



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Vojtěcha Šimíčka a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobce: **Kaufland Česká republika v. o. s.**, se sídlem Pod Višňovkou 25, Praha 4, zastoupeného JUDr. Ing. Igorem Kremlou, advokátem se sídlem Pod Višňovkou 25, Praha 4, proti žalovanému: **Celní ředitelství České Budějovice**, se sídlem Kasárenská 6, České Budějovice, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 2. 2008, č. j. 6564-01/05-030100-21, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 3. 6. 2008, č. j. 10 Ca 47/2008 - 35,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalobce jako stěžovatel domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 2. 2008, č. j. 6564-01/05-030100-21. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl stěžovatelovo odvolání proti rozhodnutí Celního úřadu Jindřichův Hradec ze dne 18. 10. 2005, č. j. 6052-03/05-0369-022, kterým byly stěžovateli zajištěny podle § 42 odst. 2 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů, vybrané výrobky u nichž nebylo prokázáno, že se jedná o výrobky zdaněné nebo oprávněně nabyté za ceny bez daně. Krajský soud žalobu zamítl, neboť dospěl k závěru, že rozhodnutí žalovaného bylo vydáno v souladu se zákonem a důvod pro zajištění vybraných výrobků byl naplněn.

Stěžovatel proti tomu v kasační stížnosti uplatňuje důvody podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále též „s. ř. s.“). Domnívá se totiž, že jím předložené daňové doklady č. 160205015 a č. 180205016 vystavené dodavatelem Trade IN Praha, s. r. o., mají náležitosti požadované § 5 odst. 3 zákona o spotřebních daních ve znění účinném k datu vystavení (únor 2005) a prokazují tak zdanění předmětných výrobků. Poukazuje také na to, že zákon o spotřebních daních jiné doklady pro tento případ nepředepisuje. Upozorňuje dále, že předložil též prohlášení zmíněného dodavatele ze dne 9. 11. 2006 o tom, že spotřební daň z předmětných vybraných výrobků byla odvedena. K závěru o tom, že uvedené daňové doklady řádně prokazují zdanění výrobků dospěl i Krajský soud v Českých Budějovicích v rozsudku č. j. 10 Ca 210/2007 - 157, vázaný právní názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v rozsudku č. j. 2 Afs 63/2007 - 148. Ostatně i žalovaný na str. 4 rozhodnutí tuto skutečnost připouští. Podle stěžovatele tak předložené daňové doklady dokazují zdanění výrobků, dokud nebude správcem daně prokázán opak [§ 31 odst. 8 písm. c) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších změn a doplnění (dále též „daňový řád“)]. Nesouhlasí tedy s tvrzením žalovaného, že samotné předložení daňového dokladu, který není vystaven přímo plátcem daně a za situace, kdy mají celní orgány důvodné pochybnosti o průkaznosti a pravdivosti údajů na těchto dokladech uvedených, ještě neznamená, že je prokázáno zdanění.

Stěžovatel má také za to, že není dostačujícím důvodem pro zajištění podle § 42 odst. 2 zákona o spotřebních daních pouhá pochybnost žalovaného o pravdivosti a průkaznosti, aniž by byly tyto pochybnosti stěžovateli prokázány a rozhodnutí bylo srozumitelně odůvodněno. Stěžovatel poukazuje na to, že rozhodnutí o zajištění se stále opírá jen o pochybnosti celních orgánů, jejichž prokázání se oddaluje do zahájení daňového řízení. V dané věci navíc šetření probíhá již více než 2,5 roku a stěžovatel tak nemůže nakládat s výrobky, které řádně zaplatil. V takovém případě nemohou pochybnosti postačovat. Stěžovatel je přesvědčen, že dochází k neodůvodněným průtahům v řízení. Dále se domnívá, že žalovaným uváděné důvody, pro které bylo rozhodnutí o zajištění potvrzeno, jsou odlišnými od toho, pro který byly vybrané výrobky zajištěny. V rozhodnutí o zajištění se totiž uvádí, že stěžovatel neprokázal zdanění podle § 5 odst. 1 zákona o spotřebních daních, zatímco žalovaný jako důvod uvádí pochybnost o průkaznosti a pravdivosti údajů na předložených daňových dokladech. Stěžovatel nesouhlasí s tím, že by bylo možné nahrazovat původně uváděný důvod zajištění. V daném případě, kdy k tomuto došlo, tak byla porušena zásada dvojinstančnosti. Navrhuje proto, aby zdejší soud rozsudek krajského soudu zrušil.

Žalovaný ve svém vyjádření s kasační stížností nesouhlasí a navrhuje její zamítnutí. Má za to, že stěžovatel v době prováděné kontroly nepředložil doklady, které by prokazovaly zdanění podle zákona o spotřebních daních a rozhodnutí o zajištění vybraných výrobků tak bylo vydáno v souladu se zákonem. Kopie daňových dokladů, následně stěžovatelem předložené, byly zaslány na prověření Celnímu úřadu Praha D 1, který zjistil množstevní rozdíl lihovin vyrobených Likérkou Drak, s. r. o., a odebraných výhradním distributorem, oproti množství lihovin dodaných společností Trade IN Praha, s. r. o., stěžovateli. Celní orgány při svých pochybnostech o zdanění zajištěných výrobků vycházely z údajů o množství lihovin uvedených na fakturách o prodeji mezi jednotlivými dodavateli a na obchodním ujednání mezi výrobcem a výhradním distributorem

o výhradním prodeji ze dne 1. 8. 2003. Řetězec, na základě kterého byly vybrané výrobky stěžovateli dodány, tvořili: výrobce Likérka Drak, s. r. o., odběratelé Nápoje CYRANO, s. r. o., Moravia distributor, s. r. o., Trade IN Praha, s. r. o., a stěžovatel. Žalovaný doložil tabulky odběrů mezi jednotlivými společnostmi, sestavené na základě daňových dokladů, z nichž je zřejmé, že společnost Moravia distributor, s. r. o., distribuovala více vybraných výrobků, než kolik jich nabyla od výhradního odběratele, a dokonce více, než kolik jich tento výhradní odběratel v průběhu sledovaného období nabyl přímo od výrobce. Společnost Moravia distributor, s. r. o. pak neprokázala zdanění vybraných výrobků, které převyšovaly počet výrobků nakoupených od výhradního odběratele. Žalovaný také poukazuje na to, že stěžovatele nepovažuje za subjekt, se kterým by mělo být řízení o doměření daně zahajováno. Se stěžovatelem jako vlastníkem zajištěných vybraných výrobků bude vedeno řízení o propadnutí těchto výrobků. Porušení zásady dvojinstančnosti žalovaný také neshledal, neboť důvod pro zajištění výrobků zůstal u obou instancí stejný: neprokázání zdanění skladovaných vybraných výrobků podle § 42 odst. 2, § 5 zákona o spotřebních daních. Závěrem poukázal na charakter rozhodnutí o zajištění, jakožto rozhodnutí předběžné povahy, a na to, že doba zajištění výrobků je ovlivněna soudními spory, které stěžovatel se žalovaným v této věci vede.

K tomu stěžovatel replikoval tvrzením, že orgánům celní správy předložil doklady, které obsahovaly náležitosti podle § 5 odst. 3 zákona o spotřebních daních a zajištění výrobků tedy nemá zákonný podklad. Setrval i na ostatních důvodech uvedených v kasační stížnosti a jako podivné označil sdělení žalovaného k délce zajištění výrobků.

