



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jana Dvořáka a soudců JUDr. Aleše Korejtky a JUDr. Petry Venclové, Ph.D., v právní věci **žalobkyně: JiNo, s.r.o., DIČ CZ25924222**, zastoupené: UNTAX, s.r.o., se sídlem U Továren 256/14, 102 00 Praha 10 (daňový poradce), proti **žalovanému: Generální ředitelství cel, se sídlem Budějovická 7, 140 96 Praha 4**, v řízení o žalobě proti rozhodnutí Generálního ředitelství cel, ze dne 3.2.2014, č.j. 2777-2/2014-900000-304.3,

t a k t o :

- I. Žaloba **s e z a m í t á .**
- II. Žalobkyně **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení a žalovanému se toto právo **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

Žalobkyně (dále v textu i jako „žalobce“) se domáhala včasnou žalobou soudního přezkumu v záhlaví tohoto rozsudku označeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto odvolání a potvrzeno rozhodnutí Celního úřadu pro Pardubický kraj (dále v textu též i jako „*správního orgán prvního stupně*“ nebo „*správce daně*“) ze dne 29.8.2013, č.j. 40732/2013-5900000-1, jímž ve věci uplatnění nároků na osvobození od daně z lihu podle § 71 zák. č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, v platném znění (dále jen „*zákon o SPD*“ nebo

i jako „zákon o spotřebních daních“ anebo i jen jako „ZSD“) nebyl přiznán nárok uplatněný žalobkyní na toto osvobození. Žalobu odůvodnil žalobce následujícím způsobem:

Po úvodním opisu historie celé věci (body 1. – 3. žaloby) žalobce uvedl v další části žaloby tyto námitky:

Jednak namítl nepřezkoumatelnost žalovaného rozhodnutí, když se žalovaný nevypořádal s argumenty žalobce uvedenými v doplnění odvolání ze dne 12.11.2013 a v podání ze dne 13.1.2014, kterým se vyjadřoval v právním názoru žalovaného uvedenému v přípisu žalovaného, tj. v „*Seznámení s právním názorem*“ v rámci odvolacího řízení. Žalobce nesouhlasil s aplikací rozsudku NSS ze dne 25.4.2007, č.j. 1Afs 30/2006-101, z kterého žalovaný k otázce povinnosti vypořádat se s důvody opravného prostředku citoval větu: „*podstatou řádného vypořádání se s důvody opravného prostředku není jen pouhá reakce odvolacího orgánu na každou větu v tomto prostředku se vyskytující, nýbrž zodpovězení k věci se vztahující právních otázek...*“. Žalobce nepožadoval, aby žalovaný reagoval na každou větu uvedenou v odvolání a ve zmíněném podání žalobce ze dne 13.1.2014, ale „*požaduje, aby se žalovaný vypořádal se všemi odvolacími důvody.*“ To žalovaný neučinil. Poté v bodu 7. žalobce konkretizoval, se kterými argumenty žalobce se žalovaný nevypořádal (naplnění zákonných důvodů pro přiznání osvobození dle § 71 odst. 1 písm. g) zákona o spotřebních daních, nepřiléhavost argumentace ust. § 3 písm. f) cit. zákona, libovůle při výkladu právní normy, nepřipustně restriktivní výklad v neprospěch žalobkyně, nesprávně extenzivní výklad, nesprávnost argumentace ohledně důvodů zničení zabavených lihových tekutin a nesprávnost argumentace při odmítnutí přiznání osvobození dle § 71 odst. 1 písm. g) zákona o spotřebních daních). Žalovaný se rovněž nevypořádal s argumenty žalobce uvedené v jeho podání ze dne 13.1.2014 (kterým se vyjadřoval k „*Seznámení s právním názorem*“ vydaném žalovaným v rámci odvolacího řízení), když žalovaný se nevypořádal s argumenty žalobce, kterými žalobce vyvracel důvody, dle kterých dle názoru žalovaného nelze osvobození v posuzovaném případě uplatnit a rovněž vyvracel tezi žalovaného o tom, že žalobkyně měla postupovat prostřednictvím podání dodatečného daňového přiznání. V části III. pak žalobce shrnul skutkový stav a uvedl z něho vyplývající právní závěry, tedy že vybrané výrobky – lihové tekutiny nalezené v areálu Hrobice, zajištěné rozhodnutím správce daně a zabrané do majetku státu rozhodnutím správce daně ze dne 10.6.2006, byly dne 18.11.2011 kompletně zničeny a to jejich postupným odvozem ze skladovacích prostor celních orgánů a vylitím do odpadních vod v čističce odpadních vod. Dále zopakoval svou argumentaci z daňového řízení o tom, že dle § 71 odst. 1 písm. g) ZSD zákonodárce osvobození váže výlučně jen na splnění dvou podmínek, když se musí jednat o výrobky uvedené pod kódy nomenklatury 2207, 2208, 3301 nebo 3302 a zároveň musí dojít k jejich zničení za přítomnosti úředních osob správce daně, případně ke zničení za současného udělování pokynů úředních osob, přičemž jiné podmínky osvobození zákonodárce neklade. V daném případě byly obě dvě tyto podmínky splněny. Dále uvedl, že princip zdaňování je patrný již ze samotného názvu daně a pokud byl vybraný výrobek zničen, není ani právního ani ekonomického důvodu pro to, aby takový výrobek zatěžoval spotřební daní, neboť jeho spotřeba – důvod zdanění v případě zničení vybraného výrobku je zcela vyloučena. Jiný postup než přiznání osvobození od daně dle § 71 odst. 1 písm. d) ZSD by byl zcela v rozporu se smyslem a účelem zdaňování spotřebních daní vybraných výrobků. V části IV. pak žalobce polemizoval s názorem žalovaného, že žalobce měl nárok na osvobození od spotřební daně uplatnit „*skrze institut dodatečného daňového přiznání podle ust. § 141 daňového řádu*“, případně „*skrze institut vrácení daně dle § 14 ZSD*“. Žalobce k tomu uvedl argumentaci ve

svém vyjádření ze dne 13.1.2014, což bylo nutné považovat za doplnění odvolání a žalovaný se „po hříchu“ s jeho argumentací nevypořádal a jen „asertivně“ setrval na své původní argumentaci. K tomu opětovně uvedl svou argumentaci, kdy „rozkošatěle“ rozvinul své úvahy o tom, kdy dodatečné daňové přiznání by přicházelo „jedině v úvahu“, tj. když by mělo být přistoupeno k opravě původně stanovené daňové povinnosti v důsledku její nesprávnosti, a že o takovou situaci se v posuzovaném případě nejedná. Konstatoval, že „žalobkyně se domáhá toho, aby žalovaný ve zcela novém správním řízení na základě nově vyvstalých skutečností (zničení lihových tekutin) z moci úřední a podle povinnosti, jež je mu uložena ust. § 71 odst. 1 g) ZSD, osvobození od daně přiznal, a to ke dni, k němuž podmínky osvobození od daně nastaly – tedy ke dni zničení lihových tekutin dne 18. listopadu 2011“. Dále uvedl v této části žaloby (IV.) svůj názor k závěru žalovaného o tom, že žalobce měl nárok na osvobození od spotřební daně uplatnit rovněž i „skrze institut vrácení daně“. K tomu uvedl, že podle § 14 ZSD se vrací daně plátcí za podmínek v tomto ustanovení zmíněných jediné u výrobků, které byly zdaněny a uvedeny do volného daňového oběhu, o takovou situaci se v posuzovaném případě vůbec nejedná. Žalovaný se rovněž nevypořádal s jeho argumentací obsažené ve vyjádření ze dne 13.1.2014 v rámci odvolacího řízení (doplnění argumentace v odvolacím řízení), kdy podrobně vysvětlil, že ust. § 12 a § 72 ZSD řeší zcela jinou situaci, než je posuzovaný případ, tj. kdy nárok na osvobození uplatňuje tzv. uživatel, a „kterýžto nárok na osvobození je tímto uživatelem podle cit. ustanovení ZSD uplatňován vůči jinému plátcí nebo jinému uživateli, a to nejpozději před vydáním vybraných výrobků žádajícím uživateli. Jak je pak patrné z ust. § 3 písm. j) ZSD ve znění platném k 31.12.2011, je uživatelem vybraných výrobků osvobozených od daně (dále jen uživatel) právnická nebo fyzická osoba, která přijímá a užívá, příp. podle § 53 ZSD prodává dalšímu uživateli vybrané výrobky osvobozené do daně. Z uvedeného je více než zřejmé, že se žalobkyně nikdy nestala „uživatele“ vybraných výrobků ve smyslu cit. ustanovení, a že osvobození ani neuplatňuje vůči jinému uživateli. Potom na posuzovaný případ nelze v žádném případě aplikovat ust. § 12 a § 72 ZSD, jak nesprávně tvrdí žalovaný.“ Žalobce v další části žaloby (bod 31) uvedl, že se stal plátcem „nikoli svou aktivitou ale pasivně, když v areálu žalobce byly bohužel nalezeny předmětné lihové tekutiny, které zřetelně vznikly činnostmi jiných osob.“ Žalobce nenakládal s lihem nezákonně. Tím reagoval žalobce, jak vysvětlil v této části žaloby, na část žalovaného rozhodnutí označeného jako „obiter dictum“ s tím, že žalobce považuje za nezbytné tyto okolnosti a souvislosti „vysvětlit“. V části C) žalobce uvedl, že s argumentací žalovaného obsahující právní závěr, proč není možné na posuzovanou situaci uplatnit osvobození dle § 71 odst. 1 písm. g) ZSD (s odkazem na aplikaci ust. § 3 písm. f) ZSD) se vypořádal žalobce ve svém doplnění odvolání ze dne 12.11.2013. Z návěti ust. § 71 odst. 1 ZSD „od daně je také osvobozen líh ...“ je zřetelně patrné, že se jedná o speciální případy osvobození, tedy se jedná o další případy osvobození, které jsou mimo definici ust. § 3 písm. f) ZSD. Pokud by byl přijat výklad žalovaného za správný, bylo by nezbytné označit případy uvedené v § 71 odst. 1 písm. g), h), i) za zcela obsolentní, neboť by nemohly nastat situace, kdy by bylo možné toto ustanovení zákona vůbec kdy aplikovat. Při zničení odběrů vzorků správcem daně a při odběru vzorků pro povinné rozborů nedochází k uvolňování vybraného výrobku do volného oběhu, potom výklad předestřený žalovaným je reductio ad absurdum nutné odmítnout jako nesprávný. Žalobce odkázal v této části na princip právní jistoty, přičemž je nutné nezbytné dát přednost výkladu, který je „rozumný“. Rozumným je výklad předestřený žalobkyní, nikoli žalovaným (absurdní závěry). Dále žalobce odkázal na princip in dubio pro libertate. V části D) žaloby uvedl, že již v předchozím soudním řízení argumentoval, že není podstatné pro identifikaci daňového subjektu vlastnictví, neboť žalobkyně nebyla v době vyměření vlastníkem

předmětných lihových tekutin, „*bohužel se dostala do postavení plátce spotřební daně výlučně v důsledku existence ust. § 4 odst. 1 písm. f) ZSD, tedy jen v důsledku toho, že v jejím areálu byly vybrané výrobky nalezeny*“. Tvzení žalovaného, že není-li žalobkyně vlastníkem lihových tekutin, nemůže se nacházet v postavení daňového subjektu a nemůže činit žádné návrhy či podání, je závěrem vadným. Žalobce navrhl, aby soud žalované rozhodnutí zrušil.

Ve vyjádření k žalobě žalovaný zopakoval svou argumentaci z žalovaného rozhodnutí, odkázal na další judikaturu NSS a Ústavního soudu k otázce, zda je povinen správní orgán reagovat v žalovaném rozhodnutí na námitky žalobce, jak účastníka nového řízení a závěrem uvedl, že „*ve věci je podstatné to, že žalobce skladoval vybrané výrobky, u kterých neprokázal jejich zdanění nebo oprávněné nabytí bez daně a v důsledku toho mu vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit, kdy v řízení nikdy nevyšlo najevo něco jiného, než že se tyto výrobky nacházejí ve volném daňovém oběhu. To, jak bylo s těmito vybranými výrobky naloženo jejich nabyvatelem, se nijak této jeho daňové již povinnosti netýká. Nemá tedy smysl vést obsáhlejší polemiku s argumentací založenou na izolovaném vytržení § 71 odst. 1 písm. g) ZSpD ze systematiky zákona.*“

Žalobce v replice k vyjádření žalovaného setrval na své argumentaci uvedené v žalobě.

Krajský soud přezkoumal žalované rozhodnutí v mezích žalobních bodů (§ 65 a násl. zák. č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, v platném znění, (dále jen „s.ř.s.“), přičemž dospěl k následujícím skutkovým a právním závěrům:

Z rozhodnutí správce daně, z rozhodnutí žalovaného a ze správního spisu vyplývají následující rozhodné a mezi účastníky nesporné skutečnosti:

Předmětem žalovaného rozhodnutí bylo posouzení nároku uplatněného žalobcem, a to nároku na osvobození od daně z lihu podle § 71 zák. o SPD, přičemž tento nárok se týkal vybraných výrobků, 133.209 litrů tekutiny obsahující líh, která byla zajištěna rozhodnutím Celního úřadu Pardubice ze dne 23.7.2014, následně byla zabraná daňovému subjektu, který je skladoval (tj. žalobci), a to do majetku státu, na základě rozhodnutí uvedeného celního úřadu ze dne 10.7.2006. Následně správce daně zahájil s daňovým subjektem daňové řízení, přičemž jeho výsledkem bylo doměření spotřební daně z uvedených vybraných výrobků – lihu, a to rozhodnutím celního úřadu ze dne 11.10.2005. Proti uvedeným rozhodnutím správce daně se žalobce odvolal, přičemž i po ukončeném odvolacím řízení a po přezkumu rozhodnutí v nich odvolacím orgánem vydaným zůstal stav nezměněn, tj. že uvedená rozhodnutí správce daně o zabránění zmíněných výrobků a o doměření spotřební daně z nich nebyla zrušena ani v soudních řízeních jich se týkajících. Uvedené vybrané výrobky byly neznámého původu a v souladu s platnou právní úpravou byly kompletně zničeny. Správce daně posoudil nárok žalobce na přiznání osvobození daně z lihu dle § 71 zákona o SPD v rozhodnutí ze dne 29.8.2013, ve kterém uvedl, že osvobozením od daně se pro účely zákona o SPD (§ 3 písm. f)) rozumí uvedení vybraných výrobků do volného daňového oběhu, aniž vznikne povinnost přiznat, vyměřit a zaplatit daň. Dále pak objasnil smysl a účel ust. § 71 odst. 1 písm. g) zákona o SPD, podle něhož se právě žalobce domáhá přiznání nároku na osvobození od spotřební daně. Podle názoru správce daně je smyslem a účelem ust. § 71 odst. 1 písm. g) zákona o SPD (podle ust. § 71 odst. 1 písm. g) SPD „*od daně je také osvobozen líh ve výrobcích uvedených pod kódy nomenklatury 2207, 2208, 3301 nebo 3302 znehodnocených*

podle pokynů a za přítomnosti úředních osob správce daně nebo za jejich přítomnosti zničených“) je aplikace této části právní normy v případech, kdy dojde např. k nedodržení technologie výroby a zpracování lihu na výrobky, které se zařazují pod kódy nomenklatury 2207 nebo 2208 a takto vyrobený nebo zpracovaný líh nelze distribuovat na trh, protože nesplňuje podmínky stanovené jinými právními předpisy nebo v případech, kdy je likvidován dokap a úkap vzniklý při výrobě lihu. Správce daně vycházel správně tedy z toho, že osvobození od předmětné daně dle cit. ust. SPD se s odkazem na vymezení pojmu osvobození od daně dle § 3 písm. f) zákona o SPD vztahuje jen na případy, kdy je možné líh znehodnotit podle pokynů a za přítomnosti úředních osob celního úřadu, kdy nevznikne povinnost přiznat, vyměřit a zaplatit daň, např. když dojde k nedodržení technologie výroby a zpracování lihu na výrobky, které se zařazují pod kódy zmíněné nomenklatury a takto vyrobený nebo zpracovaný líh nelze distribuovat na trh, protože nesplňuje podmínky stanovené jinými právními předpisy nebo v případech, kdy je likvidován dokap a úkap vzniklý při výrobě lihu. O takový případ se však v dané věci nejednalo, když ke zničení vybraných výrobků zatížených spotřební daní bylo celními orgány přikročeno v důsledku prokázaného nezákonného jednání daňového dlužníka (skladování nezdaněného lihu v rozporu s právními předpisy) poté, co byla daňovému subjektu z moci úřední pravomocně vyměřena spotřební daň z lihu a v době, kdy byl předmětný líh již majetkem státu.

