čestném prohlášení deklaroval (při podání návrhu na vydání povolení k provozování daňového skladu), že splnil podmínky stanovené zvláštními právními předpisy pro ochranu života a zdraví osob a životního prostředí. Vypouštěním lihu do odpadních vod však uvedené povinnosti porušil. Již v návrhu na vydání tohoto povolení musel žalobce prokázat, že splnil zákonem předepsané náležitosti dle § 20 odst. 2 ZSD, jednou z nich je dle § 20 odst. 2 písm. e) ZSD jeho čestné prohlášení o splnění podmínek stanovených zvláštními právními předpisy. Čestným prohlášením tak žalobce ještě před vydáním povolení deklaroval, že zabezpečil svoji provozovnu tak, aby podmínky pro ochranu života a zdraví a životního prostředí odpovídaly požadavkům zvláštních právních předpisů. Vypouštěním většího množství lihu a lihovin do odpadních vod a způsobením havárie v ČOV v Bystřici pod Hostýnem ve dnech 26.-27.9.2012 v provozovně žalobce byly po vydání povolení porušeny předpisy vztahující se k ochraně života a zdraví osob a životního prostředí, tedy porušeny povinnosti provozovatele daňového skladu, k jejichž plnění se před vydáním povolení zavázal. Soud k tomu však uvádí, že stěžejním důvodem odnětí povolení v dané věci bylo nevedení evidencí podle ZSD (§ 37 a § 38 ZSD) ve smyslu § 20 odst. 19 písm. b) ZSD, který byl uveden ve výroku prvostupňového rozhodnutí, což žalovaný rozhodnutím o odvolání potvrdil. Je pravdou, že celní úřad zahájil řízení o odnětí povolení dopisem ze dne 28.11.2012, v němž byl uveden důvod zahájení řízení dle § 20 odst. 19 písm. a) ZSD, avšak posléze, jak již bylo výše specifikováno, došlo k rozšíření předmětu tohoto řízení o ve věci stěžejní důvod pro odnětí povolení ve smyslu § 20 odst. 19 písm. b) ZSD (viz výše).

[48] K jednotlivým žalobním bodům soud uvádí, že se většinou námitek již zabýval žalovaný v napadeném rozhodnutí. Žalobce v žalobě předně odmítl oprávnění správních orgánů k odnětí předmětného povolení z důvodu v § 20 odst. 19 písm. b) ZSD, že výše uvedeným jednáním neplnil povinnosti provozovatele daňového skladu, čímž mělo pozbýt platnosti jím předložené čestné prohlášení, přitom čestné prohlášení bylo náležitostí návrhu pro vydání povolení, bez kterého by povolení nebylo vydáno a současně způsobení havárie jakosti odpadních vod ani nemohlo představovat porušení podmínek pro vydání povolení.

[49] Krajský soud k tomuto odkazuje na výše provedený výklad (zejména v předchozím odstavci), neboť stěžejním důvodem pro odnětí povolení žalobci bylo nevedení evidence podle § 37 a § 38 ZSD ve smyslu důvodu pro odnětí povolení dle § 20 odst. 19 písm. b) ZSD. Z dikce § 20 odst. 19 písm. b) ZSD plyne, že správce daně odejme povolení k provozování daňového skladu, jestliže plátce po udělení povolení neplní povinnosti, které jsou podmínkou pro jeho vydání podle odst. 6. Ust. § 20 odst. 6 ZSD odkazuje na nezbytné náležitosti, které má obsahovat návrh na vydání povolení, které jsou uvedené v § 20 odst. 2 ZSD. Jednou z těchto náležitostí je dle § 20 odst. 2 písm. e) ZSD čestné prohlášení navrhovatele, že jsou splněny podmínky stanovené zvláštními právními předpisy pro ochranu života a zdraví osob a životního prostředí. Pokud tedy po vydání povolení ve shodě s dikcí § 20 odst. 19 písm. b)

první věty ZSD neplní plátce daně povinnosti, jejichž splnění deklaroval již v čestném prohlášení pro účely vydání povolení, pak sice nejde o pozbytí platnosti čestného prohlášení, jak nesprávně namítal žalobce, ale o faktické neplnění povinností (po udělení povolení), které jinak byly podmínkou pro vydání předmětného povolení. Žalobci nelze přisvědčit ani v tom, že jednání, jímž způsobil havárii jakosti odpadních vod, nemohlo být posuzováno jako porušení podmínek vydaného povolení. Žalobce je totiž, jako provozovatel daňového skladu (a držitel povolení), odpovědný za provozování a zabezpečení daňového skladu. Čestným prohlášením již před vydáním povolení žalobce deklaroval, že zabezpečil svoji provozovnu tak, aby podmínky pro ochranu života a zdraví a životního prostředí odpovídaly požadavkům zvláštních právních předpisů. Způsobil-li vypouštěním většího množství lihu ze své provozovny do odpadních vod havárii čističky odpadních vod a jakosti odpadních vod, porušil tak jednoznačně předpisy vztahující se k ochraně života a zdraví osob a životního prostředí. Nelze se ztotožnit s tvrzením, že šlo o ojedinělé a jednorázové porušení, které nemohlo být důvodem k odnětí povolení. Soudu je z úřední činnosti známo, že u žalobce nejde o první ani ojedinělé porušení zákonných povinností (viz snímání kolků z lihovin), avšak k naplnění dikce ust. § 20 odst. 19 písm. b) ZSD postačovalo i toto jednorázové závažné porušení povinností.

[50] Pokud žalobce poukazoval na to, že mu bylo možno odejmout povolení teprve po naplnění předpokladu, že „ani uložení pokuty nevedlo k nápravě“ dle § 20 odst. 19 písm. b) ZSD, přičemž nebyl dosud sankcionován a správní orgány tak nebyly oprávněny mu odejmout povolení, pak krajský soud tuto konstrukci žalobce odmítá. Podle ustálené judikatury správních soudů, konkrétně dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 12.8.2010, č.j. 1 Afs 43/2010-65, musí být podmínka předchozího marného uložení pokuty splněna toliko v případě „jiného porušování povinností provozovatele daňového skladu“, nikoliv však v případě neplnění podmínek pro udělení povolení, nevedení řádného účetnictví nebo evidence, případně neplnění podmínek zabezpečení vybraných výrobků před neoprávněným použitím. Uvedené platí pro § 20 odst. 19 písm. b) ZSD jak ve znění do 31.12.2012, tak i ve znění do 31.12.2013. Tvrdil-li žalobce, že šlo o první jeho pochybení za celou dobu provozování skladu, přičemž nebyl nikdy sankcionován a dodržoval právní předpisy, pak podle soudu nejsou tyto argumenty ve věci rozhodné, neboť předchozí uložení sankce či pokuty není podmínkou pro odnětí povolení k provozování daňového skladu z nyní aplikovaného důvodu ve smyslu § 20 odst. 19 písm. b) ZSD. Obhajoba žalobce se mívá s dikcí zákona a na odnětí povolení nemůže ničeho změnit. Totéž platí o žalobcem tvrzeném podmíněném zastavení trestního stíhání (proti žalobci a jejímu jednateři) v souvislosti s havárií jakosti odpadních vod. Žalobce potvrdil tuto havárii, nepopíral, že jednal tak, že vyléval líh a lihoviny do kanalizace, ačkoliv to právní předpisy nedovolují. Na uskutečnění tohoto jednání nemůže nic změnit ani zastavení trestního stíhání údajně pro nízkou společenskou škodlivost daného činu (ke správnímu deliktu viz dále). Deklaroval-li žalobce čestným prohlášením dle § 20 odst. 2 písm. e) ZSD (povinná náležitost návrhu na vydání povolení k provozování daňového skladu), že jsou splněny podmínky stanovené zvláštními právními předpisy pro ochranu života a zdraví osob a životního prostředí, tedy že svoji provozovnu zabezpečil tak, aby uvedené podmínky odpovídaly požadavkům těchto zvláštních právních předpisů, pak v případě vypouštění lihovin do odpadních vod a způsobení havárie odpadních vod či veřejně prospěšného zařízení, došlo jednoznačně k porušení výše uvedených předpisů vztahující se k ochraně života a zdraví osob a životního prostředí. Své jednání

ostatně žalobce ani nepopíral. K posouzení nebezpečnosti uvedeného porušení právních předpisů jsou věcně příslušné orgány činné v trestním řízení, včetně trestních soudů, a nikoliv celní orgány, které o předmětném jednání nemohou učinit ani závěr, zda byl spáchán trestný čin (§ 99 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „DŘ“).

[51] Obdobně žalobce namítal, že pokud mu bylo vytýkáno, že nevede evidenci vybraných výrobků, nepostačovalo to k odnětí povolení, neboť musí jít o nevedení evidence vůbec či dlouhodobě a současně musí být naplněn předpoklad, že „uložení pokuty nevedlo k nápravě“. Žalobce údajně vedl evidenci vybraných výrobků, protože líh vymytý z barelů byl přijat do evidence již při nákupu jeho dodávek (šlo o zbytkový líh, jenž byl součástí celkového objemu nakupovaného lihu), a dosud nebyl sankcionován v souvislosti s porušením povinnosti vést evidenci. Krajský soud k tomu odkazuje na právní úpravu, že povinnost vést evidenci vybraných výrobků je upravena v § 37 ZSD (evidence v podniku na výrobu vybraných výrobků) a v § 38 ZSD (evidence ve skladu vybraných výrobků). Dle § 37 musí provozovatel vést evidenci vyrobených nebo zpracovaných vybraných výrobků, převzatých do podniku, vydaných z podniku, použitých pro vlastní potřebu, přijatých v místě dodání a vydaných z místa dodání. Evidence musí být členěna podle jednotlivých druhů vybraných výrobků a při vedení evidence musí být splněny další zákonem stanovené náležitosti. Zápis do evidence musí být učiněn ve lhůtě stanovené správním orgánem, při převzetí výrobků musí být zápis učiněn bezodkladně po ukončení jejich dopravy. Shodné náležitosti pak platí pro vedení evidence ve skladu vybraných výrobků podle § 38 ZSD.

[52] K uvedené námitce soud dále uvádí, že již zahájené správní řízení o odnětí povolení k provozování daňového skladu bylo celním úřadem rozšířeno o důvod odnětí dle § 20 odst. 19 písm. b) ZSD uvedený v oznámení ze dne 20.2.2013. V dané věci bylo totiž především zjištěno, že žalobce nevede evidenci podle ZSD (§ 37 a § 38), což vyplývá přímo z dikce ust. § 20 odst. 19 písm. b) ZSD. Podle něj: *správce daně odejme povolení k provozování daňového skladu, jestliže plátce po udělení povolení nevede evidenci podle tohoto zákona (§ 37 a § 38)*. Z doslovné dikce předmětného ustanovení neplyne žalobcem provedený výklad, a sice, že musí jít o nevedení evidence buď vůbec nebo dlouhodobě. Z hlediska dikce tohoto ustanovení, že *plátce nevede evidenci podle ZSD* postačí nyní zjištěné jednání žalobce, že určité množství lihu a lihovin bylo dopraveno do jeho daňového skladu a zde umístěno, aniž by bylo zavedeno do evidencí, následně pak zlikvidováno vylitím do kanalizace bez přítomnosti úředních osob. Žalobce toto své jednání nepopíral a žádným dokladem ani evidencí nedoložil množství zlikvidovaného lihu (jeho písemné a ústní tvrzení se rozcházel, odlišné bylo též množství stanovené znaleckým posudkem). Jak již bylo výše vyloženo, ani v tomto případě neplatí podmínka předchozího marného uložení pokuty (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12.8.2010, č.j. 1 Afs 43/2010-65), která musí být splněna toliko v případě „jiného porušování povinností provozovatele daňového skladu“, a nikoliv při neplnění podmínek pro udělení povolení, nevedení řádného účetnictví nebo evidence, popř. neplnění podmínek zabezpečení vybraných výrobků před neoprávněným použitím.

[53] V dané věci bylo zjištěno, že žalobce nevedl evidenci podle ZSD s tím, že v nich nebyly v souladu s § 37 a § 38 ZSD zaznamenány vybrané výrobky převzaté do daňového skladu a z něj vydané, popř. použité. Povinnost vést tyto evidence žalobci plynula přímo ze zákona, tyto však nebyly vedeny k výrobkům, které žalobce zlikvidoval ve dnech 26.-27.9.2012 vylitím do kanalizace odpadních vod. Žalobce toto mimo jiné potvrdil do protokolu

při ústním jednání dne 15.1.2013, a sice že vybrané výrobky v šestilitrových kanystrech, které nebyly nikde evidovány, zlikvidoval vylitím do kanalizace. Místním šetřením však bylo prokázáno, že množství vybraných výrobků uskladněných odpovídá množství těchto výrobků v evidencích, tzn. bez evidence zlikvidovaných výrobků. Pokud šlo o líh v kubíkových nádržích, jenž byl vylit do kanalizace při výplachu těchto nádrží, měl být dle žalobce přijat do evidence lihu a v době kontroly v inventuře chybět, což označil za ztrátu do přípustné normy. Šetřením správních orgánů však nebyl zjištěn ani ve vztahu k tomuto lihu rozdíl mezi uskladněným a evidovaným množstvím.

[54] Pokud žalobce namítal, že šlo o ojedinělý případ nezapsání výrobků do evidence, pak k tomu soud uvádí, že důvody pro odnětí povolení nejsou konstruovány jako skutková podstata správního deliktu. Jak již bylo výše uvedeno, důvod pro odnětí povolení není naplněn pouze v případě, kdy evidence není vedena vůbec nebo není vedena dlouhodobě. Ze zákona takový výklad neplyne. V daňovém skladu jsou vyráběny nebo skladovány vybrané výrobky, tedy zboží druhově určené a vysoce zdanitelné. Nakládání s tímto zbožím stát dozoruje prostřednictvím povinností ukládaných zákonem (ZSD). Jednou z nich je povinnost vést evidenci v podniku nebo ve skladě ohledně vybraných výrobků (podle § 37 a § 38 ZSD). Evidence jsou jedním z kontrolních mechanismů o nakládání s vybranými výrobky. Pokud pak provozovatel daňového skladu předmětnou evidenci nevede, tedy v celém rozsahu, jak stanoví zákon, je na základě zákona stížen odnětím povolení k provozování daňového skladu. Vedle toho provozovateli daňového skladu plyne povinnost vést evidenci o lihu též ze zákona o lihu. Pokud žalobce nezaznamenal do uvedených evidencí vybrané výrobky přijaté do daňového skladu, pak porušil povinnost vyplývající mu ze zákona. V této souvislosti nemohlo obstát tvrzení žalobce, že šlo jen o jednorázové nezapsání výrobků do evidence, což dle něj nemohlo být důvodem odnětí povolení, protože jak bylo již výše uvedeno, i toto „jednorázové“ porušení povinnosti představuje „nevedení evidence“, čímž je naplněn důvod k odnětí povolení dle § 20 odst. 19 písm. b) ZSD.

[55] Žalobce dále namítal, že v barelech se vždy nacházel zbytkový líh, jenž se v inventurách neuváděl, tam byly pojaty jen obaly s viditelným zůstatkem lihu či lihoviny, přitom do „metanolové aféry“ nebylo třeba barely pravidelně vyplachovat. Žalobce z toho dovodil, že zbytky lihu v barelech představovaly ztráty z minulých let, a to jako technicky zdůvodnitelná ztráta. Krajský soud k tomu uvádí, že tvrzení žalobce (písemné i ústní) se mělo týkat zlikvidovaného lihu a lihovin ze 104 kostek (objem kostky á 1000 l), kdy mělo jít o zbytky lihu v množství 20 l etanolu na 1 kostku; žalobce zde dokonce přiznal vznik daňové povinnosti, což později odvolal s tím, že jde o ztráty do normy. Takové tvrzení žalobce však bylo vyvráceno kontrolním zjištěním stavu zásob v daňovém skladu dne 1.10.2012 (po likvidaci lihu), neboť nebyly zjištěny rozdíly v množství vybraných výrobků skladovaných v daňovém skladu a vedených v evidenci dle ZSD. Pokud žalobce následně zdůvodňoval, že mohlo jít o ztráty z minulých let, které v inventuře chybí, pak by mohlo jít o manipulační ztrátu při přečerpávání, avšak její zákonná maximální výše v likérkách činí 0,05% z celkového množství lihu ve výrobcích na skladě hotových výrobků. Žalobcem tvrzené množství ztrát ve výši 20 l etanolu na kostku tak označily logicky správní orgány za účelové, neboť by šlo o ztrátu cca 2%, tedy ztrátu ještě vyšší při nižší koncentraci lihu v kostkách.

[56] Podle § 71 odst. 2 ZSD je líh osvobozen od daně ve výši „technicky zdůvodněných skutečných ztrát“, max. však do výše norem ztrát. Pokud by žalobce vyplachoval kostky

obdobným způsobem i v minulosti (jak uvedl do protokolu), pak by jeho „manipulační ztráty“ musely vždy značně přesahovat normu ztrát, což v inventurách lihu nedeklaroval. Podstatou ztrát i manipulačních je úbytek lihu. V dané věci ale k žádnému technicky zdůvodnitelnému úbytku lihu nedošlo. Zbytek lihu zůstal v nádržích. Vylitý líh představoval „ztrátu“ technicky nezdůvodnitelnou, neuskutečněnou a žalobcem pouze účelově tvrzenou. V této souvislosti nelze přijmout ani následné tvrzení žalobce, že líh zlikvidovaný výplachem v podstatě byl přijat do evidence, jelikož ale šlo o výplach, není na líh žádný doklad.

[57] Podle § 2 zákona o lihu se normami ztrát rozumí technicky zdůvodněné ztráty lihu, vznikající při jeho úpravě, skladování, dopravě, manipulaci a zpracování, stanovené vyhláškou č. 141/1997 Sb. Osvobození ztrát lihu od daně (ZSD a zákon o lihu) je podmíněno vedením průkazné evidence, z níž je zřejmý základ pro výpočet normovaných ztrát. Vzhledem k nevedení evidence žalobcem (v zákonném rozsahu) není přesně zřejmé množství lihu a lihovin, které žalobce umístil do daňového skladu a ani jejich množství, které bylo posléze bez přítomnosti celních orgánů zlikvidováno. Průkazná evidence tedy v případě žalobce nebyla vedena. Ztráta lihu je podstatnou informací pro vyměřovací řízení k posouzení, zda bude líh, u něhož došlo ke ztrátě při manipulaci, posouzen jako líh osvobozený od daně. Pro dané řízení o odnětí povolení k provozování daňového skladu neměla vliv na výrok rozhodnutí v uvedené věci ta skutečnost, zda byl líh od daně osvobozen. Úbytek lihu vyplachováním kubíkových nádrží nemůže být považován za technicky zdůvodnitelnou skutečnou ztrátu a ani množstvím představujícím tzv. normovanou ztrátu.

[58] Namítal-li žalobce, že není pravdou, že líh nebyl přijat do evidence, neboť líh vypláchnutý z kostek do ní byl přijat již při nákupu jednotlivých dodávek, pak k tomu soud uvádí, že ke konkrétnímu lihu žalobce nepředložil žádný doklad. Samotná evidence lihu umístěného v kubíkových nádržích (před likvidací) byla důležitou skutečností. Podle žalobce byl v nádržích obsažen líh i jednotlivé druhy výrobků, v každé ze 104 nádrží pak 20 l lihu (hodnota stanovena při maximálním množství v každé nádrži). Z tvrzení žalobce dále vyplynulo, že do kanalizace bylo vypuštěno 2 080 l etanolu tzv. výplachem kubíkových nádrží. Naopak inventurou stavu zásob lihu bylo místním šetřením dne 1.10.2012 zjištěno (viz protokol o místním šetření), že stav vybraných výrobků v evidencích a stav těchto výrobků skladovaných v daňovém skladu se nelišil, tedy, že vybrané výrobky vylité do kanalizace v žádné evidenci vedené žalobcem nechybí. Uváděl-li žalobce, že šlo o zbytky i z minulých let, kdy se v inventurách zbytky lihu neuváděly, a později tvrdil, že líh byl do evidence lihu přijat, přičemž v inventuře nyní chybí (viz protokol o ústním jednání), pak jde o rozporná tvrzení žalobce, která vyvolávají pochybnosti o tom, zda vůbec předmětný líh byl v evidencích uveden, a pokud tomu tak bylo, pak nebylo vysvětleno, proč se úbytek lihu neprojevil v povinných evidencích. Žalobce jakkoliv neprokázal, že líh v množství 2 080 l, jenž byl vypuštěn do kanalizace z kubíkových nádrží, byl lihem, který neměl povinnost evidovat.

[59] 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 jejich 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. Prostřednictvím řádně vedené evidence vykonává stát dohled nad nakládáním vysoce zdanitelných vybraných výrobků. Pokud tedy žalobce zákonným způsobem nevedl povinnou evidenci o vybraných výrobcích, nemohl nadále provozovat daňový sklad, neboť byl naplněn zákonný důvod pro odnětí povolení k provozování předmětného skladu. V daňovém skladu mohou být vybrané výrobky umístěny pouze v režimu podmíněného osvobození od daně, pokud ZSD nestanoví jinak. V dané věci bylo možno pochybovat o předmětných vybraných výrobcích, které byly přijaty do daňového skladu a nebyly k nim předloženy žádné doklady, zda šlo o vybrané výrobky v režimu podmíněného osvobození od daně. Líh ve volném daňovém oběhu může být přijat do daňového skladu ve smyslu § 78 odst. 6 ZSD pouze v odůvodněných případech a na základě povolení správce daně.

[60] Tvrdil-li žalobce nulovou nebezpečnost uvedeného správního deliktu pro společnost, pak k tomu soud odkazuje na výklad níže (k namítanému správnímu deliktu). Nelze přijmout tvrzení, že v případě zápisu vybraných výrobků do evidence, by při jejich likvidaci byly z evidence vydány, a tak by se stav lihu nezměnil. Podle názoru soudu, s odkazem na výše uvedené, byl žalobce ze zákona povinen vést evidenci všech vybraných výrobků, které se do skladu dostaly, popř. měl zajistit, aby se tam nedostaly. Na povinnosti žalobce vést evidenci nic nemění ani jeho tvrzení, že spotřební daň odpovídající zbytku lihu obsaženého ve vymývaných nádobách přiznal a zaplatil. Žalobci bylo odňato povolení k provozování daňového skladu z důvodu nevedení evidence podle ZSD, neboť v nich nebyly v souladu s § 37 a § 38 cit. zák. zaznamenány vybrané výrobky převzaté do daňového skladu a z něho vydané, popř. použité.

[61] K namítanému způsobu likvidace vybraných výrobků krajský soud ve shodě se správními orgány uvádí, že je třeba vycházet z § 71 odst. 1 písm. g) ZSD, 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 ZSD, 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.

[62] Žalobce s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30.10.2008, sp. zn. 2 Afs 171/2006, namítal nesprávnost aplikace právních předpisů a použití výkladu nejméně příznivého pro žalobce, jenž mu založil odpovědnost za správní delikt. Soud k tomu uvádí, že dikce § 20 odst. 19 ZSD není nesrozumitelná, nejasná, nepřesná, nemá vnitřní rozpory a ani neumožňuje více výkladů. Zmíněné ustanovení, stejně jako ostatní aplikovaná ustanovení v této věci, je zcela konkrétní, bez jakýchkoliv vnitřních rozporů a nejasností a neumožňuje jakýkoliv jiný výklad, než právě v dané věci použitý. Odkaz na judikaturu Nejvyššího správního soudu a též na nálezy Ústavního soudu ČR ze dne 11.4.2001, sp. zn. II. ÚS 487/2000, byly v dané věci nepřipadné. Poukaz na nepříznivý výklad aplikovaného ustanovení, jímž měla být založena odpovědnost žalobce za správní delikt, byl nepravdivý.

[63] Důvody pro odnětí povolení uvedené v § 20 odst. 19 ZSD nejsou skutkovými podstatami správních deliktů a v případě řízení o odnětí předmětného povolení se neuplatňují zásady správního trestání. Tvrzení žalobce o nulové společenské nebezpečnosti jeho jednání, zastavení trestního stíhání, zániku nebezpečnosti či trestnosti uvedeného jednání a o úhradě vzniklé škody nejsou vůbec podstatná pro samotné řízení o odnětí povolení k provozování daňového skladu. V případě odnětí povolení nejde o správní delikt, nýbrž o důsledek porušení zákonných povinností, k jejichž plnění se žalobce zavázal. Jednání provozovatele daňového skladu vůbec nemusí naplňovat znaky správního deliktu proto, aby mu bylo možno odejmout povolení. Nevede se s ním žádné správní řízení o správním deliktu, nýbrž daňové řízení o odnětí povolení k provozování daňového skladu. V rámci něho se nezkoumá zavinění provozovatele ani materiální stránka uvedeného jednání, tj. škodlivost pro společnost. Proto odkazy žalobce na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 7 Afs 27/2008-46, 7 As 18/2004-48, 8 As 17/2007-135 a 9 As 36/2007-59 nejsou v dané věci případné. Týkaly se správních deliktů. Nedůvodná je tak též námitka žalobce, že nebyl posouzen zánik nebezpečnosti jeho jednání a odstranění následku jednorázového aktu. Správce daně byl totiž povinen při zjištění skutečností naplňujících ust. § 20 odst. 19 ZSD odejmout povolení provozovatele daňového skladu žalobci bez možnosti jakéhokoliv správního uvážení. Že v dané věci nejde o správní delikt lze dovodit i ze samotné konstrukce zákona (ZSD), v němž jsou správní delikty upraveny až v části šesté, hlavě I. (přestupky) a v hlavě II. (správní delikty právnických a podnikajících fyzických osob), tedy počínaje ust. § 135 cit. zák. V nyní posuzované věci však bylo žalobci odňato oprávnění k provozování daňového skladu podle § 20 odst. 19 písm. b) ZSD, jenž je obsažen toliko v části první tohoto zákona, upravující obecná ustanovení. Ani z tohoto pohledu tak nelze přisvědčit žalobci, že šlo o správní delikt.

[64] Namítal-li žalobce, že sankce v podobě odnětí povolení pro něj znamená nucené ukončení činnosti, pak k tomu soud v souvislosti s předchozím výkladem uvádí, že odnětí povolení k provozování daňového skladu nepředstavuje trest. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21.6.2013, č.j. 5 Afs 62/2011-120, krajský soud uvádí, že odnětí pravomocně přiznaného oprávnění (z důvodu porušení právních povinností jeho držitele), plní ochrannou i sankční funkci, avšak není považováno za správní sankci trestní povahy (viz Staša, J. in Hendrych, D. a kol. Správní právo. 7. vydání. Praha: C.H.Beck, 2009, s. 238). Namítal-li žalobce porušení principu legitimního očekávání ve formě základních zásad správního práva (s odkazem na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu sp. zn. 8 Afs 84/2007-49), pak podle krajského soudu zde k takovému porušení nedošlo, přičemž základní zásady správního práva byly v plném rozsahu uplatněny. Jednáním, jímž žalobce porušil

zákonem stanovené povinnosti, došlo k naplnění důvodu pro odnětí povolení k provozování daňového skladu ve smyslu § 20 odst. 19 písm. b) ZSD. Správce daně byl tak povinen odejmout povolení provozovateli daňového skladu, což žalobce mohl i předem očekávat. Protokoly o inventurách (navíc žalobcem v žalobě neupřesněné) nemohly ničeho změnit na shora uvedených závěrech, proto jimi soud neprováděl dokazování. Žalobce nepopíral porušení povinností na úseku ochrany životního prostředí, uváděl-li však, že učinil kroky k odstranění následků havárie a uhradil škodu, popř. že přiznal a zaplatil spotřební daň, pak to nemohlo nic změnit na výše uvedených závěrech (viz výklad shora). Odnětí povolení k provozování daňového skladu je sice velmi tvrdé, neboť představuje pro žalobce ukončení činnosti, avšak jde o rozhodnutí v souladu se zákonem. Stát totiž musí vykonávat přísnou kontrolu nad tímto vysoce zdanitelným zbožím. I závažné důsledky tzv. metanolové aféry, kterou sám žalobce zmínil, měly žalobce vést k větší obezřetnosti a maximálnímu dodržování zákonem stanovených povinností k zabezpečení daňového skladu a nakládání s předmětným lihem. Předmětem dokazování v přezkoumávaném řízení nebylo množství lihu vylitého do kanalizace, nýbrž neevidování předmětného lihu, což sám žalobce potvrdil min. v množství 1 587,12 l. Lih v kanystrech byl dokonce do skladu přijat v rozporu se zákonem (ZSD), kdy žalobce vůbec nezabezpečil, aby bez potřebných dokladů nebyl do daňového skladu přijat. Ze všech shora uvedených důvodů bylo v dané věci rozhodnuto po právu.

VI. Závěr a náklady řízení

[65] Krajský soud v Brně 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.

[66] 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.

P o u č e 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 10. listopadu 2015

JUDr. Zuzana Bystřická, v.r.
předsedkyně senátu