



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Martina Lachmanna a soudců Mgr. Aleše Sabola a Mgr. Jana Ferfeckého v právní věci

žalobkyně: **AROCO, spol. s r.o.**, IČO: 43870571
sídlem Spojovací 798/31, Praha 9

zastoupené Mgr. Markem Vojáčkem, advokátem,
sídlem Na Florenci 2116/15, Praha 1

proti
žalovanému: **Generální ředitelství cel**
sídlem Budějovická 7, Praha 4

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 11. 2018, čj. 66165/2018-900000-314

takto:

- I. Rozhodnutí Generálního ředitelství cel ze dne 20. 11. 2018, čj. 66165/2018-900000-314, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení ve výši 9 800 Kč, a to do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobkyně, Mgr. Marka Vojáčka, advokáta.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení a vymezení sporu

1. Žalobkyně se žalobou podanou dne 17. 1. 2019 domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 11. 2018, čj. 66165/2018-900000-314 (dále též „**Napadené rozhodnutí**“), kterým byl dílčím způsobem změněn dodatečný platební výměr vydaný Celním úřadem pro hlavní

město Prahu (dále jen „správce daně“ nebo „správní orgán prvního stupně“) ze dne 2. 8. 2018, čj. 276381/2018-510000-32.2, kterým správce daně žalobkyni doměřil daňovou povinnost na spotřební dani z lihu za zdaňovací období červenec 2016 ve výši 10 545 Kč (dále jen „Prvostupňové rozhodnutí“ nebo „Dodatečný platební výměr“). Napadeným rozhodnutím byl výrok Prvostupňového rozhodnutí změněn toliko terminologicky, posouzení věci správcem daně bylo ze strany žalovaného plně aprobováno.

2. Napadené rozhodnutí bylo žalobkyni doručeno dne 21. 11. 2018.

II. Rozhodnutí žalovaného (Napadené rozhodnutí)

3. Žalovaný v odůvodnění Napadeného rozhodnutí stručně zrekapituloval skutkový stav a předchozí průběh daňového řízení (str. 2 – 3 Napadeného rozhodnutí) a shrnul podstatu odvolacích námitek žalobkyně (str. 3 – 5 Napadeného rozhodnutí).
4. Žalovaný posléze na str. 5 Napadeného rozhodnutí konstatoval, že žalobkyně podala dodatečné daňové přiznání ke spotřební dani za zdaňovací období červenec 2016, kterým dodatečně přiznala spotřební daň z lihu ve výši 10 545 Kč a současně žádala o vrácení spotřební daně z lihu ve shodné výši. Žalovaný uzavřel, že *„po prostudování spisového materiálu a obsahu podaného odvolání nemá odvolací orgán pochyb o tom, že odvolatel nic nenamítá proti té části napadeného rozhodnutí, kterou byla odvolateli doměřena spotřební daň z lihu ve výši 10.545,- Kč, když výše doměřené spotřební daně z lihu zcela odpovídá výši spotřební daně, kterou odvolatel uvedl v dodatečném daňovém přiznání za zdaňovací období červenec 2016, jež podal dne 25.5.2018, ale napadá tu část napadeného rozhodnutí, kterou mu vůbec nebyl uznán nárok na vrácení spotřební daně z lihu ve výši 10.545,- Kč“*. Doplnil, že *„s ohledem na shora uvedené se odvolací orgán v rámci odvolacího řízení zaměřil zejména na posouzení otázky, zda odvolateli vznikl nárok na vrácení spotřební daně z lihu za zdaňovací období červenec 2016 ve výši 10.545,- Kč či nikoli“*.
5. V návaznosti na uvedené pak žalovaný na str. 5 – 9 Napadeného rozhodnutí vyložil, že žalobkyně v nyní posuzované věci nesplnila všechny podmínky pro vrácení spotřební daně z lihu. Zdůraznil, že podmínky vypočtené jim pod písm. a) – f) je třeba splnit i podle judikatorních závěrů kumulativně, k čemuž v posuzovaném případě podle žalovaného nedošlo, a žalobkyni tak nevznikl nárok na vrácení spotřební daně z lihu z důvodu nesplnění podmínek pro vrácení daně podle § 14 odst. 2 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, v rozhodném znění (dále jen „zákon o spotřebních daních“).
6. Žalovaný dále vysvětlil, že i pokud by žalobkyně splnila veškeré podmínky pro vrácení daně, nebyl by nárok na vrácení daně uplatněn řádně, když podmínky pro její vrácení nemohly být splněny v červenci 2016, byla-li spotřební daň zaplacená teprve dne 28. 5. 2018 v souvislosti s dodatečným daňovým přiznáním podaným dne 25. 5. 2018.
7. Žalovaný dále s poukazem na porovnání institutu oznámení podle § 14 odst. 2 písm. a) zákona o spotřebních daních a oznámení podle § 31 odst. 1 tohoto zákona předeslal, že bylo třeba učinit obě tato oznámení, avšak připustil, že *„pouhé nezaslání oznámení dle § 31 odst. 1 zákona o SPD by nemělo vliv na vznik nároku na vrácení daně za podmínky, že by ostatní podmínky pro vznik nároku ve smyslu ust. § 14 odst. 2 zákona o SPD splněny byly, a to včetně zaslání oznámení dle § 14 odst. 2 písm. a) zákona o SPD“*. V nyní řešené věci však podmínky pro vznik nároku na vrácení daně podle žalovaného splněny nebyly.
8. Žalovaný dále nepřisvědčil námitce nepřipustného přenosu důkazního břemene na žalobkyni, neztotožnil se ani s námitkou žalobkyně, že po ní byly ze strany správce daně

požadovány údaje, informace a podklady nad rámec její konkrétní povinnosti tvrdit a prokázat, a to za situace, kdy některé byly navíc správci daně známy z jeho vlastní úřední evidence.

9. V reakci na námitku poukazující na nepřípustnou retroaktivní změnu náhledu správce daně na institut vrácení daně žalovaný zdůraznil, že žalobkyně „*blíže nespecifikuje, jakým způsobem měl být náhled správce na danou problematiku změněn, ani k tomuto tvrzení nedokládá žádné důkazy (např. listinu obsahující zápis z jednání mezi odvolatelem a správcem daně ohledně problematiky vrácení daně, jež by stanovila podmínky pro vrácení daně)*“. Z žalobkyní akcentované části odpovědi žalovaného čj. 41092-3/2013-900000-231 pak podle žalovaného „*nevyplývá žádný konkrétní postup, pouze je odvolateli doporučeno, aby v případě dopravy vybraných výrobků do jiných členských států EU, konzultoval konkrétní podmínky uplatnění nároku na osvobození od spotřební daně z lihu se zahraničním odběratelem a jejich místními správci daně, neboť národní úpravy se v některých podrobnostech mohou lišit*“, přičemž podle žalovaného „*uvedené doporučení však nic nemění na tom, že odvolatel je povinen dodržovat české právní předpisy, dle kterých je Aroma kořenitý koncentrát typ DEKO 70 % s obsahem lihu vybraným výrobkem a předmětem spotřební daně z lihu*“.
10. Žalovaný konečně stručně popsal důvody, pro které došlo Napadeným rozhodnutím k terminologickým změnám ve výroku Prvostupňového rozhodnutí.

III. Žaloba

11. Žalobkyně v podané žalobě v rámci popisu skutkového stavu předeslala, že se zabývá výrobou aromatických látek, potravinářských barev a cukrářských doplňků, jež prodává nejen v rámci ČR, ale i do jiných členských států EU. Uvedla, že problematiku vývozu těchto produktů řešila se správcem daně od roku 2013, přičemž poukázala na obsah informace vydané žalovaným dne 6. 1. 2014 pod čj. 41092-3/2013-900000-231 (dále též „**Informace GFŘ ze dne 6. 1. 2014**“). Konstatovala, že v návaznosti na tuto informaci, jež jí dle jejího přesvědčení „*dala prostor pro vlastní správní uvážení v souladu se ZSD*“, aplikovala při vývozu těchto produktů do jiných členských států EU do května 2017 osvobození ve vazbě na ustanovení § 71 odst. 1 písm. b) a c) zákona o spotřebních daních a § 72 tohoto zákona. Tuto svoji praxi pak od června 2017 z důvodu upřesnění metodiky ze strany správce daně změnila tak, že místo aplikace osvobození začala žádat o vrácení daně ve smyslu § 14 odst. 2 zákona o spotřebních daních.
12. Žalobkyně dále na str. 3 – 4 rekapitulovala předchozí průběh řízení a kroky předcházející výzvě správce daně k podání dodatečného daňového přiznání za předmětné zdaňovací období.
13. Pod **prvním žalobním bodem** žalobkyně namítala, že správce daně změnil ve vztahu k vypořádání spotřební daně při dodání aromat obsahujících líh do jiného členského státu EU v průběhu roku 2017 svoji zavedenou správní praxi, aniž by došlo ke změně zákona o spotřebních daních nebo souvisejících zákonů. Podotkla, že do května 2017 za vědomí správce daně aplikovala při dodání aromat do jiného členského státu režim osvobození dle § 71 odst. 1 písm. c) a § 72 zákona o spotřebních daních, přičemž správce daně proti tomuto postupu nikdy nic nenamítal. Přitom žalobkyně poukázala na závěry vyslovené v rozhodnutích Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 7. 2009, čj. 6 Ads 88/2006 - 132, a ze dne 29. 3. 2018, čj. 2 Afs 259/2017 - 32. Namítla, že postup správce daně vnímá jako nepřípustný, nadto pak v případě, kdy změnu provádí zpětně, tj. v roce 2018 se vrací ke zdaňovacímu období v roce 2016, a znemožňuje tak naplnění principu legitimního

očekávání. Žalobkyně se přitom neztotožnila se závěrem žalovaného, že změnu praxe blíže nespecifikovala a ke svému tvrzení nedokládala žádné důkazní prostředky, s tím, že změnu přístupu správce daně již podrobně popsala ve své reakci ze dne 4. 7. 2018 na výzvu čj. 145630/2018-510000-32.2 ze dne 8. 6. 2018, přičemž současně v podaném odvolání navrhla k provedení důkazu svědeckou výpověď pana H.S.

14. Námitkami soustředěnými pod **druhým žalobním bodem** pak žalobkyně namítala nepřezkoumatelnost Napadeného rozhodnutí, záležející podle jejího přesvědčení jednak v neprovedení navrhované svědecké výpovědi pana H.S., v jehož důsledku žalovaný postavil své závěry na neúplném skutkovém zjištění (s poukazem na závěry vyslovené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2006, čj. 6 Afs 17/2003 - 79). Nepřezkoumatelnost Napadeného rozhodnutí pak podle žalobkyně spočívá také v tom, že ani sdělení o výsledku k odstranění pochybností čj. 145630-5/2018-510000-32.2 ze dne 12. 7. 2018, ani Dodatečný platební výměr neobsahuje jakékoliv hodnocení/závěry změny správní praxe, kterou žalobkyně ve svém vyjádření ze dne 4. 7. 2018 detailně popisuje. Ze sdělení o výsledku k odstranění pochybností čj. 145630-5/2018-510000-32.2 ani z Dodatečného platebního výměru tak není podle žalobkyně vůbec zřejmé, zda se touto skutečností správce daně v řízení zabýval.
15. Pod **třetím žalobním bodem** pak žalobkyně poukazovala na nezákonnost Napadeného rozhodnutí v důsledku nesprávného právního posouzení daňového režimu u předmětných transakcí. Žalobkyně pod rubrikou popisu řešení aplikovaného do května 2017 popisovala, že ustanovení § 71 odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních navazuje na základní vymezení předmětu osvobození ve smyslu čl. 27 odst. 1 písm. e) směrnice Rady 92/83/EHS ze dne 19. 10. 1992 o harmonizaci struktury spotřebních daní z alkoholu a alkoholických nápojů („**Směrnice 92/83/EHS**“). Tato skutečnost byla podle žalobkyně důvodem toho, proč do května 2017 při dodání aromat do jiných členských států EU takto postupovala. Dle jejího názoru by aplikace osvobození měla při dodání do jiných členských států převážet nad postupem ve smyslu § 14 odst. 2 zákona, tj. nad aplikací žádosti o vrácení daně. Žalobkyně v této souvislosti poukazovala mj. na chybný český překlad Směrnice 92/83/EHS, když v překladu je chybně uvedeno, že členské státy mohou osvobodit, avšak dle originálního znění „musí“ osvobodit.
16. Žalobkyní aplikovaný postup dále podle jejího přesvědčení koresponduje s faktem, že odběratel je společností zabývající se zejména zpracováním a konzervováním zeleniny a ovoce, a nemůže být tedy podle ní pochyb o tom, že naplňuje definici uživatele ve smyslu ustanovení § 3 odst. 1 písm. i) zákona o spotřebních daních, když tento zákon podle žalobkyně nikde neuvádí, že by pojem „uživatel“ bylo možno aplikovat pouze na české subjekty.
17. Žalobkyně shrnula, že vzhledem k uvedenému a skutečnosti, že spotřební daň je v EU harmonizována Směrnicí 92/83 EHS, postupovala v minulých obdobích v souladu se zákonem o spotřebních daních i právní úpravou spotřební daně v EU.
18. Pro případ, že by zákon a příslušné směrnice připouštěly dvojí možný výklad, žalobkyně poukazovala na zásadu „*in dubio pro libertate*“ resp. „*in dubio pro mitius*“ a nálezy Ústavního soudu ze dne 13. 9. 2007, sp. zn. I ÚS 643/06, a ze dne 15. 12. 2003, sp. zn. IV. ÚS 666/02.
19. Žalobkyně měla za to, že protože od června 2017 nedošlo k žádné změně zákona o spotřebních daních, Směrnice 92/83/EHS ani jiných směrnic EU, které upravují

osvobození od daně z lihu oproti tomu, jako bylo nastíněno výše, postup, který aplikovala do konce května 2017 ve smyslu § 71 odst. 1 písm. c) a § 72 zákona o spotřebních daních, je na celou situaci aplikovatelný i nadále, neboť žádný z předpisů tuto daň upravující jí nebrání. Žalobkyně vnímala použití osvobození na celou situaci jako přiléhavější. Naopak to byl podle ní správce daně, který svoji změnu ve svém přístupu nezdůvodnil.

