



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jana Passera a soudců Mgr. Davida Hipšra a JUDr. Michala Mazance v právní věci žalobce: **J. F.**, zastoupeného Mgr. Petrem Poločkem, advokátem se sídlem Novodvorská 667, Frýdek – Místek, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 1387/7, Praha 4 – Michle, proti rozhodnutí Celního ředitelství Ostrava ze dne 31. 1. 2011, čj. 7506/2010-140100-21, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 31. 1. 2013, čj. 22 Af 40/2011 – 32,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I.

[1] Dodatečným platebním výměrem ze dne 7. 10. 2010, čj. 6255-5/2010-046100-024, doměřil Celní úřad Frýdek-Místek žalobci spotřební daň z lihu za zdaňovací období květen 2009 ve výši 740 410 Kč.

[2] Rozhodnutím ze dne 31. 1. 2011, čj. 7506/2010-140100-21, zamítlo Celní ředitelství Ostrava odvolání žalobce proti shora uvedenému platebnímu výměru.

[3] Celní ředitelství Ostrava bylo ke dni 31. 12. 2012 zrušeno zákonem č. 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky. Jeho působnost přešla na Generální ředitelství cel, přičemž dle § 82 odst. 2 zákona č. 17/2012 Sb. platí, že jsou-li v rozhodnutích nebo osvědčeních vydaných při správě daní nebo ve správním řízení do dne nabytí účinnosti tohoto zákona uvedeny Generální ředitelství cel, celní ředitelství nebo celní úřady, rozumí se jimi orgány

celní správy příslušné ode dne nabytí účinnosti zákona č. 17/2012 Sb., v tomto případě tedy Generální ředitelství cel (dále jen „žalovaný“).

II.

[4] Žalobce podal proti rozhodnutí celního ředitelství správní žalobu ke Krajskému soudu v Ostravě. Krajský soud žalobu zamítl. Neztotožnil se s názorem žalobce, že mu správně měla být vyměřena daň jen ve výši cca 80 000 Kč, odpovídající zjištěnému nezdaněnému množství etanolu v objemu 3,1 hl. Důkazní situace ohledně konečného množství etanolu, u něhož nebylo prokázáno zdanění, prošla v průběhu správního řízení několika změnami. V protokolu ze dne 6. 5. 2010 celní úřad žalobci sdělil, že považuje zdanění etanolu v objemu 33,01 hl za prokázané a že k dodanění zbývá pouze 3,1 hl etanolu. Tento závěr však byl překonán výsledky laboratorních zkoušek CTL. Tyto zkoušky vyvrátily tvrzení žalobce, že zkoumaný etanol má původ v ovocném kvašení. Zkoušky naopak potvrdily, že etanol má původ v obilném či kukuřičném škrobu, ale také v řepě či bramborách. Celní úřad proto sdělil žalobci, že u lihovin, které žalobce označil za ovocné destiláty, nemůže uznat předložené důkazy k prokázání zdanění těchto výrobků. Následně vyčíslil množství etanolu, u něž neměl zdanění za prokázané, na 27,94 hl, a to v protokolu o ústním jednání ze dne 24. 9. 2010. S těmito závěry se žalobce prokazatelně seznámil, neboť zmíněný protokol podepsal.

[5] Námitka, že žalobce nerozumí, proč mu celní úřad doměřil spotřební daň z lihu ve výši 740 410 Kč, postrádala racionální základ. V prvostupňovém rozhodnutí je výpočet vázán právě na daňový základ 27,94 hl etanolu, tedy na množství, o kterém se žalobce dozvěděl v průběhu ústního jednání dne 24. 9. 2010.

[6] Krajský soud neshledal důvodné ani tvrzení, že se žalovaný s námitkou výše vyměřené daně nijak nevypořádal. Správce daně postupoval v intencích věty první a druhé § 32 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Žalobci bylo známo odůvodnění postupu správce daně z dokumentů, na které prvostupňové rozhodnutí výslovně odkazuje. Jedná se o protokoly o ústním jednání ze dne 6. 5. 2010, 25. 5. 2010 a 24. 9. 2010, dále o výsledky laboratorních zkoušek CTL a rozhodnutí o zajištění vybraných výrobků ze dne 21. 5. 2009.

[7] Tvrzení, že se žalovaný nevypořádal se všemi odvolacími námitkami, bylo natolik obecné, že se jím soud nemohl blíže zabývat. Žalobce tuto námitku pravděpodobně opět směřoval proti odkazu žalovaného i celního úřadu na shora uvedené protokoly, výsledky zkoušek a rozhodnutí o zajištění vybraných výrobků. Soud uzavřel, že pro tuto žalobní námitku platí stejné závěry jako pro námitku předchozí.

