



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců Mgr. Petra Sedláka a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **JiNo, s. r. o.**, Zámecká 17, Pardubice, zastoupeného JUDr. Zdeňkem Koudelkou, Ph.D., advokátem se sídlem Optátova 46, Brno, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, Praha 4, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 2. 2014, č. j. 2777-2/2014-900000-304.3, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka Pardubice ze dne 17. 12. 2014, č. j. 52 Af 12/2014 – 89,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení **nepřiznává.**

### Odůvodnění:

Včas podanou kasační stížností se žalobce jako stěžovatel domáhá zrušení shora nadepsaného rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka Pardubice, jímž byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí Generálního ředitelství cel, ze dne 3. 2. 2014, č. j. 2777-2/2014-900000-304.3, kterým bylo zamítnuto odvolání stěžovatele a potvrzeno rozhodnutí Celního úřadu pro Pardubický kraj ze dne 29. 8. 2013, č. j. 40732/2013-5900000-1, jímž nebyl stěžovateli přiznán nárok na osvobození od daně z lihu podle § 71 zák. č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, v platném znění.

Stěžovatel v žalobě namítl jednak nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného a jednak věcně brojil proti závěrům správce daně a žalovaného. Uvedl, že u stěžovatele zajištěné a následně do majetku státu zabrané vybrané výrobky (lihové tekutiny) byly dne 18. 11. 2011 kompletně zničeny a jelikož se jednalo o lihové tekutiny s kódy nomenklatury 2207, 2208 a 3302, byly splněny podmínky § 71 odst. 1 písm. g) zákona o spotřebních daních pro osvobození od daně a správce daně, potažmo žalovaný měl stěžovateli osvobození od daně přiznat. Podle stěžovatele je důvodem pro přiznání osvobození od daně i to, že díky zničení vybraných výrobků není ani právní ani ekonomický důvod pro zatěžování výrobků daní, neboť spotřeba těchto výrobků je v důsledku zničení vyloučena.

Stěžovatel dále namítl, že se nedomáhá revidování stanovené daňové povinnosti, proto nebylo namístě podávat dodatečné daňové přiznání podle § 141 daňového řádu. Naopak správce daně měl z úřední povinnosti na základě nových skutečností (zničení lihových tekutin) přiznat stěžovateli osvobození od daně. Institut vrácení daně podle § 14 zákona o spotřebních daních na předmětnou věc dle stěžovatele nedopadá. Argumentace žalovaného odkazující na tyto dva instituty je proto chybná.

V další části žaloby napadl stěžovatel část rozhodnutí žalovaného označenou „ratio decidendi“. Nejprve žalovanému vytkl, že se nezabýval doplněním argumentace ze dne 13. 1. 2014, následně namítl, že se zabavenými lihovými tekutinami nijak nenakládal. Stěžovatel se stal podle svého tvrzení plátcem spotřební daně pasivně poté, co v jeho areálu byly nalezeny lihové tekutiny, které vznikly činností jiných osob. Stěžovatel tedy s lihem nenakládal vůbec, natož nezákonně. Závěrem k tomuto bodu uvedl, že argumentace žalovaného založená na spojení § 71 odst. 1 písm. g) zákona o spotřebních daních a § 3 písm. f) téhož zákona není správná, neboť již z návětí § 71 odst. 1 citovaného zákona vyplývá, že upravuje případy osvobození, které jsou mimo definici § 3 písm. f) zákona o spotřebních daních. V této souvislosti odkázal i na princip *in dubio pro libertate*.

Závěrem žaloby stěžovatel uvedl, že považuje za irelevantní argumentaci žalovaného opřenou o vlastnictví lihových tekutin, neboť žalobce se dostal do postavení plátce daně v důsledku § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních. Závěr žalovaného, že není-li stěžovatel vlastníkem lihových tekutin, nemůže se nacházet v postavení daňového subjektu, je vadný.

Krajský soud žalobu zamítl. Ve svém rozhodnutí nejprve podrobně shrnul okolnosti a podání předcházející vydání žalobou napadeného rozhodnutí a následně se zabýval jednotlivými námitkami. K námitce nepřezkoumatelnosti s odkazy na judikaturu uvedl, že je sice povinností orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit, ale nelze tuto povinnost interpretovat jako požadavek detailní odpovědi na každou námitku. Dále k tomu konstatoval, že pokud jsou napadená rozhodnutí zákonná z hlediska hmotněprávního, tj. že správní orgány zákonem 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. Podle krajského soudu byla obsahem a smyslem žalobní argumentace základní, zcela nesprávná a účelového charakteru myšlenka žalobce, že na výše popsany skutkový stav měl

pokračování

správce daně, a to dokonce *ex officio*, aplikovat § 71 odst. 1 písm. g) zákona o spotřebních daních a přiznat žalobci osvobození od daně. Krajský soud se ztotožnil s názory obou správních orgánů o tom, že v dané věci nelze aplikovat jen § 71 odst. 1 písm. g) citovaného zákona, ale je nutné aplikovat současně i § 3 písm. f) zákona o spotřebních daních. Zároveň konstatoval, že správným je i další závěr správce daně o tom, že uplatnění institutu osvobození od spotřební daně dle § 71 odst. 1 písm. g) zákona o spotřebních daních 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.“

Věcně krajský soud konstatoval, že skladování zabavených výrobků stěžovatelem nelze označit za zákonné, i když se v tomto případě nejednalo o případy nelegálního nakládání s vybranými výrobky, jak uvedl správní orgán prvního stupně ve svém rozhodnutí, avšak v daném případě stěžovatel 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. Dále krajský soud považoval za významné, že ještě před uplatněním nároku na osvobození od daně vznikla stěžovateli daňová povinnost. Obě tyto skutečnosti podle krajského soudu odůvodňovaly aplikaci § 3 písm. f) zákona o spotřebních daních, z čehož vyplývá nemožnost aplikovat § 71 odst. 1 písm. g) zákona o spotřebních daních na případ, kdy vznikla povinnost přiznat, vyměřit a zaplatit daň, kdy bylo rozhodnuto o doměření spotřební daně u výrobků, o nichž bylo již rozhodnuto o jejich zabrání 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). Uplatnění institutu osvobození od daně 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.

Podle krajského soudu 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) zákona o spotřebních daních na daný skutkový stav.

V případě námitek stěžovatele proti hodnocení jeho procesního postupu žalovaným krajským soudem dospěl k závěru, že argumentace žalovaného sice byla nadbytečná, ale nemohla způsobit nezákonnost rozhodnutí. Stěžovatel svým požadavkem na nové daňové řízení a hodnocení nových skutečností *ex officio* obchází platnou právní úpravu s cílem nesplnit svůj daňový dluh. Jestliže stěžovateli byla stanovena daňová povinnost, vybrané výrobky mu byly následně zabráný a dostaly se do majetku státu, který rozhodl o jejich likvidaci, není podle krajského soudu možné zpětně, dokonce ve správním řízení zahájeném *ex officio*, stěžovatele zprostit této daňové povinnosti na základě institutu osvobození od daně.

Krajský soud neshledal důvodnou ani námitku zdanění výrobků, které nebyly spotřebovány, neboť vznik daňové povinnosti se přes označení daně neváže na okamžik

skutečné spotřeby vybraných výrobků, ale na okamžik jejich uvedení do volného daňového oběhu, čímž se jejich spotřeba předpokládá, ať již k ní fyzicky dojde či nikoliv, nebo kdy k ní dojde. Podstatná podle krajského soudu nebyla ani otázka vlastnictví vybraných výrobků.

Stěžovatel napadl rozsudek krajského soudu z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a), b), d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále též „s. ř. s.“).

V kasační stížnosti stěžovatel namítl, že zjištěné vybrané výrobky byly lihový odpad (úkapy, dokapy a jiné odpady vzniklé při pálení ovocného lihu) a správce daně nesprávně posoudil nalezené tekutiny jako lihové nápoje a doměřil stěžovateli spotřební daň. Zároveň žalovaný nezákonně posoudil osvobození od daně, neboť byly splněny základní podmínky pro osvobození od daně, tedy jednak zařazení výroků pod příslušné kódy nomenklatury a zničení vybraných výroků za přítomnosti úředních osob. Navíc nedošlo ke spotřebě vybraných výrobků. Podle stěžovatele je nesprávná argumentace, že nemůže být osvobozen od daně, neboť v době zničení vybraných výroků nebyl jejich vlastníkem. Dále namítl, že je proti smyslu spotřební daně zdanit věc, která nebyla určena ke spotřebě a navíc byla zlikvidována, tedy věc neexistující. Stěžovatel také uvedl, že areál lihovaru koupil v rámci zpeněžení konkurzní podstaty předcházejícího vlastníka a nemohly na něj přejít závazky, které na areálu vázly před zpeněžením, a to včetně daňových. V posuzované věci se podle jeho názoru jednalo o odpadní lih, který vznikl ještě před vyhlášením konkurzu, a daňová pohledávka vznikla z tohoto důvodu před vyhlášením konkurzu a tím, že nebyla do konkurzu přihlášena, tak zanikla. Závěrem kasační stížnosti namítl porušení legitimního očekávání, neboť předcházející správce daně nikdy nevnímal existenci lihového odpadu jako důvod zdanění, čímž založil ustálenou praxi, kterou správce daně nyní porušil.

V doplnění kasační stížnosti stěžovatel podrobněji rozvedl námitku nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku a uvedl, že se krajský soud nijak nevypořádal se žalobní námitkou nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného. Tuto včas a řádně uplatněnou žalobní námitku krajský soud pominul a blíže se jí nezabýval a pouze rozsáhle zdůvodnil, že není úlohou soudu se zabírat každým případným argumentačním opomenutím správního orgánu. Namítl, že krajský soud zcela opomněl nepřezkoumatelnost jako zásadní vadu správních rozhodnutí, a konstatoval, že se nelze zabývat hmotněprávní argumentací, pokud přezkoumávané rozhodnutí soudu neobstojí ani po formální stránce, tedy pokud soud nevyčerpal celý předmět řízení, jak byl vymezen v žalobě, a ve svém rozhodnutí se nevypořádal se všemi žalobními námitkami.

Dále v doplnění kasační stížnosti namítl, že nepřezkoumatelností trpí také žalobou napadené rozhodnutí žalovaného a odkázal na žalobní bod uvedený v odst. [7] a [9] podané žaloby, jímž se krajský soud nezabýval v odůvodnění svého rozsudku a který následně stěžovatel v kasační stížnosti shrnul.

Podle stěžovatele žalovaný navíc rozhodl v rozporu se smyslem spotřební daně. Stěžovatel v této souvislosti odkázal na směrnici Rady 2008/118/ES ze dne 16. 12. 2008, o obecné úpravě spotřebních daní a o zrušení směrnice 92/12/EHS, s tím, že tato vychází z principu (čl. 1 odst. 1), že spotřební daň je vázána na spotřebu ve směrnici uvedeného

pokračování

zboží a neměla by proto podle ní být vybírána daň ze zboží podléhajícího spotřební dani, které bylo za určitých okolností zničeno nebo nenahraditelně ztraceno (odstavec 9 preambule). V posuzované věci byla vyměřena daň z lihu, který nikdy nebyl určen ke spotřebě (srov. čl. 1 odst. 1 směrnice) a následně byl zničen, a tedy ani nemohl být spotřebován (srov. odst. 9 preambule směrnice). Jakékoliv vyměření daně v daném případě je tedy zcela v rozporu s tím, co má být zdaňováno dle směrnice. V této souvislosti stěžovatel zopakoval, že byly splněny podmínky osvobození od daně podle § 71 odst. 1 písm. g) zákona o spotřebních daních. Dále uvedl, že sice líh nebyl v lihovaru likvidován způsobem, jakým se tak mělo dít, ale úkapy a dokapy nebyly nadále použitelné, proto měly být znehodnoceny výrobcem, kterým ovšem stěžovatel nebyl. Ve věci proto mohla být nanejvýš vlastníkově uložena sankce za správní delikt, ale ne vyměřena daň stěžovateli.

Stěžovatel znovu zopakoval námitku použití principu *in dubio pro mitius*, neboť výklad žalovaného o paralelní aplikaci § 71 a § 3 písm. f) zákona o spotřebních daních není jednoznačný.

Závěrem doplnění kasační stížnosti namítl prekluzi práva vyměřit spotřební daň.

Žalovaný odkázal na napadený rozsudek krajského soudu a ztotožnil se se závěry krajského soudu. K jednotlivým bodům kasační stížnosti uvedl, že žalobce mění popis „skutkových okolností“ ve vztahu ke kvalitě a charakteru lihu (nejprve se mělo jednat o kvalitní líh vhodný k přepracování, nyní o letitý odpad z výroby lihu „ještě z dob socialismu“) vzniklý za činnosti předchozích provozovatelů, jehož přítomnost v areálu předchozímu správci daně nijak nevadila. Podle žalovaného pro taková tvrzení žádné doklady nesvědčily (např. inventarizace provedená ve smyslu § 136 odst. 4 níže uvedeného zákona o spotřebních daních) a navíc otázka kvality lihu není pro věc relevantní, neboť vůbec nenastala situace, kdy by splnění podmínek pro uplatnění osvobození od spotřební daně podle § 71 zákona o spotřebních daních, mělo být posuzováno.

Dále žalovaný odkázal na závěry krajského soudu ohledně vzniku daňové povinnosti a odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne ve věci sp. zn. 1 Afs 12/2010 ohledně vyměření spotřební daně v případě propadnutí vybraných výrobků. Zároveň konstatoval, že předmětem řízení rovněž nebylo a ani nemohlo být hodnocení daňových otázek předchozím správcem daně podle zrušeného zákona č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních.

Ve vyjádření k doplnění žaloby se žalovaný neztotožnil s tvrzenou nepřezkoumatelností rozsudku krajského soudu. K věcným námitkám uvedl, že některá tvrzení stěžovatele jsou nepravdivá, nepodložená a hlavně nová, když novotou je zejména rozvedené tvrzení o tom, že předmětný líh je odpadem – úkapem a dokapem, který vznikl po dobu více než deseti let a jeho hromadění bez jakékoliv evidence dosavadnímu správci daně nijak nevadilo. Podle žalovaného výsledky rozborů nepotvrdily, že by líh obsahoval nečistoty, a není pravdivé ani tvrzení, že jako odpad byl předmětný líh označen při vyměření spotřební daně, kdy byl líh označen ve třech číslech, ze kterých ani jedno ale není určeno pro lihový odpad.

Další novotou je tvrzení o prekluzi práva daň vyměřit. Navíc tato námitka není důvodná. O daňové povinnosti bylo rozhodnuto jindy a jinde a k její případné revizi

nemohlo dojít v přezkoumávaném řízení. Stejně irelevantní je podle žalovaného i polemika, zda stěžovatel mohl koupit lihovar se závazky či bez nich, neboť to s posuzováním splnění podmínek ve smyslu § 71 zmíněného zákona o spotřebních daních to nemá nic společného.

Meritem věci bylo podle žalovaného právě posouzení toho, zda byly splněny podmínky pro osvobození předmětného lihu od daně, resp. zda vůbec nastala či mohla nastat taková situace ve vztahu ke stěžovatelově daňové povinnosti. Žalovaný uvedl, že pokud by hypoteticky taková možnost existovala, mohla by být tato otázka relevantní jen ve vztahu k nabyvateli tohoto lihu, nikoliv k daňové povinnosti stěžovatele, avšak ani takový nabyvatel by s jakýmkoliv oddaněním takto nabytého lihu nebyl úspěšný, pokud by důvodem mělo být jen to, že s ním naložil tak, jak učinil žalovaný.

K tvrzené nepřezkoumatelnosti svého rozhodnutí uvedl, že nevypořádání stěžovatelem vyjmenovaných otázek tento spatřuje zřejmě v tom, že jim žalovaný jen nepřisvědčil.

Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána osobou k tomu oprávněnou, je podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatel je v řízení o kasační stížnosti zastoupen advokátem. Kasační stížnost je přípustná.

Důvodnost kasační stížnosti pak zdejší soud posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z ustanovení § 109 odst. 2 věty první s. ř. s.

Nejvyšší správní soud zrekapituloval výše podrobně jednotlivá podání stěžovatele, kterými se domáhal přezkumu rozhodnutí správních orgánů u městského soudu, stejně jako obsah napadeného rozsudku a podání žalovaného v řízení o kasační stížnosti. K podrobnější rekapitulaci předchozích podání stěžovatele přistoupil Nejvyšší správní soud proto, že část námitek, které uplatnil stěžovatel v řízení před zdejším soudem, je, jak vyplývá z porovnání obsahu žaloby podané u krajského soudu a obsahu kasační stížnosti, zcela nová.

Podle § 104 odst. 4 s. ř. s. není přípustná kasační stížnost, která se opírá jen o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103, nebo o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl. To platí i pro jednotlivé námitky.

Žaloba, kterou brojil stěžovatel proti rozhodnutí žalovaného, jako nosný obsahovala toliko důvod, že byly splněny kumulativně podmínky § 71 odst. 1 písm. g) zákona o spotřebních daních. Podstata celé žaloby spočívala na tom, že vybrané výrobky byly zničeny, nebyly tedy uvedeny do „spotřeby“, a proto je pojmově nesprávné vybírat spotřební daň.

Citované ustanovení odkazuje na konkrétní kódy nomenklatury a specifický způsob nakládání s těmito výrobky. Uváděné kódy nomenklatury jsou: 2207 -

pokračování

Ethylalkohol nenedaturovaný s obsahem alkoholu 80 % obj. nebo více; ethylalkohol a ostatní destiláty, denaturované, s jakýmkoliv obsahem alkoholu, 2208 - Ethylalkohol nenedaturovaný s obsahem alkoholu nižším než 80 % obj.; destiláty, likéry a jiné lihové nápoje, a 3302 Směsi vonných látek a směsi (včetně lihových roztoků) na bázi jedné nebo více těchto látek, používané jako suroviny v průmyslu; ostatní přípravky na bázi vonných látek používané k výrobě nápojů.

Žádný z uvedených kódů výslovně neodkazuje na to, že by se mělo jednat o lihový odpad. Ani v žalobě, ani v replice a konečně ani u jednání před krajským soudem stěžovatel netvrdil, že by se v případě vybraných výrobků mělo jednat o lihový odpad. V **řízení před soudem** teprve v kasační stížnosti stěžovatel tvrdí, že zjištěné vybrané výrobky byly lihový odpad (úkapy, dokapy a jiné odpady vzniklé při pálení ovocného lihu) – správce daně nesprávně posoudil nalezené tekutiny jako lihové nápoje a doměřil stěžovateli spotřební daň. Tuto námitku jednak mohl uplatnit před krajským soudem, a proto je nepřijatelná, a jednak směřuje proti vyměření daně, což není předmětem tohoto řízení. Skutečnost, že se jednalo o lihový odpad, sice stěžovatel uplatnil ve správním řízení, nicméně v žalobě tuto argumentaci nepoužil.

Shodně s uvedeným nejsou v žádném z úkonů stěžovatele v rámci řízení před krajským soudem uvedeny další námitky obsažené v kasační stížnosti, a to námitka koupě lihovaru v rámci zpeněžení konkurzní podstaty předcházejícího vlastníka, v důsledku čehož nemohly na stěžovatele přejít závazky, které na areálu vázly před zpeněžením, a to včetně daňových, a tedy daňová pohledávka vznikla také před vyhlášením konkurzu a tím, že nebyla do konkurzu přihlášena, tak zanikla; a námitka porušení legitimního očekávání spočívajícího v historické praxi předcházejícího správce daně, který nikdy nevnímal existenci lihového odpadu jako důvod zdanění, čímž založil ustálenou praxi, kterou správce daně nyní porušil.

Obě tyto námitky shodně jako předchozí námitka směřují proti doměření daně, které není předmětem tohoto řízení. Bez ohledu na to, ale obě námitky mohly být vzneseny před krajským soudem. Obě skutečnosti, jak nabytí lihovaru v rámci zpeněžení konkurzní podstaty, tak praxe finančních úřadů byly stěžovateli bezpochyby známy již před podáním žaloby ke krajskému soudu a nic mu nebránilo tyto skutečnosti namítnout v řízení před krajským soudem.

Nepřípustnost uvedených námitek podtrhuje to, že jimi stěžovatel nijak nereaguje ani na odůvodnění kasační stížností napadeného rozhodnutí.

Uvedenými námitkami se soud z důvodu jejich nepřijatelnosti nezabýval.

Stejně tak nebyla v žalobě uplatněna ani námitka prekluze práva vyměřit spotřební daň. S námitkou prekluze práva vyměřit daň by se soud musel zabývat i v situaci, kdy by nebyla uplatněna před krajským soudem, neboť k prekluzi práva musí soud přihlídnout z úřední povinnosti. Nicméně v souzené věci se soud námitkou prekluze práva vyměřit spotřební daň zabývat nemohl, neboť v souzené věci nebylo přezkoumáváno rozhodnutí o doměření spotřební daně. Zákonnost vyměření spotřební daně byla v případě dotčených vybraných výrobků přezkoumávána mimo jiné i Nejvyšším správním soudem ve věci

vedené pod sp. zn. 2 Afs 8/2009, ve které zdejší soud rozsudkem ze dne 29. 9. 2010 zamítl kasační stížnost shodného stěžovatele a potvrdil správnost závěrů jak Krajského soudu v Hradci Králové, tak i Celního ředitelství v Hradci Králové a shledal vyměření spotřební daně stěžovateli jako zákonné. S ohledem na povinnost soudu zkoumat prekluzi práva vyměřit daň z úřední povinnosti, byla implicitně hodnocena i tato námitka, i když nebyla výslovně v uvedeném řízení stěžovatelem vznesena. Námitka prekluze práva vyměřit daň je další námitkou, která je uplatněna mimo předmět řízení, kterým je možnost osvobození od daně z důvodu dle § 71 odst. 1 písm. g) zákona o spotřebních daních.

Ve vztahu jak k napadenému rozsudku, tak k rozhodnutím správních orgánů uplatnil stěžovatel námitky nepřezkoumatelnosti. Lze s ním jistě souhlasit, že nelze přistoupit k věcnému přezkumu napadeného rozhodnutí, pokud toto nesplňuje formální předpoklady přezkoumatelnosti. Nicméně tento obecný postulát nelze vykládat tak, že soud (ať již krajský soud ve vztahu k napadenému rozhodnutí správního orgánu, nebo zdejší soud ve vztahu ke krajskému soudu) bude automaticky rušit každé rozhodnutí, které se nevypořádá bezezbytku s celou odvolací, resp. žalobní argumentací. Docházelo by tak ke zcela absurdním rozhodnutím zejména v případech, kdy je přezkoumávané rozhodnutí věcně správné a nebyla řádně nebo vůbec vypořádána dílčí námitka, která by však nemohla mít i v případě důvodnosti vliv na zákonnost samotného rozhodnutí.

Není pravdou, že by se krajský soud paušálně odmítl zabývat přezkoumatelností napadeného rozhodnutí žalovaného. Naopak krajský soud podrobně zdůvodnil, proč dospěl k závěru o přezkoumatelnosti žalobou napadeného rozhodnutí i přes možné nedostatky ve vypořádání odvolacích námitek.

Jestliže stěžovatel tvrdí, že bylo nepřezkoumatelné rozhodnutí žalovaného, pak ani toto není pravdou. Stěžovatel v kasační stížnosti rekapituluje obsah žaloby, kde uvedl, s jakými otázkami se neměl vypořádat žalovaný. Jde jednak o námitky uvedené v doplnění odvolání ze dne 12. 11. 2013 a jednak námitky uvedené ve vyjádření stěžovatele ze dne 13. 1. 2014. Je třeba konstatovat, že jak v žalobě, tak i v její rekapitulaci v kasační stížnosti, jsou údajně nevypořádané okruhy otázek uvedeny velmi obecně, což navozuje představu velmi obsáhle a podrobně uplatněné námitky v doplnění odvolání, resp. ve vyjádření stěžovatele. Nicméně tak tomu ve skutečnosti nebylo.

Základem rozhodnutí žalovaného je závěr, že stěžovatel získal vybrané výrobky za cenu obsahující spotřební daň a nenacházel se v postavení, kdy by mohl uplatnit nárok na osvobození od daně. Tento závěr opřel žalovaný o § 11, § 12 a § 72 zákona o spotřebních daních a ve vazbě na tento závěr dále vypořádával jednotlivé námitky.

Doplnění odvolání ze dne 12. 11. 2013 zpochybňuje závěry správce daně prvního stupně zcela konkrétními a relativně stručnými námitkami, z nichž některé jsou založeny na vnímání obsahu rozhodnutí správce daně prvního stupně stěžovatelem. Je to zjevné v případě tvrzené nepřiléhavosti argumentace § 3 písm. f) zákona o spotřebních daních. V doplnění odvolání podsouvá stěžovatel jako svoji námitku své chápání rozhodnutí správce daně (srov. „Z uvedené citace lze vytušit námitku správce daně...“), ze kterého následně dovozuje důvody, ze kterých správce daně rozhodl, a napadá závěr správce daně,

pokračování

že nelze přiznat osvobození tam, kde nedochází k uvolnění výrobku do volného oběhu v režimu osvobození.

S uvedeným se jasně vypořádává žalovaný ve svém rozhodnutí závěrem, že v posuzované věci nešlo o uvádění lihu do volného oběhu, neboť se v něm již líh nacházel, a proto aplikace § 3 a § 71 zákona o spotřebních daních s ohledem na § 11 odst. 2 zákona o spotřebních daních nepřipadá v úvahu.

Dále v doplnění odvolání namítl stěžovatel nezákonné restriktivní omezení výkladu § 71 odst. 1 písm. g) zákona o spotřebních daních na nekvalitní líh, který nelze distribuovat na trh. Krom toho, že tento závěr je uveden komentářové literatuře (Kotenová, Bohumila; Petrová, Petra; Tomíček, Milan § 1-140 353/2003 Sb. ZÁKON. Komentář k Zákonu o spotřebních daních (353/2003 Sb.) [Systém ASPI] Wolters Kluwer), tak z něj vycházela i novela zákona o spotřebních daních provedená zákonem č. 95/2011 Sb. (srov. důvodovou zprávu k uvedenému zákonu – *„Stávající právní úprava umožňuje osvobodit od spotřební daně z lihu líh ve výrobcích uvedených pod kódy nomenklatury 2207 (líh s obsahem více jak 80% obj. etanolu) a 2208 (destiláty a lihoviny), pokud jsou znehodnoceny nebo zničeny podle pokynů a za přítomnosti pracovníků správce daně. Toto ustanovení je využíváno zejména v likérkách v případě nejakostní výroby, kdy uvedení výrobku s obsahem lihu do volného daňového oběhu by mohlo ohrozit zdraví spotřebitelů (např. destilát s vyšším obsahem vedlejších produktů kvašení, vaječný likér s vyšším obsahem “zárodků salmonely”). Jednou ze surovin pro výrobu lihovin jsou i aromatické látky na bázi lihu, které mají omezenou dobu minimální trvanlivosti. Z tohoto důvodu u nich může docházet v průběhu skladování ke změně kvalitativních vlastností a nelze je po uplynutí minimální trvanlivosti v takových případech použít pro výrobu lihovin. Na zničení těchto aromatických látek se v současné době výše zmíněné osvobození nevztahuje a v případě jejich likvidace musí daňový subjekt uhradit spotřební daň z lihu obsaženého v aromatu. Navrhovaná úprava umožní osvobodit od spotřební daně z lihu i aromatické látky určené pro výrobu lihovin kódů nomenklatury 3301 a 3302, pokud budou znehodnoceny nebo zničeny podle pokynů a za přítomnosti pracovníků správce daně.“*). Podstatné ovšem je, že žalovaný z tohoto výkladu § 71 odst. 1 písm. g) zákona o spotřebních daních vůbec nevycházel, a jasně uvedl, že ke zničení lihu došlo v režimu nakládání s propadlými nebo zabranými výrobky, nikoliv v režimu § 71, protože líh se v režimu § 71 nenacházel (s ohledem na již zmiňovanou argumentaci § 11 odst. 2 zákona o spotřebních daních). Opět tedy došlo k vypořádání námitky stěžovatele.

Stěžovatel dále označil hodnocení možnosti aplikace § 71 odst. 1 písm. g) zákona o spotřebních daních na základě legálního nebo nelegálního nakládání s lihem jako projev libovůle správce daně. Touto námitkou se žalovaný zabýval na str. 6 a 7 žalobou napadeného rozhodnutí ve vazbě na předchozí odůvodnění. I tato námitka tedy byla vypořádána.

V případě namítaného nevypořádání námitky nesprávné argumentace ohledně důvodů zničení zabavených lihových tekutin se ve skutečnosti o žádnou odvolací námitku nejednalo. Tato „námitka“ byla obsažena v bodě III. doplnění odvolání, které je ve skutečnosti ale spíše polemikou se závěry správce daně o (ne)zákonnosti jednání stěžovatele.

V případě námitek uvedených ve vyjádření stěžovatele ze dne 13. 1. 2014 dospěl zdejší soud k závěru, že i tyto byly vypořádány. V případě namítané absence argumentů k vyvrácení důvodů, pro něž nelze osvobození uplatnit, se jednalo o polemiku s tím, zda bylo zboží uvedeno do volného oběhu. K tomu se vyjádřil žalovaný výslovně, byť stručně na str. 3 žalobou napadeného rozhodnutí a nelze tvrdit, že by námitku nevypořádal.

Ani v případě tvrzené absence vypořádání vyvrácení teze postupu prostřednictvím podání dodatečného daňového přiznání není kasační stížnost důvodná, neboť je zřejmé, že mezi stěžovatelem a žalovaným je zásadní rozpor v tom, zda lze přiznat osvobození od daně z úřední povinnosti, s čímž souvisí případná nutnost kvalifikovaného podání účastníka, kterým by se daňový subjekt domáhal osvobození od daně. Tímto se komplexně zabýval žalovaný na str. 4 a 5 žalobou napadeného rozhodnutí.

Stěžovatel zaměňuje nesouhlas s důvody rozhodnutí za nevypořádání odvolacích námitek. K vypořádání odvolacích námitek samozřejmě může dojít i tak, že v komplexním odůvodnění žalovaný předloží vlastní skutkové a právní hodnocení předestřené otázky, v němž jsou následně implicitně vypořádány i jednotlivé dílčí odvolací námitky. Pokud takové odůvodnění pokrývá celý předmět řízení a vypořádává se s tvrzeními daňového subjektu, jak tomu bylo v posuzované věci, pak takové rozhodnutí nelze označit za nepřezkoumatelné, jak se toho domáhá stěžovatel.

Jestliže stěžovatel tvrdí, že požaduje adekvátní odezvu na nosné důvody svých podání, tak jak žalobou napadené rozhodnutí, tak přezkoumávaný rozsudek krajského soudu tuto odezvu obsahují. Mezi správcem daně a stěžovatelem existuje spor o výklad konkrétního ustanovení zákona o spotřebních daních a jak žalovaný, tak i soud poskytli jasný autoritativní a přezkoumatelný výklad aplikace § 71 zákona o spotřebních daních v situaci stěžovatele. Skutečnost, že tento výklad není shodný s výkladem stěžovatele, neznamená, že tato rozhodnutí jsou nepřezkoumatelná.

Podstatou věci je, zda bylo možno žalobci přiznat osvobození od daně v případě, že zabrané vybrané výrobky byly celními orgány zničeny.

Podle stěžovatele byly splněny základní podmínky pro osvobození od daně - zařazení výroků pod příslušné kódy nomenklatury a zničení vybraných výroků za přítomnosti úředních osob a k vrácení daně mohlo dojít pouze na základě § 71 odst. 1 písm. g) zákona o spotřebních daních samostatně.

V případě této námítky vychází stěžovatel z jednoduché logiky existence samostatně aplikovatelného důvodu pro osvobození od daně dle § 71 odst. 1 písm. g) zákona o spotřebních daních. Zcela však opomíjí to, na co zcela správně poukazuje krajský soud, a to, že citované ustanovení nestojí v systému vyměřování a výběru spotřebních daní osamoceně. Izolovaný a formální jazykový výklad citovaného ustanovení je v daném případě zcela v rozporu se systematickým výkladem osvobození od daně.

Aby bylo vůbec možno zabývat se možnostmi aplikace § 71 odst. 1 písm. g) zákona o spotřebních daních, tedy rozhodnout o tom, zda je určitý lih osvobozen od daně, je třeba nejprve zjistit, co vůbec znamená pojem osvobození od daně. Zákon o spotřebních daních

pokračování

poskytuje legální definici pro účely tohoto zákona v § 3 písm. f) citovaného zákona a uvádí, že osvobozením od daně se rozumí uvedení vybraných výrobků do volného daňového oběhu, aniž vznikne povinnost přiznat, vyměřit a zaplatit daň.

Takto je definováno „osvobození od daně“ a navazující ustanovení, jako např. § 11 a § 12 zákona o spotřebních daních dále v podrobnostech upravují, u kterých vybraných výrobků a jakým způsobem lze osvobození od daně uplatnit. Výčet, který je uveden v § 11 odst. 1, není komplexním výčtem, ale výčtem obecným, vztahujícím se na všechny vybrané výrobky. Další vybrané výrobky, u kterých lze uplatnit osvobození od daně, jsou následně vymezeny v části druhé zákona o spotřebních daních u jednotlivých spotřebních daní.

Systematika právní úpravy osvobození od daně je následující. Nejprve je v zákoně obsažena definice osvobození od daně (§ 3 zákona o spotřebních daních) a následně teprve věcné vymezení osvobozených vybraných výrobků (např. § 11, § 49, § 71, § 86 citovaného zákona a další) a způsob uplatnění osvobození od daně (např. § 12 a § 72 zákona o spotřebních daních).

Jinými slovy na vybrané výrobky lze institut osvobození od daně aplikovat pouze v rozsahu, ve kterém zákon osvobození od daně definuje.

Ustanovení § 71 odst. 1 písm. g) zákona o spotřebních daních není žádným samostatným ustanovením v režimu speciality k § 3 písm. f) citovaného zákona. Stěžovatelem namítané návěti „od daně je **také** osvobozen *líh*“ se vztahuje ke všem dále sub a) až i) uvedeným případům a dovozovat z něj specialitu pouze některých uvedených případů [stěžovatel příkladmo uvádí sub g), h) a i)] postrádá racionální odůvodnění ve vztahu k ostatním.

Naopak racionálním systematickým výkladem je, že citované návěti obsahující „**také**“ nemá vztah k § 3 písm. f) zákona o spotřebních daních, ale k § 11 citovaného zákona a rozšiřuje tak výčet vybraných výrobků, které jsou osvobozeny od daně ve smyslu osvobození podle § 3 písm. f) zákona o spotřebních daních o konkrétní *líh* podléhající dani z *líhu*, tedy propojuje část první a část druhou zákona. Osvobození od daně ve smyslu zákona o spotřebních daních tedy platí pro *líh* (=vybraný výrobek) naplňující jeden z důvodů pro obecné osvobození podle § 11 zákona o spotřebních daních nebo některý ze zvláštních důvodů vymezených pro *líh* v § 71 citovaného zákona. S uvedeným koresponduje i důvodová zpráva k zákonu „[v] tomto ustanovení se stanoví, kdy je *líh*, kromě případů uvedených v § 11, také osvobozen od daně.“

Vymezení vybraných výrobků – *líhu*, na které se vztahu osvobození od daně ve smyslu § 3 písm. f) zákona o spotřebních daních, lze vymezit takto:

od daně jsou osvobozeny

**vybrané výrobky** [tedy i **líh** viz. § 1 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních]

- dovezené, pokud se na ně vztahuje osvobození příležitostného dovozu zboží v osobních zavazadlech cestujícího, člena posádky letadla nebo dovozu pohonných hmot cestujícím podle zákona upravujícího daň z přidané hodnoty<sup>31a)</sup>, anebo osvobození od cla, s výjimkou vybraných výrobků, které se po vývozu vracejí zpět na daňové území České republiky a jsou propuštěny do volného oběhu, *[viz § 11 odst. 1 písm. a)]*
- nakoupené bez daně za stavu ohrožení státu a válečného stavu, pokud tak nařídí vláda podle § 137, *[viz § 11 odst. 1 písm. b)]*
- dovezené nebo dopravené z území jiného členského státu na daňové území České republiky pro ozbrojené síly států, které jsou členy Organizace Severoatlantické smlouvy, s výjimkou ozbrojených sil České republiky pro použití těchto výrobků těmito ozbrojenými silami nebo civilními zaměstnanci je doprovázejícími nebo k zásobování jejich jídelen, tyto výrobky mohou být dopravovány z jiného členského státu nebo z místa dovozu na daňovém území České republiky pouze s osvědčením o osvobození od spotřební daně vyhotoveným podle vzoru a způsobem uvedeným v příslušném předpisu Evropské unie, *[viz § 11 odst. 1 písm. d)]*
- dopravené z území jiného členského státu osobám uvedeným v § 15 odst. 1; tyto výrobky mohou být dopravovány z jiného členského státu pouze s doklady podle § 27 nebo 27c a s osvědčením o osvobození od spotřební daně vyhotoveným podle vzoru a způsobem uvedeným v příslušném předpisu Evropské unie, *[viz § 11 odst. 1 písm. e)]*
- dovezené ze třetích zemí, pokud jsou tyto vybrané výrobky v rámci omezení a za podmínek stanovených mezinárodními smlouvami s těmito zeměmi osvobozeny od daně z přidané hodnoty, *[viz § 11 odst. 1 písm. f)]*
- dovezené mezinárodními organizacemi nebo jejich členy, pokud jsou tyto vybrané výrobky v rámci omezení a za podmínek stanovených mezinárodními úmluvami zakládajícími tyto organizace, popřípadě dohodami o umístění jejich sídla, osvobozeny od daně z přidané hodnoty, *[viz § 11 odst. 1 písm. g)]*

a také **líh** [tedy **vybraný výrobek** viz. § 1 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních]

- určený k použití jako materiál vstupující v rámci podnikatelské činnosti do výrobků při výrobě potravin, potravních doplňků, látek přídatných, látek určených k aromatizaci potravin a látek pomocných, 50) s výjimkou výrobků uvedených pod kódy nomenklatury 2207 a 2208, *[viz § 71 odst. 1 písm. a)]*
- ve výrobcích potravinářských uvedených pod písmenem a), pokud obsah lihu v nich nepřesahuje 8,5 litru etanolu ve 100 kg výrobku u čokoládových výrobků nebo 5 litrů etanolu ve 100 kg výrobku u ostatních výrobků, a etanol obsažený v léčivech; 51) toto osvobození se nevztahuje na výrobky uvedené pod kódy nomenklatury 2207 a 2208, *[viz § 71 odst. 1 písm. b)]*
- v látkách určených k aromatizaci 1. nápojů, přičemž obsah etanolu v těchto nápojích nepřesáhne 1,2 % objemových, nebo 2. jiných potravin s výjimkou výrobků uvedených pod kódy nomenklatury 2207 a 2208, *[viz § 71 odst. 1 písm. c)]*
- pro výrobu a přípravu léčiv, *[viz § 71 odst. 1 písm. d)]*
- obecně denaturovaný, přiboudlina a líh ve výrobcích, pokud jsou tyto výrobky vyrobeny z lihu denaturovaného podle zvláštního právního předpisu, *[viz § 71 odst. 1 písm. e)]*

pokračování

- zvláště denaturovaný syntetický a zvláště denaturovaný kvasný určený k použití pro stanovený účel, [viz § 71 odst. 1 písm. f)]
- 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, [viz § 71 odst. 1 písm. g)]
- ve vzorcích odebraných správcem daně, [viz § 71 odst. 1 písm. h)]
- ve vzorcích určených pro povinné rozbor. [viz § 71 odst. 1 písm. i)]
- ve výši technicky zdůvodněných skutečných ztrát, maximálně však do výše stanovených norem ztrát. [viz § 71 odst. 2]

Obdobným způsobem lze vytvořit seznam pro kteroukoliv konkrétní spotřební daň. Vždy budou osvobozeny vybrané výrobky podléhající té které spotřební dani splňující podmínky § 11 a nad rámec tohoto ustanovení i vybrané výrobky splňující podmínky té které daně. Nicméně definice osvobození od daně platí jak pro § 11 citovaného zákona tak pro zvláštní úpravu osvobození od té které daně. Pokud by racionální zákonodárce chtěl vymežit rozsah pojmu „osvobození od daně“ pro dílčí případy osvobození různě, pak by definice „pro účely tohoto zákona“ postrádala smysl. V případě, že by se definiční ustanovení § 3 písm. f) zákona o spotřebních daních nemělo na určitý vybraný výrobek vztahovat, musela by toto vyloučení z použití výslovně obsahovat úprava konkrétní daně. Tak tomu ale v případě daně z lihu není.

Námítka stěžovatele, že k osvobození od daně postačuje výlučné splnění podmínek uvedených v § 71 odst. 1 písm. g) zákona o spotřebních daních bez ohledu na § 3 písm. f) citovaného zákona proto není správná.

Při zohlednění § 3 písm. f) zákona o spotřebních daních nenastaly podmínky pro osvobození od daně, neboť se nejednalo o vybraný výrobek, u kterého by nevznikla povinnost přiznat, vyměřit a zaplatit spotřební daň.

Spekulace stěžovatele o tom, zda bylo naplněno citované ustanovení ve vztahu k „*uvedení do volného oběhu*“ jsou zcela irelevantní. Jak uvedl ve vyjádření ke kasační stížnosti žalovaný, tak stěžovatel sice zpochybňuje, že by se líh nacházel v režimu volného oběhu v době jeho zabavení, ale nijak netvrdí, v jakém jiném režimu by se mohl nacházet. Teoreticky by připadal do úvahy režim podmíněného osvobození od daně, nicméně v řízení nebylo tvrzeno ani prokázáno nic, co by dosvědčovalo naplnění podmínek § 19 zákona o spotřebních daních. Nadto v režimu podmíněného osvobození se vybraný výrobek nachází pouze do doby, kdy vznikne povinnost daň přiznat, vyměřit a zaplatit, a ta v posuzované věci vznikla před zničením zabavených vybraných výrobků.

K povinnosti přiznat a zaplatit daň se v obdobné věci vyjádřil již Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 3. 3. 2010, č. j. 1 Afs 12/2010 - 107, na který zdejší soud již v souvislosti s daňovou povinností stěžovatele odkazoval. V citovaném rozhodnutí zdejší soud uvedl, že „[p]ovinnost daň přiznat a zaplatit vzniká přímo ze zákona při splnění podmínek vymezených v § 9 zákona o spotřebních daních. Konkrétně v případě žalobce se jednalo o případ specifikovaný v odst. 3 písm. e), podle něž mu tato povinnost vznikla dne 4. 3. 2005, kdy u něj byly jako u plátce spotřební daně podle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních zjištěny vybrané výrobky. Zákon o spotřebních daních neupravuje žádné

*výjimky týkající se vzniku povinnosti přiznat a zaplatit daň a současně ani skutečnost, že bylo rozhodnuto o propadnutí vybraných výrobků, nezakládá jejich osvobození od této daně (viz obecně § 11 a zvláště pro spotřební daň z lihu § 71 zákona o spotřebních daních).“*

Právě § 9 definoval vznik povinnosti zaplatit daň. Obecně platí, že povinnost daň ve stanovené lhůtě přiznat a zaplatit vzniká okamžikem uvedení vybraných výrobků do volného daňového oběhu na daňovém území České republiky (§ 9 odst. 1). V zdaňovacím období, ve kterém došlo k zabrání vybraných výrobků, platila povinnost zaplatit daň i dnem zjištění vybraných výrobků u těchto plátců [§ 9 odst. 3 písm. e)]. Je pravdou, že od 1. 1. 2011 se každé skladování nebo doprava vybraných výrobků, u nichž se neprokáže, že se jedná o výrobky zdaněné, nebo pokud se neprokáže způsob jejich nabytí oprávněně bez daně, považuje za volný oběh, nicméně pro posuzovanou věc to nemá žádný význam.

Jednak v řízení o vyměření daně stěžovatel nijak neprokázal, že by se jednalo o líc, který je v jiném režimu, než v režimu volného oběhu, ale zejména stále platí, že stěžovateli byla daň vyměřena. Pro vyměření daně bylo sice v předmětném zdaňovacím období základním předpokladem uvedení vybraných výrobků do volného oběhu, avšak citované ustanovení § 9 zákona o spotřebních daních jasně rozšiřovalo výčet situací, kdy vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit.

Bylo by logickým protimluvem dovozovat, že by v případě, ve kterém se jedná o výrobky osvobozené od daně, mohla vzniknout povinnost platit daň. Konečně i samotný § 9 výslovně předpokládá vyměření daně např. v případech porušení režimu osvobození od daně. Jakkoliv tedy nebylo chápáno v příslušném zdaňovacím období zabavení vybraných výrobků jako uvedení do volného oběhu, bylo třeba nahlížet na situace uvedené v § 9 odst. 3 zákona o spotřebních daních pro účely osvobození od daně jako obdobné § 9 odst. 1 citovaného zákona. Z tohoto důvodu je pro věc podstatné, zda vznikla nebo nevznikla povinnost přiznat, vyměřit a zaplatit daň, což v posuzované věci vznikla a to bylo opakovaně potvrzeno jak správními orgány, tak soudy vč. Ústavního soudu.

Námítka, že nedošlo ke spotřebě vybraných výrobků a je proti smyslu spotřební daně zdanit věc, která nebyla určena ke spotřebě a navíc byla zlikvidována, tedy věc neexistující, je proto ve výše uvedených souvislostech taktéž irelevantní.

Vznik povinnosti platit spotřební daň není ve smyslu zákona o spotřebních daních vázán na skutečnou spotřebu vybraných výrobků. V souzené věci byl již citován rozsudek Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 3. 3. 2010, č. j. 1 Afs 12/2010 - 107, a lze opětovně citovat, že „[p]ovinnost daň přiznat a zaplatit vzniká přímo ze zákona při splnění podmínek vymezených v § 9 zákona o spotřebních daních.“, a ty byly v posuzované věci splněny.

Ve shora uvedených souvislostech je třeba vidět i argumentaci správních orgánů a krajského soudu o nezákonnosti jednání stěžovatele. Zabrání vybraných výrobků bylo důsledkem nezákonné detence lihu tak, jak o ní rozhodly jak správní orgány, tak i krajský soud a Nejvyšší správní soud. Zničení vybraných výrobků bylo důsledkem jejich zabrání a nemožnosti jiného postupu ze strany správce daně. Nezákonnost neznamená, že by nutně musel stěžovatel páchat nějakou trestnou činnost ve vztahu k nakládání s lihem. Nicméně

pokračování

z celé historie věci je zřejmé, že stěžovatel byl detentorem lihu, u kterého nebyl schopen prokázat jeho zdanění nebo způsob jeho nabytí oprávněně bez daně. Z toho důvodu se jednalo ze strany stěžovatele o detenci nezdaněného lihu v rozporu se zákonem, nepochybně tedy lze hovořit o jednání stěžovatele v rozporu se zákonem. Vyměření daně taktéž proběhlo v souladu se zákonem. Přiznání osvobození od daně, jak je požadováno stěžovatelem, krom toho, že nemá oporu v zákoně, by skutečně vedlo k popření smyslu vyměření daně v případech nelegální detence vybraných výrobků, pokud je zákonným důsledkem zabavení vybraných výrobků jejich zničení.

S ohledem na to, že hmotněprávní nárok na přiznání osvobození od spotřební daně v případě stěžovatele neexistoval a neexistuje, je zcela zbytečná jakákoliv polemika stěžovatele i správního orgánu ohledně procesního uplatnění neexistujícího nároku. Stejně tak je zcela nadbytečné vypořádat námitky, které směřují do těchto otázek, neboť tyto závěry nemohou mít vliv na hodnocení věci jako takové.

S ohledem na výše uvedené dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost je v mezích přípustných námitek nedůvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nenáleží mu proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, kterému by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 30. června 2015

JUDr. Miluše Došková  
předsedkyně senátu