20. Námitkami uplatněnými pod **čtvrtým žalobním bodem** pak žalobkyně namítala, že přisvědčení výkladu žalovaného by mělo za následek dvojí zdanění v rozporu se Směrnicí Rady 2008/118 ES ze dne 16. 12. 2008, o obecné úpravě spotřebních daní a o zrušení směrnice 92/12/EHS (dále jen „**Směrnice 2008/118/ES**“), zejména pak článkem 33 odst. 6, dle něhož se spotřební daň v členském státě, ve kterém došlo k propuštění ke spotřebě, na žádost vrátí nebo promine, pokud příslušné orgány druhého členského státu zjistí, že vznikla daňová povinnost ke spotřební dani a daň byla v tomto členském státě vybrána. Správce daně měl při řešení dané situace podle žalobkyně doklad o tom, že spotřební daň na Slovensku byla odvedena. Žalobkyně podotkla, že v EU se legislativní úprava spotřebních daní řídí zásadou umožnit volný oběh vybraných výrobků nezatížených spotřební daní až do dne, kdy je toto zboží dodáno pro konečnou spotřebu. Zásadou je, že takový vybraný výrobek je zdaněn (jednou zdaněn) v členském státu, kde se spotřebuje, i když byl vyroben v jiném členském státu. Tento základní princip fungování výběru spotřební daně by měl, a to bez rozdílu, fungovat ve všech členských státech EU. Spotřební daň se odvádí, pokud není možné aplikovat osvobození od spotřební daně, až tehdy, kdy je vybraný výrobek vyjmut z režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, kdy je současně uveden do volného daňového oběhu z tohoto režimu (z daňového skladu) konečnému spotřebiteli nebo drobnému obchodníkovi, který již není oprávněn přijímat a skladovat vybrané výrobky v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. Nedostatek oznámení správci daně dle § 31 zákona o spotřebních daních nemůže podle žalobkyně sám o sobě způsobit zamítnutí nároku na osvobození od daně z lihu. Žalobkyně v tomto směru poukázala mj. na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 8. 2009, čj. 9 Afs 108/2008 - 59, a rozsudek Soudního dvora Evropské unie ve věci C - 663/11, *Scandic Distilleries SA*.
21. Žalobkyně konečně pod **pátým žalobním bodem** namítala, že pokud žalovaný odmítá na základě svého výkladu zákona přiznat žalobkyni nárok na vrácení daně pro nepodání oznámení dle § 31 zákona o spotřebních daních, vykazuje tento výklad znaky přepjatého formalismu. V tomto směru poukázala na závěry vyslovené v nálezech Ústavního soudu. Doplnila, že s ohledem na skutečnost, že nepovažuje užití § 14 odst. 2 zákona na svůj případ za přiléhavé, nutnost podání oznámení ve smyslu tohoto ustanovení nekomentuje. I kdyby však měl být tento postup aplikován, zamítnutí nároku na vrácení spotřební daně v důsledku nepodání takového oznámení by rovněž podle jejího přesvědčení zakládalo přepjatý formalismus.

IV. Vyjádření žalovaného

22. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě ze dne 20. 3. 2019 uvedl, že osvobození od daně dle § 71 odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních lze přiznat výlučně vybraným výrobkům, které byly užity na daňovém území České republiky a pouze v případě, že tyto vybrané výrobky byly užity k účelu, na který se osvobození vztahuje. Osvobození od spotřební daně je pak podle žalovaného ryze národní úpravou, kdy jednotlivé členské státy mohou (ale nemusí) osvobodit tytéž vybrané výrobky a současně stanovit způsob a postup pro aplikaci tohoto osvobození. Přestože konkrétní výrobek může být od daně osvobozen ve

více členských státech, rozdílně mohou být a zpravidla budou upraveny podmínky pro přiznání tohoto osvobození. Uvedené je podle žalovaného zcela v souladu s čl. 27 odst. 1 písm. e) Směrnice 92/83/EHS. Směrnice podle žalovaného jednotlivým členským státům umožňuje vázat vznik osvobození od daně na splnění podmínek, které jsou zcela v dispozici jednotlivých členských států. Tyto podmínky jsou součástí vnitrostátní právní úpravy a jako takové se mohou vztahovat pouze na adresáty této vnitrostátní právní úpravy. V České republice je právní úprava osvobození od daně včetně podmínek obsažena v zákoně o spotřebních daních; ten je tedy podle žalovaného národním právním předpisem, který upravuje toliko poměry na daňovém území České republiky a zavazuje pouze ty subjekty, které se na tomto území nachází. Institut osvobození od spotřební daně je podle žalovaného provázán s principem spotřeby, dle kterého jsou k rozhodování o tom, zda bude konkrétní zboží osvobozeno, kompetentní pouze orgány státu, ve kterém má ke spotřebě dojít. Je-li proto vybraný výrobek propuštěn ke spotřebě na území České republiky spolu s uplatněním osvobození od daně, měl by být tento výrobek na území České republiky podle žalovaného spotřebován. Pouze takové pojetí osvobození od daně umožňuje podle přesvědčení žalovaného jednotlivým členským státům realizovat kontrolu plnění podmínek, na které je osvobození vázáno včetně kontroly účelu užití, pro které bylo zboží osvobozeno.

23. Žalovaný dále konstatoval, že dozor nad výrobou a oběhem lihu obsaženého v látkách určených k aromatizaci je specifickým komplexem činností zahrnujících zejména kontrolní činnosti ověřující, zda byly dodrženy všechny podmínky potřebné pro uplatnění nároku na osvobození od daně z lihu (viz § 66 a § 72 zákona o spotřebních daních), příp. zda byla splněna povinnost daň přiznat a zaplatit. Účelem dozoru je podle žalovaného stále sledování a ověřování výroby a oběhu lihu obsaženého v látkách určených k aromatizaci, od jeho výroby až do jeho spotřeby, při užití látek určených k aromatizaci k výrobě nápojů s obsahem etanolu do 1,2 % objemových jednotek nebo jiných potravin s výjimkou výrobků uvedených pod kódy nomenklatury 2207 a 2208. V případě dodání aromat do jiného členského státu je však podle žalovaného odepřena správním orgánům v České republice nejenom kontrola splnění podmínek, které subjekt z jiného členského státu vůbec nemusí dodržovat, jelikož na něj zákon o spotřebních daních nedopadá, ale i kontrola účelu užití aromat, pro který byl tento výrobek od daně osvobozen. S ohledem na uvedené měl žalovaný za to, že právní úprava obsažená v zákoně o spotřebních daních žalobkyni nikdy neumožňovala dodávat aroma osvobozená od daně dle § 71 odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních mimo daňové území České republiky. Žalovaný odmítl, že by z jeho strany došlo ke změně postoje či zavedené praxe, když postup žalobkyně při dodání aromat do jiného členského státu byl od počátku v rozporu se zákonem.
24. K žalobkyní akcentované Informaci ze dne 6. 1. 2014 žalovaný uvedl, že informace výlučně reaguje na údaje poskytnuté v žádosti o stanovisko, dle které má žalobkyně zájem o export aromat do jiného členského státu s tím, že subjekty sídlící v tomto jiném členském státě žádají o dodávku aromat bez spotřební daně s ohledem na jejich použití. Reakce na tento dotaz byla dle žalovaného zcela přiléhavá, když žalobkyni bylo sděleno, že právní úprava osvobození je obsažena v zákoně o spotřebních daních, který je platný pouze pro Českou republiku, přičemž pokud má žalobkyně zájem o dopravu aromat do zahraničí, měla by konkrétní podmínky uplatnění nároku na osvobození od spotřební daně z lihu konzultovat se zahraničními odběrateli a jejich místními správci daně. Informace však podle žalovaného žádným způsobem neaprobowała postup žalobkyně, ani jí nedala prostor pro vlastní uvážení.

25. Žalovaný shrnul, že jsou-li aroma propuštěna do volného daňového oběhu (propuštěna ke spotřebě) s uplatněním osvobození od daně z lihu na daňovém území České republiky, měla by tato aroma být na daňovém území České republiky také spotřebována. Pokud aroma nejsou určena ke spotřebě na daňovém území České republiky, je třeba tato aroma při uvedení do volného daňového oběhu řádně zdanit a následně je možné tato aroma se zjednodušeným průvodním dokladem dopravit do jiného členského státu. Následně vzniká plátcí (subjektu na území České republiky) nárok na vrácení daně za splnění všech podmínek uvedených v § 14 odst. 2 zákona o spotřebních daních. Podle žalovaného nelze tvrdit, že předchozí postup žalobkyně správce daně schvaloval či minimálně přehlížel, když v projednávané věci není pochyb o tom, že o prodeji lihových aromat společnosti A+Z Rišovský, Halász, s.r.o. se žalovaný dozvěděl až v roce 2018.
26. Na uvedených závěrech podle žalovaného nic nemění ani ustanovení čl. 27 odst. 1 písm. e) Směrnice 92/83/EHS. Žalovaný přitom nesouhlasil s výkladem žalobkyně ohledně termínu „mohou“, když z dikce tohoto ustanovení (i jeho jazykových verzí) plyne, že jednotlivé členské státy mohou, ale nemusí stanovit podmínky osvobození od daně.
27. Žalovaný dále specifikoval důvody, pro které neshledal důvodnou námitku poukazující na neprovedení svědecké výpovědi pana H.S. Zdůraznil, že žalobkyně důkaz svědeckou výpovědí navrhla k prokázání splnění podmínky pro vrácení daně uvedené v § 14 odst. 2 písm. a) zákona o spotřebních daních, přičemž žalovaný se návrhem zabýval na straně 7 Napadeného rozhodnutí. Žalovaný se přitom neztotožnil s tvrzením, že výslech svědka byl navržen k prokázání změny správní praxe správce daně.
28. K otázce dvojího zdanění i splnění podmínek pro vznik nároku na vrácení daně dle § 14 odst. 2 zákona o spotřebních daních žalovaný odkázal na odůvodnění Napadeného rozhodnutí.

V. Posouzení věci Městským soudem v Praze

29. Městský soud v Praze ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Soud přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí i řízení, které mu předcházelo, v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.), jakož i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlížet z úřední povinnosti; přitom vycházel ze skutkového a právního stavu v době vydání rozhodnutí. O podané žalobě soud rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení jednání, když účastníci s rozhodnutím věci bez nařízení jednání souhlasili (souhlas žalovaného byl v souladu s § 51 odst. 1 větou druhou s. ř. s. presumován). Nadto byly v posuzovaném případě z dále vyložených důvodů splněny podmínky pro rozhodnutí bez jednání dle § 51 odst. 2 ve spojení s § 76 odst. 1 s. ř. s.
30. V nyní projednávané věci je mezi žalobkyní a žalovaným sporným, zda celní orgány postupovaly v souladu se zákonem, pokud na daném skutkovém půdorysu žalobkyni k jí podanému dodatečnému daňovému přiznání na jedné straně doměřily spotřební daň z lihu z vybraných výrobků – lihových aromat dodaných slovenskému odběrateli A+Z Rišovský, Halász, s.r.o. a současně jí na straně druhé odepřely uplatňovaný nárok na vrácení daně, která byla ve vztahu k těmto vybraným výrobkům žalobkyní uhrazena, přestože byla spotřební daň z těchto vybraných výrobků současně uhrazena na Slovensku.
31. Žalobkyně trvala na tom, že v posuzovaném případě mělo být ve vztahu k předmětným vybraným výrobkům aplikováno osvobození od spotřební daně z lihu ve smyslu § 71

odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních ve spojení s ustanovením čl. 27 odst. 1 písm. e) Směrnice 92/83/EHS, přičemž poukazovala na to, že úprava systému spotřebních daní vyplývající z regulace právem EU je založena na zásadě umožnit volný oběh vybraných výrobků nezatížených spotřební daní až do okamžiku, kdy je toto zboží dodáno pro konečnou spotřebu, a to v členském státu, kde se spotřebuje, i když bylo vyrobeno v jiném členském státu. Současně brojila proti závěrům o nenaplnění podmínek pro vrácení spotřební daně podle § 14 odst. 2 zákona o spotřebních daních s tím, že případné nedodržení formálních podmínek pro vrácení daně nemůže být podle jí označených judikatorních závěrů Soudního dvora Evropské unie a Nejvyššího správního soudu důvodem popírajícím právo na vrácení prokazatelně duplicitně uhrazené daně. Kromě jiného pak poukazovala na podle jejího přesvědčení nepřipustné dvojí zdanění jsoucí v rozporu se směrnicí a na nepřipustnou změnu správní praxe celních orgánů odporující principu ochrany jí dříve vzniklého legitimního očekávání.

32. Soud ze správního spisu ověřil, že žalobkyně podala dodatečné daňové přiznání ke spotřební dani z lihu za předmětné zdaňovací období na základě výzvy správce daně ze dne 14. 5. 2018, čj. 99113/2018-510000-32.2. K vydání této výzvy správce daně přistoupil na základě úkonů popsanych na str. 2 – 3 Napadeného rozhodnutí (žádost o mezinárodní spolupráci od Celního úřadu Trnava doručená správci daně dne 23. 1. 2018, týkající se dokladů ve vztahu k předmětnému odběrateli; výzva k prokázání skutečností za období ze dne 16. 3. 2018, čj. 56593/2018-510000-32.2; reakce žalobkyně v podání ze dne 4. 4. 2018 a jeho přílohách). Žalobkyně v podaném dodatečném daňovém tvrzení jednak přiznala spotřební daň z lihu ve výši 10 545 Kč (srov. I. oddíl, řádek č. 1, sloupec č. 6 předmětného dodatečného daňového přiznání) a současně v tom samém daňovém tvrzení uplatnila nárok na vrácení daně ve shodné výši 10 545 Kč (srov. I. oddíl, řádek č. 2, sloupec č. 7 předmětného dodatečného daňového přiznání).
33. Ze správního spisu dále vyplývá, že správci daně na podkladě dodatečného daňového přiznání vznikly pochybnosti o jeho správnosti, průkaznosti a úplnosti, a to zejména ve vztahu k doložení splnění podmínek pro vznik nároku na vrácení daně dle § 14 odst. 2 zákona o spotřebních daních. Správce daně proto žalobkyni vyzval k jejich odstranění výzvou k odstranění pochybností podle § 89 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**daňový řád**“), ze dne 8. 6. 2018, čj. 145630/2018-510000-32.2. Žalobkyně v reakci na uvedenou výzvu k odstranění pochybností ze dne 4. 7. 2018, označené jako „Odpověď na výzvy č.j. Žádost k výzvám č.j. 1456382018-510000-32.2, 145630/2018-510000-32.2, 141673/2108-510000-32.2 a 141416/2018-510000-32.2“, mj. namítala, že nastalá situace je nade vší pochybnost dvojím zdaněním s tím, že předmětnou problematiku řeší s celními orgány již od roku 2013, přičemž měla za to, že porušení procedurálního postupu nezakládá ztrátu nároku na vrácení spotřební daně v souladu se záměrem zákonodárců zabránit dvojímu zdanění. Správce daně následně vydal „Sdělení o výsledku k odstranění pochybností“ ze dne 12. 7. 2018, čj. 145630-5/2018-510000-32.2“, v němž uzavřel, že *„daňový subjekt ve lhůtě stanovené celním úřadem doposud neodstranil u předmětného dodatečného daňového přiznání ke spotřební dani z lihu za zdaňovací období červenec 2016 pochybnosti o jeho správnosti, průkaznosti a úplnosti“*. S ohledem na to, že žalobkyně po doručení uvedeného sdělení o výsledku postupu k odstranění pochybností nepodala ve stanovené lhůtě návrh na pokračování v dokazování spolu s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků, přistoupil správce daně k vydání Prvostupňového rozhodnutí, kterým žalobkyni doměřil spotřební daň z lihu ve výši 10 545 Kč. V jeho odůvodnění přitom současně specifikoval důvody, pro které uzavřel, že

v posuzovaném případě žalobkyně nevyhověla podmínkám pro vrácení daně vyplývajícím z § 14 odst. 2 zákona o spotřebních daních.

34. Soud předem vlastního vypořádání žalobních bodů neopomněl přezkoumat žalobou napadené rozhodnutí i řízení, které mu předcházelo, optikou vad, k nimž je povinen přihlížet z úřední povinnosti. Takovou vadou, k níž je soud povinen přihlídnout z moci úřední, je i nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů podle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s., pakliže je rozhodnutí nepřezkoumatelné v takovém rozsahu, že soudu neumožňuje vypořádat se s žalobními body zpochybňujícími skutkové či právní posouzení určité otázky. O takový případ se dle přesvědčení soudu jedná i v nyní posuzované věci.
35. Žalobkyně uplatněnými žalobními námitkami jednak zpochybňuje závěry celních orgánů ohledně doměření daňové povinnosti na spotřební dani z lihu, když s poukazem na principy a pravidla evropské regulace problematiky spotřebních daní poukazuje na to, že v posuzovaném případě mělo být ve vztahu k předmětným vybraným výrobkům aplikováno osvobození od spotřební daně z lihu ve smyslu § 71 odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních ve spojení s ustanovením čl. 27 odst. 1 písm. e) Směrnice 92/83/EHS (v této souvislosti poukazuje mj. rovněž na nesprávnou transpozici předmětné směrnice). Současně pak brojí proti závěrům týkajícím se odepření nároku na vrácení spotřební daně, přičemž v tomto ohledu akcentuje, že případné nedodržení formálních podmínek pro vrácení daně nemůže být podle judikatury důvodem odepření vrácení prokazatelně duplicitně uhrazené daně. Kromě výše uvedeného pak uplatňuje další konkrétní žalobní námitky (srov. první, druhý a pátý žalobní bod).
36. Jak bylo naznačeno výše v části II. tohoto rozsudku, žalovaný v odůvodnění Napadeného rozhodnutí v návaznosti na provedenou rekapitulaci skutkového stavu a průběhu daňového řízení a sumarizaci odvolacích námitek konstatoval, že žalobkyně podala dodatečně daňové přiznání ke spotřební dani za zdaňovací období červenec 2016, kterým dodatečně přiznala spotřební daň z lihu ve výši 10 545 Kč a současně žádala o vrácení spotřební daně z lihu ve shodné výši. Žalovaný přitom v odůvodnění Napadeného rozhodnutí výslovně uzavřel, že „*po prostudování spisového materiálu a obsahu podaného odvolání nemá odvolací orgán pochyb o tom, že odvolatel nic nenamítá proti té části napadeného rozhodnutí, kterou byla odvolateli doměřena spotřební daň z lihu ve výši 10.545,- Kč, když výše doměřené spotřební daně z lihu zcela odpovídá výši spotřební daně, kterou odvolatel uvedl v dodatečném daňovém přiznání za zdaňovací období červenec 2016, jež podal dne 25.5.2018, ale napadá tu část napadeného rozhodnutí, kterou mu vůbec nebyl uznán nárok na vrácení spotřební daně z lihu ve výši 10.545,- Kč*“ (pozn. zvýraznění doplněno soudem).
37. Žalovaný doplnil, že „*s ohledem na shora uvedené se odvolací orgán v rámci odvolacího řízení zaměřil zejména na posouzení otázky, zda odvolateli vznikl nárok na vrácení spotřební daně z lihu za zdaňovací období červenec 2016 ve výši 10.545,- Kč či nikoli*“.
38. Soud ověřil, že v navazujících částech odůvodnění Napadeného rozhodnutí se žalovaný skutečně v souladu s právě citovaným tvrzením zaměřil výhradně na posouzení naplnění jím vypočtených podmínek pro vrácení daně a ve zbytku rozhodnutí se (až na poslední pasáž věnovanou důvodům provedení formálních změn ve výroku Prvostupňového rozhodnutí) věnoval toliko problematice vrácení daně podle § 14 odst. 2 zákona o spotřebních daních. Jinak řečeno, žalovaný se v odůvodnění Napadeného rozhodnutí vůbec nezabýval, jak sám výše citovanou poznámkou přiznal, závěry směřujícími

k samotnému doměření daňové povinnosti na spotřební dani z lihu. Uvedený postup přitom zdůvodňoval tím, že nemá pochybnosti o tom, že žalobkyně „proti té části Prvostupňového rozhodnutí, kterou jí byla doměřena spotřební daň z lihu ve výši 10 545 Kč“, ničeho nenamítá. Uvedený skutkový závěr je však podle přesvědčení soudu v příkrém rozporu s obsahem správního spisu.

39. Soud nemohl ponechat bez povšimnutí, že žalobkyně se v podaném odvolání proti Prvostupňovému rozhodnutí v žádném případě neomezila na námitky, jež by bylo možno vztahovat toliko k problematice odepřené nároku na vrácení spotřební daně dle § 14 odst. 2 zákona o spotřebních daních. Právě naopak, v podaném odvolání za situace, kdy se správcem daně doměřená daň odchylovala od daně dodatečně tvrzené (odvolání proti rozhodnutí o doměření daně bylo v takovém případě podle § 144 odst. 4 daňového řádu přípustné), brojila mj. i proti samotnému závěru o doměření spotřební daně ve shora uvedené výši, když poukazovala na to, že postup celních orgánů odporuje principům a pravidlům regulace systému spotřebních daní vyplývajícím ze Směrnice 92/83/EHS, resp. Směrnice 2008/118/ES.
40. Žalobkyně v tomto směru pod bodem 1.2 odvolání proti Prvostupňovému rozhodnutí namítala, že „v Evropské unii se legislativní úprava spotřebních daní řídí zásadou umožnit volný oběh vybraných výrobků nezatížených spotřební daní až do dne, kdy je toto zboží dodáno pro konečnou spotřebu. Zásadou je, že takový vybraný výrobek je zdaněn (jednou zdaněn) v členském státu, kde se spotřebuje, i když byl vyroben v jiném členském státu. Tento základní princip fungování výběru spotřební daně by měl, a to bez rozdílu, fungovat ve všech členských státech Evropské unie. Spotřební daň se odvádí, pokud není možné aplikovat osvobození od spotřební daně, až tehdy, kdy je vybraný výrobek vyjmut z režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, kdy je současně uveden do volného daňového oběhu z tohoto režimu (z daňového skladu) konečnému spotřebiteli nebo drobnému obchodníkovi, který již není oprávněn přijímat a skladovat vybrané výrobky v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. Této zásady má být dosaženo vzájemnou kompatibilitou daňových systémů v jednotlivých členských státech, nikoliv jejich naprostou unifikací.

Smyslem volného pohybu zboží je zajistit, aby se zboží vyrobené v jednom členském státě mohlo bez jakýchkoliv omezení a překážek dopravovat do jiných členských států a zde bylo prodáváno za stejných podmínek, jako zboží domácí. Obvykle ale platí, že členské státy EU se snaží chránit své výrobce a jejich výrobky před výrobky, které mají původ v jiných členských státech a proto upravují své národní předpisy tak, aby vyhovovaly lépe tuzemským výrobcům a distributorům.

Příkladem by měla, či mohla být právě vzájemná harmonizace volného pohybu lihových aromat. Právě u lihových výrobků má český národní předpis tuto základní ochranu tuzemských výrobců lihových výrobků (včetně lihových aromat) a jejich distributorů nastavenou opačně. Národní předpis, kterým je právě zákon o spotřebních daních, je postaven tak, že v případě přepravy lihových výrobků nelze využít jejich zákonné osvobození od harmonizované spotřební daně. Tím dochází k diskriminačnímu zdanění domácí produkce lihových výrobků, která se stává na zahraničním trhu cenově nevýhodným zbožím. Přístup správce daně tedy přímo poškozují i zájmy České republiky, protože zvoleným nesprávným výkladem v rozporu s výše uvedeným bezprecedentně omezuje konkurenceschopnost českého zboží na území jiného členského státu.

Nemělo by docházet k takovým rozdílům, kdy v jednom členském státě EU budou tato lihová aromata zdaňována spotřební daní a v jiném členském státě budou buď osvobozena od této daně, popř. nebudou vůbec předmětem této harmonizované spotřební daně.

Přitom nesmíme zapomenout, že využití (užití) lihových aromat je předem stanoveno výrobcem a zcela nepochybně je tak dáno, k čemu jsou tato aromata výrobcem určena.

Vybírat spotřební daň v České republice, přestože bylo zboží prokazatelně vyvezeno nebo dodáno ke spotřebě v jiném členském státě EU, tak jde proti smyslu nejen zákona, ale i samotné směrnici Rady 2008/118/ES (dříve 92/12/EHS). Oblast zdanění alkoholu a alkoholických nápojů upravují směrnice 92/83/EHS o harmonizaci struktury spotřebních daní z alkoholu a alkoholických nápojů a směrnice 92/84/EHS o sblížení sazeb spotřební daně z alkoholu a alkoholických nápojů“ (pozn. zvýraznění doplněno soudem).

41. Nejvyšší správní soud v minulosti opakovaně k otázce nepřezkoumatelnosti správních rozhodnutí judikoval, že nevypovídá-li se správní orgán v rozhodnutí se všemi uplatněnými námitkami, způsobuje to nepřezkoumatelnost rozhodnutí spočívající v nedostatku jeho důvodů. Z ustálené judikatury správních soudů vyplývá, že z odůvodnění rozhodnutí musí být seznatelné, proč správní orgán považuje námitky účastníka za liché, mylné nebo vyvrácené, které skutečnosti vzal za podklad svého rozhodnutí, proč považuje skutečnosti předestřené účastníkem za nerozhodné, nesprávné nebo jinými řádně provedenými důkazy vyvrácené, podle které právní normy rozhodl a jakými úvahami se řídil při hodnocení důkazů. O nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů se jedná rovněž i v případě, kdy správní orgán opomněl vypořádat některou z uplatněných námitek. Stejně tak se Nejvyšší správní soud opakovaně vyjádřil k problematice nepřezkoumatelnosti pro nedostatek skutkových důvodů. Skutkovými důvody, pro jejichž nedostatek je možno rozhodnutí zrušit pro nepřezkoumatelnost, jsou přitom takové vady skutkových zjištění, která utvářejí rozhodovací důvody, typicky tedy tam, kde správní orgán opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem anebo tam, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy v řízení byly provedeny. Městský soud v Praze v tomto směru pro stručnost odkazuje na závěry vyjádřené mj. v rozsudcích Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, čj. 2 Ads 58/2003 - 75, ze dne 29. 7. 2004, čj. 4 As 5/2003 - 52, ze dne 18. 10. 2005, čj. 1 Afs 135/2004 - 73, č. 787/2006 Sb. NSS, ze dne 14. 7. 2005, čj. 2 Afs 24/2005 - 44, č. 689/2005 Sb. NSS, ze dne 25. 5. 2006, čj. 2 Afs 154/2005 - 245, ze dne 17. 1. 2008, čj. 5 As 29/2007 - 64, či ze dne 8. 4. 2004, čj. 4 Azs 27/2004 - 74).
42. Uvedený přístup vychází z ustálené rozhodovací praxe Ústavního soudu (např. nález Ústavního soudu ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, uveřejněný pod č. 34 ve svazku č. 3 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu, nález Ústavního soudu ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, uveřejněný pod č. 85 ve svazku č. 8 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu, nález Ústavního soudu ze dne 11. 4. 2007, sp. zn. I. ÚS 741/06, či nález Ústavního soudu ze dne 17. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1534/08), podle níž jedním z principů, které představují součást práva na řádný a spravedlivý proces, jakož i pojem právního státu (čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, čl. 1 Ústavy), jež vylučuje libovůli při rozhodování, je i povinnost orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit. Ústavní soud v této souvislosti výslovně zdůrazňuje, že rovněž právo na řádné přezkoumatelné odůvodnění rozhodnutí orgánů veřejné moci, včetně rozhodnutí správních orgánů, je součástí práva na spravedlivý proces zaručeného čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod (srov. nález Ústavního soudu ze dne 14. 10. 1999, sp. zn. III. ÚS 35/99). Řádné odůvodnění rozhodnutí včetně vypořádání námitek a skutečností uváděných účastníkem je