Důvodnost kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

Stěžovatel v kasační stížnosti namítá důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. („*nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení*“); domnívá se, že doklady vystavené dodavatelem Trade IN Praha, s. r. o., mají náležitosti požadované § 5 zákona o spotřebních daních ve znění účinném pro období února 2005 a prokazují tak zdanění předmětných výrobků. Dále uplatňuje důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. („*vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu měl zrušit; za takovou vadu řízení se považuje i nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu pro nesrozumitelnost*“); má zato, že žalovaný porušil zásadu dvojinstančnosti řízení a také, že neprokázal nevěrohodnost či nepravdivost údajů na daňových dokladech uvedených.

Pokud jde o důvody kasační stížnosti uvedené v § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. („*nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé*“), tak ty stěžovatel blíže nekonkretizuje, neboť v kasační stížnosti vůbec neuvádí, v čem shledává nepřezkoumatelnost soudního rozhodnutí. Nejvyšší správní soud se však jimi i přes tento nedostatek zabýval, protože uvedené důvody je povinen zkoumat z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 s. ř. s.).

Podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu (viz např. rozsudek ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, publikovaný pod č. 133/2004 Sb. NSS) lze za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost obecně považovat takové rozhodnutí soudu, z jehož výroku nelze zjistit, jak vlastně soud ve věci rozhodl, případně jehož výrok je vnitřně rozporný. Pod tento pojem spadají i případy, kdy nelze rozeznat, co je výrok a co odůvodnění, kdo jsou účastníci řízení a kdo byl rozhodnutím zavázán. Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je založena na nedostatku důvodů skutkových, nikoliv na dílčích nedostacích odůvodnění soudního rozhodnutí. Za takové vady lze považovat případy, kdy soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, anebo případy, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy byly v řízení provedeny. Za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost lze považovat i rozhodnutí, která vůbec neobsahují právní závěry vyplývající z rozhodných skutkových okolností nebo jejichž důvody nejsou ve vztahu k výroku jednoznačné. Žádnou ze zmíněných vad však rozsudek krajského soudu stížen není a rovněž důvody, pro které krajský soud žalobu zamítl, jsou z odůvodnění rozsudku jasně seznatelné. Se závěry soudu ostatně stěžovatel v kasační stížnosti sám polemizuje. Nesouhlas stěžovatele s vlastním hodnocením soudu přitom nemůže sám o sobě znamenat nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí. Nejvyšší správní soud tedy naplnění důvodů kasační stížnosti podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. neshledal.

Ze správního a soudního spisu soud dále zjistil následující skutečnosti rozhodné pro posouzení ostatních důvodů kasační stížnosti: Na základě místního šetření provedeného v provozovně stěžovatele v Jindřichově Hradci dne 17. 10. 2005 bylo vydáno rozhodnutí o zajištění lihovin, neboť ze strany stěžovatele nebylo prokázáno jejich zdanění. K prokázání zdanění těchto lihovin předložil stěžovatel toliko dodací list č. 10160215-6600 ze dne 8. 10. 2005, který neobsahoval náležitosti stanovené v § 5 zákona o spotřebních daních. O zajištění předmětných lihovin byl Celním úřadem Jindřichův Hradec (dále jen „celní úřad“) vystaven protokol a dne 18. 10. 2005 bylo vydáno rozhodnutí o zajištění vybraných výrobků podle § 42 odst. 2 zákona o spotřebních daních. Následně stěžovatel celnímu úřadu předložil kopie daňových dokladů – faktur č. 160205015 ze dne 16. 2. 2005 a č. 180205016 ze dne 18. 2. 2005 a kopie dodacích listů č. 160205875 a č. 180205878. Proti rozhodnutí o zajištění podal stěžovatel odvolání, které žalovaný rozhodnutím ze dne 23. 1. 2006 zamítl. Stalo se tak s odůvodněním, že stěžovatel nebyl schopen v den kontroly předložit doklady prokazující řádné zdanění kontrolovaného zboží, neboť dodací list č. 10160225-6600 neobsahoval náležitosti předepsané § 5 odst. 3 zákona o spotřebních daních a kopie faktur č. 160205015 a č. 180205016 a dodacích listů č. 160205875 a č. 180205878 byly celnímu úřadu faxem zaslány až dne 24. 10. 2005. Uvedené rozhodnutí žalovaného pak bylo rozhodnutím krajského soudu ze dne 28. 11. 2007, č. j. 10 Ca 210/2007 - 157, zrušeno s tím, že se žalovaný měl v odvolacím řízení zabývat i daňovými doklady předloženými po vydání rozhodnutí celního úřadu o zajištění výrobků. Krajský soud byl přitom vázán názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v rozsudku ze dne 4. 10. 2007, č. j. 2 Afs 63/2007 - 148, www.nssoud.cz.

Žalovaný se proto stěžovatelovým odvoláním zabýval znovu, avšak jeho odvolání opět zamítl. Tentokrát s tím, že sice předložil daňové doklady, které splňují náležitosti

stanovené v § 5 zákona o spotřebních daních, avšak v dané věci byl zjištěn množstevní rozdíl lihovin vyrobených Likérkou Drak, s. r. o., a odebraných výhradním odběratelem oproti množství lihovin dodaných společností Trade IN Praha, s. r. o., stěžovateli. Celní orgány při svých pochybnostech o zdanění zajištěných výrobků vycházely z údajů o množství lihovin uvedených na fakturách o prodeji mezi jednotlivými dodavateli a na obchodním ujednání mezi výrobcem a výhradním odběratelem o výhradním prodeji ze dne 1. 8. 2003. Řetězec, na základě kterého byly vybrané výrobky stěžovateli dodány, tvořil: výrobce Likérka Drak, s. r. o., odběratelé Nápoje CYRANO, s. r. o., Moravia distributor, s. r. o., Trade IN Praha, s. r. o., a stěžovatel. Žalovaný doložil tabulky odběru mezi jednotlivými „články řetězce“, sestavené na základě daňových dokladů, z nichž je zřejmé, že společnost Moravia distributor, s. r. o., distribuovala více vybraných výrobků, než kolik jich nabyla od výhradního odběratele, a dokonce více, než kolik jich výhradní odběratel v průběhu sledovaného období nabyl přímo od výrobce. Společnost Moravia distributor, s. r. o. totiž od společnosti Nápoje CYRANO, s. r. o. v lednu a únoru 2005 odebrala pouze 3600 lahví vodky a 5085 lahví lihoviny „Tuzemák“ zatímco společnosti Trade IN Praha, s. r. o., v tomto období prodala 148 500 lahví vodky a 178 200 lahví lihoviny „Tuzemák“. Stěžovatel získal celý naposled uvedený počet lahví. Společnost Moravia distributor, s. r. o., pak neprokázala zdanění vybraných výrobků, které převyšovaly počet výrobků nakoupených od výhradního odběratele. Žalovaný uzavřel, že jsou naplněny podmínky pro zajištění výrobků podle § 42 odst. 2 zákona o spotřebních daních, neboť byla zpochybněna věrohodnost, průkaznost a správnost stěžovatelem předložených daňových dokladů.

Pokud stěžovatel namítá, že předložené doklady (dodací listy č. 160205875 a č. 180205878 a faktury č. 160205015 a č. 180205016) obsahují náležitosti požadované § 5 odst. 3 zákona o spotřebních daních, je třeba s ním souhlasit. Tuto skutečnost ostatně zdejší soud uvedl již ve svém předchozím rozsudku v dané věci (rozsudek ze dne 4. 10 2007, č. j. 2 Afs 63/2007 - 148), kde poukázal na to, že *„podle citovaného ustanovení (§ 5 odst. 3 zákona o spotřebních daních), účinného v době prodeje vybraných výrobků stěžovateli a vystavení uvedených dokladů (únor 2005), musel doklad o prodeji, kterým se prokazuje zdanění vybraných výrobků uvedených do volného daňového oběhu a který je prodávající povinen při prodeji vybraných výrobků bezodkladně vydat, obsahovat obchodní firmu nebo název, sídlo a daňové identifikační číslo prodávajícího, je-li prodávající právnickou osobou (písm. a/), obchodní firmu nebo název, sídlo a daňové identifikační číslo kupujícího, je-li kupující právnickou osobou (písm. b/), množství prodaných vybraných výrobků uvedených do volného daňového oběhu, u nichž vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit, a jejich název, popřípadě obchodní označení (písm. c/), výši celkové ceny vybraných výrobků včetně spotřební daně (písm. d/), datum vystavení dokladu o prodeji (písm. e/) a číslo dokladu o prodeji (písm. f/). Všechny uvedené náležitosti stěžovatelem předložené doklady obsahují ...“* Tento závěr ostatně nepopírá krajský soud ani žalovaný.

Stěžovatel dále poukazuje na to, že zákon o spotřebních daních jiné doklady k prokázání zdanění nepředepisuje a domnívá se, že jím předložené doklady zdanění výrobků dokazují, dokud správce daně neprokáže opak [§ 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu]. Rovněž s tímto tvrzením stěžovatele Nejvyšší správní soud souhlasí. Ustanovení § 42 odst. 2 zákona o spotřebních daních ve znění účinném pro únor 2005 ukládá celním orgánům rozhodnout o zajištění vybraných výrobků tehdy, pokud osoba, která tyto

výrobky skladuje ve větším množství (§ 4 odst. 3), neprokáže, že se jedná o vybrané výrobky zdaněné. Podle § 5 odst. 1 citovaného zákona se na daňovém území České republiky prokazuje zdanění vybraných výrobků daňovým dokladem nebo dokladem o prodeji či dokladem o dopravě vybraných výrobků do volného daňového oběhu již uvedených, pokud tento zákon nestanoví jinak. Náležitosti dokladu o prodeji jsou pak uvedeny v odst. 3 tohoto ustanovení a jak je poukázáno výše, stěžovatelem předložené doklady veškeré zákonem požadované náležitosti obsahovaly a byly tak způsobilé prokázat zdanění vybraných výrobků.

V daném případě však celní orgány prokázaly existenci skutečností, které správnost uvedených daňových dokladů vyvrátily, a to zcela v souladu s § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu („*Správce daně prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem.*“). Celní orgány totiž zjistily, že obchod s lihovinami probíhal v dané věci prostřednictvím řetězce společností od výrobce (Likérka Drak, s. r. o.) až po stěžovatele, přičemž výrobce měl se společností Nápoje CYRANO, s. r. o. uzavřenou smlouvu o výhradním prodeji, v níž se zavázal veškerý prodej lihovin v České republice uskutečňovat prostřednictvím této společnosti. Dále bylo zjištěno a prokázáno, že jeden z článků řetězce (Moravia distributor, s. r. o.) odebral v období leden až únor 2005 od výhradního výrobcova odběratele (Nápoje CYRANO, s. r. o.) pouze 3600 lahví vodky a 5085 lahví lihoviny „Tuzemák“ zatímco společnost Trade IN Praha, s. r. o., v tomto období prodal 148 500 lahví vodky a 178 200 lahví lihoviny „Tuzemák“. Pokud pak naposled jmenovaná společnost (Trade IN Praha, s. r. o.), celé toto množství prodala stěžovateli a vystavila na ně prodejní doklady ve smyslu § 5 odst. 3 zákona o spotřebních daních, kde bylo uvedeno, že spotřební daň z těchto výrobků byla uhrazena výrobcem, nelze považovat tyto prodejní doklady, resp. informaci o platbě daně na nich obsaženou za pravdivou a správnou, neboť společnost Moravia distributor, s. r. o. uvedené množství lihovin od výrobce (prostřednictvím jeho výhradního odběratele) nezískala. V daném případě bylo navíc zjištěno, že výhradní odběratel (Nápoje CYRANO, s. r. o.) od výrobce za celé období od března 2004 do ledna 2005 odebral necelou polovinu uvedeného prodaného množství a společnost Moravia distributor, s. r. o., neprokázala zdanění vybraných výrobků, které převyšovaly počet výrobků nakoupených od výhradního odběratele. Je tedy nepochybné, že společnost Moravia distributor, s. r. o., prodala společnosti Trade IN Praha, s. r. o., ve velké míře lihoviny, které výrobce (Likérka Drak, s. r. o.) nevyrobil. Pokud výrobce určité lihoviny nevyrobil, jistě z nich nezapltil spotřební daň. Tvrzení o tom obsažené na dokladech je tak nepravdivé. Nejvyšší správní soud má tedy za to, že celní orgány dostaly povinnosti stanovené v § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu a prokázaly skutečnosti, které vyvrátily správnost stěžovatelem předložených dokladů. Těmito skutečnostmi jsou totiž právě výše popsání zjištění celních orgánů, která také byla doložena příslušnými listinami obsaženými ve spisu, s nimiž se stěžovatel mohl seznámit.

V dané věci tak sice stěžovatel předložil doklady požadované zákonem k prokázání zdanění vybraných výrobků, avšak pravdivost (správnost) těchto dokladů byla celními orgány vyvrácena. Z hlediska aplikace § 42 odst. 2 zákona o spotřebních daních je tedy třeba na danou situaci hledět stejně, jako kdyby stěžovatel doklady stanovené v § 5 citovaného zákona vůbec nepředložil, neboť doklad jehož správnost, resp. pravdivost

informace o zaplacení spotřební daně výrobcem byla vyvrácena, nemůže prokazovat, že se jedná o vybrané výrobky zdaněné. Jak již uvedl Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005 - 72, www.nssoud.cz,: „*Již sám o sobě nemůže být věrohodný doklad, obsahuje-li údaj, který není pravdivý*“. Uvedený závěr ostatně vyslovil Nejvyšší správní soud i ve svém výše citovaném předchozím rozsudku v dané věci, neboť zde upozornil, že doklady obsahující náležitosti podle § 5 zákona o spotřebních daních je třeba považovat za doklady prokazující zdanění vybraných výrobků ve smyslu tohoto ustanovení pouze za podmínky, že nebude „*vyvrácena jejich pravost či pravdivost, případně nebude-li prokázáno, že se vztahují k jiným, než zajištěným výrobkům*“. Není tak důvodná ani stěžovatelova námitka, že by žalovaný uváděl pro zajištění výrobků jiné důvody, než celní úřad. Jak správně konstatuje krajský soud, stále se jedná o zajištění výrobků podle § 42 odst. 2 zákona o spotřebních daních, k němuž došlo proto, že nebylo prokázáno zdanění vybraných výrobků. Nejvyšší správní soud k tomu však také připomíná, že daňové řízení tvoří jeden celek a podle § 50 odst. 3 daňového řádu, odvolací orgán přihlíží i ke skutečnostem, které vyšly při přezkoumávání najevo, aniž by je odvolatel namítal a může proto změnit rozhodnutí odvoláním napadené i v neprospěch odvolatele. V rámci odvolacího řízení je odvolací orgán také oprávněn výsledky daňového řízení doplňovat, případně odstraňovat vady řízení.

Je pravdou, že žalovaný ve svém rozhodnutí hovoří o tom, že uvedená zjištění zpochybnila pravdivost údajů na dokladech obsažených, nicméně Nejvyšší správní soud má zato, že nedošlo pouze ke zpochybnění pravdivosti těchto údajů, nýbrž že jejich pravdivost byla vyvrácena podle § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu. Pravdivost údajů by byla zpochybněna v případě, že by existovala alespoň určitá možnost, že tyto údaje jsou pravdivé, a že stěžovatel pochybnosti celních orgánů může odstranit. Ke zpochybnění dokladů by tak mohlo dojít např. tehdy, pokud by výrobce distribuoval množství odpovídající tomu, které stěžovatel odebral, a stěžovatel by tak mohl případně prokázat, že skutečně nějakým způsobem od výrobce tyto výrobky získal a že údaj o zaplacení daně je pravdivý. Tak tomu ale nebylo. Za dané situace, kdy celní orgány prokázaly, že výrobce svému výhradnímu odběrateli nedodal za téměř rok ani polovinu množství, které společnost Trade IN Praha, s. r. o., prodala stěžovateli, nelze mít o pravdivosti údajů o zdanění výrobků na dokladech jen pochybnosti, nýbrž pravdivost těchto údajů je třeba považovat za jednoznačně vyvrácenou. Uvedená formulační nepřesnost žalovaného pak nijak neovlivňuje zákonnost jeho rozhodnutí, neboť zjištění popsaná v odůvodnění rozhodnutí jsou zcela jednoznačná. Žalovaný zde také srozumitelně vysvětluje, v čem spatřuje nepravdivost údajů na dokladech a jakým způsobem uvedená zjištění získal. Není možné tak souhlasit se stěžovatelem, že by tyto skutečnosti neprokázal a že jeho rozhodnutí není srozumitelně odůvodněno.

Pokud pak jde o stěžovatelovu námitku, že v daném případě dochází ze strany celních orgánů k průtahům, ta nemůže být předmětem tohoto řízení. Předmětem daného řízení o kasační stížnosti je totiž přezkum zákonnosti rozhodnutí celních orgánů o zajištění vybraných výrobků, a to prostřednictvím rozsudku krajského soudu a nikoli průtahy celních orgánů. Nejvyšší správní soud však považuje za vhodné poukázat na to, že přestože § 42 odst. 9 zákona o spotřebních daních, který upravuje dobu trvání zajištění vybraných výrobků („*Zajištění vybraných výrobků nebo dopravního prostředku trvá do doby, než je pravomocně rozhodnuto o jejich propadnutí nebo zabrání, případně do doby, kdy se prokáže, že*

s vybranými výrobky nebylo nakládáno způsoby uvedenými v odstavcích 1 a 2 nebo že dopravní prostředek nedopravoval takové výrobky.“), nestanoví žádnou maximální dobu, po kterou je zajištění výrobků přípustné, charakter institutu zajištění vybraných výrobků (jakožto institutu, jehož účelem je dočasně zajistit výrobky, u kterých je potřeba prověřit, zda daňová povinnost byla splněna, a zabránit tak případnému jednání, které by toto zjištění znemožnilo), nasvědčuje tomu, že by mělo být zdanění výrobků postaveno na jisto v čase pokud možno co nejkratším a to bez jakýchkoli zbytečných průtahů. Tento požadavek nabývá na intenzitě tím spíše, že může dojít k zajištění výrobků, u nichž se nakonec prokáže, že řádně zdaněny byly. V takovém případě je pak vlastníkově těchto výrobků omezeno jeho vlastnické právo a proto je třeba, aby k tomuto omezení docházelo jen na dobu skutečně nezbytně nutnou. Doba 2,5 let od vydání prvostupňového rozhodnutí o zajištění věci se tak v tomto kontextu může jevit opravdu jako poměrně dlouhá, a to přesto, že v dané věci probíhalo několik soudních řízení, a celní orgány prováděly rozsáhlá šetření. Nic to však nemění na zákonnosti rozhodnutí o zajištění výrobků. Důvody kasační stížnosti uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. tak rovněž nebyly shledány naplněnými.

Nejvyšší správní soud tedy nezjistil žádný z tvrzených důvodů kasační stížnosti a proto kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s., poslední věta).

O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1, 2 (§ 120) s. ř. s., neboť stěžovatel ve věci úspěšný nebyl a žalovanému náklady řízení nevznikly.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 21. října 2008

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu