

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy senátu JUDr. Tomáše Langáška (soudce zpravodaj), soudce JUDr. Petra Průchy a soudkyně Mgr. Jany Brothánkové v právní věci žalobce: **J. S.**, zastoupený JUDr. Antonínem Tunklem, advokátem, se sídlem Komenského 6, Dačice, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 1387/7, Praha 4, týkající se žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. prosince 2016, č. j. 39795-3/2016-900000-304.5, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 11. dubna 2018, č. j. 50 Af 2/2017 – 46,

takto:

I. Kasační stížnost žalobce **se zamítá.**

II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladu řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení případu

[1] Celní úřad pro Jihočeský kraj (dále jen „správce daně“) provedl dne 9. prosince 2014 místní šetření v několika nemovitostech žalobce, a to v souvislosti s kontrolou dodržování podmínek a pravidel pro nakládání s vybranými výrobky spojenou s prokázáním jejich zdanění a prověření plnění povinnosti při značení lihu a při nakládání s ním. Během šetření správce daně objevil lihoviny i tabákové výrobky, žalobce k nim nepředložil žádné doklady a uvedl, že část z nich koupil, část dostal darem a některé pouze skladuje, patří

jeho známému. Lihoviny, které nebyly označeny kontrolní páskou, správce daně zajistil. Později rozhodl o zajištění i zbylé části skladovaných lihovin, které sice byly opatřeny neporušenou kontrolní páskou, avšak nešlo o výrobky pro osobní spotřebu a nebylo prokázáno jejich oprávněné nabytí osvobozené od daně.

[2] Dne 17. prosince 2014 oznámil správce daně žalobci zahájení řízení o zajištěných lihovinách a tabákových výrobcích ve věci prokázání, zda s těmito výrobky žalobce nakládal způsoby stanovenými v § 42 odst. 2 písm. a) zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů, tedy zda je bez dokladu skladoval nikoli pro osobní spotřebu či aniž by je oprávněně nabyl bez daně.

[3] Správce daně vyzval žalobce dne 8. dubna 2016 k prokázání zdanění vybraných výrobků. Žalobce na výzvu odpověděl, že lihoviny nakoupil společně se svou manželkou a třemi zletilými dětmi (které navrhl vyslechnout jako svědky) před více než pěti lety. Lihoviny nakupovali postupně v rámci delšího časového období, nikdy více než deset litrů.

[4] Dne 27. dubna 2016 správce daně vyzval žalobce k podání řádného daňového přiznání, neboť žalobce skladoval vybrané výrobky, aniž prokázal, že se jedná o výrobky zdaněné, a vznikla mu tak povinnost přiznat a zaplatit spotřební daň. Žalobce následně podal daňové přiznání ke spotřební dani za prosinec 2014, ovšem vyčíslil v něm nulovou daňovou povinnost. V příloze k daňovému přiznání žalobce zdůraznil, že se jedná o spotřební daň z přibližně 56 litrů lihovin, která by při 50% obsahu etanolu nepřesáhla 10 000 Kč. Žalobce dále upozornil, že lihoviny byly zajištěny v jeho domácnosti a sloužily mu pro osobní spotřebu, tvořily jeho soukromou sbírku.

[5] Výzvou k odstranění pochybností ze dne 31. května 2016 správce daně žalobce vyzval, aby vysvětlil, proč ve svém daňovém přiznání neuvedl žádné údaje, i když skladoval v přepočtu 1,11 hl etanolu. Nejednalo se o lihoviny určené pro osobní spotřebu, neboť takovému účelu neodpovídá jejich množství a v rámci trestního řízení vedeného proti žalobci bylo zjištěno, že žalobce lihoviny prodával. Při místním šetření navíc žalobce osobní spotřebu jako důvod skladování lihovin neuváděl, jedná se tudíž o účelové tvrzení. Žalobce v reakci na výzvu pouze odkázal na své předchozí podání – přílohu k daňovému přiznání.

[6] Dne 3. června 2016 správce daně vložil do spisu tabulky s výpočty k určení výše základu spotřební daně z lihu (úřední záznam č. j. 47268/2016-520000-32.1) a o čtyři dny později seznámil žalobce s výsledkem postupu k odstranění pochybností, přičemž setrval na svém dosavadním stanovisku. Nato žalobce opět navrhl výslech své manželky a dětí.

[7] Platebním výměrem ze dne 20. června 2016, č. j. 52211/2016-520000-32.1 vyměřil správce daně žalobci spotřební daň z lihu za zdaňovací období prosinec 2016 ve výši 31 635 Kč (1,11 hl lihu, sazba daně 28 500 Kč/hl etanolu). V odůvodnění platebního výměru správce daně zopakoval, že žalobce zajištěný alkohol prodával, a návrh na výslech svědků označil za účelový krok, jímž se žalobce snaží vyhnout placení spotřební daně.

[8] Žalobce napadl platební výměr odvoláním, přičemž namítal, že z obsahu daňového spisu nelze zjistit základ daně, a poukazoval na procesní pochybení správce daně. Žalovaný v odvolacím řízení nařídil správci daně odstranit vady řízení, konkrétně vyslechnout

žalobcem navržené svědky, konkretizovat a vložit do spisu důkazy převzaté z trestního řízení proti žalobci, vyhodnotit místo uskladnění lihovin a vyhotovit úřední záznam o hodnocení důkazů. Správce daně pokyny žalovaného provedl, přičemž do spisu založil mimo jiné protokol o odběru a měření vzorků (který proběhl dne 28. ledna 2015, žalobce o něm byl s jednodenním předstihem vyrozuměn) a protokoly o zkouškách zaměřených na zjištění obsahu lihu v odebraných vzorcích, které provedla Celní technická laboratoř. S doplněním dokazování byl žalobce seznámen dne 16. listopadu 2016.

[9] Rozhodnutím označeným v záhlaví žalovaný odvolání proti platebnímu výměru zamítl. K námitkám žalobce uvedl, že základ daně byl stanoven výpočty v tabulkách založených ve spise. Ve výroku platebního výměru byl již uveden pouze souhrnný údaj o množství zdaněného lihu, což žalovaný považuje za dostačující; pro úplnost však do rozhodnutí o odvolání tabulky s výpočty zahrnul. Nebylo relevantní, zda byl žalobce vlastníkem všech zajištěných lihovin, neboť plátcem daně se stal na základě toho, že je skladoval a nebyl schopen prokázat jejich zdanění. Vadu spočívající v neuvedení důkazních prostředků, z nichž správce daně vycházel, odstranil žalovaný v rámci odvolacího řízení.

[10] Žalobu proti rozhodnutí žalovaného zamítl Krajský soud v Českých Budějovicích (dále jen „krajský soud“) v záhlaví označeným rozsudkem.

II. Kasační stížnost a průběh řízení o ní

[11] Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (dále též „stěžovatel“) včas kasační stížnost, v níž v podstatě zopakoval své dosavadní výhrady proti vyměření spotřební daně. Stejně jako v žalobě stěžovatel v prvé řadě namítal nepřezkoumatelnost platebního výměru, neboť množství lihu uvedené v jeho výroku neodpovídá hodnotám uvedeným v tabulkách, které převzal žalovaný do odůvodnění rozhodnutí o odvolání. Žalovanému se nepřezkoumatelnost platebního výměru nepodařilo zhojit, stěžovatel navíc trvá na tom, že doplnění odůvodnění platebního výměru v odvolacím řízení není možné. Správce daně sice stěžovateli stanovil daňovou povinnost ze všech lihovin zajištěných při místním šetření dne 9. prosince 2014, z protokolu o tomto úkonu však není zřejmý obsah lihu v zajištěných výrobcích. Úřední záznam, z něhož má objem zdaněného lihu vyplývat, byl vyhotoven až dne 3. června 2016, avšak výzva k odstranění pochybností, která již údaj o celkovém objemu lihu obsahovala, byla žalobci zaslána již dne 31. května 2016. Úřední záznam tudíž musel být vyhotoven dodatečně. Správce daně provedl výpočet bez součinnosti se stěžovatelem. Výpočtové tabulky navíc obsahují pouze lihoviny, které nepodléhají spotřební dani (tedy výrobky s obsahem etanolu nižším než 1,2 %) a správce daně se při výpočtech spletl o dvě desetinná místa.

[12] Stěžovatel dále namítl, že měření a odběr vzorků ze zajištěných lihovin proběhly pouze den poté, co byl o tomto úkonu informován, což zasáhlo do jeho práva být přítomen při projednání věci a vyjádřit se ke všem prováděným důkazům.

[13] Stěžovateli též nadále není jasný význam číselného označení vybraných výrobků ve výroku platebního výměru. Zákon o spotřebních daních takové označení nezná a neukládá povinnost zařadit vybrané výrobky pod číselné označení, které vyplývá pouze

z pokynů žalovaného pro vyplnění daňového přiznání. Stěžovatel považuje za protiústavní situaci, kdy je nucen podřadit vybrané výrobky pod některé z čísel stanovených žalovaným v pokynu, jehož vydání zákon vůbec nepředpokládá.

[14] V závěru stěžovatel poukázal na to, že pravomocným rozsudkem Okresního soudu v Jindřichově Hradci sp. zn. 3 T 33/2017 mu byl uložen mimo jiné trest propadnutí věci zahrnující pouze 6,5 litru alkoholu, což je v příkrém rozporu s údaji, z nichž vycházel žalovaný. Krajský soud při svém rozhodování upřednostnil formálně-právní stav před stavem skutečným, čímž stěžovateli nezákonně přisoudil postavení plátce spotřební daně. Proto stěžovatel navrhuje zrušit rozsudek krajského soudu i obě jemu předcházející správní rozhodnutí.

[15] Ke kasační stížnosti stěžovatel přiložil kopii rozsudku Okresního soudu v Jindřichově Hradci ze dne 26. dubna 2018, č. j. 3 T 33/2017 - 617 (bez odůvodnění), jímž byl uznán vinným ze spáchání přečinu porušení předpisů o nálepkách a jiných předmětech k označení zboží, a kopii obžaloby podané v této věci.

[16] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti opět zdůraznil, že základ daně je zřejmý z důkazů založených ve spise správce daně a z doplnění dokazování v rámci odvolacího řízení a byl souhrnně zpracován v tabulkách přiložených k úřednímu záznamu ze dne 3. června 2016. K získání údaje o procentním obsahu lihu je třeba údaje uvedené v tabulkách vynásobit stem. Jelikož považuje kasační stížnost za nedůvodnou, navrhl ji žalovaný zamítnout.

[17] Nejvyšší správní soud zaslal vyjádření žalovaného na vědomí stěžovateli, který již nevyužil svého práva podat k němu repliku.

III. Posouzení kasační stížnosti Nejvyšším správním soudem

[18] Nejvyšší správní soud kasační stížnost posoudil a dospěl k závěru, že není důvodná.

[19] Podle § 69 zákona o spotřebních daních je základem daně z lihu *množství lihu vyjádřené v hektolitrech etanolu při teplotě 20 °C zaokrouhlené na dvě desetinná místa.*

[20] Z výroku platebního výměru je zřejmé, že správce daně stanovil základ spotřební daně v hodnotě 1,11 hl lihu. V odůvodnění platebního výměru (odstavec uprostřed na straně 3) je potom uvedeno, že daň byla stanovena ze všech lihovin zajištěných dne 9. prosince 2014, jejichž seznam je přílohou protokolu o místním šetření (a to bez ohledu na to, zda byl žalobce vlastníkem všech lihovin). Bezprostředně po místním šetření správce daně rozhodl o zajištění neznačeného lihu (rozhodnutí ze dne 9. prosince 2014, č. j. 81258/2014-520000-32.1) specifikovaného v příloze č. 1 rozhodnutí, která obsahuje seznam 33 položek. Tomu odpovídá jedna z tabulek přiložených k úřednímu záznamu ze dne 3. června 2016, která svým názvem „*rozhodnutí 81258/2014 – neznačené lihoviny*“ přímo odkazuje na rozhodnutí o zajištění neznačeného lihu. Dne 11. prosince 2014 potom správce daně vydal rozhodnutí č. j. 81883/2014-520000-32.1 o zajištění vybraných výrobků specifikovaných v přílohách č. 1 a 2 rozhodnutí (rozdělení do dvou příloh pravděpodobně

zapříčinilo odlišné místo nálezu lihovin – šetření u stěžovatele probíhalo na více místech). I na tyto přílohy odkazuje tabulka přiložená k úřednímu záznamu ze dne 3. června 2016 (nazvaná tentokrát „*rozhodnutí 81883/2014 – značené lihoviny*".

[21] Jak již bylo řečeno v předcházejících rozhodnutích, tabulky s výpočty přejímají číslování položek z příloh k rozhodnutím o zajištění lihovin – což umožňuje snadnou kontrolu výpočtů správce daně – s jedinou výjimkou: tabulka se značenými lihovinami přebírá položky č. 1 – 12 z přílohy č. 1 rozhodnutí o zajištění vybraných výrobků a položku č. 1 z přílohy č. 2 k tomuto rozhodnutí označuje jako položku č. 13. Tato změna však není tak závažná, aby znemožnila přezkoumatelnost postupu žalovaného. Při určení obsahu lihu v jednotlivých lihovinách žalovaný vycházel z rozborů vzorků odebraných správcem daně dne 28. ledna 2015, které provedla Celní technická laboratoř.

[22] K námitce stěžovatele, že správce daně provedl odběr vzorků pouhý jeden den poté, co o něm stěžovatele vyrozuměl, Nejvyšší správní soud uvádí, že tento úkon nevyžadoval ze strany stěžovatele žádnou zvláštní součinnost, jeho oznámení s větším časovým předstihem proto nebylo nutné. Stěžovatel měl samozřejmě právo se odběru vzorků zúčastnit, což správce daně respektoval a stěžovatele o plánovaném odběru vyrozuměl. Na druhou stranu nebylo během odběru prováděno žádné dokazování ani jiné úkony, na které by stěžovatel potřeboval zvláštní přípravu, k zásahu do jeho práva na obhajobu proto dojít nemohlo.

[23] Lze tedy konstatovat, že již v době rozhodování správního orgánu prvního stupně měl správce daně dostatečné množství údajů ke stanovení základu spotřební daně ve smyslu § 69 zákona o spotřebních daních. S výjimkou protokolů o měření a odběru vzorků a protokolů o zkouškách Celní technické laboratoře byly tyto podklady součástí daňového spisu a stěžovatel měl možnost se s nimi seznámit. To, že tabulky s výpočty se ve spise objevily až poté, co byl prostřednictvím výzvy k odstranění pochybností stěžovateli sdělen základ daně, k němuž správce daně došel, neznamená, že byly tabulky až zpětně vyhoveny. Úřední záznam ze dne 3. června 2016 uvádí, že tabulky byly do spisu vloženy, nikoli že je správce daně téhož dne zpracoval. Jako logické se jeví vysvětlení, že správce daně provedl výpočet, který zapomněl zanést do spisu, na jeho základě sestavil výzvu k odstranění pochybností, a teprve poté tabulky se svými výpočty do spisu založil, aby k nim měl stěžovatel přístup. V jakékoli jiné alternativě by bylo příliš neuvěřitelnou náhodou, že by správce daně nejprve „střelil od boku" objem etanolu, který by se o pár dní později zcela shodl s vypočtenou hodnotou.

[24] Na druhou stranu je pravda, že tak důležitá část postupu při vyměření daně, jako právě stanovení základu daně, by měla být v odůvodnění platebního výměru rozpracována podrobněji než prostým odkazem na „všechny lihoviny zajištěné při místním šetření". Žalovaný proto postupoval zcela správně, pokud nařídil správci daně doplnit správní spis (o protokoly o odběru vzorků a zkouškách zajištěných lihovin) a především pokud zahrnul do odůvodnění rozhodnutí o odvolání i výpočetní tabulky. V tomto směru Nejvyšší správní soud připomíná, že z jeho pohledu tvoří prvostupňové správní rozhodnutí i rozhodnutí o opravném prostředku jeden celek a z hlediska ekonomie řízení není vyloučeno, aby odvolací orgán argumentaci správního orgánu prvního stupně pouze

doplnil (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. října 2014, č. j. 6 As 161/2013 - 25).

[25] Daňové řízení je v tomto ohledu navíc specifické tím, že nepočítá s možností, že by odvolací orgán prvostupňové rozhodnutí správce daně zrušil a vrátil mu věc k novému projednání (neuplatňuje se v něm tedy princip kasační, nýbrž apelační). Podle § 116 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, může odvolací orgán napadené rozhodnutí pouze změnit, popřípadě zrušit, avšak zároveň zastavit řízení, či odvolání zamítnout a napadené rozhodnutí potvrdit. Zrušení platebního výměru tak přichází v úvahu pouze tehdy, pokud neměl být vůbec vydán, nebo pokud daňové řízení trpělo takovými vadami, že v něm nelze dále pokračovat (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. listopadu 2009, č. j. 1 Aps 2/2008 - 76, č. 1997/2010 Sb. NSS), přičemž je nepřípustné, aby správce daně po zrušení platebního výměru pokračoval v řízení. Jiné vady odvolacího řízení musejí být odstraněny v rámci odvolacího řízení (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. dubna 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75, č. 1865/2009 Sb. NSS).

[26] Čteme-li tedy platební výměr společně s rozhodnutím žalovaného, je postup při výpočtu základu spotřební daně z lihu zřejmý. Stěžovatel však dále namítal pochybení žalovaného spočívající v tom, že výpočetní tabulky neobsahují žádný výrobek podléhající spotřební dani.

[27] Podle § 67 odst. 1 zákona o spotřebních daních je předmětem daně líh (etanol) včetně neodděleného lihu vzniklého kvašením obsažený v jakýchkoli výrobcích, pokud celkový obsah lihu v těchto výrobcích činí více než 1,2 % objemových etanolu (s výjimkou výrobků zařazených pod kódy nomenklatury 2204, 2205 a 2206, které podléhají dani až od obsahu etanolu 22 %). Stěžovatel jako příklad uvádí položku č. 1 v tabulce obsahující neznačené lihoviny, u níž je ve sloupci označeném „*lihovitost v %*“ uvedena hodnota 0,341. Dle názoru Nejvyššího správního soudu se však jedná o poměrně častou chybu při uvádění číselných hodnot v procentech. Žalovaný měl zcela jistě na mysli (jak ostatně potvrdil ve vyjádření ke kasační stížnosti) obsah lihu 34,1 %, vyjádřil jej však desetinným číslem (fakticky zlomkem s čitatelem v hodnotě procentního podílu etanolu a jmenovatelem v hodnotě 100). To potvrzují i protokoly o zkouškách odebraných vzorků, které stanovily obsah etanolu v řádech v jednotkách i desítkách procent. Z téhož důvodu je nedůvodná i námitka stěžovatele, že žalovaný při výpočtu objemu lihu pochybil o dvě desetinná místa.

[28] Na označení vybraných výrobků pomocí číselného označení stanoveného v pokynech pro vyplnění daňového přiznání ke spotřební dani neshledal Nejvyšší správní soud nic protiústavního. Toto číselné označení je pouze technickým opatřením celní správy pro zjednodušení vyplňování daňového přiznání – namísto „*líh podle § 67 odst. 1 obsažený ve výrobcích uvedených pod kódem nomenklatury 2208, s výjimkou destilátů ovocných z pěstitelského pálení v množství do 30 l etanolu pro jednoho pěstitele za jedno výrobní období podle zákona o lihu*“ do daňového přiznání plátce spotřební daně uvede jen „*220810*“. Takové opatření šetří čas (vyplnění daňového přiznání i jeho kontrola jsou podstatně rychlejší) a má pozitivní vliv na přehlednost daňového přiznání (v opačném případě by daňové přiznání muselo obsahovat opravdu velké kolonky, které by textový popis jednotlivých vybraných výrobků pojaly). Vydávání různých interních instrukcí a pokynů

je ostatně zejména v daňové oblasti poměrně časté, tyto akty však zavazují výhradně veřejnou správu (například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. dubna 2005, č. j. 2 Ans 1/2005 - 57, č. 605/2005 Sb. NSS, či nález Ústavního soudu ze dne 28. srpna 2001, sp. zn. IV. ÚS 146/01, N 129/23 SbNU 241) a jednotlivcům mohou toliko založit legitimní očekávání určitého postupu. Správce daně však v platebním výměru pouze použil stejné označení zdaněného vybraného výrobku, jaké je běžně užíváno při vyplňování daňového přiznání, nestanovil tím stěžovateli žádnou povinnost nad rámec zákona. Stěžovatel proti tomuto označení tudíž nijak brojit nemusel a skutečnost, že mu neporozuměl (či spíše nechtěl porozumět), do jeho práv nemohla zasáhnout.

[29] Rozsudek trestního soudu, jímž byl žalobci uložen trest propadnutí věci, není pro posouzení této věci relevantní. Okresní soud v Jindřichově Hradci rozhodl o vině a trestu stěžovatele až rok a půl poté, co žalovaný zamítl odvolání žalobce proti platebnímu výměru, který se tak stal pravomocný. Je tak zřejmé, že žalovaný k závěrům okresního soudu nemohl přihlížet. Pouze nad rámec nutného odůvodnění tak Nejvyšší správní soud uvádí, že trest propadnutí věci může soud uložit jen ve vztahu k věci náležející pachateli (§ 70 odst. 3 zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů), přičemž stěžovatel své vlastnické právo k řadě zajištěných lihovin zpochybňoval. Zároveň lze pachatele trestného činu potrestat jen propadnutím takové věci, kterou získal trestným činem nebo jako odměnu za něj, popřípadě které užil ke spáchání trestného činu či byla ke spáchání trestného činu určena [§ 70 odst. 1 a odst. 2 písm. a) trestního zákoníku]. Ke spáchání trestného činu nemusel stěžovatel použít všechny lihoviny, které žalovaný zahrnul do předmětu vyměřené spotřební daně, a rozsah uloženého trestu propadnutí věci tak nemusel odpovídat stanovené daňové povinnosti stěžovatele.

IV. Závěr a náklady řízení

[30] Nejvyšší správní soud tedy neshledal kasační stížnost důvodnou, pročež ji ve smyslu § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl. Rozhodl tak bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s.

[31] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalobce neměl úspěch ve věci, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný měl ve věci plný úspěch, nevznikly mu však žádné náklady nad rámec obvyklé úřední činnosti, a náhrada nákladů řízení se mu tudíž nepřiznává.

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

V Brně dne 15. srpna 2018

JUDr. Tomáš Langášek
předseda senátu