V odvolání proti rozhodnutí správce daně, kterým nebylo vyhověno jeho návrhu na přiznání osvobození od spotřební daně, žalobce uvedl, stejně jako v žalobě, svůj názor o tom, že byly splněny v jeho případě dvě základní podmínky pro přiznání tohoto osvobození, tj. že se jednalo o výrobky uvedené pod kódy nomenklatury 2207, 2208, 3301 nebo 3302, a že došlo k jejich zničení za přítomnosti úředních osob správce daně, příp. ke zničení za současného udělování pokynů úředních osob (s odkazem na § 71 odst. 1 písm. g) ZSD). Svůj výklad podpořil i výkladem pojmu „spotřební“, když vázal smysl této daně ke skutečné spotřebě, ke které nedošlo, když zabraný líh byl zničen. Protože žalobce byl daňovým subjektem, kterému byla daň z vybraných výrobků nalezených v jeho areálu vyměřena, byl tedy plátcem této daně, pak rozhodnutí o osvobození od daně spotřební musí směřovat též vůči žalobci a osvobození dle jeho názoru musí být přiznáno i jemu, přestože výrobky mu byly zabráný a následně byly zničeny. V odvolání žalobce rovněž nesouhlasil s výkladem ust. § 71 ve spojení s § 3 ZSD. Rovněž nesouhlasil s tvrzením správního orgánu prvního stupně, že s uvedenými výrobky nakládal nezákonně a rovněž významné pro něj nebylo ani to, že v době zničení lihu již byl tento ve vlastnictví státu. Následně žalovaný postupoval podle ust. § 115 daňového řádu, kdy doplnil důvody pro zamítnutí žádosti o přiznání předmětného osvobození, a to v „Seznámení s právním názorem“ ze dne 20.12.2013. Žalovaný v tomto „Seznámení s právním názorem“ konstatoval obsah rozhodnutí správce daně s tím, že již v tomto rozhodnutí jsou uvedeny důvody pro nepřiznání zmíněného nároku. K tomu doplnil, že po skončení všech řízení ke stanovení daňové povinnosti by ke změně mohl přicházet jen v úvahu institut vrácení daně § 14 a § 78 ZSD, přičemž institut prominutí daně je pojmově vyloučen, neboť vracet lze daň zaplacenou, vrácení daně navíc žalobce ani nežádal. Dále odvolací orgán se zabýval možností posoudit možnost žalobce podat dodatečné daňové přiznání na daň nižší, než je poslední známá daň, jestliže vyšly najevo nové skutečnosti, které nasvědčují tomu, že daň byla stanovena v nesprávné výši (§ 141 odst. 2 daňového řádu). Zároveň žalovaný konstatoval, že nejenže nejsou splněny podmínky pro osvobození podle § 1 odst. 1 písm. g) ZSD, neboť toto ustanovení dopadá na jiné skutkové okolnosti (s odkazem na ust. § 11 odst. 2 ZSD, podle něhož, pokud právnická nebo fyzická osoba nakoupila zdaněné vybrané výrobky a použila je pro účely, na které se vztahuje osvobození od daně, pohlíží se

pro účely tohoto zákona na tyto vybrané výrobky, jakoby byly pořízeny za ceny bez daně) a neslouží tedy k „oddanění“ lihu tomu, jenž s ním nakládal nezákonně. V průběhu odvolacího řízení, ještě před vydáním žalovaného rozhodnutí, podal žalobce vyjádření ze dne 13.1.2014. V tomto vyjádření uvedl, že žádné nedovolení způsobem nakládání s lihem nebylo prokázáno, odkázal na svou argumentaci uplatněnou v odvolání, přičemž opětovně zdůraznil, že byly splněny výše zmíněné dvě podmínky pro přiznání osvobození podle § 71 odst. 1 písm. g) ZSD. Dále uvedl svou argumentaci k názoru žalovaného, že v daném případě nelze uplatnit zmíněné osvobození. Vyslovil svůj nesouhlas včetně argumentace k aplikaci § 12 a § 72 ZSD žalovaným, kdy tato ustanovení řeší situaci, kdy „nárok na osvobození uplatňuje tzv. uživatel, avšak v dané věci se žalobce nikdy nestal uživatelem vybraných výrobků ve smyslu citovaných ustanovení a na posuzovaný případ nelze v žádném případě tato ustanovení aplikovat.“ Osvobození od daně měl podle názoru žalobce provést žalovaný z moci úřední, bez návrhu samotného žalobce. Rovněž nesprávné a nesystémové je dle žalobce tvrzení žalovaného, že by postup osvobození měl nahradit podáním dodatečného daňového přiznání, což je „naprostý nesmysl“. Rovněž institut vrácení daně na daný případ nedopadá. V žalovaném rozhodnutí pak žalovaný reagoval na odvolací námitky a zmíněné vyjádření ze dne 13.1.2014. K námitce žalobce o tom, že s předmětným lihem „nijak nenakládal“ žalovaný uvedl, že „to byl právě odvolatel, kdo nezákonně nakládal s předmětným lihem, a že mu v této souvislosti vznikla povinnost, vyměřit a zaplatit daň, bylo postaveno na jisto v předchozích řízeních, jak je popsáno i v napadeném rozhodnutí.“ Dále pokračoval, že pro vznik daňové povinnosti není rozhodné, kdo předmětný lih do volného daňového oběhu, ale to, že byl u odvolatele tento lih jako u plátce dle § 4 odst. 1 písm. f) ZSD zjištěn. K výkladu ust. § 71 odst. 1 písm. g) ZSD pak žalovaný konkrétně uvedl: „ust. § 71 odst. 1 písm. g) ZSpD nestojí v zákoně osamoceně, jak vykládá odvolatel význam slova „také“. Odvolací orgán jinými slovy vlastně ve shodě s odvolatelem konstatoval, že se odvolatel nenacházel v roli uživatele vybraných výrobků ve smyslu zákona, aby přicházelo v úvahu uplatnění osvobození podle § 12 nebo 72 ZSpD. Je však třeba přisvědčit celnímu úřadu v napadeném rozhodnutí, když uvedl, co se rozumí osvobozením od daně pro účely ZSpD v § 3 písm. f) (dříve písm. e)): „vedení vybraných výrobků do volného daňového oběhu, aniž vznikne povinnost přiznat, vyměřit a zaplatit daň.“ Když ve shodě s odvolatelem pomineme ostatní situace, kdy lze nakládat s lihem jako osvobozeným, pak je jedinou v úvahu přicházející situací pro aplikaci citovaného ust. § 71 právě situace, kdy je z režimu podmíněného osvobození vyjímán lih, kdy dojde např. k nedodržení technologie výroby y zpracování lihu na výrobky, které se zařazují pod kódy k nedodržení 2207 nebo 2208, a takto vyrobený nebo zpracovaný lih nelze distribuovat na trh, protože nesplňuje podmínky stanovené jinými právními předpisy nebo v případech, kdy je likvidován dokap a úkap vzniklý při výrobě lihu. I takové vyjímání je uváděním do volného daňového oběhu s povinností přiznat, vyměřit a zaplatit daň. Takový lih ovšem v této fázi může být osvobozen od daně ve smyslu cit. ust. § 3 písm. f) ZSpD, avšak právě jen za podmínek stanovených v § 71 odst. 1 písm. g) cit. zákona. Odvolatel sám zdůrazňuje, že předmětný lih do volného daňového oběhu neuvedl a tomu ostatně také odpovídalo stanovení jeho daňové povinnosti. Jelikož již nešlo o uvádění předmětného lihu do volného daňového oběhu – již se v něm nacházel a bylo třeba takto nezdaněný lih pouze zdanit, aplikace cit. ust. § 3 a 71 tak již nepřicházelo v úvahu. Tomu odpovídá i zmíněná dikce ust. § 11 odst. 2 ZSpD. Na osvobození od daně by tak nedosáhl ani žádný jiný nabyvatel tohoto lihu, pokud by jej dříve od odvolatele např. v obchodním styku nabyt. A to ani, pokud by s ním naložil zmíněným způsobem, natož aby takové osvobození mohlo svědčit ve prospěch daňové povinnosti dosavadního držitele. Právě v tomto smyslu je významná otázka vlastnictví, resp. držby zničeného lihu, aby bylo možné určit daňový subjekt, pro jehož daňovou povinnost by

eventuálně nová skutečnost (zničení lihu) mohla mít význam. Tím již odvolatel nebyl. Lze tedy shrnout, že ve vztahu k odvolatelově daňové povinnosti nešlo o uvedení vybraného výrobku do volného daňového oběhu a podmínky pro jeho osvobození ve smyslu § 71 odst. 1 písm. g) ZSpD nejen, že nebyly splněny, ale nikdy plněny být ani nezačaly. Na uvedeném nic nemění skutečnost, že po zabrání stát tyto vybrané výrobky zničil. Stalo se tak interními postupy pro nakládání s propadlými nebo zabranými vybranými výrobky, nikoliv v režimu čit. ust. § 71, jakkoliv nelze zcela vyloučit podobnost těchto postupů. Pro právní bezvýznamnost v projednávané věci se touto otázkou případné podobnosti odvolací orgán nezabýval. Ani případnou podobností odvolatelova daňová povinnost nezaniká. Vznik a zánik daňové povinnosti se odvíjí od pozitivní právní úpravy, nikoliv od volného jazykového výkladu názvu druhu daně (spotřební). Daňová povinnost může „zaniknout“ v zásadě jen jejím splněním nebo uplynutím lhůty v § 148 daňového řádu. Na jiné situace pamatuje zákon tím, že od daňové povinnosti osvobodí, jak bylo zmíněno. Pro takové osvobození odvolatele od jeho daňové povinnosti podmínky splněny nejsou.“ Dále žalovaný ještě uvedl, že žalobcem uplatňované ust. § 71 „nestojí v zákoně osamoceně“, když právními předpisy je třeba vykládat a aplikovat v celku. Dodal, že žádné osvobozování od povinnosti daň přiznat, vyměřit a zaplatit se neděje v řízení zahájeném z moci úřední, jak si představoval žalobce jako odvolatel ve zmíněném vyjádření. Dále se žalovaný zabýval ještě tím, zda existují jiná podání, kterými by před správcem daně mohl žalobce uplatnit zmíněné osvobození a uvedl své úvahy o dvou možnostech, tj. zda by mohl žalobce podat dodatečné daňové přiznání (§ 141 daňového řádu), anebo by mohl požádat o vrácení daně (§ 14 a § 78 odst. 6 ZSD). V této části odůvodnění rozhodnutí (str. 5 a 6 dospěl k závěru, že by i v tomto případě nemohl být žalobce úspěšný. Závěry obou správních orgánů považuje krajský soud za správné.

Patří už ke zcela běžným jevům, že zejména zástupci daňových subjektů, často v daňových řízeních a potažmo i v soudních řízeních o žalobách proti rozhodnutím vydaným v daňových řízeních, v nadsázce řečeno „zaplevelují“ svá podání velkým množstvím námitek, zejména účelového charakteru, a rovněž i rozsáhlou polemikou se závěry správních orgánů a potažmo i soudů při využití rozsáhlé vlastní argumentace za účelem prosazení vlastních samoučelných představ o aplikaci právních předpisů v daňovém řízení. Z dalších jejich podání, zejména z odvolání učiněných v daňovém řízení a dále i z žalob proti rozhodnutím o těchto odvoláních, lze zjistit účel takového postupu, tj. zřejmě očekávají, že když se odvolací orgán nevypořádá „otrocky“ s každou jejich námitkou vznesenou v průběhu odvolacího řízení, nebo že když odvolací správní orgán nevyvrátí jejich rozsáhlou argumentaci, či dokonce soud v řízení o žalobě proti rozhodnutí správních orgánů nevstoupí do jejich husté „sítě“ námitek a argumentace, takže to je automaticky bez dalšího důvod pro zrušení jimi napadeného rozhodnutí. Prostě očekávají, že námitky nepřezkoumatelnosti je dovedou vždy k úspěchu v případě, že správní orgány a potažmo soudy nebudou buď vůbec, nebo nedostatečně ve svých rozhodnutích z důvodu přehlédnutí na ně reagovat. Zřejmě se domnívají, že čím více uvedou námitek a argumentů, tak je větší naděje, že toto očekávání bude naplněno (to lze pak zjistit z jejich dalších podání, zejména z odvolání, žalob a z kasačních stížností, které se námitkami nepřezkoumatelnosti jen „hemží“). To je však zcela mylný postup.

Jak je ostatně uvedeno i v konstantní soudní judikatuře NSS „**účelem soudního přezkumu správních rozhodnutí, není lpění na formální dokonalosti správních rozhodnutí, ale účinná ochrana veřejných subjektivních práv adresátů veřejné správy. Z výše uvedeného je prima facie patrné, že rozhodnutí správních orgánů obou stupňů plně**

přezkoumatelná jsou, když správní orgány v odůvodnění svých rozhodnutí podrobně popsaly, jaké skutečnosti v řízení zjistily, jak je právně posoudily a jakými úvahami se přitom řídily“ (srov. např. rozsudek NSS ze dne 28.8.2007, vydaný ve věci sp. zn. 6Ads 87/2006). Samozřejmě, že se správní orgány musí vyrovnat ve svých rozhodnutích i s námitkami účastníků řízení vznesených v jejich podání, zejména v odvolání, avšak jednak se musí jednat o relevantní námitky, tj. takové, které mohou vést odvolací orgán či soud ve správním soudnictví k závěru o nezákonnosti napadeného rozhodnutí a dále platí, že nelze povinnost správních orgánů (a potažmo i soudu ve správním soudnictví) odůvodnit svá rozhodnutí a vypořádat se s námitkami účastníků řízení vykládat striktně tak, že odůvodnění rozhodnutí musí obsahovat podrobnou věcnou argumentaci vyvracející všechny námitky či vlastní rozsáhlou argumentaci účastníků řízení. Pokud účastníci správních řízení v žalobách namítají, že nebylo reagováno na všechny jejich jednotlivé námitky a výtky obsažené zejména v odvolání proti rozhodnutí správního orgánu prvního stupně, je třeba uvést ve vztahu k rozsahu jejich odůvodnění a potažmo i soudních rozhodnutí následující závěry:

Ačkoliv je povinností orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit, **nelze tuto povinnost interpretovat jako požadavek detailní odpovědi na každou námitku** (ve vztahu k soudům srov. např. odst. 61 rozsudku Evropského soudu pro lidská práva ve věci Van de Hurk v. Nizozemí). Nadto je třeba si uvědomit, že orgán veřejné moci na určitou námitku může reagovat i tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní. Tím se s námitkami účastníka řízení vždy - minimálně implicitně - vypořádá. Nelze proto bez dalšího uzavřít, že absence odpovědi na ten či onen argument žalobce v odůvodnění žalovaného rozhodnutí (či rozhodnutí soudu) způsobuje nezákonnost rozhodnutí či dokonce jeho nepřezkoumatelnost. Takovýto přístup by totiž mohl vést zejména u velmi obsáhlých podání až k absurdním důsledkům a k porušení zásady efektivity a hospodárnosti řízení. Podstatné je, aby se správní orgán (či následně správní soud) vypořádal se všemi **základními námitkami účastníka řízení** (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9Afs 70/2008 – 13).

Zároveň je nutné dodat, že rozsah reakce soudu na konkrétní námitky je co do šíře odůvodnění spjat s otázkou hledání **míry** (proto zpravidla postačuje, jsou-li vypořádány alespoň **základní** námitky účastníka řízení /srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9Afs 70/2008 – 13, dostupný na www.nssoud.cz/), případně (za podmínek tomu přiměřeného kontextu) i s akceptací odpovědi **implicitní** (což připouští i Ústavní soud – srov. např. usnesení ze dne 18. 11. 2011, sp. zn. II. ÚS 2774/09 /odstavec 4 odůvodnění/, usnesení ze dne 11. 3. 2010, sp. zn. II. ÚS 609/10 /odstavec 5 odůvodnění/, usnesení ze dne 7. 5. 2009, II. ÚS 515/09 /odstavec 6 odůvodnění/, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2011, č. j. 4 Ads 58/2011 – 72, dostupný na www.nssoud.cz atd.) - tzn., že na určitou námitku lze reagovat i (např.) tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí soud **prezentuje od názoru žalobce odlišný názor**, který přesvědčivě zdůvodní tak, že toto zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí. Ústavní soud v této souvislosti konstatoval: „[n]ení porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná“ (srov. náleze ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68; srov. obdobně též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 41/2012 - 50, bod 21, nebo ze dne 6. 6. 2013, č. j. 1 Afs 44/2013 - 30, bod 41, popř. ze dne 3. 7. 2013, č. j. 1 As 17/2013 – 50, bod 17). Ostatně i

Ústavní soud v případě, že pokud námitky stěžovatelů nejsou způsobilé změnit výrok rozhodnutí, tyto **nevypořádává** (srov. např. bod 24. nálezu 28. 5. 2009, sp. zn. II. ÚS 2029/08; Ústavní soud zde uvedl: „*Ústavní soud se nezabýval dalšími námitkami stěžovatelky, protože by rozhodnutí o nich nebylo způsobilé změnit výrok.*“), neboť si je plně vědom toho, že požadavky kladené na orgány veřejné moci - pokud jde o detailnost a rozsah vypořádání se s námitkami adresátů jejich aktů - **nesmí být přemrštěné**. Takové přehnané požadavky by byly výrazem **přepjatého formalismu**, který by ohrožoval funkčnost těchto orgánů, především pak jejich schopnost efektivně (zejména v přiměřené době a v odpovídajícím rozsahu) plnit zákonem jim uložené úkoly.

K tomu lze ještě uvést, že povinnost posoudit všechny žalobní námitky neznamená, že krajský soud je povinen reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvrátit, když jeho úkolem je **vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace** (srov. rozsudek NSS ze dne 3.4.2014, č.j. 7 As 126/2013-19).

Anebo jak uvedl NSS v rozsudku ze dne 24.4.2014, č.j. 7 Afs 85/2013, který lze aplikovat nejen na odůvodnění rozsudku soudu, ale analogicky a logicky i na odůvodnění rozhodnutí správních orgánů: „*...přestože je třeba z hlediska ústavních principů důsledně trvat na povinnosti dostatečného odůvodnění rozhodnutí, nemůže být tato povinnost chápána dogmaticky. Rozsah této povinnosti se totiž může měnit podle povahy rozhodnutí a musí být posuzován s ohledem na okolnosti každého jednotlivého případu. Podstatné podle názoru Nejvyššího správního soudu je, aby se **správní soud ve svém rozhodnutí vypořádal se všemi stěžejními námitkami účastníka řízení, což může v některých případech konzumovat i vypořádání některých dílčích a souvisejících námitek.** Absence výslovného posouzení dílčí žalobní námitky, která souvisela s námitkami stěžejními, za situace, kdy městský soud v odůvodnění napadeného rozsudku dospěl k věcně správnému závěru, že stěžovatel neunesl v daňovém řízení důkazní břemeno, neboť důkazy jím předložené neprokázaly u sporných obchodních případů splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH, nezpůsobuje jeho nepřezkoumatelnost. V této souvislosti lze odkázat např. na **nález Ústavního soudu ze dne 21. 12. 2004, sp. zn. II. ÚS 67/04**, v němž bylo zdůrazněno, že z hlediska splnění náležitostí rozhodnutí není povinností soudu se v jeho odůvodnění speciálně vyjadřovat ke všem jednotlivým argumentům účastníka podporujícím jeho konkrétní a z hlediska sporu pouze dílčí tvrzení, pokud stanovisko k nim jednoznačně a logicky vyplývá ze soudem učiněných závěrů.*“

Dále platí, že samu okolnost, že soud nepřisvědčil argumentaci účastníka řízení, nelze bez dalšího považovat za porušení jeho práv. Právo na spravedlivý proces nelze vykládat tak, že jde o právo jednotlivce na vyhovění jeho návrhu či na rozhodnutí v jeho prospěch (srov. např. usnesení Ústavního soudu ze dne 20. 10. 2011, sp. zn. III. ÚS 2773/11, dostupné /stejně jako další níže citovaná rozhodnutí Ústavního soudu/ na <http://nalus.usoud.cz>).

Soud dodává, že není smyslem soudního přezkumu stále dokola podrobně opakovat již jednou vyřčené, a proto se může soud v případech shody mezi názorem soudu a odůvodněním žalobou napadeného rozhodnutí **odkazovat** na toto odůvodnění (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005 – 130 publikovaný pod č. 1350/2007 Sb. NSS, či rozsudky téhož soudu ze dne 2. 7. 2007, č. j. 4 As 11/2006-86, a ze dne 29. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2012 – 47, všechny dostupné na www.nssoud.cz).

Námítka žalobce o nepřezkoumatelnosti žalovaného rozhodnutí z důvodu, že se žalovaný nevypořádal se všemi jeho námitkami, je námitkou procesního charakteru, která může vést soud k závěru o zrušení žalovaného rozhodnutí z důvodu vady řízení, tj. nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodu rozhodnutí (§ 76 odst. 1 písm. a) a § 78 odst. 1 s.ř.s.).

K takovému závěru soudu však musí být splněn zákonný předpoklad stanovený v ust. § 65 odst. 1 s.ř.s. spočívající v tom, že napadeným rozhodnutím byla porušena práva žalobce tak, že byl žalobce zkrácen na svých právech. O takové porušení práv žalobce mající ve svém důsledku krácení na právech ve smyslu ust. § 65 odst. 1 s.ř.s., by se např. jednalo vždy tehdy, kdyby se mohl odrazit ve skutečném porušení konkrétních procesních práv např. tím, že by s žalobcem v průběhu správního řízení nebylo vůbec jednáno jako s účastníkem správního řízení, ač s ním tak jednáno být mělo, příp. tím, že by žalobci postavení účastníka řízení sice přiznáno bylo, avšak byla by mu v průběhu takového řízení upřena jeho jednotlivá konkrétní subjektivní práva determinující jeho aktivní participaci nařízení (srov. mutatis mutandis rozsudek NSS ze dne 31.1.2006, č.j. 5As 53/2004-96). V případě jiných procesních pochybení vzniklých při rozhodovací činnosti správních orgánů, tj. zejména v případě žalobcem **namítané nepřezkoumatelnosti žalovaného rozhodnutí** z důvodu, že se žalovaný nevypořádal se všemi jeho námitkami, se pak musí jednat o takovou vadu řízení, která by **mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí**. O vadu řízení, která by mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí a mohla by tak krátit žalobce na jeho právech **se ale nejedná, pokud lze dovést, že by výrok rozhodnutí byl stejný i za situace, kdy by k vadě řízení vůbec nedošlo** (srov. rozsudek NSS ze dne 26.10.2009, č.j. 8Afs 46/2009-46). Mezi namítanou nezákonností a důsledky případného vyhovění žalobě (a tedy zrušením napadeného správního rozhodnutí) musí navíc existovat určitý **vztah proporcionality** (srov. rozsudek NSS ze dne 20.5.2004, č.j. 7A 85/2001-43).

Ke zrušení rozhodnutí pro uvedenou namítanou vadu žalobcem tak proto nepostačuje skutečnost, že žalovaný nereagoval podrobně na každou námitku žalobce v průběhu odvolacího řízení, zejména v odvolání. Žalované rozhodnutí a rozhodnutí jemu v dané věci předcházející jako celek by mohl soud zrušit jen tehdy, pokud by shledal, že porušení zákona došlo nikoliv v zanedbatelné míře, nýbrž **v intenzitě, zpochybňující zákonnost posuzovaného správního řízení a vydaného rozhodnutí jako celku** (srov. výše zmíněný rozsudek NSS ze dne 20.5.2004, č.j. 7A 85/2001-43). Proto považoval krajský soud jednak úvodní námitku žalobce týkající se aplikace rozsudku NSS ze dne 25.4.2007, č.j. 1Afs 30/2006-101 (podle něhož „*podstatou řádného vypořádání se s důvody opravného prostředku není jen pouhá reakce odvolacího orgánu na každou větu v tomto prostředku se vyskytující, nýbrž zodpovězení k věci se vztahujících právních otázek...*“) za nedůvodnou, když podle již soudem výše zmíněné judikatury se takový závěr netýká pouze „*každé věty*“ vyskytující se v opravném prostředku, tedy zejména v odvolání, ale i námitek v nich uvedených (srov. např. rozsudek NSS ze dne 28.5.2009, č.j. 9Afs 70/2008-13, nálezy Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 201/04, I. ÚS 729/2000, I. ÚS 116/05 atd., dále pak i rozsudek ESLP ve věci Van de Hurk v. Nizozemí, argumentace soudu viz výše).

Z výše uvedených závěrů soudů vyplývá, že pro rozhodnutí soudu o předmětné žalobě **nebylo stěžejní otázkou to, zda se žalovaný vypořádal se všemi námitkami žalobce detailním způsobem a či zda vyvrátil vlastní argumentaci žalobce, ale stěžejní otázkou pro rozhodnutí soudu bylo, zda správce daně a potažmo žalovaný správně aplikovaly**

platnou právní úpravu týkající se hmotně právní námitky žalobce vznesené v daňovém řízení, tj. zda bylo či nebylo podle platné právní úpravy možné přiznat žalobci osvobození od uvedené daně podle § 71 odst. 1 písm. g) ZSD. Pokud by tomu tak nebylo, stal by se soud ryze formalistickým kontrolorem v jakési „inventuře“ týkající se rozsahu vypořádání námitek a argumentace vznesené žalobcem v daňovém řízení.

V dané věci se jedná o problematiku hmotněprávní, nikoliv procesněprávní, proto podstatná je v dané věci námitka nikoliv procesního charakteru (namítaná nepřezkoumatelnost), ale uvedená hmotně právní námitka týkající se zákonnosti žalovaného rozhodnutí z hlediska použité právní kvalifikace v daňovém řízení. Pokud by soud dospěl k závěru, že pokud jsou rozhodnutí zákonná z hlediska hmotněprávního, tj. že správní orgány zákonným způsobem aplikovaly platnou právní úpravu a správně z ní vyvodily závěr o nedůvodnosti nároku žalobce na přiznání tohoto osvobození, tak je zcela nadbytečná a bezpředmětná další polemika o tom, zda se žalovaný detailně vypořádal se všemi námitkami žalobce, zda reagoval podrobně na všechny námitky, či zda vyvrátil argumentaci žalobce, která polemizuje se závěry správních orgánů. Na tomto místě je opětovně nutné zdůraznit, že pokud soud **nepřisvědčí argumentaci účastníka řízení, nelze bez dalšího považovat to za porušení jeho práv, když právo na spravedlivý proces nelze vykládat tak, že jde o právo jednotlivce na vyhovění jeho návrhu, či na rozhodnutí v jeho prospěch** (srov. např. usnesení Ústavního soudu ze dne 20.10.2011, sp. zn. III. ÚS 2773/11). K tomu lze ještě uvést, že povinnost posoudit všechny žalobní námitky neznamena, že krajský soud je povinen reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvrátit, když jeho úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. rozsudek NSS ze dne 3.4.2014, č.j. 7As 126/2013-19). Obsahem a smyslem žalobní argumentace byla základní, zcela nesprávná a účelového charakteru myšlenka žalobce, že na výše popsany skutkový stav měl správce daně, a to dokonce ex officio (!), aplikovat ust. § 71 odst. 1 písm. g) ZSD a přiznat žalobci osvobození z důvodu splnění dvou podmínek pro osvobození z předmětné daně, tj. že se jednalo o výrobky uvedené pod zmíněnými kódy nomenklatury, a že došlo k jejich zničení za přítomnosti úředních osob správce daně, příp. ke zničení za současného udělování pokynů úředních osob, přičemž žalobce odmítal názor správních orgánů o tom, že v dané věci nelze aplikovat toto ustanovení izolovaně, ale je nutné aplikovat i další ustanovení ZSD.

Podle ust. § 71 odst. 1 písm. g) ZSD od daně je také osvobozen líh ve výrobcích uvedených pod kódy nomenklatury 2207, 2208, 3301 nebo 3302 znehodnocených podle pokynů a za přítomnosti úředních osob správce daně nebo za jejich přítomnosti zničených.

Podle ust. § 3 písm. f) pro účely tohoto zákona (tj. zákona o spotřebních daních) se **rozumí osvobozením od daně uvedení vybraných výrobků do volného daňového oběhu, aniž vznikne povinnost přiznat, vyměřit a zaplatit daň.**

Krajský soud se ztotožňuje s názory obou správních orgánů o tom, že v dané věci nelze aplikovat **jen** ust. § 71 odst. 1 písm. g) ZSD, ale je nutné aplikovat **současně i** ust. § 3 písm. f) ZSD. Žádný institut upravený právním předpisem nelze vykládat pouze izolovaně, bez přihlédnutí k dalším částem právní úpravy, který se ho rovněž týká. Opačný postup pak lze označit pouze za účelový. Správní orgány proto ve věci aplikovaly správně i ust. § 3 písm. f) SPD a na rozdíl od žalobce již správce daně správně konstatoval, že „*smyslem a účelem právní normy – ust. § 71 odst. 1 písm. g) zákona o SPD v rámci výkonu správy daní, je její*

aplikace v případech, kdy dojde např. k nedodržení technologie výroby a zpracování lihu na výrobky, které se zařazují pod kódy nomenklatury 2207 nebo 2208, a takto vyrobený nebo zpracovaný lih nelze distribuovat na trh, protože nesplňuje podmínky stanovené jinými právními předpisy nebo v případech, kdy je likvidován dokap a úkap vzniklý při výrobě lihu. Pro tyto případy je možné lih znehodnotit podle pokynů a za přítomnosti úředních osob celního úřadu nebo za jejich přítomnosti zničit, a na tyto případy se osvobození od spotřební daně vztahuje.“ Rovněž správným je další závěr správce daně o tom, že uplatnění institutu osvobození od spotřební daně dle § 71 odst. 1 písm. g) nemůže již s přihlédnutím ke smyslu a účelu v dané právní úpravě a v kontextu s cenným právním systémem nastaveným pro výkon správy spotřebních daní dopadat na „*případy nelegálního nakládání s vybranými výrobky*.“ Námitky žalobce proti tomuto závěru správce daně nemají oporu ve skutkovém stavu věci.

Je nepochybné, ani žalobce to v žalobě nepopírá, že rozhodnutím Celního úřadu Pardubice ze dne 23.7.2004 byly žalobci zajištěny uvedené vybrané výrobky, které přešly do majetku státu tímto rozhodnutím. Dále je podstatné, že tyto výrobky nacházející se v areálu firmy žalobce, byly rozhodnutím téhož celního úřadu ze dne 1.7.2006 podle ust. § 42 odst. 12 ZSD zabráný a následně byly zlikvidovány. Uvedené skutečnosti včetně zdůvodnění zákonnosti takového postupu celního úřadu obsahuje zejména rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 20.10.2009, č.j. 30Ca 55/2006-130, kterým byla zamítnuta žaloba žalobce právě vůči tomuto rozhodnutí o zabrání zabraných výrobků, tj. tekutin obsahujících lih. Kasační stížnost proti tomuto rozsudku byla Nejvyšším správním soudem odmítnuta (usnesením NSS ze dne 25.7.2010, č.j. 2Afs 9/2010-211), proto lze z tohoto rozsudku krajského soudu a zároveň ze souvisejícího rozsudku NSS (předcházejícímu rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové) ze dne 26.2.2009, č.j. 7Afs 69/2007-85, vycházet. V tomto souvisejícím rozsudku krajského soudu a potažmo i NSS, které se týkají přezkumu rozhodnutí o zabrání uvedených výrobků, je mimo jiné uvedeno, že byly splněny kumulativně čtyři podmínky pro rozhodnutí o zabrání vybraných výrobků, mimo jiné i podmínka, že ten kdo skladoval tyto výrobky (za něhož byl zcela nepochybně označen žalobce), skladoval tyto výrobky nezdaněné a neprokázal ani způsob jejich oprávněného nabytí za ceny bez daně (§ 42 odst. 2 ZSD). Skladování těchto výrobků žalobcem tak **nepochybně nelze označit za zákonné** (to ostatně vyplývá i z již ukončeného soudního řízení týkající ho se přezkumu rozhodnutí o zabrání věci, ve kterém byl žalobce **neúspěšný**, srov. rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 20.10.2009, č.j. 30Ca 55/2006-130, a **právní závěry NSS** vztahující se k tomuto postupu žalobce uvedené v **rozsudku NSS ze dne 26.2.2009, č.j. 7Afs 69/2007-85**). Je sice pravdou, jak uvedl žalobce, že se v jeho případě nejednalo o „*případy nelegálního nakládání s vybranými výrobky*“, jak uvedl správní orgán prvního stupně ve svém rozhodnutí, avšak v daném případě žalobce jednal nezákonně, když skladoval uvedené výrobky **nezdaněné a neprokázal způsob jejich oprávněného nabytí za ceny bez daně**, v důsledku čehož bylo rozhodnuto o zabrání a likvidaci těchto výrobků. Krajský soud se tak ztotožňuje s názorem správce daně o tom, že „*ke zničení vybraných výrobků zatížených spotřebních daní bylo členy orgány přikročeno, resp. celní orgány byly nuceny k tomuto přikročit, v důsledku prokazaného nezákonného jednání daňového dlužníka (skladování nezdaněného lihu v rozporu s právními předpisy), poté, co byla daňovému subjektu z moci úřední pravomocně vyměřena spotřební daň z lihu a v době, kdy byl předmětný lih již majetkem státu (o propadnutí lihovin do majetku státu bylo též pravomocně rozhodnuto a správnost tohoto postupu byla přezkoumána soudy obou stupňů...)*“. Je celkem z pohledu žalobce pochopitelné, že uvedené závěry o nezákonnosti jeho uvedeného jednání se snaží „*zamlžovat*“, znevěrohodňovat či dokonce popírat, ale již je nelze v tomto soudním řízení

opětovně „přezkoumávat“, když byly přijaty v rámci předchozích pravomocných rozhodnutí správních orgánů a soudů (viz výše). Další skutečností významnou pro posouzení zákonnosti závěru správních orgánů o nemožnosti izolované aplikace ust. § 71 odst. 1 písm. g) SDP je skutečnost, že žalobci **ještě před uplatněním nároku na přiznání uvedeného osvobození (obsažené v písemnosti doručené správci daně dne 6.3.2012) vznikla daňová povinnost**, přičemž o doměření spotřební daně z uvedených výrobků bylo rozhodnuto správcem daně rozhodnutím ze dne 11.10.2005, přičemž toto rozhodnutí včetně navazujícího rozhodnutí o odvolání byly předmětem **soudního přezkumu**, kdy Krajský soud v Hradci Králové rozsudkem ze dne 15.9.2006 ve věci sp. zn. 30Ca 7/2006 žalobu zamítl a kasační stížnost proti tomuto rozsudku **NSS rozsudkem ze dne 29.9.2010, č.j. 2Afs 8/2010-119, zamítl**. Pak ovšem **správně** aplikovaly správní orgány i ust. § 3 písm. f) zákona o spotřebních daních, které vztahuje institut osvobození od daně na případy, kdy nevznikne povinnost přiznat, vyměřit a zaplatit daň, tj. jak uvedl již správce daně, např. na případy, kdy dojde k nedodržení technologie výroby a zpracování lihu na výrobky nomenklatury uvedené v § 71 odst. 1 písm. g) a takto vyrobený nebo zpracovaný líh nelze distribuovat na trh, protože nesplňuje podmínky stanovené jinými právními předpisy nebo v případech, kdy je likvidován dokap a úkap vzniklý při výrobě lihu. Z uvedeného pak vyplývá **nemožnost aplikovat ust. § 71 odst. 1 písm. g) SDP na případ, kdy vznikla povinnost přiznat, vyměřit a zaplatit daň, kdy bylo rozhodnuto o doměření spotřební daně** výrobků, o nichž bylo již rozhodnuto o jejich zabránění z důvodu nezákonného skladování, tj. když žalobce neprokázal, že se jedná o vybrané výrobky zdaněné, nebo pokud neprokázal způsob jejich oprávněného nabytí za ceny bez daně dle zákona o spotřebních daních (§ 42 zákona o spotřebních daních). Uplatnit institut osvobození od daně dle citovaného ustanovení ZSD ve prospěch žalobce by pak bylo popřením zásady „*nemo turpitudinem suam allegare potest*“, čili že nikdo nesmí těžit z vlastních protiprávních či neplatných činů (srov. i nález Ústavního soudu ze dne 27.11.2008, sp. zn. III. ÚS 2010/08, nebo II. ÚS 3/06, přiměřeně i § 6 odst. 2 nového občanského zákoníku). Právě ve světle uvedené zásady lze se ztotožnit s názorem správního orgánu prvního stupně a i žalovaného o tom, že **uplatnění tohoto institutu nemůže dopadat na případy nelegálního nakládání s vybranými výrobky, a že požadavek žalobce na přiznání osvobození od této daně je společensky nežádoucím, obcházejícím smysl a účel právní úpravy**. V této souvislosti o účelovosti názoru žalobce svědčí i to, že jej neuvedl hned v samotném řízení o doměření daně, ale až po vyčerpání všech prostředků pro svou obranu proti rozhodnutí o doměření daně (včetně řízení u NSS). Pokud je žalobce tak pevně přesvědčen o správnosti svého názoru, tedy že správce daně měl ex officio zahájit správní řízení a rozhodnout v něm i bez návrhu o osvobození od zmíněné daně (např. když v žalobě tvrdí, že pro to byly „*beze zbytku splněny zákonem stanovené podmínky*“), tak je podivné, proč to netvrdil již ve výše uvedených řízeních a až poté, co v nich nebyl úspěšný, přichází s tímto svým v podstatě „*revolučním*“ názorem až nyní. To už může vyvolat podezření ze snahy nikoliv o účelné hájení práv žalobce jako daňového subjektu, ale z pokusu zbavit se pravomocným rozhodnutím uložené daňové povinnosti.

Na uvedených závěrech o nemožnosti aplikování ust. § 71 odst. 1 písm. g) ZSD již **nemohou změnit** ani námitky žalobce obsažené v jeho podáních učiněných ve správním řízení a ani v žalobě a **nemůže na nich nic změnit ani to**, „*že správní orgány a potažmo soud nepřesvědčily výkladu předestřené žalobkyní*“, který samozřejmě pouze ze svého pohledu považuje žalobce za jediný „*rozumný*“ výklad právní normy (bod 32 žaloby), přičemž vzhledem ke zcela jasnému a nepochybnému výkladu uvedeného institutu **není** prostor pro

aplikaci principu *in dubio pro libertate*, když jediný správný výklad je ten, který je obsažen v žalovaných rozhodnutích a který neumožňuje izolovanou aplikaci § 71 odst. 1 písm. g) ZSD na daný skutkový stav (závěry soudu viz výše). Na uvedených závěrech nemůže ani nic změnit polemika žalobce s názorem žalovaného, které se týkají dalších zákonných institutů, tj. dodatečné daňové přiznání, vrácení daně (srov. část IV. žaloby), když předmětem žalovaného rozhodnutí bylo posouzení nároku žalobce na přiznání osvobození podle cit. ust. ZSD a žalobce v daňovém řízení dodatečné daňové přiznání nepřiznal a ani nepožádal o vrácení daně, proto i argumentace žalovaného obsažená v jeho rozhodnutí, která se týkala uplatnění těchto institutů, byla sice nadbytečná, ale **nemohla** způsobit sama o sobě i v případě její nesprávnosti nezákonnost žalovaného rozhodnutí, neboť **nejednalo se o nosný důvod pro zamítnutí požadavku žalobce na přiznání zmíněného osvobození** (*superflua non nocent*). Z hlediska procesního se v podstatě žalobce domáhá toho, aby žalovaný „*ve zcela novém správním řízení*“ (žalobce nekonkretizuje, o jakéže by se to mělo jednat správní řízení, podle jakého ustanovení by mělo být vedeno, podle jakého právního předpisu, zda dokonce dle správního řádu) a to na základě „*nově vyvstalých skutečností (zničení lihových tekutin) z moci úřední*“, s odkazem na ust. § 71 odst. 1 písm. g) ZSD (jak již soud výše uvedl, aplikovaného izolovaně ze zákona o spotřebních daních) přiznal osvobození od daně a to ke dni, k němuž podmínky osvobození od daně údajně nastaly, tedy ke dni zničení lihových tekutin dne 18.11.2011. Tím v podstatě žalobce **obchází** platnou právní úpravu, dle které žalobci vznikla daňová povinnost a domáhá se tak **dodatečně** zániku této daňové povinnosti s cílem **nesplnit** svůj daňový dluh prostřednictvím institutu osvobození od této daně, čili žalobce tímto způsobem se **domáhá zániku své existující daňové povinnosti** (srov. bod 23 žaloby). Jestliže žalobci byla stanovena daňová povinnost, vybrané výrobky byly následně mu zabráný a dostaly se do majetku státu, který rozhodl o jejich likvidaci, není možné zpětně, dokonce ve **správním řízení zahájeném ex officio (!)**, žalobce zprostit této daňové povinnosti na základě institutu osvobození od této daně dle cit. ust. ZSD. To už není výsledkem racionální úvahy žalobce. Podstatné k dané věci je, že nebyly splněny podmínky pro osvobození od daně uvedených výrobků (argumentace soudu viz výše), na což nemohly mít vliv další námitky žalobce. To se týká zejména údajné nesprávně argumentace žalovaného ohledně důvodu zničení zabavených lihových tekutin, když tato otázka nebyla pro rozhodnutí podstatná, to se týká i polemiky žalobce s odůvodněním žalovaného v části týkající se dodatečného daňového přiznání a vrácení daně a otázky vlastnictví předmětných lihových tekutin. Žalovaný se vypořádal s argumenty žalobce v odvolacím řízení tím, že v odůvodnění svého rozhodnutí jako orgán veřejné moci prezentoval od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodnil tak, že toto zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku v rozhodnutí (srov. již výše citovaná judikatura NSS a Ústavního soudu týkající se otázky vypořádání námitek účastníků řízení v rozhodnutí správních orgánů). Z uvedeného důvodu proto pro zákonnost žalovaného rozhodnutí nebylo třeba, aby se žalovaný či potažmo soud zabýval vyvracením či potvrzením správnosti další argumentace žalobce použité k obhajobě jeho názoru o možné aplikaci cit. ustanovení ZSD na daný skutkový stav (obsaženého např. v odst. 32 žaloby). Podstatné je, že v dané věci platná právní úprava jasně stanoví, na jaké případy se zmíněné osvobození vztahuje, z čehož vyplývá duplicitní odpověď na tuto argumentaci žalobce, tj. že jiná odpověď, než obsažená v platné právní úpravě a potažmo v rozhodnutích žalovaného, možná není. Nesprávná je i argumentace žalobce obhajující správnost aplikace ust. § 71 odst. 1 písm. g) ZSD na daný skutkový stav uvedená v odst. 18 žaloby. V té žalobce uvedl, že „*pakliže byl vybraný výrobek zničen, není ani právního ani ekonomického důvodu proto, takový výrobek (předmět daně) zatěžovat spotřební daní, neboť jeho spotřeba (důvod zdanění) v případě zničení vybraného výrobku je zcela vyloučena.*“ Vznik daňové povinnosti přes

označení daně se však neváže na okamžik skutečné spotřeby vybraných výrobků, ale od okamžiku jejich uvedení do volného daňového oběhu, čímž se jejich spotřeba předpokládá, ať již k ní fyzicky dojde či nikoliv, nebo kdy k ní dojde. Ostatně v projednávané věci byla žalobci uvedená daňová povinnost zákonným způsobem stanovena, když žalobce nebyl ani úspěšný v soudním přezkumu týkajícím se stanovení této daňové povinnosti, tj. i v případě žalobce byla zákonným způsobem stanovena daňová povinnost bez ohledu na spotřebu vybraných výrobků. Jak již soud výše uvedl, žalobce se dodatečně snaží za využití uvedeného institutu osvobození od daně zpětně v podstatě **zbavit** této povinnosti, když nebyl úspěšný v předchozích řízeních (týkajících se rozhodnutí o zabránění výrobků, o dodatečném vyměření spotřební daně), přičemž, jak soud již výše uvedl, takový postup platná právní úprava neumožňuje. Na tom nic nemění další argumentace žalobce (např. bod 32, 33, 35 žaloby), když z pouhého výčtu zákonných možností osvobození do předmětné daně (srov. bod 32 žaloby) nelze ještě dovodit bez dalšího automaticky správnost názoru žalobce o aplikaci cit. ustanovení ZSD. Z návěti ust. § 71 odst. 1 ZSD („*od daně je také osvobozen lih...*“) nelze dovodit, že na daný případ se předmětné ustanovení ZSD „*také*“ vztahuje. Nejedná se o další případy osvobození, které jsou mimo definici ust. § 3 písm. f) ZSD, jak mylně žalobce v žalobě uvádí, protože toto ustanovení ZSD „*pro účely tohoto zákona*“ stanoví, co se „*rozumí*“ osvobození od daně, jedná se tedy o vymezení pojmů použitých v dalších ustanoveních ZSD, tj. mimo jiné i též v ust. § 71 odst. 1 písm. g) ZSD. Proto je nutné vykládat ust. § 71 odst. 1 písm. g) ZSD i za pomoci ust. § 3 písm. f) ZSD. Princip in dubio pro libertate tak vzhledem ke zcela jasnému výkladu aplikovaném správními orgány nelze použít (odst. 33 žaloby), rovněž tak v dané věci nebyla podstatná otázka vlastnictví uvedených vybraných výrobků (odst. 34 žaloby). Na uvedeném, zcela jasném a nepochybném závěru správních orgánů, nemůže nic změnit ani námitka obsažená v bodu 30 žaloby. V nadsázce řečeno slovy žalobce „*po hříchu*“ ani tato námitka nemůže vyvrátit zcela jasný již výše několikrát opakovaný a v žalovaných rozhodnutích aplikovaný závěr, obsahující důvod, proč nelze na daný skutkový stav aplikovat cit. ustanovení ZSD. K námitce uvedené v této části žaloby (bod 30) lze ještě dodat, že rozhodujícím závěrem a oporou správce daně a žalovaného nebylo to, zda „*odvolací orgán již dříve jinými slovy označil požadavek na osvobození lihu do volného daňového oběhu již uvedeného a spotřební daní zatíženého (ať již byla uhrazena či nikoliv) za pojmový nesmysl opíraje se též o ust. § 12 a v § 72 ZSPD*“, a že již dříve tedy připomněl „*též ust. § 11 odst. 2 tohoto zákona*“, které je obsaženo v odůvodnění žalovaného rozhodnutí a které žalobce rovněž podrobil kritice, ale soud musí opětovně opakovat, že se zcela ztotožňuje se zcela jasnými a přesvědčivými závěry výše citovanými a obsaženými v rozhodnutích obou správních orgánů, z nichž vyplývá, že uvedený nárok žalobce nebyl po právu.

Krajský soud dospěl k závěru, že žaloba nebyla důvodná a musel ji zamítnout (§ 78 odst. 7 s.ř.s.).

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 s.ř.s., když žalobce nebyl úspěšný v řízení a neměl právo na náhradu nákladů řízení a úspěšnému žalovanému toto právo podle obsahu spisu nevzniklo.

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). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližze 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 Pardubicích dne 17. prosince 2014

JUDr. Jan Dvořák v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Vladimíra Píchová