



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 23. 11. 2007, č. j. 5228/07-030100-21, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 23. 7. 2008, č. j. 10 Ca 99/2008 - 43,

takto:

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

Odůvodnění:

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 výše specifikovanému rozhodnutí žalovaného, jímž bylo zamítnuto stěžovatelovo odvolání proti rozhodnutí Celního úřadu České Budějovice ze dne 23. 7. 2007, č. j. 5708/07-036100-24/RZ. Prvostupňovým rozhodnutím byly stěžovateli zajištěny podle § 42 odst. 2 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních (dále též „zákon o spotřebních daních“), 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. 180205016 a č. 160205015 vystavené dodavatelem Trade IN Praha, s. r. o., mají náležitosti požadované v § 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 Městský soud v Praze v rozsudcích ze dne 29. 5. 2007, sp. zn. 10 Ca 136/2006 a 10 Ca 137/2006. Ostatně i rozhodnutí nadřízeného orgánu – Celního ředitelství Praha, které stěžovatel cituje, tuto skutečnost dokládá. Stejně tak stěžovatel odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 10. 2007, č. j. 2 Afs 63/2007 - 148. 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, 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 dokladů, aniž by byly tyto pochybnosti stěžovateli prokázány a rozhodnutí bylo srozumitelně odůvodněno. V takovém případě ovšem nemohou pochybnosti postačovat. Zcela nesprávný je pak závěr soudu o tom, že celní úřad zajistil vybrané výrobky za situace, kdy žalobce nepředložil doklady prokazující zdanění. 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 3 roky a stěžovatel tak nemůže nakládat s výrobky, které řádně zaplatil. Stěžovatel je přesvědčen, že dochází k neodůvodněným průtahům v řízení.

Stěžovatel má navíc za to, že ve výroku prvostupňového rozhodnutí není uveden žádný důvod zajištění vybraných výrobků, neboť v rozhodnutí o zajištění vybraných výrobků ze dne 23. 7. 2007 se uvádí jiný důvod zajištění než v protokole o místním šetření ze dne 20. 7. 2007, přičemž žádný z těchto důvodů není důvodem, pro který by bylo možné vybrané výrobky zajistit podle § 42 odst. 2 zákona o spotřebních daních.

Stěžovatel se také domnívá, že nelze zhojit nepřezkoumatelnost prvoinstančního rozhodnutí tím, že rozhodné skutečnosti a důkazy budou uvedeny až v rozhodnutí o odvolání, aniž by byl stěžovatel kdykoliv v průběhu řízení upozorněn, že spisový materiál byl před vydáním rozhodnutí doplněn. Uvedením rozhodných skutečností až v rozhodnutí o odvolání byla stěžovateli odebrána možnost účinně se bránit řádným opravným prostředkem, a tedy byla porušena zásada dvojinstančnosti.

Ze všech uvedených důvodů stěžovatel navrhuje, aby zdejší soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný ve svém vyjádření s kasační stížností nesouhlasí a navrhuje její zamítnutí. Stěžovatelem zmíněné rozsudky Městského soudu v Praze a rozhodnutí Celního ředitelství Praha se sice týkají stěžovatele a povahy faktur vystavených společností Trade IN, s. r. o., ale podstata těchto řízení je odlišná. V nyní posuzovaném případě byl zjištěn množství rozdíly 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. Žalovaný je přesvědčen, že tyto okolnosti zakládají důvodnou pochybnost o pravdivosti údaje o odvedení spotřební daně, na základě které jsou celní orgány oprávněny zajistit vybrané výrobky. Stěžovatelem zmiňovaná rozhodnutí naproti tomu řešila situaci, kdy celní orgány zajistily lihoviny z důvodu, že předložené daňové doklady obsahovaly větu „v cenách výrobků je dle § 184/95 sb. započtena daň“. Podle celních orgánů se jednalo o zmatečný údaj, který měl za následek neprokázání zdanění. S tím se ovšem ve stěžovatelem citovaných rozhodnutích městský soud neztotožnil. V nynějším řízení však byly předložené doklady zpochybněny z důvodu zcela jiného. Porušení zásady dvojinstančnosti žalovaný také neshledal, neboť důvod pro zajištění výrobků zůstal v obou instancích 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.

Nejvyšší správní soud nejprve zkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána včas, stěžovatel je zastoupen advokátem a jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná. Důvodnost kasační stížnosti pak posoudil 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 v § 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 Českých Budějovicích dne 14. 10. 2005 bylo o 3 dny později vydáno rozhodnutí Celního úřadu České Budějovice o zajištění lihovin, č. j. 5907/05-0361-22/RZ, které vycházelo z toho, že předložené faktury, které měly zdanění zboží prokázat, byly nepravdivé. Proti rozhodnutí o zajištění podal stěžovatel odvolání, které žalovaný rozhodnutím ze dne 27. 1. 2006, č. j. 386/06-0301-21, zamítl. Stalo se tak s odůvodněním, že stěžovatel sice předložil doklady s náležitostmi podle § 5 odst. 3 zákona o spotřebních daních, avšak vzhledem k tomu, že se jednalo jen o kopie dokladů a vzhledem k tomu, že prodejní cena zajištěných vybraných výrobků byla blízká samotné daňové zátěži, nebylo předloženými doklady prokázáno zdanění lihovin. Toto rozhodnutí žalovaného (a též rozhodnutí orgánu prvního stupně) pak bylo rozhodnutím Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 14. 2. 2007, č. j. 10 Ca 225/2006 - 100, zrušeno pro nesrozumitelnost a nedostatek důvodů.

Po nově provedeném místním šetření vydal Celní úřad České Budějovice dne 23. 7. 2007 rozhodnutí pod č. j. 5708/07-036100-24/RZ, kterým byly lihoviny zajištěny

opětovně, neboť stěžovatel skladoval vybrané výrobky ve větším množství a celní úřad měl důvodné podezření, že se jedná o výrobky, u nichž nebyla odvedena spotřební daň, neboť na předložených fakturách jsou uvedeny údaje, o jejichž pravdivosti měl celní úřad pochybnosti z důvodu, že Likérka Drak s. r. o. nevyrobila v období roku 2004 a lednu 2005 takové množství vybraných výrobků, které odběratel nakoupil, skladoval a následně prodával. Stěžovatel podal odvolání, které bylo žalovaným zamítnuto dne 23. 11. 2007. Stalo se tak s odůvodněním, že celnímu úřadu vzniklo podezření ohledně neprokázání zdanění podle § 42 odst. 2 zákona o spotřebních daních. Šetření celních orgánů a Policie ČR v rámci prověřování odběratelsko - dodavatelských vztahů ve vazbě na společnost Likérka Drak s. r. o. zjistilo množství rozdílu lihovin značky Originál Vodka a Originál Tuzemák vyrobených Likérkou Drak s. r. o. a odebraných jejich výhradním distributorem oproti množství lihovin dodaných společností Trade IN Praha, s. r. o., konečnému odběrateli (tj. stěžovateli). Pochybnosti pak nemohly být prokázány, neboť k tomu může dojít až v rámci samotného daňového řízení. Dosavadní stav vyšetřování však ukazuje, že lihoviny zdaněny nebyly.

Pokud stěžovatel namítá, že předložené doklady obsahují náležitosti požadované ustanovením § 5 odst. 3 zákona o spotřebních daních, je třeba s ním souhlasit. Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 4. 10. 2007, č. j. 2 Afs 63/2007 - 148, www.nssoud.cz, uvedl, že podle citovaného ustanovení „*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. To nepopírá ani krajský soud, když v napadeném rozsudku uvedl, že stěžovatel „*sice předložil doklady, se kterými právní předpisy spojují prokázání zdanění, avšak předložení daňového dokladu obsahujícího zákonné náležitosti však ještě nemusí vést k závěru, že je prokázáno zdanění v případech, kdy doklad nevystavil přímo plátce daně.*“

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 a speciální útvary Policie ČR 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 3 600 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, nepochybně z nich nezaplátil spotřební daň (ani tak učinit nemohl). Tvrzení o tom obsažené na dokladech je tak nepravdivé. Nejvyšší správní soud má tedy za to, že celní orgány dostály 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 popsáná zjištění celních orgánů, která také byla doložena příslušnými listinami obsaženými ve spisu, s nimiž se stěžovatel mohl seznámit. Proto také není případný poukaz stěžovatele na jím citovanou judikaturu městského soudu a rozhodnutí dalších orgánů. Ty totiž pojednávají toliko o náležitostech daňových dokladů. Tato věc ale není vůbec sporná.

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 v rozhodnutí orgánu prvního stupně o zajištění výrobků a v protokolu o místním šetření byly uvedeny odlišné důvody zajištění. V protokole o místním šetření je uvedeno, že v předložených dokladech „*jsou uvedeny údaje, o kterých má Celní úřad České Budějovice pochybnosti o jejich pravosti. Tyto skutečnosti nasvědčují tomu, že spotřební daň ze zajištěných lihovin (...) nebyla přiznána ani uhrazena, protože Likérka Drak s. r. o. nevyrobila v období roku 2004 a lednu 2005 takové množství lihovin (...), které konečný odběratel – společnost Kaufland Česká republika v. o. s. nakoupila, skladovala a následně prodávala.*“ Výrok rozhodnutí o zajištění výrobků pak uvádí, že nebylo prokázáno, že se jedná o zdaněné výrobky. V odůvodnění dále stojí: „*Vybrané výrobky byly zajištěny s ohledem na skutečnost, že CÚ České Budějovice má důvodné podezření, že na fakturách (...), které předložila kontrolovaná osoba k prokázání zdanění, jsou uvedeny údaje o jejichž pravdivosti má CÚ České Budějovice pochybnosti. Tyto skutečnosti nasvědčují tomu, že spotřební daň ze zajištěných vybraných výrobků nebyla přiznána a uhrazena, protože Likérka Drak s. r. o., nevyrobila v období roku 2004 a lednu 2005 takové množství vybraných výrobků, které konečný odběratel – společnost Kaufland Česká republika v. o. s. nakoupila, skladovala a následně prodávala.*“ Z citovaného tak naopak vyplývá, že bylo v obou situacích zajištění zdůvodněno shodně.

Je pravdou, že orgán prvního stupně ve svém rozhodnutí i v protokolu o místním šetření hovoří o tom, že uvedená zjištění zpochybnila pravdivost údajů na dokladech obsažených, nicméně Nejvyšší správní soud má za to, 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, pokud 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 orgánu prvního stupně pak nijak neovlivňuje zákonnost jeho rozhodnutí, neboť zjištění popsaná v odůvodnění rozhodnutí jsou zcela jednoznačná. Žalovaný pak navíc nepřesnost prvostupňového rozhodnutí uvedl na pravou míru, když konstatoval, že „*odvolací orgán je přesvědčen, že i když není v rozhodnutí výslovně uvedeno, že nebylo prokázáno zdanění, z celkového kontextu rozhodnutí je tato skutečnost zřejmá.*“ Žalovaný také srozumitelně vysvětluje, v čem spatřuje nepravdivost údajů na dokladech a jakým způsobem uvedená zjištění získal. Tím je jeho rozhodnutí dostatečně odůvodněno. Nelze se ztotožnit ani se stěžovatelovou námitkou, že mu byla odebrána jedna správní stolice. Orgán prvního i druhého stupně totiž vycházely ze stále stejných důvodů, které vedly k zajištění lihových nápojů. Orgán druhého stupně pouze upřesnil formulaci orgánu stupně prvního. K žádné změně spisového materiálu či provedení nových důkazů mezitím nedošlo. 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.

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 případné 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 vlastníkovu těchto výrobků omezeno jeho vlastnické právo a proto je třeba, aby k tomuto omezení docházelo jen na dobu skutečně nezbytně nutnou. Doba více než tři let od vydání prvního 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.

Závěrem zdejší soud poukazuje na to, že řadu svých závěrů vyslovil shodným způsobem již ve věci téhož stěžovatele, která byla završena rozsudkem ze dne 21. 10. 2008, č. j. 2 Afs 90/2008 - 69, www.nssoud.cz.

V daném případě tedy nebyly naplněny namítané kasační důvody a zdejší soud neshledal ani důvody, pro které by měl rozhodnutí zrušit pro pochybení, k nimž by měl přihlížet mimo uplatněné námitky podle § 109 odst. 3 s. ř. s. Proto Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení a úspěšnému žalovanému náklady řízení nevznikly. Proto soud rozhodl, že se žalovanému právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává (§ 60 odst. 1, § 120 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 22. ledna 2009

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu