



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Petra Šebka a soudců Mgr. Kateřiny Kopečkové, Ph.D., a Mgr. Filipa Skřivana v právní věci

žalobce: **RUDOLF JELÍNEK a.s.**
sídlem Razov 472, Vizovice
zastoupen Mgr. Dagmar Ressorovou Maršíkovou, advokátkou
sídlem Ševcovská 3246, Zlín

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

o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 3.2.2021, č.j. 7556/2021-900000-314, č.j. 7555/2021-900000-314, č.j. 7552/2021-900000-314, č.j. 7558/2021-900000-314, č.j. 7549/2021-900000-314, č.j. 7553/2021-900000-314, č.j. 7560/2021-900000-314, č.j. 7559/2021-900000-314, č.j. 7563/2021-900000-314, č.j. 7564/2021-900000-314, č.j. 7562/2021-900000-314, č.j. 7561/2021-900000-314,

takto:

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

Odůvodnění:

1. Žalobce podanou žalobou napadá rozhodnutí žalovaného ze dne 3.2.2021, č.j. 7556/2021-900000-314, č.j. 7555/2021-900000-314, č.j. 7552/2021-900000-314, č.j. 7558/2021-900000-314, č.j. 7549/2021-900000-314, č.j. 7553/2021-900000-314, č.j. 7560/2021-900000-314, č.j. 7559/2021-900000-314, č.j. 7563/2021-900000-314, č.j. 7564/2021-900000-314, č.j. 7562/2021-900000-314, č.j. 7561/2021-900000-314, kterými žalovaný zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutím Celního úřadu pro Zlínský kraj (dále jen „celní úřad“) – dodatečným platebním výměřům na spotřební daň z lihu za zdaňovací období leden 2016 až prosinec 2016. Důvodem pro doměření spotřební daně z lihu bylo nesprávné uplatnění nároku na vrácení spotřební daně z lihu ve smyslu § 14 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních (dále jen „zákon č. 353/2003 Sb.“), za předmětná zdaňovací období.

I. Shrnutí žalobní argumentace

2. Žalobce předesílá, že napadená rozhodnutí se z velké části vztahují k případům, kdy žalobce výrobky podléhající spotřební dani uvedl do volného daňového oběhu a následně byly tyto výrobky z důvodu reklamace vráceny zpět do daňového skladu, tj. do režimu podmíněného osvobození od daně (fyzicky i účetně, přičemž úplata byla kupujícím vrácena; některé tyto výrobky byly následně opět uvedeny do volného oběhu a některé byly z důvodu neodstranitelných vad zničeny a zahrnuty do manipulačních ztrát). Z důvodu vrácení reklamovaných výrobků má žalobce nárok na vrácení spotřební daně započtenl oproti vypočtené daňové povinnosti.
3. Žalobce má za to, že žalovaný uplatněný nárok na vrácení spotřební daně nesprávně posoudil. Žalobce nárok na vrácení spotřební daně z lihu za zdaňovací období leden 2016 až prosinec 2016 uplatnil započtením nároku na vrácení daně z lihu oproti vypočtené daňové povinnosti (uvedl jej kumulativně s daňovou povinností do sloupců 5 a 6 daňových příznání). Žalobci nelze přičítat k tíži, že nárok na vrácení daně uplatnil formálně nesprávným způsobem v rozporu s Pokyny pro vyplňování daňového příznání ke spotřební dani (dále jen „Pokyny“); tyto Pokyny nejsou obecně závazným předpisem, jsou pouze nezávazným návodem k vyplnění daňového příznání.
4. Žalobce odmítá tvrzení žalovaného, že ohrozil smysl a účel zákona č. 353/2003 Sb., kterým je mimo jiné umožnění kontroly správci daně za účelem správného zjištění a stanovení daně. Celní úřad měl a mohl předmětnou skutečnost (tj. uplatňování nároku na vrácení daně) spolehlivým způsobem zjistit také z tzv. ORO hlášení (*jedná se o nástroj aplikace ORO WebKlient, pozn. soudu*), které mu byly pravidelně každý pracovní den zasílány a ze kterých tato skutečnost byla podle žalobce zřejmá; celní úřad přitom žádné z ORO hlášení nezpochybnil.
5. Požadavek správních orgánů na striktním formálním splnění správného uplatnění nároku na vrácení spotřební daně z lihu způsobil, že žalobce za předmětné vybrané výrobky fakticky uhradil spotřební daň dvakrát. Předmětné vybrané výrobky (s výjimkou uplatnění manipulačních ztrát) byly žalobcem po vrácení do daňového skladu následně uvedeny opět do volného daňového oběhu; spotřební daň z lihu byla při tomto opětovném uvedení přiznána a řádně zaplacená. Správní orgány tak postupovaly v rozporu se zásadou dvojího zdanění; žalobce rovněž na podporu své argumentace odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29.10.2020, č.j. 1 Afs 216/2020-29.

6. Žalobce dále namítá, že se žalovaný s argumenty týkajícími se dvojího zdanění předmětných vybraných výrobků dostatečně nezabýval. Žalovaný měl podle § 115 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), doplnit dokazování ve smyslu prokázání zdanění předmětných vybraných výrobků při jejich opětovném uvedení do volného daňového oběhu (tj. vyzvat žalobce k předložení dokladů týkajících se zdanění), což neučinil.
7. Jako důkaz prokazující zdanění výše uvedených výrobků žalobce předkládá listiny (výdejky a faktury) vytištěné ze svého účetního informačního systému. Ke každému dokladu je připojena tzv. mínusová výdejka, na jejímž základě byly předmětné výrobky uvedeny zpět do režimu podmíněného osvobození od daně a následně tzv. plusová výdejka a faktury, prokazující znovu uvedení výrobků do volného daňového oběhu a jejich zdanění spotřební daní. Žalobce dodává, že v případech, kdy byly vybrané výrobky znovu uvedeny do volného daňového oběhu v rámci prodeje žalobce, není připojena faktura, která se v těchto případech nevystavuje. V případě potřeby je žalobce připraven na výzvu soudu předložit originály/stejnopisy předmětných dokladů (které jsou archivovány a které obsahují i podpisy příslušných odpovědných osob). Žalobce zdůrazňuje, že u výdejek za vrácené vybrané výrobky, které musely být následně zničeny, byla spotřební daň z lihu zaplacená dvakrát. Tento závěr mj. plyne i ze zprávy o daňové kontrole, kdy celní úřad jedny a tytéž výrobky zahrnul do dodatečného doměření daně z důvodu neuznání nároku na vrácení daně a doměřil spotřební daň z lihu z důvodu neuznání nároku na manipulační ztráty.
8. Podle žalobce byla doměřena spotřební daň z lihu také ve vztahu k vybraným výrobkům, za které žalobce nedopatřením zaplatil spotřební daň z lihu za situace, kdy tyto výrobky nebyly v důsledku lidské chyby při jejich vyskladňování, uvedeny do volného daňového oběhu. Žalobci tudíž povinnost uhradit spotřební daň z lihu nevznikla. Po tomto zjištění žalobce uplatnil prostřednictvím daňového přiznání ve vztahu k těmto případům nárok na vrácení daně, neboť předmětná spotřební daň byla zaplacená bez právního důvodu. Nárok na vrácení daně celní úřad odmítl a odkázal na podání dodatečného daňového přiznání. Žalobce odkazuje na § 87 odst. 1 daňového řádu a § 92 odst. 2 daňového řádu a argumentuje tak, že pokud je účelem správy daní správné zjištění a stanovení daně, pak měl být tento přeplatek na dani zohledněn.
9. Závěr žalovaného, že jako technicky zdůvodnitelné ztráty nelze uplatnit ztráty vzniklé v souvislosti s manipulací s hotovými výrobky ve skladu hotových výrobků ve smyslu § 2 odst. 1 písm. k) zákona č. 61/1997 Sb., o lihu a o změně a doplnění zákona č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání (živnostenský zákon), ve znění pozdějších předpisů, a zákona České národní rady č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (zákon o lihu) (dále jen „zákon o lihu“), konkrétně jako manipulační ztráty ve smyslu vyhlášky č. 141/1997 Sb., o technických požadavcích na výrobu, skladování a zpracování lihu (dále jen „vyhláška č. 141/1997 Sb.“), je nesprávný a restriktivní.
10. Žalobce dále poukazuje na bod 9 a článek 7 odst. 4 směrnice Rady 2008/118/ES ze dne 16. prosince 2008, o obecné úpravě spotřebních daní a o zrušení směrnice 92/12/EHS (dále jen „směrnice Rady 2008/118/ES“), a dodává, že tyto ztráty lze také podřadit pod pojem nepředvídatelné ztráty ve smyslu shora odkazovaných ustanovení směrnice Rady 2008/118/ES.
11. Z uvedených důvodů rozvedených v podané replice žalobce navrhl, aby zdejší soud napadená rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Na svém procesním postoji žalobce setrval po celou dobu řízení před zdejším soudem.

II. Shrnutí vyjádření žalovaného

12. Žalovaný nesouhlasí se žalobou a odkazuje na napadené rozhodnutí, které považuje za správné a dostatečně odůvodněné. Žalovaný zároveň odmítá, že by u žalobce došlo k nepodstatnému (formálnímu) pochybení. Zdůrazňuje, že právní úprava neumožňuje, aby si daňový subjekt vybíral možnosti uplatnění nároku nebo si sám tento nárok započítával; žalovaný v této souvislosti odkazuje na rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 28.5.2020, č.j. 65 Af 15/2019-29, resp. na navazující rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29.1.2021, č.j. 4 Afs 217/2020-43.
13. Žalovaný rovněž uvádí, že odpovědnost za správnost údajů nemůže žalobce přenášet na celní úřad s tím, že si skutečný stav celní úřad mohl ověřit z tzv. ORO hlášení, neboť jde o hlášení nesouvisející s daňovou povinností; podstatné jsou správné údaje v daňových přiznáních.
14. Žalovaný zásadně nesouhlasí s tím, že by daň za předmětné výrobky žalobce uhradil dvakrát; dvojímu zdanění předchází fikce konstruovaná v § 14 odst. 8 zákona č. 353/2003 Sb. Pokud jde o manipulační ztráty ve smyslu § 9 vyhlášky č. 141/1997 Sb., jedná se o ztráty objektivního charakteru na základě fyzikálních a chemických vlastností lihu samotného, zatímco žalobcem uplatňované ztráty jsou vnějšího charakteru. Jakkoliv jsou tyto ztráty náhodné a neúmyslné, jde o podnikatelské riziko žalobce, nikoliv o manipulační ztráty ve smyslu shora uvedené vyhlášky. V případech uváděných žalobcem celní úřad nemůže dovolit, aby nedošlo k zaplacení daně, neboť nemá možnost kontrolovat, zda skutečně došlo ke zničení lihu, nebo zda byl tento líh přepracován či dokonce spotřebován. Stejně tak se nejedná o ztráty způsobené nepředvídatelnými okolnostmi ve smyslu směrnice Rady 2008/118/ES.
15. Shodný závěr žalovaný zaujal i v podané duplice. Taktéž žalovaný setrval na svém procesním postoji po celou dobu řízení před zdejší soudem. Žalovaný navrhl, aby zdejší soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

III. Posouzení věci

16. Žaloba byla podána včas (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s.ř.s.“), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s.ř.s.), žaloba je přípustná (§ 65, § 68 a § 70 s.ř.s.).
17. Zdejší soud napadená rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s.ř.s.) podle skutkového a právního stavu ke dni rozhodnutí žalovaného (§ 75 odst. 1 s.ř.s.) a za splnění podmínek dle § 51 odst. 1 s.ř.s. dospěl k závěru, že žaloba je nedůvodná.
18. Mezi účastníky je sporu o způsobu uplatnění nároku na vrácení spotřební daně z lihu. Z podaných daňových přiznání vůbec nevyplývalo, že žalobce žádá o vrácení daně, pouze přiznává daň z vybraných výrobků uvedených do volného daňového oběhu. Žalobce nárok na vrácení spotřební daně z lihu za zdaňovací období leden 2016 až prosinec 2016 uplatnil tak, že si o tento *svůj* nárok snížil vlastní daňovou povinnost (namísto kolonky 7 určené pro uplatnění vrácení daně využil kolonky 5 a 6; výši *vrácené daně*, kterou si sám spočítal, tak přímo zahrnul do vlastní daňové povinnosti); žalobce takto celnímu úřadu vysvětloval nesrovnalosti zjištěné v rámci daňové kontroly, pokud jde o celkové množství lihu uvedené v předmětných zdaňovacích obdobích do volného daňového oběhu (to bylo větší) a údaje v daňových přiznáních, kam měl výše uvedeným způsobem započítat „*mínusové výdejk*“. Žalobce ve své argumentaci sám přiznává, že se z jeho strany jednalo o pochybení, které však považuje za formální a bez vlivu na oprávněnost jeho nároku na vrácení spotřební daně

(zpráva o daňové kontrole č.j. 8362-17/2020-640000-52). Tato spotřební daň (resp. její vratka) se měla týkat vybraných výrobků, které sklad žalobce opustily, ale posléze se do něj z důvodu reklamace vrátily, anebo které, jak posléze žalobce zjistil, jeho sklad (a tudíž režim podmíněného osvobození od spotřební daně) vůbec fakticky neopustily a ty které byly v důsledku manipulace (s hotovými výrobky ve spotřebitelských baleních) či z důvodu „neopravitelné výrobní vady“ uplatněny (neoprávněně) jako ztráty; nadto žalobce u (zřejmě omylem) nevyskladněného zboží odečetl množství lihu obsaženého v tomto konkrétním zboží od základu daně pro jiné zdaňovací období.

19. Zdejší soud se tak předně zabýval tím, zda žalobce tento svůj nárok na vrácení spotřební daně z lihu za předmětná zdaňovací období ve smyslu § 14 zákona č. 353/2003 Sb. uplatnil. Není přitom sporu o to, že daňový subjekt je oprávněn uplatnit nárok na vrácení spotřební daně u zboží, které bylo uvedeno do volného daňového oběhu a následně na základě reklamace bylo vráceno do daňového skladu (do režimu podmíněného osvobození od daně).
20. Podle § 14 odst. 1 zákona č. 353/2003 Sb. u zdaněných vybraných výrobků uvedených do volného daňového oběhu vzniká plátcí nárok na vrácení daně dnem jejich propuštění do režimu vývozu (od 29.7.2016 nahrazeno celního režimu vývozu) nebo do režimu pasivního zušlechťovacího styku, prokáže-li plátcé výstup vybraných výrobků z daňového území Evropské unie (písm. a/), jejich opětovného uvedení do režimu podmíněného osvobození od daně; daň může být vrácena jenom provozovateli daňového skladu, jenž je uvedl do volného daňového oběhu a jemuž byly tyto vybrané výrobky vráceny jako nepřevzaté kupujícím nebo z důvodu vypořádání nároků z vad vybraných výrobků; daň může být vrácena pouze v případě, že provozovatel daňového skladu úplatu za tyto vybrané výrobky neobdržel nebo pokud tuto úplatu kupujícímu vrátil (písm. b/).
21. Podle § 14 odst. 2 zákona č. 353/2003 Sb. plátcí, který dopraví vybrané výrobky uvedené do volného daňového oběhu na daňovém území České republiky do jiného členského státu pro účely podnikání nebo pro plnění úkolů veřejnoprávního subjektu, vzniká nárok na vrácení daně za podmínek, že před odesláním vybraných výrobků správci daně oznámí, že uplatní nárok na vrácení daně (písm. a/), vybrané výrobky jsou dopravovány se zjednodušeným průvodním dokladem (§ 30) písm. b/), předloží navracené vyhotovení zjednodušeného průvodního dokladu řádně potvrzené příjemcem (písm. c/), předloží doklad o tom, že daň za vybrané výrobky, které byly dopraveny do jiného členského státu, byla na daňovém území České republiky zaplacená nebo přiznána a zaplacená (písm. d/), předloží doklad o 1. zaplacení daně v členském státě určení, 2. zaplacení daně v členském státě, ve kterém došlo ke ztrátě během dopravy nebo ve kterém byla ztráta během dopravy zjištěna s výjimkou nepředvídatelné ztráty nebo znehodnocení, nebo 3. skutečnosti, že vybraný výrobek není v členském státě určení předmětem daně nebo že je od daně osvobozen, vydaný příslušnými orgány členského státu určení (písm. e/), u zdaněných vybraných výrobků, které podléhají značení podle tohoto zákona a byly uvedeny do volného daňového oběhu na daňovém území České republiky, předloží potvrzení od správce daně jiného členského státu, že značení podle tohoto zákona byla zničena nebo odstraněna (písm. f/). Nárok na vrácení daně vzniká dnem splnění poslední podmínky ze všech podmínek uvedených v písmenech a) až f/).
22. Podle § 14 odst. 4 zákona č. 353/2003 Sb. vzniká u zdaněných vybraných výrobků uvedených do volného daňového oběhu oprávněným příjemcům nebo výrobcům, kteří

nejsou provozovateli daňového skladu, pokud vybrané výrobky vlastní, nárok na vrácení daně, dojde-li k předvídatelné ztrátě nebo znehodnocení.

23. Podle § 14 odst. 5 zákona č. 353/2003 Sb. může nárok na vrácení daně plátce uplatnit v daňovém přiznání (§ 18).
24. Podle § 14 odst. 6 zákona č. 353/2003 Sb. nárok na vrácení daně může plátce uplatnit pouze do výše skutečně zaplacené daně vypočtené sazbou daně platnou v den dovozu nebo v den uvedení vybraného výrobku do volného daňového oběhu.
25. Podle § 14 odst. 8 zákona č. 353/2003 Sb. pokud plátce daně neuplatní nárok na vrácení daně, pohlíží se při dalším uvedení vybraných výrobků do volného daňového oběhu na tyto výrobky tak, jako kdyby byl tento nárok uplatněn a přiznán.
26. Konkrétní podmínky pro uplatnění nároku na vrácení spotřební daně z lihu upravuje § 18 zákona č. 353/2003 Sb. Podle § 18 odst. 1 zákona č. 353/2003 Sb. jsou plátcí, kterým vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit, povinni předložit daňové přiznání samostatně za každou daň, a to do 25. dne po skončení zdaňovacího období, ve kterém tato povinnost vznikla, pokud tento zákon nestanoví jinak; ve stejné lhůtě a stejným způsobem jsou plátcí oprávněni uplatnit nárok na vrácení daně, pokud tento zákon nestanoví jinak. Podle § 18 odst. 3 zákona č. 353/2003 Sb. dodatečné daňové přiznání na snížení daně nebo na zvýšení uplatněného nároku na vrácení daně může plátce uplatnit nejpozději do 6 měsíců ode dne, kdy uplynula lhůta pro podání daňového přiznání za zdaňovací období, jehož se dodatečné daňové přiznání týká, nebo ode dne, kdy nárok na vrácení daně mohl být naposledy uplatněn, pokud tento zákon nestanoví jinak (§ 88 odst. 4 a 5). Tuto lhůtu nelze prodloužit ani nelze povolit navrácení v předešlý stav. Dodatečné daňové přiznání nelze uplatnit u dovážených vybraných výrobků.
27. Podle § 70 odst. 1 daňového řádu je podání úkonem osoby zúčastněné na správě daní směřujícím vůči správci daně. Podle § 70 odst. 2 daňového řádu se podání posuzuje podle skutečného obsahu a bez ohledu na to, jak je označeno.
28. Podle § 72 odst. 1 daňového řádu lze přihlášku k registraci, oznámení o změně registračních údajů, řádné daňové tvrzení nebo dodatečné daňové tvrzení podat jen na tiskopise vydaném Ministerstvem financí nebo na tiskovém výstupu z počítačové tiskárny, který má údaje, obsah i uspořádání údajů shodné s tímto tiskopisem.
29. Podle § 135 odst. 2 daňového řádu daňový subjekt je povinen v řádném daňovém tvrzení sám vyčíslit daň a uvést předepsané údaje, jakož i další okolnosti rozhodné pro vyměření daně.
30. Zákon č. 353/2003 Sb. vedle hmotněprávních podmínek vymezující předpoklady pro vrácení daně, obsahuje také postup pro uplatnění nároku stanovený zákonem. Pro úspěšné uplatnění nároku na vrácení spotřební daně z lihu musí být naplněny materiální i formální podmínky současně. Jestliže žalobci vznikl nárok na vrácení daně ve smyslu § 14 zákona č. 353/2003 Sb., byl to žalobce, kdo si jej měl ve smyslu § 14 odst. 5 ZSPD řádně nárokovat, a to prostřednictvím daňového přiznání (§ 14 odst. 5 zákona č. 353/2003 Sb.).
31. Jestliže zákon č. 353/2003 Sb. přímo odkazuje na tiskopis daňového přiznání, pak je použití tiskopisu pro žalobce závazné. Zároveň se zdejší soud ztotožňuje se žalovaným, že je to daňový subjekt, kdo odpovídá za správnost údajů vyplněných v daňovém přiznání. Ve smyslu § 135 odst. 2 daňového řádu je to daňový subjekt (tu žalobce), kdo nese břemeno tvrzení ohledně své daňové povinnosti; bylo tedy na žalobci, aby si sám daň vypočítal a

vyčíslil, spolu s dalšími údaji, plynoucími z jednotlivých daňových zákonů na tiskopisu vztahujícímu se ke konkrétní dani za účelem správného zjištění a stanovení daně (§ 1 odst. 2 daňového řádu).

32. Argument žalobce, že se z jeho strany jednalo toliko o formální pochybení (když tuto daň uplatnil kumulativně s daňovou povinností), zdejší soud odmítá, neboť následkem tohoto postupu žalobcem uváděné údaje nekorespondovaly se zbytkem údajů zachycených v daňovém přiznání a poskytovaly tak celnímu úřadu pouze zkreslený obraz hospodářské reality žalobce; celní úřad pak nebyl s to ověřit jejich správnost. Jak také správně uvádí žalovaný ve svém vyjádření, pokud by nebyla provedena daňová kontrola, tyto údaje by zůstaly správci daně skryty.
33. Žalobce nevyplnil správně daňové přiznání a nedodržel strukturu daňového přiznání. Protože uvedl nepřesné informace ohledně zdanění svého zboží, nesplnil tak svou povinnost tvrzení. Z podaných daňových přiznání nebylo bez dodatečného výpočtu provedeného celním úřadem možné zjistit, že si žalobce nárok na vrácení daně ve smyslu § 14 zákona č. 353/2003 Sb. uplatňuje. Z postupu, kdy si žalobce v podaných daňových přiznáních ze spotřební daně z lihu za předmětná zdaňovací období sám odečetl výši vrácené daně z vlastní daňové povinnosti (aniž by ji celnímu úřadu vyčíslil v místě tomu určeném), to dovodit nelze. Přitom z daňového řádu plyne striktní požadavek na vyčíslení daně a uvedení všech předepsaných údajů, tak aby tyto údaje mohly být správcem daně ověřeny.
34. Pokud jde o žalobní argumentaci zpochybňující závaznost Pokynů, pak závaznost konkrétních pokynů pro zpracování daňového přiznání není ve vztahu k nyní posuzované věci relevantní spornou právní otázkou. Jestliže si daňový subjekt nárokuje vrácení daně za předmětná zdaňovací období, musí svůj nárok na vrácení daně, jenž mu svědčí dle § 14 zákona č. 353/2003 Sb., uplatnit zákonem předvídanou formou. Pochybení žalobce nebylo dáno nepochopením Pokynů, ale zcela zjevným nepoužitím a odhlédnutím od konkrétního znění tiskopisu daňového přiznání. V předmětné věci nejde o sporný výklad, kam měl eventuálně žalobce příslušné údaje uvést; prostor pro vyčíslení výše nároku na daňovém přiznání byl ve sloupci č. 7 jednoznačně identifikován slovy: *vrácení daně*. Žalobce však zvolil zcela jiný postup a relevantní požadované a snadno ověřitelné údaje, pokud jde o vrácení daně, nevyplnil. Nedodržení formálních podmínek pro uplatnění nároku na vrácení spotřební daně z lihu nebyla žalobcem naplněna, neboť žalobce tento svůj nárok v rámci daňového přiznání neuplatnil, proto mu ani nárok na vrácení daně nemohl být správními orgány přiznán.
35. Neobstojí ani argument žalobce ohledně existence tzv. ORO hlášení, tedy že si je měl celní úřad den po dni vyhledávat a příslušné údaje zjišťovat; povinnost daňového tvrzení (správných údajů) v tomto případě plně ležela na straně žalobce.
36. Je přitom třeba zdůraznit, že i nesprávné vyplnění daňového přiznání nemusí znamenat ztrátu nároku na vrácení daně, pokud lze údaje z takového daňového přiznání jednoduše dovodit, byť by byly zapsány v nesprávných „kolonkách“. Toto však nebyl případ žalobce a ostatně to žalobce ani netvrdí; žalobce namísto toho, aby celnímu úřadu podal srozumitelný stručný obraz o údajích relevantních pro odvedení spotřební daně z lihu, postupoval opačně a údaje na daňových přiznáních svým výpočtem zkreslil.
37. Zdejší soud dále konstatuje, že nárok na vrácení daně musí být uplatněn v zákonem stanovené lhůtě. Podle § 16 zákona č. 353/2003 Sb. nárok na vrácení daně zaniká, není-li uplatněn do 6 měsíců ode dne, kdy mohl být poprvé uplatněn, nestanoví-li tento zákon jinak.

Jestliže před uplynutím této lhůty dojde k opětovnému uvedení téhož vybraného výrobku do volného daňového oběhu, aniž by byl nárok na vrácení daně uplatněn, nárok na vrácení daně dnem uvedení tohoto vybraného výrobku do volného daňového oběhu zaniká. Tuto lhůtu nelze prodloužit ani nelze povolit navrácení v předešlý stav.

38. Žalobce svůj nárok správně neuplatnil ani v rámci opravného, ani případně prostřednictvím dodatečného daňového přiznání. Sám přiznává, že se z jeho strany jednalo o pochybení, které ale neopravil. Nelze tedy uzavřít jinak, než že nárok na vrácení spotřební daně z lihu žalobce neuplatnil a tento nárok následně zanikl.
39. Pokud jde o námitku dvojího zdanění, tak tomu nepochybně v případě zboží, které bylo uvedeno do volného daňového oběhu a následně vráceno do daňového skladu na základě reklamace, brání právě možnost za splnění zákonných podmínek uplatnit si nárok na vrácení spotřební daně. I žalobce namítá, že své původně vrácené výrobky následně opět uvedl do volného daňového oběhu a vzhledem k tomu, že celní úřad odmítl vrátit žalobci daň s tím, že si ji nesprávně uplatnil, zaplatil tak spotřební daň z lihu za předmětná zdaňovací období de facto dvakrát.
40. Správní orgány se však i s touto argumentací žalobce vypořádaly; poukázaly na výše citovaný § 14 odst. 8 zákona č. 353/2003 Sb., který konstruuje v případě nastoupení zákonem stanovené skutečnosti (předchozí neuplatnění nároku na vrácení daně a následné „znovu uvedení do volného oběhu“) fikci vrácení daně (jako by k řádnému uplatnění nároku na vrácení spotřební daně žalobcem došlo). V komentáři se k výkladu § 14 odst. 8 zákona č. 353/2003 Sb. uvádí: „Jestliže jsou splněny podmínky pro uplatnění nároku na vrácení daně, ale plátce nárok na vrácení daně neuplatní, je nutno při dalším uvedení do volného daňového oběhu daných vybraných výrobků postupovat tak, jako by nárok na vrácení daně byl uplatněn a daň byla vrácena. Jestliže by tedy byly vybrané výrobky vráceny za podmínek uvedených v odst. 1 do daňového skladu, při jejich dalším vyskladnění a uvedení do volného daňového oběhu vznikne provozovateli daňového skladu povinnost přiznat a zaplatit daň, jestliže se nebude jednat o vybrané výrobky osvobozené od daně.“ (KOTENOVÁ, Bohumila, Petra PETROVÁ a Milan TOMÍČEK. *Zákon o spotřebních daních: Komentář* [Systém ASPI]. Wolters Kluwer. Dostupné v Systému ASPI. ISSN: 2336-517X). Přestože žalobce tuto situaci může fakticky vnímat jako dvojí zdanění, o dvojí zdanění se *ex lege* nejedná. Fikce vrácení daně ve smyslu § 14 odst. 8 zákona č. 353/2003 Sb. nastupuje až poté, co daňový subjekt tento svůj nárok neuplatní, přestože k tomu byl oprávněn (žalobce nárok neuplatnil). Aplikace § 14 odst. 8 zákona č. 353/2003 Sb. tedy nastupuje v důsledku liknavého přístupu daňových subjektů k obsahu daňového přiznání a k požadavku na věrné zachycení všech údajů relevantních pro správce daně (celní úřad). Protože odpovědnost za nárokování vrácení daně za konkrétní zdaňovací období měl žalobce, nástup fikce vrácení spotřební daně v důsledku jeho pochybení jde jen k jeho tíži. Zdejší soud tudíž ani této žalobní argumentaci nemůže přisvědčit.
41. Odkazuje-li žalobce na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29.10.2020, č.j. 1 Afs 216/2020-29, pak tento odkaz s ohledem na odlišný skutkový stav věci nepotvrzuje správnost stanoviska žalobce; přestože lze obecně souhlasit se závěrem, že nelze akceptovat dvojí zdanění, v případě posuzovaném Nejvyšším správním soudem tamní daňový subjekt (stěžovatel) podmínky pro nárok na vrácení spotřební daně z lihu nesplnil a předmětné ustanovení (§ 14 odst. 8 zákona č. 353/2003 Sb.) nebylo ve věci aplikováno.

42. Žalobce k prokázání svých tvrzení o tom, že jím uváděné výrobky byly po jejich vrácení do režimu podmíněného osvobození od daně z důvodu reklamace opětovně uvedeny do volného daňového oběhu s tím, že při jejich uvedení byla uhrazena spotřební daň z lihu, navrhuje listinné důkazy. Zdejší soud však takové dokazování pokládá za nadbytečné, neboť sporu není o to, že zboží uvedené na výdejkách a fakturách bylo zdaněno. Ve vztahu k těmto výrobkům je veden pouze spor v otázce právní, a to, zda došlo k řádnému uplatnění nároku na vrácení spotřební daně z lihu za předmětná zdaňovací období, přičemž tuto právní otázku správní orgány posoudily správně na základě dostatečných skutkových podkladů obsažených ve správním spisu.
43. Pokud dále žalobce nárokoval vrácení spotřební daně za výrobky, u nichž byla nesprávně odvedena daň (výrobky vůbec neopustily sklad žalobce) a měla tak být žalobci vrácena, bylo primárně v jeho dispozici svůj původní nesprávný postup prostřednictvím opravných (dodatečných) daňových priznání napravit. V těchto případech tedy žalobci nárok na vrácení spotřební daně z lihu nevznikl. Jak plyne z napadeného rozhodnutí, žalobce odečetl množství lihu obsaženého v konkrétních vybraných výrobcích od základu daně pro jiné nesouvisející zdaňovací období (ve kterém se o nevyskladnění předmětných vybraných výrobků dozvěděl, nikoliv v době, kdy k vyskladnění došlo). Takový postup žalobce tedy nebyl v souladu se zákonem a jde pouze k jeho tíži. Není důvodný ani argument, že celní úřad postupoval v rozporu s § 87 odst. 1 a § 92 odst. 2 daňového řádu. Za dané situace nebylo možné v daný okamžik ztotožnit vybrané výrobky s předloženými doklady, tedy ani učinit jednoznačný závěr, zda k jejich zdanění (právě těchto výrobků) skutečně došlo.
44. Zdejší soud nemůže dát žalobci za pravdu ani pokud se dovolává toho, že u vybraných výrobků šlo o manipulační ztráty nebo ztráty způsobené nepředvídatelnými okolnostmi.
45. Podle § 71 odst. 2 zákona č. 353/2003 Sb. je líh osvobozen od daně ve výši „technicky zdůvodněných skutečných ztrát“, max. do výše norem ztrát.
46. Podle § 2 odst. 1 písm. k) zákona o lihu se jedná o technicky zdůvodněné ztráty lihu vznikající při jeho úpravě, skladování, dopravě, manipulaci a zpracování, stanovené prováděcím předpisem.
47. Manipulační ztrátu pak představují dle definice obsažené v § 9 vyhlášky č. 141/1997 Sb. úbytky lihu vznikající při příjmu a vydávání lihu a při jiné technologicky nezbytné manipulaci s lihem (přečerpávání lihu u výrobce a zpracovatele lihu). K těmto ztrátám patří i ztráty vzniklé při přečerpávání lihu před dopravou lihu v případech, kdy líh nelze vyskladnit přímo z lihového skladu do přepravních nádob a jímek a líh musí být napřed přečerpáván. Konkrétní činnosti, při nichž může ke ztrátám docházet, a konkrétní limitní hodnoty následně stanovuje příloha 4 k vyhlášce č. 141/1997 Sb.
48. Technologicky zdůvodnitelnou ztrátou ve smyslu shora uvedených ustanovení jsou tedy ztráty způsobené vlastnostmi lihu. Pod tyto ztráty nelze podřadit ztráty, které by ať již jako náhodné či úmyslné vznikly vnější manipulací pracovníky žalobce s lihem. Namítá-li žalobce, že žalovaný ustanovení týkající se manipulačních ztrát vykládá příliš restriktivně, pak nic takového zdejší soud ve výkladu žalovaného neshledává. Naopak výklad, kterým argumentuje žalobce, neodpovídá ani obsahu citovaných ustanovení ani jejich účelu (smyslu manipulačních ztrát). Nejedná se o situace, kdy ke ztrátám došlo z důvodu vad hotového výrobku, resp. jeho obalu (zákal, tenké sklo lahve atd.) nebo při manipulaci ve skladu (rozbití spotřebitelského obalu, vylití atd.), nýbrž o situace vznikající objektivně na základě fyzikálních a chemických vlastností lihu coby suroviny.

49. Žalobce se v této souvislosti rovněž dovolává bodu 9 směrnice Rady 2008/118/ES, podle něhož je spotřební daň daní ze spotřeby určitého zboží, neměla by být vybírána ze zboží podléhajícího spotřební dani, které bylo za určitých okolností zničeno nebo nenahraditelně ztraceno.
50. Podle článku 7 odst. 4 směrnice Rady 2008/118/ES úplné zničení nebo nenahraditelná ztráta zboží podléhajícího spotřební dani v režimu s podmíněným osvobozením od daně, ke které došlo v důsledku povahy zboží, nepředvídatelných okolností, vyšší moci nebo na základě povolení příslušných orgánů členského státu, se nepovažuje za propuštění ke spotřebě. Pro účely této směrnice se zboží považuje za úplně zničené nebo nenahraditelně ztracené, *jestliže již nemůže být použito jako zboží podléhající spotřební dani*. Úplné zničení nebo nenahraditelnou ztrátu dotyčného zboží podléhajícího spotřební dani je třeba uspokojivým způsobem prokázat příslušným orgánům členského státu, ve kterém k ní došlo, nebo není-li možné určit, kde ke ztrátě došlo, ve kterém byla zjištěna (zvýrazněno soudem).
51. Zdejší soud jednak s ohledem na výše uvedené odmítá, že by v případě znehodnocení vybraných výrobků došlo ke dvojímu zdanění. Dále je třeba zdůraznit, že v případě nepředvídatelné ztráty (stejně jako manipulační ztráty), která by měla za následek nemožnost zboží použít (uvést do volného daňového oběhu), měl žalobce v případě prokázání takových skutečností předně již přiznanou spotřební daň z takových výrobků nárokovat zpět prostřednictvím dodatečného (opravného) daňového přiznání, což neučinil (srov. § 14 odst. 4 a 5 zákona č. 353/2003 Sb.). I s přihlédnutím k zájmu státu na kontrole množství lihu, který je komoditou druhově zaměnitelnou, lze ve smyslu citované směrnice postupovat jen za splnění zákonem stanovených podmínek, k čemuž v případě žalobce nedošlo.
52. Pokud jde o důkazní návrhy, tak žalobce odkazoval na listiny, které již jsou součástí správního spisu; jeho obsahem soud ve správním soudnictví nedokazuje, neboť je povinen z něj vycházet (rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 18.12.2018, č.j. 4 As 113/2018-39).
53. Zdejší soud s ohledem na výše uvedené neshledal žalobu důvodnou a nad rámec uplatněných žalobních bodů nezjistil žádnou vadu, jež by atakovala zákonnost napadených rozhodnutí a k níž by musel přihlížet z úřední povinnosti, a proto žalobu podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

IV. Náklady řízení

54. O nákladech řízení zdejší soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalobce nebyl ve věci úspěšný, a proto mu nenáleží právo na náhradu nákladů řízení; to by náleželo procesně úspěšnému účastníkovi, kterým byl žalovaný. Zdejší soud však nezjistil, že by žalovanému vznikly náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti, a proto rozhodl, že se mu náhrada nákladů řízení nepřiznává.

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 nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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

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

Brno 27. července 2023

Petr Šebek v.r.
předseda senátu