tak podle Ústavního soudu nezbytnou zárukou proti libovůli v rozhodování, která je neslučitelná s principem demokratického právního státu (srov. např. nálezy Ústavního soudu ze dne 29. 3. 2011, sp. zn. III. ÚS 3606/10). Evropský soud pro lidská práva a národní soudy přitom konstantně judikují, že právo na obhajobu a právo na přezkoumatelné odůvodnění je imanentní součástí práva na spravedlivý proces.

43. Ze shora uvedeného judikatorního rámce tedy jednoznačně a nadevší pochybnost vyplývá, že z odůvodnění rozhodnutí musí být zřejmé, jaký skutkový stav vzal správní orgán za rozhodný a jak uvažil o pro věc zásadních skutečnostech a uplatněných námitkách účastníka řízení, resp. jakým způsobem postupoval při posuzování těchto skutečností. Uvedené pak musí nalézt svůj odraz v odůvodnění dotčeného rozhodnutí. Podle rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu je tomu tak právě proto, že jen prostřednictvím odůvodnění lze dovodit, z jakého skutkového stavu správní orgán vyšel a jak o něm uvažil. Současně musí být z odůvodnění rozhodnutí patrné, jak se správní orgán vypořádal se vznesenými námitkami a k nim se vztahující zásadní argumentací. Ponechat stranou nelze ani okolnost, že odůvodnění rozhodnutí v podstatě předurčuje možný rozsah opravného prostředku vůči němu ze strany účastníků řízení. Pokud tedy rozhodnutí vůbec neobsahuje odůvodnění vypořádání některé z námitek nebo nereflexuje na námitky uplatněné účastníkem řízení a zásadní argumentaci, o kterou se opírají, musí mít podle Nejvyššího správního soudu nutně za následek jeho zrušení pro nepřezkoumatelnost (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2015, čj. 7 As 55/2015 - 29).
44. Soud nemohl s ohledem na právě popsaná východiska přehlédnout, že se žalovaný v odůvodnění Napadeného rozhodnutí zcela opomněl vypořádat s okruhem odvolacích námitek, jimiž žalobkyně s poukazem na principy a pravidla regulace problematiky spotřebních daní vyplývající ze Směrnice 92/83/EHS, resp. Směrnice 2008/118/ES nade vší pochybnost brojila mj. i proti samotnému závěru o doměření spotřební daně ve shora uvedené výši.
45. Žalobkyně se totiž ani v podaném odvolání, podobně jako později v podané žalobě, neomezila na zpochybňování závěrů stran (ne)naplnění celními orgány specifikovaných podmínek pro vrácení daně, nýbrž brojila rovněž proti samotnému závěru o vzniku daňové povinnosti na spotřební dani v ČR, resp. proti tomu, že správce daně odmítl aplikovat institut osvobození od spotřební daně z lihu, když mj. namítala, že
- (i.) z pravidel regulace vycházejících ze směrnic upravujících spotřební daně z lihu vyplývá zásada umožnit volný oběh vybraných výrobků nezatížených spotřební daní až do dne, kdy je toto zboží dodáno pro konečnou spotřebu,
 - (ii.) vybraný výrobek musí být podle čl. 33 odst. 6 Směrnice 2008/118/ES zdaněn toliko v členském státu, kde se spotřebuje, i když byl vyroben v jiném členském státu;
 - (iii.) uvedené principy by s ohledem na pravidla tvorby, interpretace a aplikace práva EU měly platit bez rozdílu ve všech členských státech EU;
 - (iv.) spotřební daní je vybraný výrobek zatížen, pokud není možné aplikovat osvobození od spotřební daně, teprve tehdy, kdy je vyjmut z režimu podmíněného osvobození od spotřební daně a uveden do volného daňového oběhu konečnému spotřebiteli nebo drobnému obchodníkovi;
 - (v.) zákon o spotřebních daních zapovídající využití osvobození v případě přepravy lihových výrobků vede k diskriminačnímu zdanění domácí produkce lihových výrobků;

- (vi.) by nemělo docházet k takovým rozdílům ve zdanění v různých členských státech EU;
- (vii.) výběr spotřební daně v České republice, přestože bylo zboží prokazatelně vyvezeno nebo dodáno ke spotřebě v jiném členském státě EU, odporuje podle žalobkyně nejen smyslu zákona o spotřebních daních, ale je v rozporu i se samotnou Směrnicí 2008/118/ES.
46. Soudu dále neuniklo, že žalobkyně v části 2.1 svého odvolání, byť poněkud expresivně, pokládala otázky *„Jak to tedy je? Proti čemu má v tomto případě odvolatel brojit (mimo další odvolací důvody ve vztahu k nároku na vrácení spotřební daně)? Má odvolatel brojit i proti dodatečně vyměřené spotřební dani nebo proti vyměřené daňové povinnosti?“* a výslovně dodala, že *„neví, zda má brojit nejen proti nevyměřenému nároku na vrácení spotřební daně, či i proti tomu, že byla odvolateli vyměřena i daňová povinnost, která se vlastně ani pro potřeby aplikace zákona o spotřebních daních vůbec nevyměřuje“*. Právě citované pasáže odvolací tedy potvrzují, že shora rekapitulované odvolací námitky žalobkyně nesměřovaly toliko k otázce vrácení daně.
47. Z výše uvedeného je zřejmé, že závěr žalovaného, dle něhož *„nemá odvolací orgán pochyb o tom, že odvolatel nic nenamítá proti té části napadeného rozhodnutí, kterou byla odvolateli doměřena spotřební daň z lihu ve výši 10.545,-“*, je v evidentním rozporu s obsahem správního spisu. Žalovaný se k uvedeným odvolacím námitkám v odůvodnění Napadeného rozhodnutí vůbec nevyjádřil a nijak se s nimi nevypořádal. Učinil tak vycházející z ničím nepodloženého a evidentně chybného úsudku o tom, že žalobkyně v tomto ohledu žádné odvolací námitky neuplatňuje. Shora reprodukované odvolací námitky však zcela zřejmě směřují právě proti (bude-li soud parafrázovat vyjádření žalovaného) *„té části Prvostupňového rozhodnutí, kterou byla žalobkyni doměřena spotřební daň z lihu ve výši 10 545 Kč“*. Z žalobní argumentace, jakož i argumentace žalobkyně v průběhu daňového řízení jednoznačně vyplývá, že žalobkyně přistoupila k podání dodatečného daňového přiznání v této podobě s očekáváním, že jí sice bude z předmětných vybraných výrobků dodaných odběrateli na jedné straně doměřena spotřební daň, avšak na straně druhé jí bude tato daň současně správcem daně vrácena. Z konzistentní argumentace žalobkyně je zjevné, že z jejího pohledu představovalo stanovení spotřební daně z vybraných výrobků a současně vrácení této daně ve shodné výši *„spojené nádoby“*. Žalobkyně proto za situace, kdy správce daně doměřil spotřební daň ve výši 10 545 Kč odchýlně od daně v dodatečném daňovém přiznání tvrzené (ve výši 0 Kč), přistoupila k podání odvolání proti Dodatečnému platebnímu výměru, v němž zpochybňovala jak závěry týkající se samotného doměření daně ve výši 10 545 Kč, tak i závěry týkající se odepření nároku na vrácení daně. Jak bylo uvedeno výše, v takovém případě nebylo možno její odvolání považovat se zřetelem k pravidlu vyplývajícimu z § 144 odst. 4 daňového řádu za nepřipustné (žalovaný to ostatně ani netvrdil) a bylo třeba se vypořádat se všemi klíčovými odvolacími námitkami.
48. Žalovaný se však v odůvodnění Napadeného rozhodnutí uvedeným okruhem odvolacích námitek pohříchu vůbec nezaobíral. Aniž by soud předjímal konkrétní věcné vypořádání těchto námitek, které mu za této procesní situace nepřísluší, je nucen konstatovat, že odvolací námitky žalobkyně zcela jistě nelze považovat za *a priori* nevýznamné, zjevně irelevantní či evidentně mimoběžné, aby od nich žalovaný případně mohl ve svém rozhodnutí zcela abstrahovat.
49. Výše popsané nedostatky přitom nelze ztotožňovat s opomenutím reakce na toliko dílčí námitku vznesenou žalobkyní v odvolání. Shora rekapitulované námitky, na nichž žalobkyně svou procesní obranu v odvolacím řízení stavěla, tvořily (vedle námitek

zpochybňujících závěry k problematice vrácení daně) fakticky samo jádro její procesní pozice v daňovém řízení, byť nemusí být shledány důvodnými.

50. Obdobně není možno dovozovat, že se snad žalovaný ve skutečnosti uvedeným okruhem námitek při vydání Napadeného rozhodnutí ve skutečnosti zabýval, úvahu k nim provedl implicitně a na základě takových myšlenkových postupů reflektujících skutkové poznatky plynoucí z podkladů pro rozhodnutí přdestřel vlastní ucelený argumentační základ k procesní pozici žalobkyně. Jak bylo uvedeno výše, z odůvodnění Napadeného rozhodnutí se zřetelně podává, že žalovaný v evidentním rozporu s obsahem spisu uzavřel, že žalobkyně proti samotnému doměření daně z předmětných vybraných výrobků nebrojí, a proto se v odůvodnění Napadeného rozhodnutí zabýval pouze problematikou posouzení podmínek pro vrácení spotřební daně.
51. Jak bylo naznačeno výše, soud musel k uvedenému nedostatku přihlédnout přesto, že žalobkyně tyto vady v podané žalobě explicitně nenamítala. Argumentační deficit k žalobkyni již v odvolacím řízení přdestřené problematice totiž soudu bránil v posouzení důvodnosti žalobních bodů, především pak námitek vznesených pod třetím žalobním bodem.
52. Popsané nedostatky Napadeného rozhodnutí z právě vyložených důvodů nespádají do množiny případů, v nichž by snad soud mohl takové nedostatky rozhodnutí správního orgánu překlenout a doplnit vlastní argumentací. Žalobkyni by se totiž vypořádání těchto jejich klíčových námitek poprvé dostalo teprve v řízení před správním soudem, což dle soudu nelze připustit.
53. Soudu neuniklo, že se žalovaný vyjádřil k argumentaci žalobkyně ve svém vyjádření k žalobě ze dne 20. 3. 2019. Toto vyjádření žalovaného však již nemůže mít právní vliv na podobu Napadeného rozhodnutí a podle ustálené rozhodovací praxe správních soudů nemůže vady rozhodnutí vydaného správním orgánem zhojit (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 7. 2008, čj. 3 As 51/2007 - 84, či ze dne 19. 12. 2008, čj. 8 Afs 66/2008 - 71).

VI. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

54. Na základě všech shora uvedených skutečností soud Napadené rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost podle ustanovení § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. ve spojení s § 78 odst. 1 a 4 s. ř. s. zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Za této situace přitom soud nepřistoupil k věcnému posouzení žalobkyni uplatněných žalobních bodů, neboť žalovaný dosud k podstatě procesní argumentace žalobkyně, jež byla v klíčových ohledech obdobná argumentaci žalobní, nevyjevil žádné konkrétní úvahy a věcně se s ní nijak nevypořádal.
55. V dalším řízení tedy žalovaný zohlední závěry vyslovené výše v bodech 34 - 52 tohoto rozsudku, v souladu s výše uvedenými judikatorními mantinely důsledně vypořádá všechny odvolací námitky žalobkyně a především vysloví a přezkoumatelným způsobem odůvodní své vlastní závěry k žalobkyni přdestřeným otázkám souvisejícím s tvrzeným rozporem postupu celních orgánů s principy a pravidly regulace systému spotřebních daní vyplývajících ze Směrnice 92/83/EHS, resp. Směrnice 2008/118/ES.
56. Právním názorem soudu vysloveným v tomto rozsudku je žalovaný v dalším řízení vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
57. Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého má účastník, který měl ve věci úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před

soudem. V řízení úspěšná žalobkyně má právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložila, a proto jí soud přiznal právo na náhradu nákladů spočívající v zaplaceném soudním poplatku ve výši celkem 3 000 Kč, a na právní zastoupení za dva úkony [§ 11 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., ve znění pozdějších předpisů – tj. převzetí zastoupení a podání žaloby] právní služby v částce 3 100 Kč za jeden úkon, celkem 6 200 Kč [§ 7, § 9 odst. 4 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb.] a náhradu hotových výdajů za dva úkony v částce 300 Kč za jeden úkon, celkem 600 Kč (§ 13 odst. 3 téže vyhlášky). Zástupce žalobkyně soudu sdělil, že není plátcem DPH. Žalovaný je tedy povinen zaplatit žalobkyni celkem 9 800 Kč.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Praze dne 8. července 2020

Mgr. Martin Lachmann
předseda senátu