



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě - pobočka v Olomouci rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Zuzany Šnejdrové, Ph.D., a soudkyň Mgr. Barbory Berkové a Mgr. Jany Volkové ve věci

žalobkyně: **P. U Z. s. a.s., IČO X**
sídlem D. 14/84, K. B., X Ú. n. L.
zastoupena advokátem JUDr. Stanislavem Hospůdkou
sídlem Masarykova 1047/35, 400 01 Ústí nad Labem

proti
žalovanému: **Generální ředitelství cel,**
sídlem Budějovická 7, 140 96 Praha 4

o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 4. 2019, č. j. 7178-2/2019-900000-314,
ve věci dodatečných platebních výměrů na spotřební daň z lihu,

takto:

I. Žaloba se **zamítá**.

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

Odůvodnění:

1. Žalobkyně se žalobou podanou v zákonné lhůtě domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 4. 2019, č. j. 7178-2/2019-900000-314 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým bylo zamítnuto odvolání žalobkyně a potvrzena rozhodnutí Celního úřadu pro Olomoucký kraj (dále jen „celní úřad“), všechna ze dne 4. 12. 2018, č. j. 116008/2018-580000-31, č. j. 116194/2018-580000-31, č. j. 116198/2018-580000-31, č. j. 116201/2018-580000-31, č. j. 116209/2018-580000-31, č. j. 116216/2018-580000-31, č. j. 116225/2018-580000-31, č. j. 116230/2018-580000-31, č. j. 116236/2018-580000-31, č. j. 116237/2018-580000-31, č. j. 116240/2018-580000-31, č. j. 116244/2018-580000-31, č. j. 116009/2018-580000-31, č. j. 116195/2018-580000-31, č. j. 116199/2018-580000-31, č. j. 116202/2018-

580000-31, č. j. 116210/2018-580000-31, č. j. 116217/2018-580000-31, č. j. 116226/2018-580000-31, č. j. 116231/2018-580000-31, č. j. 116235/2018-580000-31, č. j. 116238/2018-580000-31, č. j. 116241/2018-580000-31, č. j. 116245/2018-580000-31. V případě v pořadí prvních dvanácti uvedených rozhodnutí se jedná o dodatečné platební výměry na spotřební daň z lihu podle zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o spotřebních daních“), kterými celní úřad podle ustanovení § 143 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) po daňové kontrole doměřil žalobkyni spotřební daň z lihu za zdaňovací období leden – prosinec 2014. Zbývající uvedená rozhodnutí potom představují platební výměry na penále podle ustanovení § 251 daňového řádu, kterými celní úřad žalobkyni stanovil penále z částky doměřené daně za každé zdaňovací období, tedy za zdaňovací období leden – prosinec 2014.

2. Žalobkyně s napadeným rozhodnutím nesouhlasila a namítala, že:

- a. žalovaný se dopustil nesprávné aplikace a interpretace ustanovení § 14 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních. Žalobkyně zcela odmítla úvahy a tvrzení žalovaného o tom, že by žalobkyně v dotčeném zdaňovacím období roku 2014 vyskladňovala vybrané výrobky z daňového skladu za jiným účelem, než je jejich prodej (určitěmu) kupujícímu. Jen obtížně si lze představit, že by normální výrobce a též prodejce, za kterého se žalobkyně považuje, produkoval jakýkoliv výrobek za jiným účelem, než aby se z výrobku stalo zboží určené k prodeji. Pouze za tímto účelem žalobkyně své výrobky z daňového skladu uvolňuje a distribuuje je na trh obvyklým způsobem. Žalobkyně své výrobky prodává jen velkým obchodním řetězcům a velkoobchodníkům, se kterými uzavírá rámcové kupní smlouvy (obvykle roční či několikaleté), ve kterých se zavazuje ke kvantitativně velkým dodávkám svých výrobků, přičemž konkrétní dodávky co do množství a druhu výrobků (dle sezónnosti apod.) jsou realizovány na základě dílčích objednávek zejména prostřednictvím žalobcových logistických partnerů v relativně krátkém čase. V těchto rámcových kupních smlouvách se (konkrétní) kupující zavazují žalobkyni nasmlouvané zboží od žalobkyně převzít a zaplatit za něj (již) dohodnutou kupní cenu. Jak žalobkyně prokazovala celnímu úřadu, každý výrobek žalobkyně je nejen vyroben, ale i uvolněn z daňového skladu pouze za tím účelem, aby byl dodán a prodán konkrétnímu kupujícímu. Již samotný úkon uvolnění výrobků z daňového skladu (vyskladnění) směrem k logistickému partnerovi žalobkyně je tedy automaticky úkonem směřujícím k naplnění uzavřených konkrétních rámcových kupních smluv. Tvrzení žalovaného o tom, že v době vyskladnění výrobků žalobkyně (jejich uvolnění do volného daňového oběhu) žádný kupující neexistoval a že žalobkyně tyto výrobky neuvedla do volného daňového oběhu za účelem jejich dodání další osobě (kupujícímu), tedy dle žalobkyně svědčí buď o naprosté odrůzenosti žalovaného (i celního úřadu) od reálného hospodářského života, anebo minimálně o zjevném porušení základních zásad správy daní upravených v ustanovení § 8 daňového řádu. Absenci spravedlivého a se základními zásadami správy daní souladného přístupu žalovaného k žalobkyni žalobkyně dokresluje i za pomoci žalovaným použitých formulací v napadeném rozhodnutí ve vztahu k její osobě, kterými se dle jejího názoru dopustil jejího nemístného ironizování či zesměšňování. Žalobkyně poukazuje na nesprávný výklad ustanovení § 14 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních ze strany žalovaného ve vztahu k dvěma základním důvodům vrácení vybraných výrobků. Má-li jít o výrobky „vrácené jako nepřevzaté kupujícím“, pak žalobkyně přesvědčivě v průběhu daňové

kontroly prokázala celnímu úřadu a tím i žalovanému, že i v případě výrobků vrácených jejím logistickým partnerem se jednalo o výrobky vrácené jako nepřevzaté kupujícím. Pakliže se jedná o výrobky cíleně na základě (zcela obsahově konkrétních) rámcových kupních smluv dodávaných (konkrétním) kupujícím, pak je zcela lhostejné, kým a z jakého důvodu byly vráceny žalobkyni. Podstatné je, že se jednalo o výrobky vrácené proto, že kupujícím nebyly a nemohly být převzaty, protože u nich byly zjištěny nedostatky vylučující jejich převzetí kupujícími. Důvodová zpráva k předmětnému zákonnému ustanovení pojem „kupující“ nepoužívá, mluví o výrobcích nepřevzatých odběratelem, kterým může být kdokoli, kdo od žalobkyně jakožto dodavatele a prodávajícího tyto výrobky právně a věcně důvodně převezme (odebere je), následně je v souladu se smluvní povinností zkontroluje a vrátí do daňového skladu žalobci. Důvodová zpráva uvedením slova „apod.“ zjevně dává oba příklady vrácení výrobků za pouze demonstrativní, čímž je dán prostor pro jakékoliv jiné případy vrácení vybraného výrobku, odpovídající obecným formulacím „jako nepřevzaté kupujícím“ a „z důvodu vypořádání nároků z vad“. K tvrzení žalovaného, že žalobkyně předmětné vrácené výrobky nezdanila, resp. že to neprokázala, žalobkyně podotýká, že již v průběhu daňového řízení navrhovala provedení jí předložených četných důkazních prostředků, zejména ve svém vyjádření ze dne 27. 9. 2018 obsažené tabulky vráceného zboží v roce 2014 a jejími přílohami (interními fakturami a 77 převodkami) k prokázání opětovného zdanění vráceného zboží spotřební daní. Zaplacení spotřebních daní pak kromě uvedených důkazních prostředků a údajů v informačním systému žalobkyně vyplývá i z jednotlivých daňových přiznání a převodů peněžních prostředků na účet celního úřadu. Žalovaný se s důkazy předloženými žalobkyní a její námitkou o zaplacení spotřební daně nijak nevypořádal, neboť v napadeném rozhodnutí v této souvislosti uvedl pouze to, že předmětná tabulka nic nemění na skutečnosti, že žalobkyni nárok na vrácení daně nemohl pro nesplnění jeho podmínek vzniknout;

- b. napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné z důvodu nevypořádání se s žalobkyní předloženými argumenty a již v průběhu daňové kontroly předloženými důkazy týkajícími se stačecích ztrát za posuzovaná zdaňovací období. Tvrdí-li žalovaný, že se celní úřad v průběhu daňové kontroly těmito námitkami a důkazy zabýval, pak to dle žalobkyně neznamena, že by se s nimi vypořádal, neboť vypořádáním není pouhé obecné negativní stanovisko o jejich irelevantnosti;
- c. došlo k nepřipustnému dvojímu zdanění. Žalovaný odmítl žalobkyní uplatněný nárok na vrácení spotřební daně z důvodu prekluze práva, neboť žalobkyně podala dodatečná daňová přiznání až po uplynutí prekluzivní lhůty dle ustanovení § 18 odst. 3 zákona o spotřebních daních. Žalovaný v napadeném rozhodnutí dále uvedl, že z toho důvodu bylo potřeba postupovat dle ustanovení § 143 odst. 3 daňového řádu a doměřit žalobkyni daň z moci úřední na základě výsledku daňové kontroly. Dle názoru žalobkyně tímto žalovaný paradoxně přiznal, že žalobkyni mohl vzniknout nárok na vrácení spotřební daně za předmětné zdaňovací období, avšak kvůli marnému uplynutí prekluzivní lhůty jí nejenže daň nebude vrácena, ale bude zdaněna opětovně. Podle žalobkyně tak žalovaný vlastně vyjadřuje názor, že je bez dalšího spravedlivé na jednu stranu „odbyť“ jinak oprávněný nárok žalobkyně na vrácení daně argumentem „každý si má střežit svá práva“ a na druhou stranu ji zdanit opětovně, což dle jejího názoru odporuje účelu správy daní dle ustanovení § 1 odst. 2 daňového řádu správně zjistit a stanovit daň a zabezpečit její úhradu. V této souvislosti žalobkyně odkazuje na

judikaturu Nejvyššího správního soudu (rozsudek ze dne 11. 11. 2011, č. j. 5 Ans 4/2011-62, a ze dne 25. 7. 2007, č. j. Afs 1/2007-96), dle které by výsledkem daňového řízení měl být stav, v němž si správce daně a daňový subjekt nic nedluží navzájem a nikoliv stav, v němž pouze daňový subjekt nic nedluží státu, ale naopak to neplatí.

3. Žalobkyně dále poukázala na další žalobní body, které se shodují s odvolacími důvody uplatněnými v odvolání, tj. na zavedenou správní praxi správce daně ohledně vedení daňové a související evidence a na povinnost správce daně postupovat tak, aby byla zachována rovnost obou stran daňového řízení a žádná z nich si nedlužila.
4. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby jako nedůvodné. K žalobní námitce ad a) žalovaný odkázal na příslušnou část napadeného rozhodnutí týkající se jeho výkladu ustanovení § 14 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních. Z tvrzení žalobkyně, že již samotné vyskladnění vybraných výrobků směrem k jejímu logistickému partnerovi je úkonem k naplnění rámcových smluv, dle názoru žalovaného vyplývá to, co žalovaný uvedl v napadeném rozhodnutí, a sice, že žalobkyně vybrané výrobky z daňového skladu vyskladnila primárně za účelem uskladnění ve skladu jejího logistického partnera, přičemž je tento logistický partner teprve až následně nabízel k prodeji osobám, které mají s žalobkyní uzavřeny rámcové smlouvy. Z uvedeného tvrzení žalobkyně dále vyplývá, že žalobkyně v okamžiku vyskladnění vybraných výrobků sice věděla, že je do volného daňového oběhu uvádí za účelem jejich dodání svému logistickému partnerovi a že tento je případně prodá, ale již nevěděla, které konkrétní vybrané výrobky její logistický partner eventuelně nabídne k prodeji tomu kterému kupujícímu dle uzavřených rámcových smluv a stejně tak nevěděla, jaký bude osud dalších vyrobených vybraných výrobků (tj. zda budou prodány, zda mu budou vráceny zpět apod.). Pokud jde o žalobkyní vytýkané ironizování či zesměšňování její osoby zvoleným způsobem vyjádření žalovaného v napadeném rozhodnutí, k tomu žalovaný uvedl, že pokud si žalobkyně některá slova v napadeném rozhodnutí vyložila negativně, učinila tak mylně. Úmyslem žalovaného bylo pouze vypořádání odvolacích námitek žalobkyně. K žalobní námitce ad b) žalovaný rovněž odkázal na napadené rozhodnutí, konkrétně na str. 6, 7, kde se touto otázkou zabýval. Zdůraznil, že nesouhlas žalobkyně se způsobem vypořádání jejího návrhu není možné považovat za nevypořádání se s návrhy, tak jak to žalobkyně uváděla ve svém odvolání. Celní úřad se v průběhu daňové kontroly zabýval žalobkyní předloženými důkazy a jejími vyjádřeními, přičemž otázku stáčení ztrát posuzoval dle příslušných zákonů, které jsou zmíněny v napadeném rozhodnutí. Celní úřad přitom postupoval v souladu se základními zásadami daňového řízení, žalovaný tudíž nesouhlasí s žalobkyní, že se celní úřad jejími námitkami nezabýval. Ve vztahu k žalobní námitce ad c) žalovaný dále uvedl, že v napadeném rozhodnutí podrobně odůvodnil, proč je žalobkyni nutno vyměřit spotřební daň z lihu za to které zdaňovací období. Žalovaný zdůraznil, že při daňové kontrole celní orgány vycházejí z evidencí a dokladů vystavených kontrolovaným subjektem. Jestliže žalobkyně vyrábí druhově určené vybrané výrobky, je třeba vést přesnou evidenci nejen o prodeji takových vybraných výrobků, ale také o jejich pohybu a to tak, aby v každém okamžiku bylo možné prokázat k těmto výrobkům vztahující se historii. S ohledem na možnost zaměnitelnosti takových druhově určených vybraných výrobků je rovněž zcela zásadní hodnověrnost předmětných evidencí. Pokud však žalobkyně svým postupem vytvořila pochybnost o tom, zda jsou určité vybrané výrobky totožné s vybranými výrobky uvedenými na jí předložených dokladech a zda takové vybrané výrobky byly zdaněny, jde takto vzniklá pochybnost zcela k její tíži. Jak vyplývá ze zprávy o daňové kontrole, žalobkyní vedená evidence byla nesprávná, žalobkyní byly

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

vystaveny chybné doklady. V důsledku toho žalobkyní podaná daňová přiznání (vystavená na základě nesprávně vedené evidence a nesprávných dokladů) vycházela z nesprávného daňového základu. Na závěr žalovaný poukázal na nepřiléhavost žalobkyní odkazované judikatury.

5. Z obsahu správního spisu soud zjistil, že v průběhu období od února 2014 do ledna 2015 žalobkyně pravidelně každý měsíc podávala řádné daňové přiznání ke spotřební dani z lihu za příslušné zdaňovací období, tj. leden – prosinec 2014, na jehož základě jí byla vždy za příslušné zdaňovací období vyměřena spotřební daň. Následně v dodatečném daňovém přiznání ze dne 10. 2. 2016, podaným dne 19. 2. 2016, žalobkyně uplatnila nárok na vrácení daně za každé z uvedených zdaňovacích období leden – prosinec 2014. V období od 27. 6. 2016 do 29. 11. 2018 byla u žalobkyně celním úřadem provedena daňová kontrola spotřební daně z lihu za zdaňovací období leden – prosinec 2014, jejímž předmětem byla kontrola řádných a dodatečných daňových přiznání žalobkyně ke spotřební dani z lihu za uvedená zdaňovací období. Daňová kontrola byla ukončena projednáním zprávy o daňové kontrole ze dne 29. 11. 2018, č. j. 1006-32/2018-580000-52. Z uvedené zprávy vyplývá, že v průběhu daňové kontroly bylo zjištěno neoprávněné uplatnění nároku na vrácení daně z lihu dle ustanovení § 14 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních. Daňovou kontrolou bylo dále zjištěno, že žalobkyně nesprávně stanovila množství vybraných výrobků uvedených do volného daňového oběhu, rozdíl byl však zjištěn ve prospěch žalobkyně. Daňovou kontrolou byly zjištěny nesrovnalosti v uplatňování normy stáčecích ztrát a v neposlední řadě i nedodržení podmínek pro likvidaci vadných vybraných výrobků. Na základě výsledků uvedené daňové kontroly celní úřad vydal dodatečné platební výměry na spotřební daň z lihu a platební výměry na penále citované v prvním odstavci tohoto rozsudku. Žalobkyně proti všem těmto platebním výměrům podala odvolání společným přípisem ze dne 4. 1. 2019, o němž bylo rozhodnuto žalobou napadeným rozhodnutím.
6. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu [§ 75 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)]. Krajský soud rozhodoval o věci samé bez jednání, neboť oba účastníci s tímto postupem souhlasili (ustanovení § 51 odst. 1 s. ř. s.).
7. Krajský soud se nejdříve zabýval otázkou přezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí obsaženou v žalobní námitce ad b), neboť nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu představuje natolik závažnou vadu, která vede ke zrušení rozhodnutí a vrácení věci odvolacímu orgánu k dalšímu řízení. Nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí dle žalobkyně spočívá v nevypořádání se s žalobkyní předloženými argumenty a již v průběhu daňové kontroly předloženými důkazy týkajícími se stáčecích ztrát za posuzovaná zdaňovací období, když za vypořádání nepovažuje pouhé negativní stanovisko o jejich irelevantnosti. Tuto námitku krajský soud nepovažuje za důvodnou.
8. V první řadě nutno podotknout, že za situace, kdy žalobkyně namítá určitý způsob vypořádání svých argumentů a důkazů uplatněných při daňové kontrole, byť dle jejího tvrzení představovaný toliko obecným negativním stanoviskem o jejich irelevantnosti, vypovídá tato skutečnost o tom, že k vypořádání, i když pro žalobkyni neuspokojivým způsobem, ze strany celního úřadu a žalovaného došlo. V tomto ohledu tak krajský soud dává za pravdu žalovanému.

9. Žalovaný se námitkou žalobkyně týkající se posouzení tzv. stáček ztrát zabývá v napadeném rozhodnutí na str. 6 – 7, kde především konstatuje, že se celní úřad zabýval žalobkyní uplatněnou argumentací a jí předloženými důkazy, které posuzoval dle příslušné právní úpravy. S odkazem na další vysvětlení tedy ani žalovaný neshledal předmětnou argumentaci žalobkyně a k ní předložené důkazy důvodnou. Pokud jde o celní úřad, ten se v rámci zprávy o daňové kontrole námitce týkající se uplatňování stáček ztrát věnuje na str. 23 – 24 a především odkazuje na vypořádání obsažené v protokolu o ústním jednání projednaného dne 8. 11. 2018, č. j. 1006-27/2018-580000-52. V uvedeném protokole je potom stanovisko celního úřadu k argumentům a důkazům žalobkyně ohledně stáček ztrát obsaženo na str. 21 – 22.
10. Krajský soud považuje za nutné zdůraznit, že způsob vypořádání argumentace a důkazů žalobkyně nelze vyhodnotit žalobkyní předestřeným způsobem jako pouhé obecné negativní stanovisko o jejich irelevantnosti, nýbrž v kontextu celním úřadem učiněným odůvodněním jako stanovisko o nedůvodnosti argumentace žalobkyně z toho důvodu, že obsah pojmu stáček ztrát, jakož i způsob jejich stanovení vyplývá přímo z právních předpisů, které celní úřad i žalovaný ve svých rozhodnutích citují. Je pak základním principem veřejné správy, že správní orgán je při své činnosti vázán právními předpisy včetně předpisů podzákonných. Celní úřad navíc v rámci odůvodnění svého stanoviska uvádí, že žalobkyní přednesená argumentace neobsahuje informace, jež by byly způsobilé vést k závěru o nesprávném hodnocení zjištěných skutečností, tedy o nesprávné aplikaci dotčených právních předpisů. Z uvedeného dle názoru krajského soudu jednoznačně vyplývá, že jak žalovaný, tak celní úřad se argumentací i důkazy žalobkyně ohledně stanovení stáček ztrát zabývaly a tyto vypořádaly odkazem na příslušnou právní úpravu.
11. Pokud jde o žalobní námitku ad a), tedy žalobkyní namítaný nesprávný výklad ustanovení § 14 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních, tuto krajský soud rovněž neshledává důvodnou.
12. Mezi účastníky je nesporné, že žalobkyně je provozovatelem daňového skladu ve smyslu § 3 písm. g) a h) zákona o spotřebních daních s režimem podmíněného osvobození od daně a že je ve smyslu § 4 zákona o spotřebních daních plátcem daně, kterou je povinna přiznat a zaplatit v souvislosti s uvedením vybraných výrobků do volného daňového oběhu (§ 9 odst. 1). Sporná je mezi účastníky oprávněnost nároku žalobkyně na vrácení daně podle ustanovení § 14 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních.
13. Podle ustanovení § 9 odst. 1 zákona o spotřebních daních povinnost daň ve stanovené lhůtě přiznat a zaplatit vzniká okamžikem uvedení vybraných výrobků do volného daňového oběhu na daňovém území České republiky.
14. Podle ustanovení § 5 odst. 1 zákona o spotřebních daních na daňovém území České republiky se prokazuje zdanění vybraných výrobků uvedených do volného daňového oběhu daňovým dokladem nebo dokladem o prodeji či dokladem o dopravě vybraných výrobků do volného daňového oběhu již uvedených, pokud tento zákon nestanoví jinak (§ 6). Zdanění vybraných výrobků do volného daňového oběhu již uvedených se prokazuje pouze tehdy, nejedná-li se o vybrané výrobky pro osobní spotřebu (§ 4 odst. 6, § 32 odst. 2, 4 a 5).
15. Podle ustanovení § 14 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních u zdaněných vybraných výrobků uvedených do volného daňového oběhu vzniká plátcí nárok na vrácení daně dnem jejich opětovného uvedení do režimu podmíněného osvobození od

daně; daň může být vrácena jenom provozovateli daňového skladu, jenž je uvedl do volného daňového oběhu a jemuž byly tyto vybrané výrobky vráceny jako nepřevzaté kupujícím nebo z důvodu vypořádání nároků z vad vybraných výrobků; daň může být vrácena pouze v případě, že provozovatel daňového skladu úplatu za tyto vybrané výrobky neobdržel nebo pokud tuto úplatu kupujícímu vrátil.

16. Podle důvodové zprávy k ustanovení § 14 odst. 1 zákona o spotřebních daních je v uvedeném ustanovení „*upraveno vrácení spotřební daně, které se týká všech vybraných výrobků. Stejně jako dnes se bude vracet daň při vývozu zdaněných vybraných výrobků. I nadále se také bude vracet spotřební daň při uplatnění oprávněných reklamací, při vrácení vybraných výrobků nepřevzatých odběratelem apod., ale jen tomu plátcí, který tyto výrobky vydal. Nárok na vrácení daně se uplatňuje v daňovém přiznání nejpozději do šesti měsíců od 25. dne měsíce následujícího po měsíci, ve kterém nárok na vrácení daně vznikl.*“
17. Jak vyplývá z citovaného ustanovení § 14 odst. 1 písm. b), jakož i z důvodové zprávy k předmětnému ustanovení, smyslem uplatnění nároku na vrácení daně je vrácení daně u již zdaněných vybraných výrobků, které byly plátcí daně vráceny a znovu uvedeny do režimu podmíněného osvobození od daně poté, co byly uvolněny do volného daňového oběhu a plátce daň za tyto výrobky spotřební daň zaplatil. Z citovaného ustanovení však vyplývají další podmínky, které musejí být pro vznik nároku na vrácení daně kumulativně splněny (viz dále).
18. Ve smyslu právě uvedeného lze souhlasit s žalobkyní potud, že je lhostejné, kým jsou dotčené vybrané výrobky plátcí daně vráceny, zda konečným kupujícím či jiným odběratelem na pozici mezičlánu mezi výrobcem a konečným kupujícím. Nicméně krajský soud na rozdíl od žalobkyně akcentuje jako zásadní pro vznik nároku dle § 14 odst. 1 písm. b) tu skutečnost, zda byly výrobky uvolněny z daňového skladu za účelem jejich prodeje a dodání kupujícímu a z jakého důvodu mu jsou následně vráceny. Žalobkyně měla za to, že se tak děje již v okamžiku vyskladnění vybraných výrobků z daňového skladu žalobkyně na cestě do nedaňového skladu jejího logistického partnera.
19. V posuzovaném případě krajský soud z protokolu o ústním jednání ze dne 3. 8. 2017, č. j. 5366-34/2017-580000-52, str. 5, zjistil, že žalobkyně své vybrané výrobky skladuje ve svém výrobním závodě (daňový sklad) a u logistického partnera, přičemž většina zásob je uskladněna právě u logistického partnera žalobkyně. Výši zásob u logistického partnera řídí žalobkyně s tím, že vybrané výrobky jsou do tohoto skladu převáženy na základě dokumentu „meziskladový převod“. Zboží uskladněné v tomto nedaňovém skladu je stále majetkem žalobkyně, logistický partner potom na základě smlouvy s žalobkyní toliko obstarává kompletaci a distribuci vybraných výrobků. Informační systémy žalobkyně i logistického partnera jsou vzájemně propojeny, přičemž objednávka od zákazníka je zpracována tak, že žalobkyně takovou objednávku zadá do svého informačního systému, která se následně přenesou do informačního systému logistického partnera, který dle objednávky vybrané výrobky vyskladní a zaveze zákazníkovi.
20. Z takto podaného vysvětlení vzájemného vztahu a fungování mezi žalobkyní a jejím logistickým partnerem dle názoru krajského soudu jednoznačně vyplývá, že by vybrané výrobky opouštějící výrobní sklad žalobkyně jsou uvolněny do volného daňového oběhu, neboť logistický partner žalobkyně neprovozuje daňový sklad ve smyslu zákona o spotřebních daních, v tomto okamžiku však nelze hovořit o tom, že jsou uvolňovány do volného daňového oběhu za účelem jejich prodeje a dodání kupujícímu. Jak totiž vyplývá

z předchozího odstavce, vybrané výrobky jsou toliko „přesouvány k dalšímu uskladnění“ do skladu logistického partnera žalobkyně, neboť v tomto okamžiku ještě neexistuje konkrétní objednávka zákazníka žalobkyně, tedy konkrétního kupujícího.

21. Ze zprávy o daňové kontrole (str. 28) vyplývá, že žalobkyně vyskladňovala vybrané výrobky na dva druhy dokladů, a to na daňový doklad splňující veškeré náležitosti stanovené zákonem o spotřebních daních v ustanovení § 5 a dále v případě vyskladnění do skladu logistického partnera žalobkyně na doklad nazvaný jako „meziskladový převod“, který však náležitosti požadované zákonem o spotřebních daních nesplňoval, a jako takový tudíž nemohl sloužit k prokázání zdanění vybraných výrobků. Stejně tak při vracení vybraných výrobků žalobkyni jejím logistickým partnerem, ohledně kterých si žalobkyně následně nárokovala vrácení daně, byly vystavovány toliko doklady nazvané meziskladové převody. Uvedené tak jen dále podporuje závěr krajského soudu o tom, že za skutečný faktický okamžik, kdy byly konkrétní vybrané výrobky žalobkyně odesílány za účelem jejich prodeje a dodání kupujícímu, je nutno považovat až okamžik, kdy vybrané výrobky opouštěly sklad logistického partnera žalobkyně na základě již konkrétní objednávky konkrétního kupujícího.
22. Krajský soud souhlasí s názorem žalovaného, že v okamžiku vyskladnění vybraných výrobků žalobkyně směrem do skladu logistického partnera ještě nebyla plněna žádná konkrétní, žalobkyní odkazovaná, rámcová kupní smlouva, neboť žalobkyně tak činila v okamžiku, kdy nebyla učiněna konkrétní objednávka od konkrétního kupujícího. Výrobky tak nebyly uvolněny z daňového skladu žalobkyně pro konkrétní kupující.
23. Neméně podstatné je podle krajského soudu i zjištění důvodů, pro které byly vybrané výrobky opět meziskladovým převodem, a mnohdy jen administrativně, vráceny žalobkyni. Předmětné vybrané výrobky byly vráceny zpět s tzv. reklamačním protokolem, s důvodem reklamace „zboží nepřijaté pro expedici zákazníkům“. Nejednalo se tak o zboží, které by bylo k zákazníkovi (kupujícímu) expedováno a on by jej následně nepřevzal či oprávněně reklamoval, důvod vrácení by tedy souvisel s jednáním kupujícího, ale jednalo se o výrobky, které cestu k zákazníkovi vůbec nenastoupily, a to z toho důvodu, že byly až po uvedení do daňového oběhu, tedy po odvedení daně, ale stále ve skladu distributora žalobkyně, nějakým způsobem znehodnoceny, např. změnou vlastností, uplynutím doby použitelnosti, ale i rozbitím, přičemž v takovém případě výrobky ani nebyly fakticky vráceny žalobkyni. Ze znění ustanovení § 14 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních je zřejmé, že ačkoli zákonodárce uvedl jen příkladmo situace, za kterých má plátce právo na vrácení daně, vymezil důvodnost nároku na vrácení již zaplacené daně v souvislosti s jednáním kupujícího, které plátce není s to předvídat.
24. Z toho důvodu tak žalobkyně nemohla uplatňovat nárok na vrácení daně za vybrané výrobky podle ustanovení § 14 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních vrácené jí jejím logistickým partnerem ještě předtím, než se tyto vůbec dostaly do volného daňového oběhu za účelem jejich dodání kupujícímu, neboť v tomto okamžiku nebyla naplněna výše vymezená podmínka pro takový nárok v souladu s ustanovením § 14 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních. V tomto ohledu je nutno dát za pravdu žalovanému, že až do okamžiku, kdy vybrané výrobky opustily sklad logistického partnera žalobkyně směrem ke kupujícímu, žalobkyně nevěděla, jaký bude jejich osud, tedy zda budou skutečně prodány či zda jí nebudou logistickým partnerem vráceny zpět.

25. Pro úplnost krajský soud dodává, že neshledal v odůvodnění napadeného rozhodnutí zesměšňování žalobkyně ze strany žalovaného. Podle krajského soudu vložení určitého slovního obratu do uvozovek či označení výkladu žalobkyně jako absurdní nenaplnuje intenzitu nemístné ironizace žalobkyně, jde o běžný jev doprovázející argumentační střet dvou stran.
26. Právě učiněný závěr o správnosti žalovaným provedeného výkladu ustanovení § 14 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních neznamená, že by bylo možno bez dalšího odmítnout námitku žalobkyně směřující proti dvojímu zdanění jí uvolňovaných vybraných výrobků [žalobní námitka ad c)].
27. Pro jeho posouzení je však důležité uvést, jak žalobkyně danila vybrané výrobky a jak si uplatňovala nárok na vrácení daně podle § 14 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních. Jak vyplývá ze zprávy o daňové kontrole, žalobkyně si nárok na vrácení daně uplatňovala toliko fakticky sama tím, že v řádných daňových přiznáních množství uvolněných vybraných výrobků automaticky ponížovala o množství vybraných výrobků, které jí byly jejím logistickým partnerem vráceny, aniž by však postupovala formálně správně a nárok na vrácení daně v řádném daňovém přiznání deklarovala a uplatnila jej v příslušné kolonce řádného daňového přiznání. Tedy, výši daně, kterou byla povinna zaplatit, ponížila o částku, o níž se domnívala, že má nárok na její vrácení.
28. Skutečnost, že žalobkyně při přiznání a placení spotřební daně a následně uplatňování nároku na vrácení daně u vybraných výrobků pohybujících se mezi skladem žalobkyně a skladem jejího logistického partnera postupovala nesprávně, by nemohla vést k aprobaci stavu předestřeným žalobkyní, tedy ke stavu, že by postupem celního úřadu fakticky došlo k dvojímu zdanění jedné daňové povinnosti, pokud žalobkyně skutečně zaplatila spotřební daň z vybraných výrobků, které jí následně byly vráceny jejím logistickým partnerem, u nichž si žalobkyně z toho důvodu uplatnila nárok na vrácení daně, který jí však celním úřadem nebyl uznán a daň žalobkyni z těchto vybraných výrobků doměřil.
29. Takové dvojí zdanění by skutečně bylo nepřípustné, neboť by odporovalo základním principům daňové správy, přičemž v tomto ohledu lze odkázat i na žalobkyní citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 11. 2011, č. j. 5 Ans 4/2011-62, který sice pojednává o skutkově odlišné situaci (jak poukazoval žalovaný), takové základní principy však musí být při správě daní dodržovány vždy.
30. Při samotném věcném posouzení žalovaný v napadeném rozhodnutí vycházel z toho, že v případě pohybu vybraných výrobků mezi skladem žalobkyně a skladem jejího logistického partnera, tedy jak při vyskladňování výrobků ze skladu žalobkyně, tak při jejich vrácení zpět, byly vystavovány doklady „meziskladový převod“. Uvedené doklady „meziskladový převod“ však nesplňují všechny zákonem o spotřebních daních předepsané náležitosti daňového dokladu, pomocí kterého se v souladu s ustanovením § 5 odst. 1 zákona o spotřebních daních prokazuje zdanění vybraných výrobků (sama žalobkyně v průběhu daňové kontroly uvedla, že se nejedná o daňový doklad), neboť doklady neobsahovaly údaj o výši spotřební daně celkem, tudíž je nutno ve shodě s žalovaným uzavřít, že žalobkyně v první řadě neprokázala, že ke zdanění předmětných vybraných výrobků při jejich vyskladnění směrem do skladu jejího logistického partnera skutečně došlo.
31. Žalobkyně vůči uvedenému závěru namítala, že zdanění prokazovala v rámci svého Vyjádření k výsledku kontrolního zjištění ze dne 27. 9. 2018, a to v něm obsaženou

tabulkou vráceného zboží v roce 2014 spolu s přílohami. Krajský soud se uvedenou dokumentací zabýval, neboť v případě, že by žalobkyně prokázala zaplacení daně za předmětné vybrané výrobky, byť jinak než řádným daňovým dokladem, bylo by na místě zrušení napadeného rozhodnutí pro rozpor se zákazem dvojího zdanění. K takovému závěru však dospět nelze. Žalobkyně sice v uvedené tabulce k jednotlivým položkám, u nichž celním úřadem nebyl uznán nárok na vrácení daně z důvodu vrácení výrobku ze strany logistického partnera žalobkyně, uvádí, kdy a jakou konkrétní převodkou mělo dojít k jejich opětovnému zdanění při opětovném uvedení do volného daňového oběhu, avšak těmito převodkami jsou stále jen další „meziskladové převody“, tedy doklady neprokazující zdanění.

32. Krajský soud tak uzavírá, že žalobkyně neprokázala zdanění vybraných výrobků při jejich uvolňování z daňového skladu.
33. Jelikož žalobkyně neměla nárok na vrácení daně z vybraných výrobků ve smyslu ustanovení § 14 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních, avšak sama si v řádných daňových přiznáních ponížovala množství vyskladňovaných vybraných výrobků o množství vybraných výrobků, u nichž měla za to, že splňují podmínky pro vrácení spotřební daně ve smyslu ustanovení § 14 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních, přičemž v daňovém přiznání uplatnila jako základ daně až takto sníženou hodnotu, pak v důsledku za takové vybrané výrobky daň nezaplatila. Celní úřad tak postupoval následně správně, pokud jí spotřební daň za výrobky uvedené do volného daňového oběhu doměřil, neboť tuto daň v řádné výši žalobkyně skutečně nezaplatila. Pokud žalobkyně poukazovala na to, že takové vybrané výrobky opět zdanila při jejich opětovném uvolnění, i v rámci tohoto pohybu na ně však vystavovala toliko doklad „meziskladový převod“ a v rámci následného řádného daňového přiznání tak od nich odpočítávala zase jiné výrobky. I tyto okolnosti tak ve spojení s výše uvedenými úvahami týkajícími se vypořádání žalobní námitky ad a) vedou krajský soud k závěru, že v rámci pohybu vybraných výrobků mezi skladem žalobkyně a skladem jejího logistického partnera daňová povinnost ohledně dotčených vybraných výrobků ze strany žalobkyně splněna nebyla a postup celního úřadu a žalovaného tak nevedl k žalobkyní namítanému dvojímu zdanění.
34. Krajský soud dále k námitce žalobkyně, že žalovaný odmítl její nárok na vrácení daně z důvodu prekluze tohoto práva, konstatuje, že tomu tak není. Byť žalovaný v napadeném rozhodnutí prekluzi zmiňuje, činí tak s odkazem na skutečnost, že z důvodu podání dodatečných daňových přiznání až po uplynutí prekluzivní lhůty, bylo v případě žalobkyně nutno vycházet z jejích řádných daňových přiznání. Ze zprávy o daňové kontrole navíc vyplývá, že celní úřad přesto uvedená dodatečná daňová přiznání akceptoval a uplatněné nároky na vrácení daně přezkoumal věcně.
35. Na závěr krajský soud k námitce žalobkyně, v níž odkázala na námitky odvolací, a to na zavedenou správní praxi správce daně ohledně vedení daňové a související evidence a na povinnost správce daně postupovat tak, aby byla zachována rovnost obou stran daňového řízení a žádná z nich si nedlužila, konstatuje, že takto formulovaná žalobní námitka nesplňuje požadavky ustanovení § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s., podle něhož žaloba kromě obecných náležitostí podání (§ 37 odst. 2 a 3 s. ř. s.) musí obsahovat žalobní body, z nichž musí být patrné, z jakých skutkových a právních důvodů považuje žalobce napadené výroky rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné. Ustanovení § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. tak žalobci ukládá povinnost uvést v žalobě konkrétní (tj. ve vztahu k žalobci a k projednávané věci individualizovaná) skutková tvrzení doprovázená (v témže smyslu)

konkrétní právní argumentací, z nichž plyne, z jakých důvodů považuje žalobce napadené výroky rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné. Této povinnosti však žalobkyně pouhým odkazem na odvolací námitky a obecnou správní praxi nedostála (k uvedenému blíže viz výklad rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 20. 12. 2005, č. j. 2 Azs 92/2005 – 58). Krajský soud se tak touto námitkou blíže nezabýval.

36. Na základě výše uvedeného krajský soud v souladu s ustanovením § 78 odst. 7 s. ř. s. žalobu jako nedůvodnou zamítl.
37. O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s., když plně procesně úspěšnému žalovanému nevznikly podle obsahu spisu v tomto soudním řízení žádné náklady přesahující obvyklou činnost.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku je možno podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Olomouc 30. dubna 2020

JUDr. Zuzana Šnejdrlová, Ph.D. v. r.
předsedkyně senátu