

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Daniely Zemanové, soudce Ladislava Derky a soudkyně Michaely Bejčkové v právní věci žalobce: **Prages Corporate s.r.o.,** se sídlem Jedovnická 2347/6, Brno, zast. JUDr. Petrem Poledníkem, advokátem se sídlem Příkop 843/4, Brno, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel,** se sídlem Budějovická 7, Praha 4, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 7. 2015, čj. 13790-2/2015-900000-302, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 28. 2. 2017, čj. 30 Af 66/2015-48,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalobce podal u Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“) dne 9. 9. 2015 žalobu proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 7. 2015, jímž bylo zamítnuto odvolání žalobce a bylo potvrzeno rozhodnutí Celního úřadu pro Zlínský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 24. 11. 2014. Tímto rozhodnutím správce daně dle § 20 odst. 19 písm. b) zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění účinném do 31. 12. 2014 (dále jen „zákon o spotřebních daních“), odňal žalobci povolení k provozování daňového skladu.

[2] Krajský soud žalobu zamítl. V odůvodnění svého rozsudku odkázal na § 20 odst. 19 písm. b) a § 37 odst. 1 zákona o spotřebních daních a uvedl, že podle daňových orgánů na straně žalobce došlo k naplnění dvou důvodů k odnětí povolení k provozování daňového skladu dle § 20 odst. 19 písm. b) zákona o spotřebních daních, a to z důvodu:

1) neplnění povinností žalobce vést evidenci podle § 37 zákona o spotřebních daních,

2) nesplnění podmínky zabezpečení vybraných výrobků před neoprávněným použitím uvedené v povolení.

[3] Krajský soud uvedl, že dle povolení k provozování daňového skladu se daňový sklad nachází v části objektu na adrese Družstevní 901, Tlumačov. Na uvedené adrese se nachází areál bývalého zemědělského družstva, ve kterém žalobce v jedné části ze zděných budov založil daňový sklad. Vstup do daňového skladu je přes prostor nádvoří, kdy tento prostor není součástí povolení k provozování daňového skladu (není daňovým skladem). Přes prostranství nádvoří vybrané výrobky vstupují a vystupují do a z daňového skladu. V souvislosti s vydaným povolením k provozování daňového skladu bylo prostranství nádvoří žalobcem ohraničeno pletivem a opatřeno bránou a vstupní brankou. Přes nádvoří vybrané výrobky vstupují, případně vystupují do a z daňového skladu, dvěma vchody/východy. Další prostor, který již není daňovým skladem, přestože je využíván žalobcem a je propojen s částí budovy daňového skladu, je oddělen uzamykatelnými dveřmi, v této části jsou umístěny kanceláře žalobce a sociální zázemí zaměstnanců. Správce daně v rámci místního šetření (viz protokol o místním šetření ze dne 8. 8. 2012) zjistil v prostoru daňového skladu, a to v místnosti, kde žalobce zamýšlel skladovat obalový materiál, další vybudovaný vstup/výstup do/z daňového skladu. V rámci provedeného šetření správce daně žalobci sdělil, že je povinen v souladu s podmínkami stanovenými v povolení uzpůsobit toto vstupní/výstupní místo do/z daňového skladu pro přiložení celních závěr. Tyto dveře žalobce zakryl z prostoru daňového skladu pevnou příčkou, čímž vytvořil ucelenou stěnu a prostor se jevil jako zazděný, což bylo v souladu s návrhem daňového skladu, resp. s předloženým plánem skladu. Dne 4. 4. 2014 provedl správce daně v daňovém skladu místní šetření, a při obhlídce prostor daňového skladu a zbývající části budovy, která se nachází za daňovým skladem, zjistil, že oba prostory jsou vzájemně propojeny tak, že je mezi nimi umožněn volný pohyb osob, či přesun např. i mobilních nádrží (1000 litrové plastové krychle), ve kterých je líh v daňovém skladu žalobce skladován. Výše popsaný vstupní otvor mezi oběma budovami (místnostmi), který byl původně předělen příčkou, byl uvolněn tak, že byl sádrokartonovou deskou pouze volně přiklopen a dále zamaskován prázdnými paletami (viz fotodokumentace prostor daňového skladu, jež je přílohou protokolu o místním šetření ze dne 4. 4. 2014). Tyto vstupní dveře byly při místním šetření zaplombovány celní závěrou.

[4] Jak dále uvedl krajský soud, žalobce v žalobě nesouhlasil se závěrem správce daně, že po narušení příčky byl mezi daňovým skladem a zbývající částí budovy volný průchod, neboť kromě příčky se v daném otvoru nacházela úřední závěra - uzamykatelné dveře. Klíč od nich měl k dispozici pouze žalobce ve své kanceláři. Správce daně navíc dle žalobce o existenci popisovaných dveří věděl, možnosti umístění celní závěry z druhé strany dveří však nevyužil. Dále žalobce namítal, že k prostorům, které byly od daňového skladu odděleny předmětnými dveřmi, měl řádně uzavřenou nájemní smlouvu, přičemž prostory daňového skladu byly navíc opatřeny čidly bezpečnostního systému. K těmto tvrzením krajský soud konstatoval, že jak je patrné ze správního spisu, správce daně na počátku ověřil umístění celistvé sádrokartonové příčky, a tedy splnění podmínek zabezpečení daňového skladu, při místním šetření, což je patrné z fotodokumentace připojené k protokolu o místním šetření konaném již dne 20. 9. 2012. Následně však, a to při místním šetření dne 4. 4. 2014, správce daně zjistil odstranění této sádrokartonové příčky. Údaj, kdy konkrétně došlo k jejímu nahrazení volně přiklopenou sádrokartonovou deskou, nebyl

zjistitelný, jelikož žalobce nesplnil uloženou povinnost dle § 20 odst. 15 zákona o spotřebních daních oznámit do pěti kalendářních dní od jejího vzniku každou změnu skutečností a údajů uvedených v povolení. S ohledem na toto zjištění byl uvolněný otvor (vrata) při místním šetření dne 4. 4. 2014 opatřen celní závěrou. Nelze proto souhlasit s tvrzením žalobce, že správce daně věděl o existenci předmětných dveří (vrat), resp. o takto volně otvíratelném a přístupném prostoru, neboť v souladu s povolením k provozování daňového skladu, jakož i dříve učiněnými zjištěními správce daně při místním šetření dne 20. 9. 2012, měl být tento otvor pevně uzavřen celistvou sádrokartonovou příčkou. Krajský soud se z toho důvodu ztotožnil se závěry žalovaného, že v daném případě došlo k naplnění zákonem stanoveného předpokladu pro odnětí povolení k provozování daňového skladu dle § 20 odst. 19 písm. b) zákona o spotřebních daních, neboť žalobce nesplnil podmínky zabezpečení vybraných výrobků před neoprávněným použitím. Na tomto závěru nemůže nic změnit ani argumentace žalobce, že prostory daňového skladu jsou opatřeny čidly bezpečnostního systému, že klíče od vrat vlastní pouze žalobce, nebo že na vedlejší prostory bezprostředně navazující na daňový sklad má řádně uzavřenou nájemní smlouvu. Žalobce bez vědomí správce daně vytvořil v prostoru daňového skladu volně přístupný otvor, umožňující volný pohyb osob, či přesun např. i mobilních nádrží (o objemu 1000 l plastové kostky), v důsledku čehož nelze hovořit o naplnění zákonné podmínky zabezpečení vybraných výrobků před neoprávněným použitím.

[5] K povinnosti žalobce vést evidenci dle § 37 zákona o spotřebních daních krajský soud uvedl, že 30. 11. 2013 správce daně provedl v daňovém skladu žalobce inventuru kontrolních pásek (viz protokol o kontrole ze dne 30. 11. 2013). Na základě výsledků inventury následně žalobce podal dodatečné daňové přiznání na snížení spotřební daně za měsíc říjen 2013, u kterého správce daně zahájil řízení o odstranění pochybností, kdy vedle nesrovnalostí ve vedených evidencích kontrolních pásek ke značení lihu, byly zjištěny také nesrovnalosti v evidencích žalobce vedených dle § 37 zákona o spotřebních daních. Správce daně zjistil nesrovnalosti v evidenci kontrolních pásek, které krajský soud blíže konkretizoval v 1. odstavci na str. 7 svého rozsudku. Správce daně při porovnání údajů uvedených v „*Evidenci vyrobených vybraných výrobků*“ s evidencí „*Skladových karet*“, které žalobce má povinnost vést podle ustanovení § 37 zákona o spotřebních daních, zjistil další nesrovnalosti, jejichž výčet uvedl krajský soud v rozsudku na str. 7 až 8 včetně tabulkového přehledu.

[6] K žalobní námitce, že si žalovaný protiřečí, neboť při kontrole dne 16. 1. 2014 správce daně dospěl k závěru, že evidence vedená žalobcem nebyla v rozporu s kontrolovaným fyzickým stavem, krajský soud uvedl, že dne 16. 1. 2014 správce daně provedl u žalobce šetření zaměřené na zjištění zásob lihu, včetně množství lihu obsaženého v zásobách surovin, polotovarů a hotových výrobků a množství nespotřebovaných kontrolních pásek ke značení lihu a porovnání zjištěných stavů s evidencí kontrolních pásek (viz protokol o místním šetření ze dne 16. 1. 2014). Správnost a úplnost evidencí vedených žalobcem dle zákona o spotřebních daních (§ 37), kromě evidence o příjmu lihu do daňového skladu v roce 2013, tedy v rámci tohoto místního šetření kontrolována nebyla. Kontrola se týkala pouze zjištění zásob lihu v daňovém skladu a poté nespotřebovaných kontrolních pásek ke značení lihu. Pokud správce daně do protokolu

o konání tohoto místního šetření uvedl, „*že rozdíl mezi fyzickým stavem a evidencí nebyl zjištěn*“, jednalo se jen o evidenci kontrolních pásek, kterou je žalobce povinen vést dle § 14 odst. 4 zákona č. 676/2004 Sb., o povinném značení lihu a o změně zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro projednávanou věc. Tato kontrola přitom byla provedena měsíc po platnosti nového vzoru kontrolních pásek, kdy staré vzory kontrolních pásek, které žalobce nespotřeboval do 30. 11. 2013 (do inventury kontrolních pásek - viz protokol o kontrole ze dne 30. 11. 2013), vrátil správci daně, a nové kontrolní pásky si žalobce od správce daně odebral dne 16. 12. 2013. Není tedy pravdou, že by si správce daně či žalovaný protiřečili, jelikož při kontrole dne 16. 1. 2014 byl porovnáván pouze fyzický stav a stav evidence kontrolních pásek, a to navíc nových vzorů těchto kontrolních pásek za období od jejich odebrání žalobcem od správce daně (16. 12. 2013) do data proběhnuvší kontroly. Zjištění správce daně zachycená v protokolu o místním šetření ze dne 16. 1. 2014 se netýkala povinnosti žalobce vést evidence dle § 37 zákona o spotřebních daních.

[7] Podle další žalobní námitky nebylo jasné, jak správce daně určil, že Vodka Moravská 40 %, šarže L310930, pochází od žalobce, jelikož tento výrobek správce daně neměl k dispozici, a nemohl ho předložit žalobci k vyjádření. Žalobce rovněž uvedl, že tato lihovina byla zajištěna ve volném oběhu a správce daně ji automaticky, pouze na základě vizuálně stejné etikety, spojil se žalobcem. K uvedené námitce krajský soud uvedl, že totožná námitka byla již obsahem podaného odvolání, a žalovaný podáním z 19. 5. 2015 vyžádal od Celního úřadu pro Jihočeský kraj zaslání dokumentů k místním šetřením za účelem doplnění dokazování. Žalobci zaslal dne 4. 6. 2015 výzvu k možnosti se vyjádřit k důkazním prostředkům specifikovaným v uvedené výzvě. Z doplněné spisové dokumentace vyplynulo, že 28. 1. 2014 Celní úřad pro Jihočeský kraj zajistil u daňového subjektu Potraviny Večerka CONG, Palackého náměstí 85, Strakonice, tyto vybrané výrobky - Tuzemák Moravský, 0,1 litru, lihovitost 40 %, šarže L311008 a L310906; a dále Vodka Moravská, 0,1 litru, lihovitost 40 %, šarže L310930 (viz protokol o místním šetření ze dne 28. 1. 2014). Podle etikety zobrazené na fotografiích zajištěných vybraných výrobků, jež jsou přílohou protokolu o místním šetření, se jednalo o nápoje, jejichž výrobcem je žalobce. Dne 12. 2. 2014 byly Celním úřadem pro Jihočeský kraj u daňového subjektu Potraviny Večerka PLUS, Lidická 166, Strakonice, zajištěny vybrané výrobky - Tuzemák Moravský, 0,1 litru, lihovitost 40 %, šarže L310906; a dále Vodka Moravská, 0,1 litru, lihovitost 40 %, šarže L310920 (viz protokol o místním šetření ze dne 12. 2. 2014). I v tomto případě se podle etikety zobrazené na fotografiích zajištěných vybraných výrobků, jež jsou přílohou protokolu o místním šetření, jednalo o nápoje, jejichž výrobcem je žalobce. Na základě žádosti Celního úřadu pro Jihočeský kraj provedl správce daně dne 20. 2. 2014 u žalobce místní šetření za účelem prověření vedení evidence výroby podle § 37 zákona o spotřebních daních, prokázání dne výroby lihovin ve spotřebitelském balení o obsahu 0,1 litru neopatřených kontrolními páskami a zajištěnými ve volném daňovém oběhu Celním úřadem pro Jihočeský kraj, včetně ztotožnění data výroby s kódy šarží (viz protokol o místním šetření ze dne 20. 2. 2014). V rámci tohoto místního šetření bylo zjištěno, že u Tuzemáku Moravského, 0,1 litru, lihovitost 40 %, šarže L311008 a L310906; a u Vodky Moravské, 0,1 litru, lihovitost 40 %, šarže L310920, evidence žalobce s uvedeným dnem výroby a uváděnou šarží souhlasí. U Vodky Moravské, 0,1 litru, lihovitost 40 %, šarže L310930, však nebyla kontrolovaná šarže v evidenci žalobce vůbec

uvedena; a rovněž dle vyjádření žalobce nebyla v uvedeném dni, tj. 30. 9. 2013, žádná výroba vybraných výrobků uvedena.

[8] Byť správce daně neměl fyzicky k dispozici vybraný výrobek Vodka Moravská, 0,1 litru, lihovitost 40 %, šarže L310930, krajský soud se ztotožnil se závěry žalovaného, že po zhodnocení pořízených fotografií všech zajištěných vybraných výrobků z 28. 1. a 12. 2. 2014, je možné je bez pochybností s osobou žalobce spojit. Dle krajského soudu lze s jistotou vyloučit, že by vybraný výrobek Vodka Moravská, 0,1 litru, lihovitost 40 %, šarže L310930, jehož výroba nebyla a není zanesena v evidenci žalobce, pocházel od jiného výrobce než zbývající uvedené vybrané výrobky Tuzemák Moravský, 0,1 litru, lihovitost 40 %, šarže L311008 a L310906 a Vodka Moravská, 0,1 litru, lihovitost 40 %, šarže L310920, jejichž výroba naopak byla v evidenci žalobce zachycena a dohledána.

[9] Krajský soud se neztotožnil s další žalobní námitkou, že dne 30. 11. 2013 správce daně prováděl kontrolu množství kusů lihovin, které byly v daňovém skladu žalobce opatřeny kontrolní páskou, neprovedl však kontrolu skutečného stavu v porovnání s dokladovou evidencí žalobce, vyvstaly proto pochybnosti a řízení bylo opakovaně zatíženo faktickými vadami. Krajský soud opětovně připomněl, že správce daně provedl 30. 11. 2013 inventuru nepoužitých kontrolních pásek ke značení lihu ve spotřebitelských baleních a kontrolních pásek, kterými jsou označeny vybrané výrobky doposud neuvedené do volného daňového oběhu. V průběhu kontroly byly zjištěny nesrovnalosti a rozdíly v evidenci kontrolních pásek. Tato evidence byla porovnána s evidencemi, které je žalobce povinen vést podle § 37 zákona o spotřebních daních. Správce daně řešil nesrovnalosti v evidenci kontrolních pásek se žalobcem ihned při kontrole. Z důvodu dalších zjištěných nesrovnalostí, které však nebylo možno operativně řešit ihned na místě, převzal správce daně od žalobce evidenci kontrolních pásek, evidenci výroby lihovin a evidenci naskladnění lihovin do skladu hotových výrobků a jejich vyskladnění do volného daňového oběhu. Na základě vyjádření žalobce ze dne 19. 12. 2013 a podaného dodatečného přiznání ke spotřební dani z lihu za měsíc říjen 2013 správce daně provedl podrobnou kontrolu údajů uvedených v evidencích žalobce, na základě které byly zjištěny další nesrovnalosti. S těmi byl žalobce seznámen dne 6. 6. 2014 při projednání výsledku postupu k odstranění pochybností, které správce daně ve vztahu k podanému dodatečnému daňovému přiznání zahájil (viz protokol o průběhu postupu k odstranění pochybností ze dne 6. 6. 2014). Správce daně tak sice neprovedl úplné porovnání zjištěného množství 23 917 ks lihovin s evidencemi žalobce ihned na místě při prováděné kontrole, avšak s ohledem na výše popsaný postup není pochyb o tom, že skutečný stav vybraných výrobků v daňovém skladu žalobce byl s evidencemi podrobně porovnán následně, což je i s ohledem na celkové množství kontrolovaných lihovin v počtu přesahujícím 20 000 ks odůvodnitelné. Z tabulky vypracované v rámci protokolu o průběhu postupu k odstranění pochybností ze dne 6. 6. 2014, vyplývá, že množství lihovin fyzicky napočítaných v den kontroly činilo 23 917 ks, množství lihovin dle vysvětlení žalobce ze dne 19. 12. 2013 představovalo počet 23 046 ks a množství lihovin v daňovém skladu ke dni kontroly 30. 11. 2013, zjištěné z vedené evidence, představovalo počet 23 358 ks. Správce daně ve svém rozhodnutí vysvětlil rozdíly, které zjistil a uvedl v tabulce jako *„množství lihovin dle vysvětlení daňového subjektu“*, kde uvedl 23 046 kusů a *„zůstatek lihovin v daňovém skladu ke dni kontroly dle evidence Skladové karty“*, kde je uvedeno 23 358 kusů (s odkazem na

poškození kontrolních pásek vylepených na lihovinách, ke kterému došlo v průběhu kontroly dne 30. 11. 2013, kdy tyto lihoviny byly následně částečně přeznačeny a zbývající zůstaly bez kontrolní pásky). Krajský soud k této žalobní námitce uzavřel, že v daném případě s ohledem na postup správce daně nemá za to, že by zde vyvstaly pochybnosti či spekulace tvrzené žalobcem, který nadto nebyl schopen zjištěné rozdíly správci daně vysvětlit. Jestliže správce daně při porovnávání fyzického a dokladového stavu vycházel ze skutečného stavu vybraných výrobků napočítaných v daňovém skladu ke dni 30. 11. 2013 a ze stavu dokladového zjištěného z evidencí žalobce k témuž kalendářnímu dni, nemohl ani případný časový odstup, s nímž bylo toto porovnání provedeno, negativně ovlivnit učiněná skutková zjištění.

[10] Namítal-li žalobce v podané žalobě odmítnutí provedení mimořádné kontroly, aniž by správce daně svůj závěr odůvodnil, krajský soud k tomu uvedl, že žalobce v rámci této žalobní námitky vůbec nezareagoval na argumentaci, kterou žalovaný doplnil do odůvodnění napadeného rozhodnutí, ale pouze zopakoval námitku obsahově shodnou s tou, kterou uplatnil již v rámci podaného odvolání. Žalovaný souhlasil s tím, že správce daně pouze konstatoval fakt, že „výsledky případně provedené mimořádné inventury by neměly vliv na zahájené řízení“, aniž by toto své tvrzení blíže rozvedl a odůvodnil. Proto v žalobou napadeném rozhodnutí doplnil, že řízení o odnětí povolení k provozování daňového skladu bylo zahájeno na základě dostatečně zjištěného skutkového stavu, neboť není pochyb o tom, že žalobce nevedl evidenci podle ustanovení § 37 a § 38 zákona o spotřebních daních, tj. v rámci prováděných kontrol byly u odvolatele zjištěny nesrovnalosti ve vedených evidencích (byl zachycen aktuální stav vybraných výrobků v daňovém skladu). Provedení mimořádné kontroly na základě stejných, neopravovaných evidencí proto nemůže na výsledku nic změnit. Krajský soud tedy nepřisvědčil žalobní námitce o nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí, neboť žalovaný v této souvislosti zdůvodnění toho, proč v daném případě nebylo nutné provádět mimořádnou kontrolu, doplnil a krajský soud se s takto vysloveným názorem v plném rozsahu ztotožnil.

[11] Žalobce dále namítal, že za zdaňovací období měsíce října 2013, kdy došlo z jeho strany k pochybení, již uhradil poměrně nízkou předmětnou daň, a to z důvodu nemožnosti nést důkazní břemeno pro uplatnění nároku na snížení daně. Tento postup byl pro žalobce méně nákladný než v takovém řízení dále pokračovat. Krajský soud k této námitce uvedl, že je zcela na vůli žalobce, jaký procesní postup a způsob obrany v rámci daňového řízení zvolí. V této souvislosti není zřejmé, jaké důsledky a zkrácení na právech žalobce z tohoto argumentu dovodil.

[12] Krajský soud dále uvedl, že správce daně následně získal nové důkazy o rozporech v evidencích žalobce vedených dle § 37 zákona o spotřebních daních, a přistoupil dne 22. 10. 2014 k rozšíření zahájeného řízení o tato nová zjištění. Pracovníci Celní správy České republiky v rámci svých oprávnění vyplývajících ze zákona o spotřebních daních a daňového řádu zajistili při kontrole následující zboží: Tuzemák Moravský, balení 0,1 litru, lihovitost 40 %, výrobce: Prages Corporate s.r.o., číslo šarže: L311126, bez kontrolní pásky (dále také jen „Tuzemák“), a Vodka Moravská, balení 0,1 litru, lihovitost 40 %, výrobce: Prages Corporate s.r.o., číslo šarže: L311123, bez kontrolní pásky (dále také jen „Vodka“). Celní úřad pro Olomoucký kraj odebral dne 15. 7. 2014 ze zajištěných lihovin Tuzemáku vzorek (viz protokol o odběru vzorku ze dne 15. 7. 2014), další vzorek dne 17. 7. 2014 ze

pokračování

zajištěné lihoviny Vodka (viz protokol o odběru vzorku ze dne 17. 7. 2014). Laboratorním rozborem vzorku Tuzemáku byl zjištěn obsah metanolu ve vzorku max. 0,1 g/l, tj. max. 0,25 g metanolu na 1 litr etanolu o koncentraci 100 % objemových. Stanovený obsah metanolu nepřevyšoval nejvyšší přípustné množství stanovené v nařízení Evropského Parlamentu a Rady (ES) č. 110/2008, pro „líh zemědělského původu", což je 0,3 g metanolu na litr etanolu o koncentraci 100 % objemových. Laboratorním rozborem Vodky však bylo zjištěno, že obsah metanolu ve vzorku je 0,14 g/l, tj. 0,35 g metanolu na jeden litr etanolu o koncentraci 100 % objemových a tento obsah metanolu převyšuje nejvyšší přípustné množství uvedené v nařízení Evropského Parlamentu a Rady (ES) č. 110/2008, Příloha II, bod 15 a) pro vodku, což je 10 g metanolu na 100 litrů etanolu o koncentraci 100 % objemových (tj. 0,1 g/l.e.).

[13] Dne 24. 9. 2014 provedl správce daně u žalobce místní šetření (viz protokol o místním šetření ze dne 24. 9. 2014), zaměřené mimo jiné na prověření údajů uvedených v účetnictví žalobce v souvislosti s nákupem, výrobou a prodejem vybraných výrobků. Přílohou protokolu pod pořadovým číslem 14 je daňový doklad na prodej lihoviny Moravský Tuzemák v balení 0,1 litru, lihovitost 40 %, v počtu 1 440 ks a Vodka Moravská v balení 0,1 litru, lihovitost 40 %, v počtu 1 440 ks, a daňový doklad na prodej lihoviny Moravský Tuzemák v balení 0,1 litru, lihovitost 40 %, v počtu 2 880 ks, šarže L311126 a Vodka Moravská v balení 0,1 litru, lihovitost 40 %, v počtu 2 880 ks, šarže L311123; odběratel lihovin ADAM VELKOOBCHOD. Další doklad na prodej předmětné lihoviny Vodky Moravské, označené šarží L311123, společnosti ADAM VELKOOBCHOD dokládá daňový doklad ze dne 16. 1. 2014, která je přílohou č. 15 k protokolu o místním šetření. Kontrolou *„Evidence vyrobených vybraných výrobků"* převzaté při místním šetření, správce daně zjistil, že žalobce vyrobil dne 23. 11. 2013 lihovinu Vodka Moravská, 37,5 % objemových, kterou naplnil do balení o objemu 1,3 litrů (31 ks) a o objemu 0,1 litru (2 602 ks) a označil šarží L311123. Dne 25. 11. 2013 žalobce vyrobil lihovinu Vodka Moravská, 40 % objemových, kterou naplnil do balení o objemu 0,1 litru (27 120 ks) a označil šarží L311123. Stejnou šarží byl rovněž označen Tuzemák Moravský, 40 % objemových, který byl naplněn dne 26. 11. 2013 do balení o objemu 0,1 litru v množství 19 920 ks. Podle *„Evidence přijatého lihu do daňového skladu"* přijal žalobce na základě daňového dokladu - faktury č. 153/2013 ze dne 22. 11. 2013 do daňového skladu v režimu podmíněného osvobození od daně líh jemný rafinovaný v množství 3 453 litrů etanolu, jehož dodavatelem byla společnost Lihovar Budeč spol. s r. o., Knínice 22, Telč (dále jen „Lihovar Budeč").

[14] Dne 8. 10. 2014 správce daně požádal Celní úřad pro kraj Vysočina o provedení místního šetření u společnosti Lihovar Budeč, a to v souvislosti s dopravou lihu v množství 3 580 litrů o lihovitosti 96,45 %, tj. 3 453 litrů 100% etanolu, do daňového skladu žalobce (viz dožádání ze dne 8. 10. 2014). Bylo též požadováno zajištění *„atestu"* předmětného lihu, který by osvědčil kvalitativní znaky dodávaného lihu v kontextu s ustanovením § 5 a přílohy č. 3 vyhlášky Ministerstva zemědělství ze dne 20. 6. 1997 č. 141/1997 Sb., o technických požadavcích na výrobu, skladování a zpracování lihu, ve znění pozdějších předpisů, a dále v souvislosti s nařízením vlády č. 317 ze dne 26. 9. 2012, kdy výrobci lihu a prodejci alkoholu měli povinnost vystavovat „rodné listy" k lihu a lihovinám, které dokládaly původ lihu ve výrobcích s obsahem alkoholu od 20 % výše. V této souvislosti

byl požadován doklad nazvaný jako „*rodný list*“ k lihu včetně rozboru z akreditované laboratoře. Dne 14. 10. 2014 správce daně obdržel pod čj. 50241-3/2014-630000-31 odpověď na dožádání, jejíž přílohou byl protokol o provedeném místním šetření dne 10. 10. 2014 včetně dodacího listu, protokolu o zkoušce vzoru č. 2885 a dokladu o původu lihu „*rodného listu*“ na 3 453 litrů etanolu lihu. Líh od dodavatele Lihovaru Budeč podle protokolu o zkoušce vzoru č. 2885 obsahoval metanol v množství 6,6 mg/l ve vzorku, tj. 0,0066 g metanolu na jeden litr etanolu o koncentraci 100 % objemových, přitom metanol v kontrolou zajištěném vzorku Vodky se zvýšil oproti deklarovanému obsahu metanolu v lihu od výrobce 53x, což je i v rozporu s výsledkem laboratorního rozboru vzorku Tuzemáku (zvýšení obsahu metanolu ve výrobku 37x), pokud by byl pro výrobu těchto lihovin použit stejný líh. Správce daně tak na základě odebraných vzorků zajištěných vybraných výrobků (Tuzemák, Vodka) a jejich následně provedeného laboratorního rozboru dospěl k závěru, že líh použitý pro výrobu zajištěných vybraných výrobků byl jiný, než líh dovezený do daňového skladu v režimu podmíněného osvobození od daně od dodavatele lihu Lihovaru Budeč. Současně tedy bylo možno z výše uvedeného dovodit, že líh použitý pro výrobu takto zajištěných vybraných výrobků nebyl zanesen do evidencí vedených žalobcem podle § 37 zákona o spotřebních daních.

[15] Žalobce namítal, že nebylo prokázáno, že lihoviny označené jako Tuzemák Moravský, 0,1 litru, lihovitost 40 %, číslo šarže L311126, a Vodka Moravská, 0,1 litru, lihovitost 40 %, číslo šarže L311123, pocházely od obchodníka ADAM VELKOOBCHOD. Osoba, u níž byly vybrané výrobky zajištěny, sice předložila daňový doklad ze dne 3. 7. 2014, který se měl vztahovat k prodeji vybraných výrobků. Žalobce však poukázal na skutečnost, že obchodník ADAM VELKOOBCHOD vystavil čtyři daňové doklady o prodeji na zboží Tuzemák Moravský, 0,1 litru, lihovitost 40 %, a Vodka Moravská, 0,1 litru, lihovitost 40 %, přičemž tyto doklady neobsahovaly šarže prodaného zboží. K uvedeným tvrzením žalobce k žalobě připojil daňové doklady. Dále žalobce namítal, že zajištěný vzorek pro celně technickou laboratoř Celní správy ČR nelze považovat za průkazný za stavu, kdy žalobce sám zajistil zpracování expertízy výrobku Vodka Moravská, 0,1 l, lihovitost 40 %, číslo šarže L311123, kterou provedla zkušební laboratoř Státního veterinárního ústavu Olomouc, splňující všechna zákonem stanovená kritéria.

[16] Krajský soud tuto námitku neshledal důvodnou a ztotožnil se se závěry správce daně i žalovaného, vycházejících z následujících skutkových zjištění. Dne 10. 7. 2014 bylo kontrolní hlídkou zastaveno motorové vozidlo registrační značky X, které přijíždělo z území Polska do České republiky (viz protokol o místním šetření ze dne 10. 7. 2014). Kontrolou vnitřních prostor vozidla bylo zjištěno, že v zavazadlovém prostoru je převáženo zboží Vodka Moravská, v balení 0,1 litru, 40 %, šarže L311123, skleněná láhev s uzávěrem, v celkovém množství 48 kusů (výrobcem byl dle etikety žalobce) a Tuzemák Moravský, balení 0,1 litru, 40 %, šarže L311126, skleněná láhev s uzávěrem, v celkovém množství 48 kusů (jako výrobce byl dle etikety označen žalobce), a to bez kontrolních pásek. K přepravovanému zboží se přihlásil pan P. H., řidič vozidla, který do protokolu o místním šetření uvedl, že lihoviny zakoupil u obchodníka ADAM VELKOOBCHOD, což následně doložil dokladem o zakoupení tohoto zboží. Správce daně přípisem ze dne 25. 9. 2014 dožádal Celní úřad pro Olomoucký kraj, o zaslání spisového materiálu vztahujícího se k předmětným vybraným výrobkům, zejména dokladů, kterými bylo

prokazováno zdanění zajištěných vybraných výrobků předložených fyzickou osobou P. H. podle § 5 zákona o spotřebních daních. Součástí spisového materiálu, který správce daně na základě dané žádosti obdržel, byl mj. úřední záznam o předložení dokladů Petrem Holíkem ze dne 5. 8. 2014, kdy jedním z nich byl také daňový doklad - paragon č. 80703033 ze dne 3. 7. 2014, vystavený společností ADAM VELKOOBCHOD, s. r. o., na nákup 60 ks Tuzemáku Moravského, 0,1 litru, 40 %, šarže L311126, a 60 ks Vodky Moravské, 0,1 litru, 40 %, šarže L311123. Ve shodě s učiněnými závěry daňových orgánů měl i krajský soud za prokázané, že vybrané výrobky konkrétních šarží byly vyrobeny žalobcem (jak je patrné mj. z jejich etiket), dále byly prokazatelně dodány odběrateli ADAM VELKOOBCHOD, což bylo doloženo daňovými doklady. Z tohoto velkoobchodu byly poté prokazatelně prodány P. H., u kterého byly tyto vybrané výrobky zajištěny a jenž předložil daňový doklad o koupi těchto vybraných výrobků (a jejich konkrétních šarží). Vzhledem k uvedenému nebylo nutné přistoupit k provádění dalšího dokazování navrženého žalobcem, jelikož spisový materiál a v něm obsažené listiny poskytly náležitý obraz o skutkovém stavu věci.

[17] Na základě zjištění správce daně popsaných výše krajský soud uzavřel, že líh použitý pro výrobu zajištěných vybraných výrobků nebyl žalobcem zanesen do evidencí, k jejichž vedení je žalobce povinen dle § 37 zákona o spotřebních daních. Na tom nemohou nic změnit ani případné závěry expertízy vybraného výrobku Vodka Moravská, 0,1 litru, lihovitost 40 %, číslo šarže L311123, kterou si sám žalobce nechal zpracovat a na niž poukázal v žalobě. Vzorek podrobený této expertíze je neautentický, neboť se zjevně nemohlo jednat o analýzu totožného vzorku odebraného Celním úřadem pro Olomoucký kraj ze zajištěného vybraného výrobku (viz protokol o zkoušce ze dne 14. 8. 2014).

[18] Krajský soud učinil závěr, že v daném případě byly splněny podmínky pro odnětí povolení k provozování daňového skladu, neboť žalobce neplnil svou povinnost vést evidenci dle § 37 zákona o spotřebních daních a dále neplnil podmínky zabezpečení vybraných výrobků před neoprávněným použitím uvedené v povolení k provozování daňového skladu.

II. Kasační stížnost žalobce a vyjádření žalovaného

[19] Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost, ve které navrhl rozhodnutí zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení. V odůvodnění stížnosti namítl, že krajský soud v podstatě přisvědčil závěrům žalovaného. Avšak v případě zjištění skutečného manka nebo přebytku lihu v daňovém skladu by správce daně musel porovnat zůstatek vybraných výrobků s množstvím přijatých a vyskladněných výrobků do/z daňového skladu. Správce daně měl zjistit skutečný stav a měl mít k dispozici veškerou evidenci, kterou si od stěžovatele nevyžádal. Za měsíc říjen 2013 stěžovatel souhlasil se zaplacením poměrně nízké daně z důvodu nemožnosti nést důkazní břemeno a dále z důvodu ekonomické náročnosti nadále pokračovat v řízení. Při kontrole dne 30. 11. 2013 sice správce daně napočítal 23 917 ks lihovin, ale neprovedl kontrolu skutečného stavu v porovnání s evidencí stěžovatele.

[20] V rámci místního šetření dne 8. 8. 2012 bylo stěžovateli sděleno, že je povinen uzpůsobit vstupní/výstupní místo z daňového skladu, což stěžovatel učinil tím, že uvedené místo přehradil příčkou, jejíž výstavba byla schválena. Neodpovídá skutečnosti, že by po narušení příčky byl v uvedeném místě volný průchod. Dveře jsou uzamykatelné a klíče měl jen stěžovatel. Místnost daňového skladu je opatřena čidly bezpečnostního systému. Správce daně věděl o existenci těchto dveří a nevyužil možnosti umístit celní závěru z druhé strany dveří. K prostorům odděleným dveřmi měl stěžovatel uzavřenou nájemní smlouvu, byl proto vyloučen volný pohyb osob či komodit mezi daňovým skladem a dalšími prostory.

[21] U obchodníka ADAM VELKOOBCHOD, s. r. o., nebyly zjištěny žádné vzorky, v nichž by byl naměřen nepovolený obsah metanolu. Osoba, u které byly zajištěny vybrané výrobky, předložila daňový doklad z 3. 7. 2014. Obchodník ADAM VELKOOBCHOD, s. r. o., vystavil dne 3. 7. 2014 čtyři daňové doklady a nebylo prokázáno, že by zajištěné vybrané výrobky pocházely od uvedeného obchodníka.

[22] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že stěžovatel jen opakuje své žalobní námitky, ve kterých opakoval svá odvolací tvrzení. Proto žalovaný jen poukazuje na své vyjádření k žalobě a své odůvodnění rozhodnutí o odvolání. Krajský soud vysvětlil nedostatky v evidenci stěžovatele dle § 37 zákona o spotřebních daních, což vedlo k povinnosti žalovaného odejmout stěžovateli povolení k provozování daňového skladu dle § 20 odst. 19 písm. b) uvedeného zákona. Již v řízení u správce daně bylo zjištěno, že stěžovatel nevedl evidenci v souladu se zákonem a že nebyly splněny podmínky zabezpečení vybraných výrobků před neoprávněným použitím, uvedené v povolení k provozování daňového skladu. Navíc žalovaný dodatečně vyčerpávajícím způsobem doplnil správní spis, s čímž byl stěžovatel seznámen.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[23] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval posouzením, zda byly splněny podmínky řízení. Zjistil, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, vůči němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, stěžovatel je v řízení zastoupen advokátem a jsou splněny i obsahové náležitosti stížnosti dle § 106 s. ř. s. Nejvyšší správní soud dále přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s ustanovením § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[24] Kasační stížnost není důvodná.

[25] Stěžovatel podal kasační stížnost z důvodu dle § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. [tj. nesprávného právního posouzení ustanovení § 20 odst. 19 písm. b) zákona o spotřebních daních a vad řízení spočívajících v nesprávných skutkových zjištěních správních orgánů]. Vázán důvody kasační stížnosti (viz § 109 odst. 4 s. ř. s.) se Nejvyšší správní soud zabýval výlučně posouzením stížnostních námitek.

pokračování

[26] K věci samé Nejvyšší správní soud uvádí, že stěžovatel v kasační stížnosti pomíjí argumentaci krajského soudu a z větší části jen opakuje svou předchozí argumentaci uvedenou v žalobě. Nejvyšší správní soud připomíná, že řízení o kasační stížnosti je ovládáno zásadou dispoziční, dle níž je stěžovatel povinen v kasační stížnosti uvést, z jakých důvodů napadá rozhodnutí krajského soudu a proč považuje výroky rozhodnutí za nezákonné. Stěžovatel je např. povinen uvést konkrétně, jak krajský soud nesprávně posoudil rozhodující právní otázku nebo v čem spočívá nesprávné skutkové zjištění správního orgánu, pro které měl krajský soud zrušit jeho rozhodnutí /důvod dle § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. *]*. Konkretizaci kasačních námitek nelze nahradit pouhým zopakováním argumentace uvedené v žalobě. Nejvyšší správní soud v tomto řízení o kasační stížnosti přezkoumává rozsudek krajského soudu, který se k žalobním bodům stěžovatele vyjádřil a je vypořádal. V podrobnostech proto Nejvyšší správní soud odkazuje na příslušné odůvodnění rozsudku vztahující se k jednotlivým stížnostním námitkám a dále zdůrazňuje:

[27] Stěžovatel opakovaně argumentuje tím, že při kontrole dne 30. 11. 2013 správce daně provedl kontrolu skutečného stavu (napočítal 23 917 ks lihovin), ale tento skutečný stav neporovnal při této kontrole uvedeného dne s evidencí stěžovatele. Nejvyšší správní soud konstatuje, že tuto okolnost vysvětlil jak správce daně ve svém rozhodnutí z 24. 11. 2014 na str. 3 až 4, tak žalovaný v 1. odst. na str. 5 svého rozhodnutí ze 7. 7. 2015 a též krajský soud na str. 7 až 8 napadeného rozsudku. Na tato odůvodnění Nejvyšší správní soud odkazuje a shrnuje, že ke skutečnému stavu lihovin, zjištěnému při kontrole dne 30. 11. 2013 v počtu 23 917 ks, sám stěžovatel ve svém vysvětlení z 19. 12. 2013 uvedl, že uvedeného dne 30. 11. 2013 podle jeho evidence měl v daňovém skladu 23 046 ks lihovin. Podle následně provedené kontroly správcem daně na základě evidencí ke dni 30. 11. 2013 v daňovém skladu bylo 23 358 ks lihovin. Nejvyšší správní soud dodává (stejně jako již učinil krajský soud a žalovaný ve svých rozhodnutích), že na existenci těchto rozporu nic nemění okolnost, že správce daně nezkontroloval evidenci stěžovatele ihned v den kontroly 30. 11. 2013. Je správný závěr krajského soudu, že stěžovatel tyto rozpory nijak nevysvětlil a Nejvyšší správní soud dodává, že tomu není jinak ani v řízení o kasační stížnosti.

[28] Okolnost, že stěžovatel za měsíc říjen 2013 „dobrovolně“ zaplatil daň, aniž by se domáhal jejího snížení, nemá žádný právní či skutkový význam pro řízení o odnětí povolení provozovat daňový sklad. Závěr krajského soudu, že z uvedené okolnosti nelze dovodit žádné zkrácení práv stěžovatele v řízení dle § 20 odst. 19 zákona o spotřebních daních, je správný.

[29] K otázce dveří původně zakrytých celistvou sádrokartonovou příčkou (stěnou) Nejvyšší správní soud dodává, že nebyl problém v této stavební úpravě (správce daně ji schválil a tím byla splněna podmínka zabezpečení vybraných výrobků před neoprávněným použitím). Avšak poté (není známo kdy přesně) byla tato příčka odstraněna a dveře byly volně přiklopeny sádrokartonovou deskou. Tuto skutečnost byl stěžovatel povinen nahlásit správci daně dle § 20 odst. 15 zákona o spotřebních daních do pěti kalendářních dní od odkrytí uvedených dveří, což neučinil. Nejvyšší správní soud se ztotožnil se závěrem krajského soudu, že odstraněním celistvé sádrokartonové příčky došlo k tomu, že

nebyly splněny „podmínky zabezpečení vybraných výrobků před neoprávněným použitím uvedené v povolení“ (§ 20 odst. 19 písm. b) zákona o spotřebních daních) – neodpovídalo již skutečnosti, že „hranice daňového skladu je vymezena obvodovým zdivem uvedených prostor“ (viz rozhodnutí o povolení k provozování daňového skladu ze dne 26. 6. 2012).

[30] Daňovými doklady konkretizovanými výše v odstavci [13] bylo prokázáno, že stěžovatel dodal obchodníkovi ADAM VELKOOBCHOD, s. r. o., druhy a počty lihovin specifikovaných v uvedeném odstavci. Dále bylo prokázáno daňovým dokladem (paragonem č. 80703033 ze dne 3. 7. 2014, vystaveným uvedeným obchodníkem), že společnost ADAM VELKOOBCHOD, s. r. o., prodala P. H. 60 ks Moravského Tuzemáku a 60 ks Vodky Moravské, a to stejných šarží, které prodal stěžovatel uvedené společnosti. I etikety lihovin svědčily závěru, že jejich výrobcem byl stěžovatel. Tyto lihoviny, zajištěné u P. H., koupila tato osoba nepochybně od společnosti ADAM VELKOOBCHOD, s. r. o., čímž je vyvrácena námitka stěžovatele, že není jasné, zda zajištěné lihoviny pocházejí od uvedené společnosti.

[31] Nejvyšší správní soud na základě výše uvedeného konstatuje, že nebyly naplněny důvody kasační stížnosti podle § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s.

IV. Závěr a náhrada nákladů řízení

[32] Nejvyšší správní soud s ohledem na výše uvedené závěry zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou podle § 110 odst. 1 s. ř. s., věty poslední.

[33] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. ve prospěch úspěšného žalovaného s přihlédnutím ke skutečnosti, že nebyl prokázán vznik nákladů na jeho straně nad rámec běžné úřední činnosti. Nejvyšší správní soud proto rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu uvedených nákladů.

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

V Brně dne 27. září 2018

Daniela Zemanová
předsedkyně senátu