



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jana Rutsche a soudců Mgr. Heleny Konečné a JUDr. Pavla Kumprechta ve věci žalobce **Z. Š.**, zast. Mgr. Martinem Knobem, advokátem se sídlem AK v Jičíně, Denisova 585, proti žalovanému **Generálnímu ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, Praha 4, (dříve proti žalovanému **Celnímu ředitelství Hradec Králové**, Bohuslava Martinů 1672/8a, Hradec Králové), v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 2. 2012, čj. 1837/2012-060100-21, t a k t o :

- I. **Rozhodnutí Celního ředitelství Hradec Králové ze dne 21. 2. 2012, čj. 1837/2012-060100-21, se z r u š u j e a věc se žalovanému v r a c í k dalšímu řízení.**
- II. **Žalovaný je p o v i n e n zaplatit žalobci náklady řízení ve výši 12.922,- Kč k rukám jeho zástupce Mgr. Martina Knoba, a to do osmi dnů od právní moci tohoto rozsudku.**

Odůvodnění:

Napadeným rozhodnutím žalovaný k odvolání žalobce změnil rozhodnutí – dodatečný platební výměr Celního úřadu Hradec Králové (dále také jen „celní úřad“) ze dne 28. 4. 2010, čj. 8409/2010-066100-022, kterým mu celní úřad doměřil spotřební daň z lihu za zdaňovací období září 2009 ve výši 93.280,- Kč a současně

sdělil s tím související penále ve výši 18.656,- Kč. Žalovaný změnil toto rozhodnutí tak, že vyměřenou daň snížil na 90.100,- Kč a penále na částku 18.020,- Kč a provedl některé formulační opravy.

V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že dne 15. 9. 2009 byly v pojízdné prodejně žalobce Celním úřadem Liberec zjištěny neznačené lihoviny a následně v řízení o správním deliktu uložena sankce a rozhodnuto o propadnutí neznačených lihovin Celním úřadem Hradec Králové. Po výzvě následně žalobce spotřební daň z lihu k neznačeným lihovinám přiznal a zaplatil.

Kontrola byla provedena dne 15. 9. 2009 i v místě podnikání žalobce, a to kontrola zdanění skladovaných lihovin v hospodářské budově, a bylo zajištěno hrubým odhadem 595 litrů vybraných výrobků v nestandardních demižonech o různém objemu, u kterých žalobce nebyl schopen na místě prokázat zdanění nebo oprávněné nabytí lihovin za ceny bez daně. Následně po přeměření celní úřad rozhodl o propadnutí lihovin z dvaceti nádob, tj. celkem 649 litrů v jednotlivých položkách dle přílohy rozhodnutí o propadnutí vybraných výrobků čj. 21183/2010-066100-021. Vzhledem k nepředložení požadovaných dokladů byl žalobce vyzván k podání daňového přiznání. Po zhodnocení následně žalobcem předložených dokladů, které měly prokazovat zdanění zajištěných lihovin, a jeho prohlášení, že daňové přiznání nepodá, mu celní úřad doměřil spotřební daň a sdělil penále.

Žalovaný dále uvedl, že vlastní skutková otázka, zda bylo s lihovinami nakládáno způsobem uvedeným v § 42 odst. 2 písm. b) zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o spotřebních daních“), byla v mezidobí pravomocně vyřešena v řízení o zajištění vybraných výrobků shora cit. rozhodnutím o jejich propadnutí a rozhodnutím o odvolání čj. 1055/2012-060100-21. Žalovaný si proto o této předběžné otázce nemusel činit úsudek, a proto jen shrnul, že žalobce skutečně nakládal s nezdaněnými vybranými výrobky nedovoleným způsobem a v podrobnostech odkázal na citované rozhodnutí o odvolání do rozhodnutí o propadnutí výrobků.

Žalovaný poukázal na rozsudek zdejšího krajského soudu ze dne 22. 9. 2011, čj. 30 Af 30/2010-39, kterým bylo předchozí jeho rozhodnutí o odvolání v této věci zrušeno pro nesprávný procesní postup, který byl odstranitelný v odvolacím řízení. Žalovaný uvedl, že v dalším řízení již žádné další dokazování neprováděl a v řízení o odvolání již byla řešena pouze otázka právní, jak tomu mělo původně být, a to, zda, kdy a v jaké výši vznikla žalobci daňová povinnost. Námitkami vztahujícími se ke skutkové otázce se tak již v tomto rozhodnutí nezabýval, když k jejich vypořádání došlo v řízení o zajištěných vybraných výrobcích.

Žalovaný uzavřel, že příslušným zdaňovacím obdobím bylo v dané věci ve smyslu ustanovení § 9 odst. 3 písm. e) zákona o spotřebních daních září 2009, kdy celní úřad skladování nezdaněných lihovin zjistil. Žalobce se stal plátcem daně dle § 4 odst. 1 písm. f) téhož zákona jako osoba, která skladovala vybrané výrobky, aniž

prokázala, že se jedná o vybrané výrobky pro osobní spotřebu a uvedla je tak do volného daňového oběhu ve smyslu § 3 písm. l) cit. zákona. Za uvedené období žalobce již daňové přiznání podal, proto byl ze zjištěného množství lihu doměřen rozdíl spotřební daně. Vzhledem k tomu, že dodatečné daňové přiznání žalobce nepodal, vznikla mu podle § 37b odst. 1 písm. a) za použití odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSDP“), povinnost zaplatit penále ve výši 20%. Žalovaný zdůraznil, že řekl-li soud, že mělo a má být doměřeno a nikoliv vyměřeno, pak povinnost uhradit penále vznikla ze zákona a správce daně ji pouze sděluje, tj. o penále se v materiálním smyslu žádné řízení nevedlo. Penále ze své povahy musí sledovat osud daně co do její výše i povahy.

Včas podanou žalobou se žalobce domáhal přezkoumání zákonnosti shora uvedeného rozhodnutí, navrhl jeho zrušení a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení.

Předně konstatoval, že v dané věci žalovaný nepostupoval v souladu se zrušujícím rozhodnutím zdejšího krajského soudu čj. 30 Af 30/2011-39, neboť nerespektoval jeho právní názor v tom směru, že žalobci nedal možnost seznámit se s výsledky odvolacího řízení a nedal mu možnost se k odvolacímu řízení vyjádřit. O nekorektním postupu svědčí i to, že rozhodnutí zaslal zmocněnci žalobce, který jej však již nezastupuje.

Žalobce je i toho názoru, že došlo k porušení procesní zásady, kterou je překážka věci pravomocně rozhodnuté (*rei iudicatae*). Předchozím rozhodnutím žalovaného ze dne 29. 7. 2010, čj. 10149-2/2010-060100-21, byla zrušena povinnost žalobce hradit penále, a to zůstalo pravomocným. S poukazem na § 101 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), uvedl, že ve věci penále bylo nyní rozhodováno podruhé. V tom spatřuje porušení i čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod.

Žalobce konstatoval, že k prokázání zdanění vybraných výrobků předložil daňové doklady obsahující veškeré náležitosti dle ustanovení § 5 zákona o spotřebních daních k celkem 242 litrům lihovin. Tyto doklady vyjmenoval (příjmové pokladní doklady na jednotlivé druhy ovocného destilátu) a poukázal i na prohlášení Ing. I. L. o tom, že od vzniku lihovaru v Češově pravidelně každý rok nakupoval nejméně 20 litrů lihovin. Měl-li žalovaný pochybnosti o pravosti tohoto prohlášení, mohl provést výslech této osoby. To neučinil, žalobce proto namítá, že nedošlo k úplnému zjištění skutkového stavu. Žalobce proto navrhl její výslech, kterým by mělo být prokázáno, že nabyl vybrané výrobky oprávněně a že za ně odvedl daň.

Žalobce poukázal na § 5 zákona o spotřebních daních, a má zato, že jím předložené doklady splňovaly náležitosti jak po formální, tak i materiální stránce, neboť neobsahovaly žádné nesprávné, nepravdivé, pozměněné nebo padělané

údaje. Konečným výrobkem byl vždy destilát z pěstitelského pálení a to je postačující pro stanovení sazby daně. Má zato, že splnil veškeré zákonem kladené požadavky k prokázání zdanění a byl-li mu prodán destilát z jiné suroviny, než který si objednal, nelze mu to přikládat k tíži. Naopak žalovaný spolehlivě neprokázal to, že by předložené daňové doklady nesplňovaly zákonem stanovené náležitosti a že nedošlo ke zdanění vybraných výrobků.

Závěrem žalobce znovu zopakoval, že předložil doklady k celkem 242 litrům lihovin. To, že daňové doklady nejsou dle názoru žalovaného perfektní, nelze přičítat k tíži žalobce. On je kupoval jako spotřebitel a předmětné doklady nevystavoval. Za jejich správnost by měla odpovídat Ing. L.. Navíc žalobce není osobou povinnou k tomu, aby si daňové doklady archivoval.

Zbylý objem lihovin pak podle žalobce pochází z jeho sběratelské činnosti, když destiláty sbírá po celý svůj život. S tím, že se jedná o výrobky pro osobní spotřebu, se pak žalovaný ani spolehlivě nevypořádal. Předmětem podnikání žalobce není prodej lihovin. Ty byly uchovány v zaprášených lahvích na půdě v místě jeho pobytu. Toto místo proto nelze považovat za obchodní. Alkohol nebyl zabalen ani označen k přímému prodeji.

V písemném vyjádření k žalobě žalovaný odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí, zopakoval některé argumenty v něm uvedené a navrhl zamítnutí žaloby.

Při jednání před soudem setrvali účastníci na svých argumentech a procesních návrzích.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), a žalobu shledal důvodnou.

Z předloženého správního spisu vyplynulo, že celní orgány provedly dne 15. 9. 2009 u žalobce dvě místní šetření, jejichž předmětem byla kontrola značení a zdanění lihovin. Jedna linie kontroly se týkala žalobcova pojezdného prodejního stánku (viz protokol o kontrole čj. 12765/2009-106300/032, protokol o zajištění neznačeného lihu čj. 12765-2/2009-106300/032 a protokol o ústním jednání čj. 12765-3/2009-106300/032). Výsledkem této kontrolní linie byla výzva Celního úřadu Hradec Králové ze dne 6. 1. 2010, čj. 18449-2/2009-066100-022, žalobci k podání daňového přiznání ke spotřební dani z lihu podle § 40 ZSDP. Na tuto výzvu reagoval žalobce podáním přiznání ke spotřební dani z lihu za zdaňovací období měsíce září 2009. Celní úřad přiznanou daň vyměřil podle § 46 odst. 5 ZSDP dne 18. 1. 2010 ke dni 6. 1. 2010.

Druhá linie kontroly (pouze ta je předmětem soudního sporu) byla zahájena místním šetřením provedeným celním orgánem v hospodářské budově v místě žalobcova bydliště (viz protokol o místním šetření ve věci kontroly zdanění lihovin čj. 11493/2009-066100-031). Zde bylo zajištěno (rozhodnutím celního úřadu

ze dne 16. 9. 2009, čj. 11497/2009-066100-031) hrubým odhadem 595 litrů vybraných výrobků v nestandardních demižonech o různém objemu, u kterých žalobce nebyl schopen na místě prokázat zdanění nebo oprávněné nabytí lihovin za ceny bez daně. Následně po přeměření celní úřad rozhodl o propadnutí lihovin z dvaceti nádob, tj. celkem 649 litrů v jednotlivých položkách dle přílohy rozhodnutí o propadnutí vybraných výrobků čj. 21183/2010-066100-021.

Celní úřad po identifikaci zajištěných lihovin a několika jednáních s žalobcem vyzval žalobce výzvou ze dne 16. 3. 2010, čj. 5779/2010-066100-022, k podání daňového přiznání ke spotřební dani z lihu podle § 40 ZSDP. Protože žalobce k výzvě daňové přiznání nepodal, vydal celní úřad dne 28. 4. 2010 pod čj. 8409/2010-066100-022 dodatečný platební výměr na spotřební daň z lihu za zdaňovací období měsíce září 2009 ve výši 93.280,- Kč a sdělil penále. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce odvolání, kterému žalovaný svým rozhodnutím ze dne 29. 7. 2010, čj. 10149-2/2010-060100-21, nevyhověl, přičemž současně výrok rozhodnutí (platební výměr) částečně změnil.

K žalobě žalobce zdejší krajský soud rozsudkem ze dne 22. 9. 2011, čj. 30 Af 30/2010-39, posledně citované rozhodnutí o odvolání v této věci zrušil pro nesprávný procesní postup, který vyústil v situaci, že žalobci byla za zdaňovací období září 2009 vyměřena spotřební daň z lihu „řádným“ platebním výměrem dvakrát. Soud konstatoval, že vady jsou odstranitelné v odvolacím řízení, přičemž současně připomněl, že žalovaný musí v této fázi řízení napravit předchozí procesní pochybení celního úřadu, která vedla ke zkrácení procesních práv žalobce, která by mu jinak náležela v průběhu vytýkacího řízení nebo v průběhu kontroly. Proto měl v dalším řízení postupovat způsobem průběhu daňové kontroly podobným.

Následně žalovaný vydal nyní žalobou napadené rozhodnutí, ve kterém změnil rozhodnutí celního úřadu tak, že vyměřenou daň snížil na 90.100,- Kč a penále na částku 18.020,- Kč a provedl některé formulační opravy.

Krajský soud musel přisvědčit žalobní námitce, že žalovaný nepostupoval v souladu se zrušujícím rozsudkem zdejšího krajského soudu čj. 30 Af 30/2011-39. Byť odstranil formální nesprávnosti výroku rozhodnutí, nedal žalobci možnost přiměřeně uplatnit všechna svá práva, která by mu náležela při doměření daně, tak jako u daňové kontroly nebo vytýkacího řízení. Je sice pravdou, že v daném případě nešlo o klasickou daňovou kontrolu či vytýkací řízení, avšak přestože již v řízení o zajištění a propadnutí vybraných výrobků žalobce neprokázal zdanění předmětných vybraných výrobků, neznamená to, že vyměření nebo doměření spotřební daně bude automaticky bez dalšího následovat. Žalobce byl během řízení o propadnutí předmětných výrobků vyzván k podání daňového přiznání ke spotřební dani z lihu, a když toto přiznání nepodal, následovalo již její doměření. Z protokolů o jednání založených ve správním spise (ze dne 5. 1., 22. 1. a 13. 4. 2010) je však zřejmé, že se žalobcem byla vedena jednání ohledně skutečností týkajících se zajištění lihovin (viz předmět jednání dne 5. 1. 2010: „Sepsání protokolu o ústním jednání dle § 12

zákona týkající se skutečností ohledně zajištění lihovin ... a seznámení s výsledky odebraných vzorků lihovin“, předmět jednání dne 22. 1. 2010: „Sepsání protokolu o ústním jednání dle § 12 zákona v souvislosti se zajištěním vybraných výrobků – lihovin ... a seznámení s výsledky zjištění skutečného množství zajištěných lihovin“, a předmět jednání dne 13. 4. 2010: „Sepsání protokolu o ústním jednání dle § 12 zákona týkající se skutečností ohledně zajištění lihovin ...“). Tyto protokoly potom celní úřad citoval jako podklad pro doměření daně v dodatečném platebním výměru na spotřební daň z lihu ze dne 28. 4. 2010.

Dle názoru krajského soudu však nelze zcela pominout, že povinnost daň přiznat a zaplatit je povinností samostatnou a nezávislou na institutu zajištění nebo propadnutí vybraných výrobků. Proto měl být žalobce před samotným vydáním platebního výměru na spotřební daň seznámen (buď formou protokolu o jednání, nebo zasláním písemného sdělení) se závěry celního úřadu směřujícími k doměření daně. Byť se většina důvodů pro doměření daně prolíná se závěry, na základě kterých bylo uloženo i propadnutí předmětných výrobků, jsou i další skutečnosti specifické pouze pro vyměření daně (stanovení zdaňovacího období, kdo je plátcem spotřební daně, její výše apod.). Dle krajského soudu proto nelze rezignovat na povinnost seznámení žalobce před vyměření (doměření) daně se všemi závěry celního úřadu (správce daně) a je nutno mu umožnit, aby mohl uplatnit všechna svá práva i ve vztahu k vyměření (doměření) daně. Uvedené platí o to více, že v posuzované věci platební výměr na spotřební daň z lihu ze dne 28. 4. 2010 předcházela rozhodnutí o propadnutí předmětných lihovin, které bylo vydáno až dne 20. 9. 2010. Navíc i žalovaný v rozhodnutí o odvolání proti doměření spotřební daně v podrobnostech o nakládání s nezdaněnými vybranými výrobky nedovoleným způsobem pouze odkázal na rozhodnutí o odvolání do rozhodnutí o propadnutí výrobků.

Je sice pravdou, jak argumentoval žalovaný, že v odvolacím řízení již žádné další dokazování neprováděl a že již řešil pouze otázku zda, kdy a v jaké výši vznikla žalobci daňová povinnost, a proto, že neměl povinnost seznamovat žalobce s průběhem odvolacího řízení. V daném případě však nešlo o seznámení žalobce s výsledky odvolacího řízení jako takového, ale o to, že během odvolacího řízení měl napravit zmíněný procesní nedostatek vzniklý již před samotným doměření daně před orgánem prvního stupně. A právě tento nedostatek mu soud uložil napravit. Je proto nutno přisvědčit žalobní námitce, že toto žalovaný neučinil.