[8] Soud neuznal ani poslední námitku, týkající se způsobu zajištění konkrétního vybraného výrobku, evidovaného pod položkou č. 5 v tabulce 5. Jednalo se o 1 balení čiré kapaliny s typicky lihovým zápachem, v plastové nádobě o obsahu 1000 litrů se zjištěným množstvím 800 litrů 62 % alkoholu. Z protokolu o zajištění výrobku ze dne 21. 5. 2009 nevyplývají žalobcem tvrzené skutečnosti ohledně průběhu zajišťování tohoto výrobku. Žalobce protokol podepsal a převzal jedno jeho vyhotovení. Zároveň se vzdal práva na odvolání proti rozhodnutí o zajištění výrobku. Žalobce v průběhu správního řízení vznesl pouze obecnou námitku proti způsobu zajištění, neuvedl však konkrétní výrobek, na který

se námitka vztahovala. V žalobě neuvedl ani nenavrhl žádné důkazy k prokázání svých tvrzení. Proto nemohl krajský soud přezkoumat důvodnost této námítky. Vzdáním se práva na odvolání navíc žalobce fakticky stvrdil, že proti postupu správního orgánu neměl výhrady.

III.

[9] Žalobce (stěžovatel) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. Uvedl, že celní úřad dospěl na základě výsledků zkoušek provedených celně technickou laboratoří v Ostravě k závěru, že nejpravděpodobnější botanický původ etanolu je obilný škrob za předpokladu, že se jedná o botanicky jednodruhový etanol. Stěžovatel namítl, že tento závěr neodpovídá na otázku, zda předmětné vzorky jsou ovocného či obilného původu. Uvedený závěr je pouze hypotetický a vychází z předpokladu, že se měřila pouze lihovitost a Bitrex. Provedený závěr laboratoře naopak podle stěžovatele spíše svědčí o tom, že vzorek destilátu je ovocného původu, neboť zjištěné chemické látky se vyskytují pouze v ovocných destilátech. Daň doměřená z ovocných destilátů by byla nižší přibližně o 228 000 Kč.

[10] Stěžovatel namítl, že mu byla doměřena daň ve výši 740 410 Kč, což odpovídá daňovému doměrku za 27,94 hl absolutního alkoholu, ačkoliv sporných zůstávalo pouze 1481,88 litrů absolutního alkoholu. Stěžovateli není zřejmé, jak žalovaný dospěl k objemu 27,94 hl absolutního alkoholu, ani proč mu žalovaný neuznal prokázání existence ovocných destilátů. Stěžovatel také neví, kde se mu ztratilo 925 litrů lihu, které řádně zaplatil celnímu úřadu.

[11] Stěžovatel tvrdil, že platil spotřební daň dvakrát, poprvé při nákupu a podruhé na základě daňového výměru. To je podle stěžovatele v rozporu se zásadou *ne bis in idem*. Stěžovatel na závěr shrnul, že krajský soud nesprávně vyhodnotil jeho námitky, které v průběhu správního řízení řádně dokladoval.

IV.

[12] Žalovaný ve svém vyjádření odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a na své vyjádření k žalobě. Stěžovatel uplatnil v kasační stížnosti dvě zcela nové námitky. V prvním případě stěžovatel namítl, že závěr rozboru vzorků neodpovídá na otázku, zda zkoumané vzorky jsou ovocného či obilného původu. Stěžovatel interpretuje laboratorní zkoumání přesně opačně, než jak vyplývá z jeho závěru. Pokud je výsledkem rozboru závěr, že nejpravděpodobnější botanický původ etanolu je obilný škrob za předpokladu, že se jedná o botanicky jednodruhový etanol, pak to zcela vylučuje tvrzení žalobce o ovocném původu etanolu. Láh původem z obilného škrobu mohl být smísen s určitým množstvím ovocného destilátu. Pokud toto smísení provedl stěžovatel, jednal v rozporu se zákonem o lihu a zákonem o spotřebních daních. Přítomnost zmíněných látek nemůže nic změnit na tom, že původ lihu byl identifikován v obilném škrobu, nikoli v ovoci.

[13] Ke stěžovatelovu tvrzení o dvojím zdanění žalovaný poznamenal, že toto tvrzení stěžovatel neuplatnil ani nedoložil příslušným rozhodnutím o vyměření či doměření daně anebo řádným dokladem o zdanění podle § 5 zákona o spotřebních daních. Neučinil tak ani v doměřovacím řízení, ani v odvolacím řízení, ani v řízení před krajským soudem.

Proto tato námitka není důvodná, neboť neodpovídá skutkovému stavu zjištěnému v dané věci.

V.

[14] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[15] Kasační stížnost není důvodná.

[16] Nejvyšší správní soud je při rozhodování o kasační stížnosti vázán důvody kasační stížnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.). Obecně lze konstatovat, že stěžovatel formuloval kasační námitky velice obecně a mnohé se poprvé objevují až v kasační stížnosti.

[17] Stěžovatel brojil proti závěrům celně technické laboratoře o botanickém původu etanolu ve zkoumaných vzorcích. Podle § 104 odst. 4 s. ř. s. není kasační stížnost přípustná též tehdy, opírá-li se jen o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103 s. ř. s., nebo o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl. Nejvyšší správní soud zdůraznil např. v rozsudku ze dne 7. 2. 2006, čj. 2 Afs 62/2005 - 118, že vady týkající se správního řízení musí účastníci řízení namítnout v řízení o správní žalobě před krajským soudem. Jen v takovém případě se lze domáhat jejich posouzení v kasační stížnosti. V rozsudku ze dne 25. 9. 2008, čj. 8 Afs 48/2006 - 155, Nejvyšší správní soud doplnil, že smyslem § 104 odst. 4 s. ř. s. není omezovat práva fyzických a právnických osob na přístup k soudní ochraně, nýbrž zachovat kasační charakter řízení o kasační stížnosti. K této kasační námitce proto nemohl Nejvyšší správní soud přihlédnout, neboť ji stěžovatel uplatnil poprvé až v kasační stížnosti, ačkoli ji mohl uplatnit již v řízení před krajským soudem.

[18] Stěžovatel tvrdil, že mu celní úřad doměřil daň nesprávně, neboť sporných zůstávalo pouze 1481,88 litrů absolutního alkoholu. Na podporu svého tvrzení stěžovatel přiložil ke kasační stížnosti protokoly o ústním jednání se správcem daně z 6. 5. 2010 a 24. 9. 2010. Z těchto protokolů však žalobcovo tvrzení nevyplývá. Správce daně výslovně uvedl na str. 8 a 9 protokolu z 24. 9. 2010, že celkově zajistil 36,11 hl absolutního alkoholu. Z toho množství bylo doloženo zdanění 816,956 litrů absolutního alkoholu. U zbývajících množství alkoholu v objemu 2794,04 litrů (tj. 27,94 hl) nebylo zdanění doloženo. Právě toto množství představovalo základ pro doměření daně. Žalobce nepředložil žádné důkazy ani žádná relevantní tvrzení, ze kterých by vyplývalo, že zdanění nebylo doloženo pouze u 1481,88 litrů absolutního alkoholu. Nutno dodat, že taková tvrzení či důkazy nepředložil ani v řízení před krajským soudem, kde namítal pouze to, že mu daň měla být doměřena z 3,1 hl absolutního alkoholu, nikoli z 1481,88 litrů. Ani tuto námitku proto nemohl Nejvyšší správní soud uznat jako důvodnou.

[19] Stěžovatel rovněž poprvé až v kasační stížnosti uvedl, že neví, kde se mu ztratilo 925 litrů lihu, které řádně zaplatil celnímu úřadu. Tato námitka je formulována natolik obecně, že nelze rozsudek krajského soudu přezkoumat ani v obdobné míře obecnosti. Úkolem Nejvyššího správního soudu není plnit místo stěžovatele jeho procesní povinnosti, konkretizovat jeho obecná tvrzení, dohledávat k nim důkazy a z úřední činnosti dohledávat případné vady rozhodnutí krajského soudu či předchozího řízení. Takový

postup by byl v rozporu s již zmíněným § 109 odst. 4 s. ř. s. Nejvyšší správní soud se proto uvedenou námitkou nemohl blíže nezabývat, a to jak pro její obecnost, tak pro její pozdní uplatnění.

[20] Rovněž u kasační námitky o porušení zásady *ne bis in idem* se jedná o nepřipustnou námitku, neboť ji stěžovatel poprvé uplatnil až v řízení o kasační stížnosti, ač ji mohl uplatnit již v řízení před krajským soudem.

[21] S poukazem na shora uvedené důvody Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[22] Nejvyšší správní soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně 31. října 2013

JUDr. Jan Passer
předseda senátu