



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Karla Šimky a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci žalobce: **T. V. N.**, zast. JUDr. Michaelou Pretschovou, advokátkou se sídlem Varnsdorf, Pražská 2951 proti žalovanému: **Celní ředitelství Ústí nad Labem**, ul. Elišky Krásnohorské 2378/24, Ústí nad Labem, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 19. 5. 2008, č. j. 15 Ca 39/2008 – 23,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozsudkem Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 19. 5. 2008, č. j. 15 Ca 39/2008 - 23, byla zamítnuta žaloba podaná žalobcem (dále jen „stěžovatel“) proti rozhodnutí Celního ředitelství Ústí nad Labem (dále jen „celní ředitelství“) ze dne 12. 11. 2007, č. j. 9075/07 – 200100 - 21, kterým bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti platebnímu výměru Celního úřadu Děčín ze dne 23. 7. 2007, zn. 328/07 – 156100 - 05 o vyměření spotřební daně z lihu z 1,44 hl etanolu za zdaňovací období leden 2006 ve výši 38 160 Kč. Své rozhodnutí odůvodnil krajský soud tím, že při vymezení osoby plátce daně z lihu nelze vycházet pouze z obecného ustanovení § 4 odst. 1 zákona č. 353/2003 Sb., ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o spotřebních daních“), ale i ze zvláštní úpravy obsažené v § 66 odst. 1 citovaného zákona. Podle písm. c) citovaného ustanovení jsou plátcem daně také právnické a fyzické osoby podle § 4 odst. 1 písm. f), které skládají nebo uvádějí do volného oběhu líh, který je předmětem daně podle § 67 odst. 1 a 2, s výjimkou lihu osvobozeného od daně podle § 71 odst. 1 písm. b) a e) zákona o spotřebních daních. Ustanovení § 66 odst. 1 zákona o spotřebních daních je ustanovením speciálním, které rozšiřuje okruh plátců daně z lihu o další skupiny oproti skupinám plátců vymezeným v § 4 odst. 1 citovaného zákona. Krajský soud se zcela ztotožnil s názorem celního ředitelství, že z dikce ustanovení § 66 odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních jednoznačně vyplývá, že plátcem se stane i fyzická nebo právnická osoba, která pouze skladuje líh, který je předmětem daně z lihu. K tomuto názoru dospěl krajský soud také

na základě jazykového výkladu, když spojka „nebo“ v tomto ustanovení nepřipouští jiný výklad, než že plátcem daně z lihu se stane subjekt, který naplní i jen jednu z alternativně uvedených podmínek. Podle krajského soudu je tedy stěžovatel plátcem spotřební daně z lihu a okamžikem nabytí nezdaněného lihu mu vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit. Správce daně stěžovatele vyzval k podání daňového přiznání ke spotřební dani z lihu za zdaňovací období leden 2006, na žádost jeho zástupce byla lhůta prodloužena, ale stěžovatel zůstal nečinný. Správce daně proto nepochybil, pokud stanovil daňovou povinnost podle pomůcek, neboť byly splněny všechny zákonem předpokládané podmínky pro tento postup. Žalobní námitku, že celní úřad překročil svou pravomoc při provádění kontroly a porušil domovní svobodu, shledal krajský soud zcela nedůvodnou. V protokolu o kontrole provedené podle § 16 odst. 1 zákona č. 676/2004 Sb., ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o značení lihu“) dne 25. 1. 2006 je jako kontrolovaná osoba označen stěžovatel a k průběhu kontroly je v něm uvedeno, že „bylo zjištěno, že v prodejně se nachází příruční sklad, ve kterém jsou nekolikované lihoviny. Majitel objektu uvedl, že lihoviny neprodává a má je pouze ve skladu a jsou jeho majetkem. Dále byl vyzván, aby tento sklad otevřel. Na výzvu celních orgánů nereagoval a sklad nechtěl otevřít. Kontrolovaná osoba označila svazek klíčů, na kterém se nachází i klíč od skladu. Poté byl sklad otevřen a zde se nacházely lihoviny viz příložený seznam.“ Tento protokol stěžovatel bez výhrad k jeho obsahu podepsal. Podle ustanovení § 41 odst. 3 zákona o spotřebních daních je kterýkoliv celní úřad, nebo celní ředitelství, oprávněn vstupovat do každé provozní budovy, místnosti nebo místa, kde jsou vyráběny, zpracovávány nebo skladovány vybrané výrobky. Celní úřad nebo celní ředitelství jsou také oprávněny vstupovat do prostor, o kterých je známo nebo se dá důvodně předpokládat, že se v nich vybrané výrobky vyrábějí, zpracovávají nebo skladují. Toto právo mají také, jde-li o byt, který je užíván pro účely podnikání. Z předmětného protokolu jednoznačně vyplývá, že pracovníci celního ředitelství vstoupili do příručního skladu, ve kterém byl skladován neznačený líh. Podle názoru krajského soudu tak postupovali zcela v mezích citovaného ustanovení a z jejich strany nedošlo k porušení platných právních předpisů či k neoprávněnému zásahu do práv stěžovatele.