Naproti tomu se krajský soud neztotožňuje s názorem žalobce, že došlo, pokud jde o penále, k porušení procesní zásady spočívající v překážce věci pravomocně rozhodnuté (*rei iudicatae*). Sdělením předpisu penále je totiž daňový dlužník vyrozuměn o své již existující povinnosti, neboť penále vzniká přímo ze zákona a sleduje osud daně. Proto je předpis penále pouze deklaratorním rozhodnutím, kterým správce daně sděluje daňovému dlužníku jeho výši. Může proto docházet (a často také dochází) k tomu, že se výše penále v průběhu doby v závislosti na různých důvodech mění a správce daně tak sděluje pouze jeho aktuální výši.

Krajský soud neshledal důvodnou ani žalobní výtku o nesprávnosti a nekorektnosti postupu žalovaného při doručování napadeného rozhodnutí, které doručil Ing. L. Z. jako jeho zmocněnci, přestože jej, jak tvrdí žalobce, již nezastupuje. Jak správně poznamenal žalovaný ve vyjádření k žalobě, ve správním spise je založena pouze plná moc ze dne 9. 4. 2010, kterou žalobce udělil k zastupování ohledně spotřební daně právě Ing. L. Z.. Jiná plná moc ani vypovězení zmíněné plné moci pro toto řízení před celními orgány předloženo nebylo, což ostatně žalobce v žalobě ani netvrdil, když pouze uvedl, že skutečnost, že Ing. Z. ho již nezastupuje, musela být žalovanému známa již z předchozího řízení u krajského soudu. K tomu je nutno uvést, že pokud v dalším řízení, tj. k soudnímu přezkumu rozhodnutí celních orgánů, žalobce předložil plné moci pro jiného zástupce, šlo o plné moci, které byly výslovně uděleny k zastupování v řízeních o žalobách proti rozhodnutím celních orgánů, nikoliv pro řízení před celními orgány. Žalovaný proto správně doručil napadené rozhodnutí zástupci žalobce dle shora zmíněné plné moci ze dne 9. 4. 2010.

Krajský soud se dalšími žalobními námitkami věcného charakteru nezabýval, neboť by to bylo v tento okamžik předčasné. Rovněž tak žalobcem navrhovaný výslech svědků před soudem by byl vzhledem k tomu, že se řízení vrací do fáze odvolacího řízení, nadbytečný.

S ohledem na shora uvedené krajskému soudu tedy nezbylo, než napadené rozhodnutí zrušit pro vady řízení a věc žalovanému v souladu s ustanovením § 78 odst. 1 a 4 s. ř. s. vrátit k dalšímu řízení. V dalším řízení bude žalovaný vázán právním názorem soudu v tomto rozsudku vysloveným (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 s. ř. s. Žalobce byl ve věci úspěšný, krajský soud mu proto přiznal náhradu nákladů řízení spočívajících v náhradě zaplaceného soudního poplatku ve výši 3.000,- Kč a náhradě nákladů právní služby za 3 úkony, z toho za dva úkony po 2.100,- Kč (§ 11 vyhl. č. 177/1996 Sb. ve spojení s jejím § 7, ve znění platném do 31. 12. 2012 - převzetí a příprava zastoupení a písemné podání žaloby) a jeden úkon právní pomoci ve výši 3.100,- Kč (§ 11 stejné vyhl., ve spojení s jejím § 7, ve znění platném a účinném od 1. 1. 2013 - účast při jednání soudu), včetně paušální náhrady hotových výdajů po 300,- Kč. Protože zástupce žalobce je plátcem daně z přidané hodnoty, byla odměna za zastupování zvýšena o DPH, tj. o 1.722,- Kč. Takto vyčíslené náklady je žalovaný povinen zaplatit zástupci žalobce, neboť jde o advokáta.

P o u č e n í :

Toto rozhodnutí nabývá právní moci dnem doručení účastníkům (§ 54 odst. 5 s. ř. s.).

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, který o ní také rozhoduje. Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

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

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

V Hradci Králové dne 28. června 2013

JUDr. Jan Rutsch, v.r.
předseda senátu