Proti tomuto rozsudku podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů uvedených v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s., neboť rozsudek krajského soudu považuje za nezákonný z důvodu nesprávného posouzení otázky, zda je či není plátcem spotřební daně. Krajský soud podle stěžovatele nesprávně vyložil ustanovení § 4 odst. 1 písm. f) a § 66 odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních. Z gramatického, logického i systematického výkladu těchto ustanovení je zřejmé, že plátcem spotřební daně může být pouze osoba podle § 4 odst. 1 písm. f) citovaného zákona, tedy osoba, která vybrané výrobky uvádí do volného daňového oběhu (zpravidla ta, která s nimi obchoduje). Spotřební daní nelze zatěžovat stěžovatele jako konečného spotřebitele. K tomu ani z teleologického hlediska zákon nesměřuje. Dále stěžovatel namítal, že při zjišťování skutkového stavu věci správní orgán porušil jeho práva, včetně základních práv a svobod, neboť důkazy opatřil nelegálním vniknutím do obydlí a k takto opatřeným důkazům nelze v právním státě přihlížet. Proto se stěžovatel domáhá zrušení napadeného rozsudku.

Celní ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti odkázalo v plném rozsahu na své vyjádření k žalobě a na své rozhodnutí s tím, že se plně ztotožňuje se závěry krajského soudu.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, a přitom sám neshledal vady uvedené v odst. 3, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

Podle obsahu spisu byla dne 25. 1. 2006 provedena u stěžovatele v objektu prodejny Dolní Podluží č. p. 500 kontrola dodržování povinností stanovených zákonem o lihu. Z protokolu o kontrole sepsaného uvedeného dne vyplývá, že v jejím průběhu pracovníci celního ředitelství odemkli klíčem, který označil stěžovatel, příruční sklad, v němž byl skladován líh neoznačený kontrolní páskou – celkem 386,9 l v hodnotě 65 045 Kč. Během kontroly stěžovatel jako kontrolovaná osoba uvedl, že lihoviny neprodává, má je pouze ve skladu a jsou jeho majetkem. Při ústním jednání dne 14. 9. 2006 stěžovatel uvedl, že je majitelem celého objektu. Lihoviny byly umístěny v místnosti, která je umístěná před vchodem do jeho bytu a je přístupná z prodejny. Dále stěžovatel uvedl, že je obdržel od bývalého nájemce, kterému provozovnu pronajímал do konce roku 2005, jako protislužbu za nízký nájem. Nabývací doklady k těmto lihovinám nepředložil. Dne 8. 11. 2006 Celní úřad Děčín rozhodl o správním deliktu podle ust. § 19 odst. 1 písm. b) zákona o značení lihu, jehož se stěžovatel dopustil tím, že nakládal v rozporu s tímto zákonem s neznačeným lihem. Na základě těchto zjištění byl dne 28. 12. 2006 podán podnět k zahájení daňového řízení ve věci doměření spotřební daně. Správce daně poté zaslal stěžovateli výzvu k podání daňového přiznání ke spotřební dani z lihu, která byla stěžovateli doručena dne 10. 4. 2007. Následně se dne 14. 5. 2007 dostavil na Celní úřad Děčín, pobočka Varnsdorf zástupce stěžovatele, aby nahlédl do daňového spisu stěžovatele za účelem sestavení daňového přiznání a předložení důkazů prokazujících řádné zdanění lihovin. Vzhledem k nutnosti předložení dalších důkazů stanovil správce daně nově lhůtu pro podání daňového přiznání do 31. 5. 2007. V této lhůtě však daňové přiznání nebylo podáno a ani nebyly předloženy důkazní prostředky, které by prokazovaly zdanění předmětných lihovin. Proto správce daně vyměřil stěžovateli na základě pomůcek podle ust. § 44 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků spotřební daň.

Podle ustanovení § 1 odst. 1 zákona o spotřebních daních stanoví tento zákon podmínky zdaňování minerálních olejů, lihu, piva, vína a meziproductů a tabákových výrobků (dále jen "vybrané výrobky") spotřebními daněmi a způsob značení a prodeje tabákových výrobků. Spotřební daň je podle odst. 2 písm. b) citovaného ustanovení daň z lihu.

S ohledem na stížní námitku Nejvyšší správní soud nejprve posuzoval, zda je stěžovatel osobou, která měla povinnost přiznat a zaplatit daň.

Zákon o spotřebních daních v ustanovení § 4 odst. 1 písm. f) stanoví, že plátcem spotřební daně je právnická nebo fyzická osoba, která skladuje nebo dopravuje vybrané výrobky ve větším množství, uvádí je do volného daňového oběhu, aniž prokáže, že se jedná o výrobky zdaněné, nebo pokud neprokáže způsob jejich nabytí oprávněně bez daně. Toto ustanovení tedy obecně vymezuje plátce spotřební daně a použití čárky před slovem „uvádí“ nevzbuzuje pochybnost o tom, že jako plátce daně označil zákonodárce osobu, která skladuje nebo dopravuje výrobky bez nutnosti splnit kumulativní podmínku, že taková osoba tyto výrobky zároveň uvádí do oběhu. Pojem větší množství je pak vymezen v ustanovení § 4 odst. 3 písm. c) citovaného zákona u konzumního lihu a lihovin jako množství přesahující 10 l konečných výrobků. V odst. 4 citovaného ustanovení je pak stanoveno, že bližší vymezení plátců daně upravuje pro daň z lihu § 66 citovaného zákona.

Podle ustanovení § 66 odst. 1 písm. c) citovaného zákona jsou plátcí daně z lihu také fyzické a právnické osoby podle § 4 odst. 1 písm. f), které skladují nebo uvádějí do volného daňového oběhu líh, který je předmětem daně podle § 67 odst. 1 a 2, s výjimkou lihu osvobozeného od daně podle § 71 odst. 1 písm. b) a e).

Podle ustanovení § 68 písm. d) zákona o spotřebních daních vzniká povinnost daň přiznat a zaplatit také dnem nabytí, prodeje nebo zjištění nezdaněného lihu právníckými nebo fyzickými osobami uvedenými v § 66 odst. 1 písm. c) citovaného zákona.

Podle názoru Nejvyššího správního soudu stížní námitka, že osobou plátce daně z lihu se rozumí pouze osoba uvedená v § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních a pouze ta, která výrobky uvádí do oběhu nemá oporu v zákoně. Zákonodárce zcela jasným způsobem vymezil obecně osobu plátce spotřební daně pro všechny vybrané výrobky v ustanovení § 4 odst. 1 zákona o spotřebních daních, ale také speciálně ve vztahu k jednotlivým spotřebním daním. Pro daň z minerálních olejů v § 44, pro daň z lihu v § 66, pro daň z piva v § 80, pro daň z vína a meziproductů v § 92 a pro tabákové výrobky v § 100 citovaného zákona. Jazykový výklad ustanovení § 4 odst. 1 písm. f) a § 66 zákona o spotřebních daních nezbuzuje pochybnosti, že plátcem daně se rozumí také osoba, jež předmětné výrobky skladuje, bez nutnosti splnění a prokazování další podmínky spočívající v jejich uvádění do oběhu. Tento názor je konformní také se stávající judikaturou Nejvyššího správního soudu, který se již dříve problematikou osoby plátce spotřební daně zabýval (viz rozsudky ze dne 19. 3. 2008, č. j. 9 Afs 137/2007 – 59 a ze dne 27. 6. 2008, č. j. 5 Afs 35/2008 - 53, dostupné na www.nssoud.cz). Ve druhém z uvedených rozsudků, který se týkal povinnosti přiznat a zaplatit daň osobou, která byla dopravcem vybraných výrobků, podléhajících spotřební dani, Nejvyšší správní soud uvedl, že „Příslušný subjekt se tedy v takovém případě stane plátcem daně bez dalších podmínek, tedy pouze na základě toho, že, byť jednorázově, vybrané zboží dopravuje či skladuje a neprokáže jejich zdanění.“ Nejvyšší správní soud neshledal, i s ohledem na předchozí judikatorní závěry v této otázce, že by celní ředitelství i krajský soud v dané věci nesprávně vyložily pojem plátce daně. Stěžovatel sám při kontrole uvedl, že předmětné lihoviny nabyt, má je ve skladu a jsou jeho majetkem, a přitom žádnými důkazními prostředky neprokázal, že se jedná o lihoviny zdaněné nebo že by je nabyt oprávněně bez daně. Tvzení stěžovatele, že je neuváděl do oběhu, jej nemůže zbavit povinnosti spotřební daň přiznat a zaplatit. Námitka stěžovatele, že úmyslem zákonodárce nebylo zatěžovat jej touto daňovou povinností, neboť se v kasační stížnosti označil za konečného spotřebitele, není vzhledem k výše uvedenému na místě a svědčí o nepochopení konstrukce spotřební daně. Spotřební daň z nezdaněného většího množství lihu je povinen stěžovatel zaplatit i v případě, pokud by sám byl jeho konečným spotřebitelem a nezamýšlel ho uvádět do oběhu, neboť tato povinnost mu vznikla už tím, že nezdaněný lih ve větším množství nabyt a skladoval.

K další námitce stěžovatele, že k důkazům získaným při kontrole nelze vůbec přihlížet, neboť byly získány nelegálním vniknutím do obydlí, lze odkázat na rozsudek ze dne 4. 8. 2005, č. j. 2 As 43/2004 – 51, na www.nssoud.cz, v němž k problematice provádění kontroly v provozovnách kontrolovaných osob Nejvyšší správní soud uvedl, že „nastíněný problém je totiž nutno vidět zejména optikou čl. 26 odst. 1, 2 Listiny, podle něhož má každý právo podnikat a provozovat jinou hospodářskou činnost, přičemž zákon může stanovit podmínky a omezení pro výkon určitých povolání nebo činností. V daném případě je zřejmé, že správní orgán svými aktivitami nezasahoval do osobnostní sféry stěžovatelky (např. nezákonnými domovními prohlídkami, osobní dehonestací apod.), nýbrž že kontroloval výkon její podnikatelské činnosti, a to v souladu s příslušnými zákony“. V daném případě podle protokolu ze dne 25. 1. 2006 bylo důvodem vstupu pracovníků celního ředitelství do objektu stěžovatele provedení kontroly podle zákona o značení lihu. Oprávnění pracovníků celního ředitelství provádět kontrolu dodržování citovaného zákona vyplývá z jeho ustanovení §§ 16 až 18. Předmětem kontroly bylo označování lihu v prodejně a v příručním skladu, což potvrdil i stěžovatel při ústním jednání dne 14. 9. 2006. Podle ustanovení § 18 odst. 3 písm. b) zákona o značení lihu je kontrolovaná osoba povinna předložit lih, který je v jejím držení. Skutečnost, že stěžovatel jako kontrolovaná osoba odmítl otevřít příruční sklad, a proto jej pracovníci celního

ředitelství otevřeli sami pomocí klíčů, na něž stěžovatel ukázal, nepředstavuje nezákonné a násilné vniknutí do obydlí. Stěžovatel tím, že označil pracovníkům kontroly svazek klíčů od příručního skladu, poskytl dostatečnou součinnost k pokračování kontroly v části provozovny – skladu. Navíc stěžovatel proti tomuto postupu nevznesl do protokolu žádné námitky a ani z tohoto důvodu nenapadl rozhodnutí o správním deliktu. Vzhledem k průběhu kontroly zaznamenaném v protokolu je zřejmé, že proběhla v souladu se zákonem o značení lihu. Proto je tato stížní námitka nedůvodná a argumentace porušením základních práv a svobod nepřijatelná. Krajský soud sice v odůvodnění svého rozsudku nepřipadně argumentoval ustanoveními § 41 zákona o spotřebních daních, ač z protokolu je zcela zřejmé, že u stěžovatele probíhala kontrola podle zákona o značení lihu, který v ustanoveních týkajících se kontroly na krajském soudem citovanou právní úpravu neodkazuje. V daném případě však tato vada nemohla mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé.

Nejvyšší správní soud proto z uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 poslední věta s. ř. s.). Ve věci rozhodl bez jednání, protože mu takový postup umožňuje ustanovení § 109 odst. 1 s. ř. s.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 věta první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Nejvyšší správní soud žádnému z účastníků náhradu nákladů nepřiznal, protože stěžovatel v řízení úspěch neměl a finančnímu ředitelství žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

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

V Brně dne 12. února 2009

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu