



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Petry Weissové a soudců Mgr. Aleše Smetanky a JUDr. Jiřího Pally v právní věci žalobkyně: **RUDOLF JELÍNEK, a.s.**, se sídlem Razov 472, Vizovice, zastoupená Mgr. Dagmar Ressorovou Maršíkovou, advokátkou se sídlem Ševcovská 3246, Zlín, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, Praha, 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, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 27. 7. 2023, č. j. 62 Af 16/2021–87,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Přehled dosavadního řízení

[1] Dne 29. 7. 2020 vydal Celní úřad pro Zlínský kraj (dále jen „*celní úřad*“) 12 samostatných dodatečných platebních výměrů na spotřební daň z lihu (dále též jen „*daň*“) za zdaňovací období leden 2016 až prosinec 2016 a dále 12 samostatných platebních výměrů na penále z částky doměřené daně za každé z uvedených zdaňovacích období. Důvodem pro doměření spotřební daně bylo nesprávné uplatnění nároku na její vrácení ve smyslu § 14

zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních (dále jen „zákon o spotřebních daních“), za předmětná zdaňovací období.

[2] Žalovaný odvolání žalobkyně směřující proti jednotlivým prvostupňovým rozhodnutím zamítl, a to rozhodnutími 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 a č. j. 7561/2021-900000-314 (dále společně jen „napadená rozhodnutí“). Každé z napadených rozhodnutí se týkalo odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru a platebnímu výměru na penále vydaných ohledně jednoho z výše uvedených 12 zdaňovacích období.

[3] Žalobkyně podala proti napadeným rozhodnutím žalovaného žalobu u Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), který ji rozsudkem ze dne 27. 7. 2023, č. j. 62 Af 16/2021–87, zamítl.

[4] Krajský soud v úvodu svého posouzení vymezil podstatu sporu tak, že je veden o způsob uplatnění nároku na vrácení spotřební daně z lihu. Z podaných daňových přiznání vůbec nevyplynulo, že žalobkyně žádala o vrácení daně, pouze přiznala daň z vybraných výrobků uvedených do volného daňového oběhu. Až v rámci daňové kontroly žalobkyně začala tvrdit, že nárok na vrácení spotřební daně z lihu za zdaňovací období leden 2016 až prosinec 2016 uplatnila tak, že si o tento svůj nárok sama snížila vlastní daňovou povinnost (namísto kolonky 7 určené pro uplatnění vrácení daně využila kolonky 5 a 6; výši vrácené daně tak přímo zahrнула do vlastní daňové povinnosti). Žalobkyně takto celnímu úřadu vysvětlovala 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 uvedené v daňových přiznáních, kam měla výše uvedeným způsobem započítat tzv. „*mínusové výdejky*“. Žalobkyně ve své argumentaci sama přiznává, že se z její strany jednalo o pochybení, které však považuje za formální a bez vlivu na oprávněnost jejího nároku na vrácení spotřební daně. Tato spotřební daň (resp. její vratka) se měla týkat vybraných výrobků, které sklad žalobkyně opustily, ale posléze se do něj z důvodu reklamace vrátily, anebo které její sklad (a tudíž režim podmíněného osvobození od spotřební daně) vůbec fakticky neopustily a byly v důsledku manipulace (s hotovými výrobky ve spotřebitelských baleních) či z důvodu „neopravitelné výrobní vady“ uplatněny (neoprávněně) jako ztráty. Nadto žalobkyně u nevyskladněného zboží odečetla množství lihu obsaženého v tomto konkrétním zboží od základu daně pro jiné zdaňovací období.

[5] Krajský soud se tak předně zabýval otázkou, zda žalobkyně svůj nárok na vrácení daně za předmětná zdaňovací období uplatnila ve smyslu § 14 zákona o spotřebních daních. Neměl přitom za sporné, 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). Podle krajského soudu zákon o spotřebních daních vedle hmotněprávních podmínek vymezujících předpoklady pro vrácení daně stanovuje postup pro uplatnění tohoto nároku. Pro úspěšné uplatnění nároku na vrácení spotřební daně z lihu musí být naplněny materiální i formální podmínky současně. Žalobkyně tak byla povinna nárok na vrácení daně řádně

pokračování

uplatnit prostřednictvím daňového přiznání. Žalobkyně odpovídá za správnost údajů vyplněných v daňovém přiznání a nese břemeno tvrzení ohledně své daňové povinnosti.

[6] Argument žalobkyně, že se z její strany jednalo toliko o formální pochybení (když tuto daň uplatnila kumulativně s daňovou povinností), krajský soud odmítl, neboť jí uváděné údaje nekorespondovaly se zbytkem údajů zachycených v daňovém přiznání, a poskytovaly tak celnímu úřadu pouze zkreslený obraz hospodářské reality. Pokud by nebyla provedena daňová kontrola, tyto údaje by zůstaly správci daně skryty. Z podaných daňových přiznání nebylo bez dodatečného výpočtu provedeného celním úřadem možné zjistit, že žalobkyně uplatnila nárok na vrácení daně dle § 14 zákona o spotřebních daních. Žalobkyně nesplnila svou povinnost tvrzení.

[7] K žalobní argumentaci zpochybňující závaznost Pokynů pro vyplňování daňového přiznání ke spotřební dani (dále jen „Pokyny“) krajský soud konstatoval, že závaznost Pokynů není ve vztahu k nyní posuzované věci relevantní právní otázkou. Jestliže si daňový subjekt nárokuje vrácení daně za předmětná zdaňovací období, musí svůj nárok na vrácení daně uplatnit zákonem předvídanou formou. Pochybení žalobkyně nebylo dáno nepochopením Pokynů, ale zcela zjevným odhlédnutím od konkrétního znění tiskopisu daňového přiznání. Přestože prostor pro vyčíslení výše nároku na daňovém přiznání byl ve sloupci č. 7 jednoznačně identifikován slovy „vrácení daně“, žalobkyně relevantní požadované a snadno ověřitelné údaje týkající se vrácení daně nevyplnila. Jelikož žalobkyně nárok na vrácení daně v daňovém přiznání řádně neuplatnila, nemohl jí být takový nárok daňovými orgány přiznán. Podle názoru krajského soudu neobstojí ani argument žalobkyně ohledně existence tzv. ORO hlášení, tedy že si je měl celní úřad den po dni vyhledávat a příslušné údaje zjišťovat, neboť povinnost daňového tvrzení (správných údajů) plně ležela na její straně.

[8] Krajský soud zdůraznil, že nesprávné vyplnění daňového přiznání nemusí znamenat ztrátu nároku na vrácení daně, pokud lze údaje z takového daňového přiznání jednoduše dovodit, to ovšem nebyl případ žalobkyně. Ta namísto toho, aby celnímu úřadu podala srozumitelný stručný obraz o údajích relevantních pro odvedení spotřební daně z lihu, postupovala opačně a údaje na daňových přiznáních svým výpočtem zkreslila.

[9] Krajský soud dále konstatoval, že nárok na vrácení daně musí být uplatněn v zákonem stanovené lhůtě 6 měsíců ode dne, kdy mohl být poprvé uplatněn (není-li zákonem stanoveno odlišně), jinak zaniká (viz § 16 zákona o spotřebních daních). Žalobkyně svůj nárok neuplatnila ani v rámci opravného ani dodatečného daňového přiznání. Sama přiznává, že se z její strany jednalo o pochybení, které ale neopravila. Nelze tedy uzavřít jinak, než že nárok na vrácení spotřební daně z lihu žalobkyně neuplatnila a tento nárok následně zanikl.

[10] Dále se krajský soud vyjádřil k námitce dvojího zdanění. Žalobkyně namítá, že své původně vrácené výrobky následně opět uvedla do volného daňového oběhu a vzhledem k tomu, že celní úřad jí odmítl vrátit daň s tím, že si ji nesprávně uplatnila, zaplatila tak spotřební daň za předmětná zdaňovací období *de facto* dvakrát. Správní orgány se však i s touto argumentací vypořádaly, neboť poukázaly na § 14 odst. 8 zákona o spotřebních daních, který konstruuje v případě nastoupení zákonem stanovené skutečnosti (předchozí neuplatnění nároku na vrácení daně a následné znovu uvedení

do volného oběhu) fikci vrácení daně. Krajský soud v dané souvislosti odkázal na komentářovou literaturu, která jeho výklad podporuje. Doplnil, že přestože žalobkyně tuto situaci může fakticky vnímat jako dvojí zdanění, o dvojí zdanění se *ex lege* nejedná. Předmětná fikce vrácení daně nastupuje až poté, co daňový subjekt tento svůj nárok neuplatní, přestože k tomu byl oprávněn (a žalobkyně nárok neuplatnila). Protože odpovědnost za nárokování vrácení daně za konkrétní zdaňovací období měla žalobkyně, nástup fikce vrácení spotřební daně v důsledku jejího pochybení jde jen k její tíži. Krajský soud tudíž ani této části žalobní argumentace nepřisvědčil.

[11] Odkaz žalobkyně na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 10. 2020, č. j. 1 Afs 216/2020-29, krajský soud hodnotil jako nepřiléhavý pro odlišný skutkový stav věci. Žalobkyní navržené důkazy krajský soud posoudil jako nadbytečné, neboť spor je veden pouze v otázce právní, zda došlo k řádnému uplatnění nároku na vrácení spotřební daně za předmětná zdaňovací období.

[12] Pokud dále žalobkyně nárokovala vrácení spotřební daně za výrobky, které vůbec neopustily její sklad, krajský soud konstatoval, že bylo primárně v dispozici žalobkyně její původní nesprávný postup napravit prostřednictvím opravných (dodatečných) daňových přiznání. To neučinila. Naopak, jak plyne z napadeného rozhodnutí, žalobkyně odečetla množství lihu obsaženého v konkrétních vybraných výrobcích od základu daně pro jiné nesouvisející zdaňovací období (ve kterém se o nevyskladnění předmětných vybraných výrobků dozvěděla, nikoliv v době, kdy k vyskladnění došlo). Takový postup žalobkyně nebyl v souladu se zákonem a jde pouze k její tíži. 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, tudíž není důvodný ani argument žalobkyně, že celní úřad postupoval v rozporu s § 87 odst. 1 a § 92 odst. 2 daňového řádu.

[13] Krajský soud nedal žalobkyni za pravdu ani pokud se dovolává toho, že u vybraných výrobků šlo o manipulační ztráty nebo ztráty způsobené nepředvídatelnými okolnostmi. Poukázal na § 71 odst. 2 zákona o spotřebních daních, který upravuje osvobození lihu od daně ve výši „*technicky zdůvodněných skutečných ztrát*“, max. do výše norem ztrát. Těmi jsou dle jím citované úpravy ztráty způsobené vlastnostmi lihu. Pod tyto ztráty nelze podřadit ztráty, které by vznikly vnější manipulací pracovníky žalobkyně s lihem. Výklad žalobkyně neodpovídá ani obsahu citovaných ustanovení ani jejich účelu (smyslu manipulačních ztrát).

[14] Krajský soud se rovněž zabýval námitkou žalobkyně dovolávající se bodu 9 směrnice Rady 2008/118/ES. Ten dopadá pouze na případy úplného zničení nebo nenahraditelné ztráty zboží podléhajícího spotřební dani, za které se považuje jen takové zboží, které již nemůže být použito jako zboží podléhající spotřební dani. Úplné zničení nebo nenahraditelnou ztrátu zboží musí daňový subjekt uspokojivým způsobem prokázat příslušným orgánům. Krajský soud odmítl, že by v případě znehodnocení vybraných výrobků došlo ke dvojímu zdanění. V případě nepředvídatelné ztráty (stejně jako manipulační ztráty), která by měla za následek nemožnost zboží použít, měla žalobkyně v případě prokázání takových skutečností předně již přiznanou spotřební daň z takových výrobků nárokovat zpět prostřednictvím dodatečného (opravného) daňového přiznání, což neučinila. I s přihlédnutím k zájmu státu na kontrole množství lihu, který je komoditou

pokračování

druhově zaměnitelnou, lze ve smyslu citované směrnice postupovat jen za splnění zákonem stanovených podmínek, k čemuž v případě žalobkyně nedošlo.

II. Kasační stížnost

[15] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) podala proti napadenému rozsudku kasační stížnost, jejíž důvody podřazuje pod § 103 odst. 1 písm. a) a d) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[16] Stěžovatelka v úvodu své kasační stížnosti nejprve vyslovuje nesouhlas se závěrem krajského soudu, že z důvodu nesplnění formálních podmínek pro uplatnění nároku na vrácení spotřební daně jí tento nárok nevznikl. Poukazuje na skutečnost, že vzor formuláře pro podání daňového přiznání nebyl v předmětné době upraven žádným obecně závazným právním předpisem, tudíž jí nelze přičítat k tíži, že nedodržela formální požadavky formuláře. Stěžovatelka přitom odkázala na nálezy Ústavního soudu ze dne 12. 11. 2019, sp. zn. Pl. ÚS 19/17, jímž byl krajským soudem zmíněný § 72 odst. 1 daňového řádu zrušen. Ústavní soud předmětné ustanovení zrušil s odůvodněním, má-li být vyplnění tiskopisu ukládáno jako povinnost, je třeba, aby jeho obsah byl stanoven právním předpisem.

[17] Stěžovatelka je přesvědčena, že na jí uplatněný nárok na vrácení daně je třeba nahlížet jako na řádně uplatněný. Stěžovatelka tím, že nárok na vrácení daně započítala oproti vypočtené daňové povinnosti (a zahrнула jej do daňové povinnosti ve sloupcích 5 a 6 daňového přiznání), projevila jednoznačně vůli k uplatnění nároku na vrácení daně. Dle stěžovatelky zákon o spotřebních daních pouze uvádí, že nárok na vrácení daně má být uplatněn prostřednictvím daňového přiznání, což stěžovatelka beze zbytku splnila. Stěžovatelce nelze přičítat k tíži, že nárok na vrácení daně uplatnila formálně nesprávným způsobem v rozporu s obsahem nezávazného formuláře, jehož obsah v předmětné době nebyl upraven žádným obecně závazným právním předpisem. Takovýto výklad by byl v rozporu s čl. 2 odst. 3 a čl. 4 odst. 1 Listiny základních práv a svobod.

[18] Dále stěžovatelka namítala, že se krajský soud nedostatečně vypořádal s námitkou zákazu dvojího zdanění vybraných výrobků. Opakuje svůj odkaz na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 10. 2020, č. j. 1 Afs 216/2020-29. Podle stěžovatelky, jestliže je prokazatelné a doložitelné, že nárok na vrácení daně uplatnila, byť formálně nesprávným způsobem, měl krajský soud z této skutečnosti vycházet a zohlednit výše uvedený závěr Nejvyššího správního soudu, dle kterého je nepřijatelné dvojí zdanění i za situace, kdy nárok na vrácení daně je uplatněn nesprávným postupem. Žalovaný vydáním napadených rozhodnutí způsobil, že stěžovatelka byla nucena za předmětné vybrané výrobky zaplatit spotřební daň dvakrát. Soud proto po právní stránce pochybil, pokud při posuzování věci nerespektoval zákonnou zásadu zákazu dvojího zdanění.

[19] Poukaz na § 14 odst. 8 zákona o spotřebních daních dle stěžovatelky nemůže obstát. Ještě před tím, než žalovaný vydal napadené rozhodnutí, byly vybrané výrobky znovu (podruhé) uvedeny do volného daňového oběhu a spotřební daň za ně znovu byla zaplacená. Tím, že žalovaný neuznal nárok na vrácení daně, která byla zaplacená při prvním uvedení vybraných výrobků do volného daňového oběhu a vydal předmětná rozhodnutí o doměření daně, bylo způsobeno dvojí zdanění vybraných výrobků. Odkazovaný § 14 odst. 8 zákona

o spotřebních daních se vztahuje k povinnosti zaplatit spotřební daň při opětovném uvedení vybraných výrobků do volného daňového oběhu, přičemž tuto spotřební daň stěžovatelka zaplatila a tato zaplacená spotřební daň není předmětem sporu. Spornou otázkou je stěžovatelkou uplatněný nárok na vrácení spotřební daně, která byla zaplacená při prvním uvedení vybraných výrobků do volného daňového oběhu. Proto aplikace § 14 odst. 8 zákona o spotřebních daních zde není na místě.

[20] Krajský soud navíc zcela pominul § 67 odst. 5 zákona o spotřebních daních. Za situace, kdy vybrané výrobky byly před vydáním napadených rozhodnutí žalovaného opětovně uvedeny do volného daňového oběhu a daň za ně zaplacená, měl krajský soud tuto skutečnost při svém rozhodování zohlednit. Jestliže tedy žalovaný a následně soud dospěli k závěru, že stěžovatelka nárok na vrácení daně (zaplacené při prvním uvedení vybraných výrobků do volného daňového oběhu) neuplatnila, mělo být žalovaným a soudem podle § 67 odst. 5 zákona o spotřebních daních zohledněno zaplacení daně při druhém uvedení vybraných výrobků do volného daňového oběhu, a to z důvodu zákazu dvojího zdanění.

[21] Na závěr stěžovatelka namítá, že se krajský soud nevypořádal s jejím tvrzením, že v případě vybraných výrobků, které byly z důvodu reklamace vráceny z volného daňového oběhu do jejího daňového skladu a následně z důvodu neodstranitelných vad zničeny, došlo postupem žalovaného k jejich dvojímu zdanění. Námitka stěžovatelky o tom, že tyto výrobky byly zahrnuty do dodatečného doměření daně z důvodu neuznání nároku na vrácení daně a taktéž u těchto výrobků žalovaný doměřil daň z důvodu neuznání nároku na manipulační ztráty, tudíž daň za tyto výrobky byla zaplacená dvakrát, zůstala soudem zcela nezohledněna, a napadené rozhodnutí je tak nepřezkoumatelné.

III. Vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti

[22] Žalovaný ve svém vyjádření navrhuje kasační stížnost jako nedůvodnou zamítnout.

[23] Předně upozorňuje na skutečnost, že stěžovatelka v kasační stížnosti upozadila jednotlivá pochybení, kterých se při tvrzení daně dopustila a která vedla k doměření daně, a svou argumentaci nasměrovala k tomu, že důvodem jejího pochybení byl samotný formulář daňového tvrzení, který nebyl v dané době závazný. Tím stěžovatelka jen odvádí pozornost od jádra celého případu. Stěžovatelka totiž primárně neměla problém s podáním daňového tvrzení na předepsaném formuláři ani s údaji, které jsou po ní požadovány k vyplnění. Její pochybení spočívalo v tom, že v příslušných zdaňovacích obdobích nárok na vrácení daně vůbec netvrdila. Stěžovatelka byla přesvědčena, že si může sama snížit základ daně o částku, u které se domnívala, že u ní má nárok na vrácení daně. Navíc stěžovatelka si dokonce snižovala daňový základ také o částky, u kterých se domnívala, že se jedná o technologické či manipulační ztráty a přesouvala daň ze zdaňovacích období, kdy jí povinnost daň přiznat a zaplatit vznikla, do zdaňovacích období, kdy vznik této povinnosti zjistila. Je tak zřejmé, že stěžovatelka zkreslovala základ daně na několika úrovních, neboť tyto skutečnosti nebyly z jejích daňových tvrzení nijak zřejmé a byly zjištěny až v rámci u ní provedené daňové kontroly.

[24] Napadený rozsudek dává žalovanému za pravdu, že stěžovatelka pochybila při tvrzení daně, a významně tak ztížila kontrolu daně. Stěžovatelka se však v podané

pokračování

kasační stížnosti omezuje toliko na argumentaci, že se jednalo o formální pochybení. K odkazu stěžovatelky na nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 19/17 žalovaný uvádí, že předmětným nálezem sice byl § 72 odst. 1 daňového řádu zrušen jako neústavní, ale jednalo se toliko o abstraktní kontrolu ústavnosti a nemělo to dopad do konkrétního případu. Ústavní soud shledal § 72 odst. 1 daňového řádu neústavním primárně pouze z důvodu, že toto ustanovení nebylo dostatečně určité a byla zde potřeba dát formulářovým podáním zákonný základ. Jinak nebyl tento způsob podání zpochybněn, ani nebyly zpochybněny údaje, které jsou po daňových subjektech požadovány. O tom, že Ústavní soud nikdy samotná formulářová podání nezpochybnil, svědčí i skutečnost, že předmětné ustanovení bylo Ústavním soudem zrušeno ke dni 31. 12. 2020, kdy od 1. 1. 2021 platila již nová právní úprava, která dostala požadavkům stanoveným Ústavním soudem. Není tedy možné na základě předmětného nálezu Ústavního soudu tvrdit, že stěžovatelka neměla povinnost uvést svůj nárok na vrácení daně na formuláři daňového tvrzení. Stěžovatelka měla tehdy a má i nyní povinnost v daňovém přiznání tvrdit všechny skutečnosti rozhodné pro stanovení daně. Uplatnění nároku na vrácení daně je jednoznačně takovou skutečností. To stěžovatelka neučinila ani v předepsaném formuláři ani jinak. Ostatně v daném případě se jedná o zdaňovací období roku 2016, kdy ještě nebyla ústavnost tohoto ustanovení zákona ani zpochybněna, ustanovení bylo platné a stěžovatelka měla povinnost se jím řídit.

[25] Podle žalovaného nelze hovořit o tom, že stěžovatelka „jednoznačně projevil[a] vůli k uplatnění nároku na vrácení daně“, jak argumentuje ve své kasační stížnosti. Jednoznačně by byl nárok uplatněn, pokud by z daňového tvrzení, nebo alespoň z jakékoli jeho přílohy, takové uplatnění plynulo. Stěžovatelka si nemůže sama snížit daňovou povinnost, neboť o přiznání uplatněného nároku na vrácení daně může rozhodnout pouze správce daně, který je oprávněn posoudit, zda nárok vznikl a byl řádně uplatněn.

[26] Pokud jde o námitku dvojího zdanění, tak žalovaný má za to, že tato námitka byla žalovaným i krajským soudem vypořádána zcela dostatečně. Stěžovatelce bylo opakovaně vysvětleno, že zásada zákazu dvojího zdanění není absolutní a fakticky ke dvojímu zdanění dojít může, a to v případech, kdy dojde k porušení povinností daňového subjektu, specificky v případech druhově určeného zboží. Krajský soud přisvědčil argumentaci žalovaného opírající se o § 14 odst. 8 zákona o spotřebních daních. Výklad stěžovatelky predestíraný v kasační stížnosti je nesprávný. Předmětné ustanovení cílí přesně na situaci, která u stěžovatelky nastala a jsou pro jeho aplikaci splněny všechny zákonné podmínky, tj. nárok na vrácení daně nebyl uplatněn a došlo k dalšímu uvedení vybraných výrobků do volného daňového oběhu. Nastala tedy fikce přiznání nároku, jejímž účelem je nastolit právní jistotu a formálně zamezit porušení principu dvojího zdanění.

[27] Podle žalovaného se stěžovatelka rovněž mylí, pokud namítá, že krajský soud nesprávně pominul § 67 odst. 5 zákona o spotřebních daních. Vzhledem k tomu, že stěžovatelka toto ustanovení nikdy dříve ve své argumentaci nezmínila, není možné krajskému soudu vyčítat, že se s tímto ustanovením nevypořádal. Navíc zmíněné ustanovení na případ stěžovatelky vůbec nedopadá, neboť cílí na úplně jiné situace. Týká se předmětu daně a nemůže být pochyb o tom, že líh, který stěžovatelka vyjmula z daňového skladu a který následně přijala do daňového skladu zpět, aniž si řádně uplatnila nárok na vrácení daně, je stále předmětem daně. Následným uvedením zpět do volného daňového oběhu nastala fikce uplatnění nároku dle § 14 odst. 8 zákona o spotřebních daních, takže se stále

jednalo o líh, který je předmětem daně. V daném zdaňovacím období (kdy bylo zboží vyjmuta a následně vráceno do daňového skladu) však stěžovatelka daň za předmětný líh nepřiznala a nezaplatila, neboť si sama nezákonně snížila základ daně o částku odpovídající nároku na vrácení daně. Za toto rozhodné období a z důvodu, že nebyl řádně uplatněn nárok na vrácení daně, byla stěžovatelce daň doměřena. Pokud následně líh znovu uvedla do volného daňového oběhu a daň přiznala a zaplatila, tak se *ex lege* nejednalo o stejnou daň za stejný líh, neboť stěžovatelce vznikla nová povinnost daň přiznat a zaplatit v jiném zdaňovacím období (za toto zdaňovací období daň doměřena nebyla). Nejedná se o situaci, kdy by líh nebyl předmětem daně na základě § 67 odst. 5 zákona o spotřebních daních. Stěžovatelka navíc pomíjí zásadní část předmětného ustanovení, neboť v jejím případě se jedná právě o situaci, kdy byla daň doměřena, a to z důvodu, že nebyla řádně přiznána a zaplacená v rozhodném zdaňovacím období.

[28] Žalovaný dále uvádí, že krajský soud se zcela přezkoumatelným způsobem zabýval námitkami stěžovatelky ohledně uplatnění nároku na vrácení daně za výrobky zničené z důvodu neodstranitelných vad či zničené při manipulaci s hotovými výrobky v daňovém skladu. Krajský soud přisvědčil v tomto směru žalovanému, že se nejednalo o manipulační ani technologicky zdůvodnitelné ztráty, a rovněž se řádně vypořádal s těmito ztrátami v souvislosti se zněním směrnice Rady 2008/118/ES tím, že úplné zničení nebo nenahraditelnou ztrátu dotyčného zboží podléhajícího spotřební dani by musela stěžovatelka uspokojivým způsobem prokázat a nárokovat prostřednictvím dodatečného (opravného) daňového přiznání, což neučinila. Ve vztahu k těmto vybraným výrobkům tedy rovněž nemohlo dojít ke dvojímu zdanění.

[29] Závěrem žalovaný konstatoval, že stěžovatelka se po celou dobu řízení svá pochybení snaží bagatelizovat. Proto připomíná, že líh je surovinou druhově zaměnitelnou, zatíženou poměrně vysokou spotřební daní, a proto přísně kontrolovanou. Nejde však jen o kontrolu správné výše odvedené spotřební daně, ale také o kontrolu pohybu a nakládání s lihem, který je potenciálně zdraví a životu nebezpečnou látkou. Z tohoto důvodu je nezbytné trvat na tom, aby daňová tvrzení odpovídala skutečnému stavu a hospodářské realitě daňového subjektu a není možné dopustit, aby byl líh, resp. daňová povinnost k tomuto lihu, svévolně přesouvána mezi zdaňovacími obdobími a tím měněn skutkový stav podle toho, jak se to daňovému subjektu hodí.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[30] Nejvyšší správní soud nejdříve hodnotil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že byla podána včas (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), osobou oprávněnou (§ 102, věta první s. ř. s.), proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatelka je řádně zastoupena advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 4, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2, věty první s. ř. s.

[31] Kasační stížnost není důvodná.

pokračování

[32] Úvodem svého posouzení Nejvyšší správní soud považuje za vhodné zdůraznit, že kasační stížnost je opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu (§ 102 s. ř. s.) a důvody, které v ní lze s úspěchem uplatnit, se tak musejí upínat právě k tomuto rozhodnutí. Z § 109 odst. 4, věta před středníkem s. ř. s. a z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že řízení o kasační stížnosti je ovládáno zásadou dispoziční. Obsah a kvalita kasační stížnosti proto do značné míry předurčuje nejen rozsah přezkumné činnosti, ale logicky i obsah rozsudku kasačního soudu (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 1. 2015, č. j. 8 As 109/2014-70, ze dne 14. 7. 2011, č. j. 1 As 67/2011-108, nebo ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004-54; všechna zde citovaná či odkazovaná rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz).

[33] Obecně platí, že není úkolem Nejvyššího správního soudu nahrazovat činnost krajského soudu a opětovně přezkoumávat napadené rozhodnutí správního orgánu, jako kdyby rozhodnutí krajského soudu neexistovalo. Řízení o kasační stížnosti není pokračováním řízení o žalobě. Je samostatným řízením o mimořádném opravném prostředku poté, kdy řízení před krajským soudem bylo pravomocně skončeno, a Nejvyšší správní soud v něm přezkoumává především rozhodnutí a postup krajského soudu, který o žalobě rozhodl a proti němuž kasační stížnost směřuje. Je tak odpovědností stěžovatelů, aby ve svých kasačních stížnostech dostatečně specifikovali skutkové a právní důvody, pro které napadají rozhodnutí krajského soudu. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 14. 6. 2017, č. j. 3 As 123/2016-40, konstatoval, že rozsudek krajského soudu je přezkoumáván „*v intencích žalobních námitek, se zřetelem k důvodům obsaženým v § 103 odst. 1 s. ř. s.*“, a dále že „*[u]vedení konkrétních stížných námitek (...) nelze nahradit zopakováním námitek uplatněných v odvolání nebo v žalobě, neboť odvolací a žalobní námítky směřovaly proti jiným rozhodnutím, než je rozhodnutí přezkoumávané Nejvyšším správním soudem*“. Právě popsané pojetí řízení o kasační stížnosti je souladné s ústavním pořádkem, jak opakovaně konstatoval ve své judikatuře Ústavní soud (srov. např. usnesení ze dne 6. 10. 2020, sp. zn. II. ÚS 875/20, dále ze dne 14. 9. 2021, sp. zn. I. ÚS 776/21 nebo ze dne 5. 4. 2022, sp. zn. IV. ÚS 423/22; všechna zde citovaná nebo odkazovaná rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná na www.usoud.cz).

[34] Stěžovatelka uplatnila dva kasační důvody, a to nezákonnost napadeného rozsudku pro nesprávné právní posouzení dále uvedených právních otázek krajským soudem a poté nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku.

[35] Nejvyšší správní soud nejprve přistoupil k posouzení námítky nepřezkoumatelnosti, neboť obecně platí, že meritorní přezkum napadeného rozsudku je možný pouze za předpokladu, že splňuje kritéria přezkoumatelnosti, tedy že je srozumitelný a vychází důvodů, z nichž je zřejmé, proč krajský soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku jeho rozhodnutí (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75, publ. pod č. 133/2004 Sb. NSS, nebo ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008-76). Nepřezkoumatelnost však není projevem nenaplněné subjektivní představy účastníka řízení o tom, jak měl krajský soud rozhodnout, resp. jak podrobně by mu měl být rozsudek odůvodněn, ale je objektivní překážkou, která kasačnímu soudu znemožňuje přezkoumat napadené rozhodnutí (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2017, č. j. 3 Azs 69/2016-24, a ze dne 27. 9. 2017, č. j. 4 As 146/2017-35).

[36] V nyní projednávané věci napadený rozsudek kritéria přezkoumatelnosti splňuje, jak je patrné již z výše provedené rekapitulace jeho odůvodnění. Krajský soud řádně a srozumitelně vyložil důvody svého rozhodnutí a rovněž se dostatečně vypořádal s podstatou všech žalobních námitek, které přehledně shrnul, jakož i vymezil předmět sporu, který následně posoudil. Závěry krajského soudu jsou podpořeny srozumitelnou argumentací, založenou na relevantní právní úpravě, kterou krajský soud na sporné otázky aplikoval. Ostatně o přezkoumatelnosti napadeného rozsudku svědčí i skutečnost, že stěžovatelka s posouzením krajského soudu věcně polemizuje v kasační stížnosti. Samotný nesouhlas stěžovatelky s posouzením věci krajským soudem nemůže být důvodem nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku.

[37] Stěžovatelka spatřovala nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku v tom, že se krajský soud „s některými argumenty žalobce vůbec nevypořádal, příp. je vypořádal zcela nedostatečně“. Konkrétně namítala, že se krajský soud nedostatečně vypořádal s námitkou zákazu dvojího zdanění vybraných výrobků, a to v kontextu jí odkazovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 216/2020-29 a poté ve vztahu k vybraným výrobkům, které byly z důvodu reklamace vráceny z volného daňového oběhu do jejího daňového skladu a následně z důvodu neodstranitelných vad zničeny. Ovšem krajský soud se oběma argumenty stěžovatelky zabýval, jak vyplývá z výše provedené rekapitulace napadeného rozsudku (viz úvodní část I. tohoto rozsudku). Lze doplnit, že konkrétně se uvedenými argumenty krajský soud zabýval v bodech 39. až 41. a poté v bodu 51. napadeného rozsudku. Tyto námitky stěžovatelky proto nejsou důvodné.

[38] Jelikož napadený rozsudek není nepřezkoumatelný a jelikož žádná jiná vada řízení před krajským soudem, která by mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, nebyla ani stěžovatelkou namítána ani zjištěna kasačním soudem z úřední povinnosti, nezbývá než uzavřít, že kasační důvod ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. není dán.

[39] Nejvyšší správní soud se dále zabýval namítaným kasačním důvodem dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a z níže popsanych důvodů dospěl k závěru, že ani tento kasační důvod není dán.

[40] Nejprve Nejvyšší správní soud pro přehlednost shrnuje, co vedlo celní úřad k doměření spotřební daně z lihu předmětnými dodatečnými platebními výměry, jejichž zákonnost stěžovatelka sporuje. Lze totiž souhlasit s žalovaným, že stěžovatelka v kasační stížnosti upozadila jednotlivá pochybení, pro která jí správce daně předmětnými dodatečnými platebními výměry doměřil daň, a předmět sporu tak posouvá jiným směrem.

[41] Ze správního spisu vyplývá, že v období od 21. 6. 2018 do 22. 7. 2020 proběhla u stěžovatelky daňová kontrola zaměřená na prověření splnění daňových povinností stěžovatelky na spotřební dani z lihu za předmětná zdaňovací období leden až prosinec 2016.

[42] Ze zprávy o daňové kontrole ze dne 22. 7. 2020 (dále jen „zpráva o daňové kontrole“) vyplývá, že správce daně porovnáním dat z listin poskytnutých mu stěžovatelkou až v rámci daňové kontroly zjistil, že stěžovatelka ve skutečnosti uvedla větší množství lihu do volného daňového oběhu (správce daně používá zkratku „VDO“) než jaké vykazovala v daňových přiznáních za předmětná zdaňovací období. S tímto zjištěním správce daně seznámil stěžovatelku a ta si vyžádala dodatečnou lhůtu k písemnému vyjádření. V následném

pokračování

písemném vyjádření (ze dne 21. 7. 2019 ve vztahu k období měsíců leden až březen 2016) stěžovatelka přišla s vysvětlením, že „*si započítáním množství uvedeného na minusových výdejkách (snížením množství lihu uvedeného do VDO) uplatnil[a] nárok na vrácení spotřební daně tak, že tento nárok uvedl[a] kumulativně s daňovou povinností do sloupců 5 a 6 daňového přiznání*“ (str. 11 zprávy o daňové kontrole). Obdobné zjištění učinil správce daně i ve vztahu k období měsíců duben až prosinec 2016 a rovněž obdržel i obdobné vyjádření od stěžovatelky (viz str. 13 zprávy o daňové kontrole). Správce daně konstatoval, že stěžovatelka nepožádala prostřednictvím daňového přiznání o vrácení daně, ani nepodala dodatečné daňové přiznání, a proto neuznal jí „samovolně“ provedené snížení základu daně o množství lihu uvedené na „*minusových výdejkách*“ (viz např. ve vztahu k měsíci leden 2016 str. 20 až 22 zprávy o daňové kontrole; u ostatních zdaňovacích období postupoval správce daně obdobně – pozn. NSS). Dále správce daně zjistil, že si stěžovatelka v některých z předmětných zdaňovacích období neoprávněně zahrнула mezi daňově uznatelné ztráty množství lihu z vrácených vybraných výrobků (které z důvodu neodstranitelných vad zničila) a manipulační ztráty na skladu hotových výrobků, a o tyto ztráty si sama snížila základ daně. O tyto neoprávněně uplatněné ztráty správce daně rovněž navýšil nově stanovený základ daně pro doměření daně (viz např. ve vztahu k měsíci únoru 2016 str. 26 a 27 zprávy o daňové kontrole; u ostatních zdaňovacích období postupoval správce daně obdobně – pozn. NSS). Správce daně vyčíslil celkový rozdíl na dani k doměření za všechna předmětná zdaňovací období roku 2016 částkou 340.005 Kč.

[43] Shrnutí jednotlivých pochybení, které správce daně zjistil v průběhu daňové kontroly a které vedly k doměření daně, je obsaženo ve vyjádření žalovaného k žalobě (toto shrnutí stěžovatelka potvrdila v replice ze dne 4. 8. 2021 tím, že jej konstatovala a současně se k jednotlivým pochybením vyjadřovala). Jednalo se o následující pochybení, kterých se stěžovatelka dopustila tím, že si „samovolně“ snížila základ daně a daň odvedla z takto sníženého základu: (i) nesprávně uplatněné snížení daňové povinnosti u zboží, které bylo dokladově uvedeno do volného daňového oběhu, ale fakticky neopustilo sklad v důsledku lidské chyby (stěžovatelka toto snížení označovala za nárok na vrácení daně – viz čl. II. bod 5 žaloby); (ii) nesprávně uplatněný nárok na vrácení u zboží, které bylo uvedeno do volného daňového oběhu, avšak následně bylo vráceno do daňového skladu a uvedeno do režimu podmíněného osvobození od základu daně na základě reklamace; a poté (iii) nesprávně uplatněné ztráty vzniklé buď u zboží vráceného z důvodu vad na hotovém výrobku, nebo při manipulaci s hotovými výrobky v daňovém skladu (dle vyčíslení jednotlivých pochybení ve zprávě o daňové kontrole připadala na ztráty výrazně menší část doměřené daně než na ty, které byly označovány jako nároky na vrácení daně – pozn. NSS).

[44] Krajský soud vymezil podstatu sporu jako otázku, zda stěžovatelka svůj nárok na vrácení spotřební daně za předmětná zdaňovací období (řádně) uplatnila ve smyslu § 14 zákona o spotřebních daních. Správce daně totiž stěžovatelce doměřil daň z toho důvodu, že si v rámci daňových tvrzení sama svévolně snížila daňovou povinnost (uvedla nižší množství lihu, než v daných obdobích skutečně uvedla do volného daňového oběhu), aniž by v daňových přiznáních tvrdila, že jí vznikl nárok na vrácení daně dle § 14 zákona o spotřebních daních. K uvedenému Nejvyšší správní soud poznamenává, že stěžovatelka v kasační stížnosti proti takto vymezené podstatě sporu nic nenamítala.

[45] Krajský soud se proto správně zabýval nejprve otázkou, zda stěžovatelka skutečně uplatnila nárok na vrácení daně zákonem předvídaným způsobem. Přitom správně vyšel především z relevantních ustanovení zákona o spotřebních daních, a to zejména z § 14 (upravuje obecné podmínky pro vznik nároku na vrácení spotřební daně a způsob, jakým jej plátce může uplatnit), z § 16 (upravuje zánik nároku na vrácení daně) a § 18 (upravuje daňové přiznání, dodatečné daňové přiznání a splatnost daně). Přihlédl též k obecné úpravě v daňovém řádu, a to konkrétně obecné úpravě podání v daňovém řízení (§ 70 odst. 1), požadavku na způsob podání daňového tvrzení na předepsaném tiskopise (§ 72 odst. 1) a povinnosti daňového subjektu v řádném daňovém tvrzení sám vyčíslit daň a uvést předepsané údaje, jakož i další okolnosti rozhodné pro vyměření daně (§ 135 odst. 2).

[46] Nejvyšší správní soud konstatuje, že nárok na vrácení daně sice vzniká splněním zákonných podmínek uvedených v § 14 odst. 1 až 4 zákona o spotřebních daních (jednotlivé odstavce upravují různé případy nároku na vrácení daně), ovšem také zaniká, není-li uplatněn ve stanovené lhůtě, příp. před uplynutím této lhůty dnem opětovného uvedení téhož vybraného výrobku do volného daňového oběhu, přičemž zákonem stanovenou lhůtu nelze prodloužit ani nelze povolit navrácení v předešlý stav (§ 16 zákona o spotřebních daních). Z uvedeného vyplývá, že aby mohl být nárok na vrácení daně plátcí přiznán, musí být nejprve takový nárok uplatněn. K uplatnění nároku na vrácení daně pak musí dojít v daňovém přiznání, a to způsobem a ve lhůtách, jako jsou plátcí povinni přiznat daň (srov. § 14 odst. 5 a § 18 odst. 1 zákona o spotřebních daních ve spojení s § 72 odst. 1 a § 135 odst. 2 daňového řádu). Plátce má rovněž možnost podat dodatečné daňové přiznání na zvýšení uplatněného nároku na vrácení daně, a to opět v zákonem stanovené lhůtě, kterou nelze prodloužit ani nelze povolit navrácení v předešlý stav (§ 18 odst. 3 zákona o spotřebních daních).

[47] V nyní projednávané věci správce daně v rámci daňové kontroly zjistil, že stěžovatelka v daňových přiznáních týkajících se předmětných zdaňovacích období roku 2016 (ani v jiném podání ve lhůtě pro podání řádného daňového tvrzení) výslovně neuplatnila nárok na vrácení daně a neuplatnila takový nárok ani v dodatečných daňových přiznáních. Až v polovině roku 2019 (tedy s odstupem více jak dvou let od uplynutí lhůty pro podání řádného daňového tvrzení posledního z relevantních zdaňovacích období – srov. § 18 odst. 1 zákona o spotřebních daních) a až v rámci probíhající daňové kontroly (ve které byly zjištěny nesrovnalosti v množství lihu uvedeného do volného daňového oběhu) začala tvrdit, že uplatnila nárok na vrácení spotřební daně tak, že tento nárok uvedla „*kumulativně s vykázanou daňovou povinností*“ neboli že si sama snížila v daňovém přiznání vykázané množství lihu uvedeného do volného daňového oběhu.

[48] Nejvyšší správní soud souhlasí s krajským soudem i správními orgány, že stěžovatelka nárok na vrácení daně vůbec neuplatnila, neboť jej v rámci řádných ani dodatečných daňových tvrzení týkajících se předmětných zdaňovacích období neuvedla. Nárok na vrácení daně začala tvrdit až v roce 2019 v rámci daňové kontroly, tedy až poté, co nárok zanikl podle § 16 zákona o spotřebních daních.

[49] Se stěžovatelkou rozhodně nelze souhlasit v tom, že by „*jednoznačně projevila vůli k uplatnění nároku na vrácení daně*“ tím, že si jej „*započetla oproti vypočtené daňové povinnosti*“. Stěžovatelka v řádných daňových přiznáních toliko vykážala nižší množství lihu, než jaké ve skutečnosti uvedla do volného daňového oběhu, přičemž až když byla

pokračování

s touto nesrovnalostí konfrontována v rámci daňové kontroly, přišla s tvrzením o uplatnění nároku na vrácení daně, resp. z důvodu neodstranitelných a manipulačních ztrát. Nutno doplnit, že jiná podání, která by bylo možné považovat za součást daňového tvrzení týkajícího se předmětných zdaňovacích období, stěžovatelka v řízení nenamítala. Stěžovatelka rovněž nepodala dodatečná daňová přiznání na daň týkající se předmětných zdaňovacích období. Aniž by Nejvyšší správní soud chtěl stěžovatelku podezřívát z nekalého jednání, je třeba souhlasit se správními orgány i krajským soudem, že stěžovatelka svým postupem zkreslila obraz o množství lihu skutečně uvedeného do volného daňového oběhu a tím celnímu úřadu včas neposkytla údaje potřebné pro výkon jeho kontrolní činnosti nad nakládáním s lihem. Lze souhlasit s tím, že takový svévolný postup plátců daně je nežádoucí, zvláště jedná-li se o potenciálně zdraví a životu nebezpečnou látku, jakou je líh.

[50] Je tudíž zřejmé, že stěžovatelka se nedopustila toliko „*formálního pochybení*“ při uplatnění nároku na vrácení daně (tedy že by „*nárok na vrácení daně uplatnil[a] formálně nesprávným způsobem v rozporu s obsahem nezávazného formuláře*“), ale neuplatnila jej zákonem předepsaným způsobem, neboť jej řádně netvrdila, ač k tomu byla dle zákona povinna (břemeno tvrzení daňového subjektu ohledně jeho daňové povinnosti obecně plyne z § 135 odst. 2 daňového řádu, tudíž argumentace stěžovatelky porušením čl. 2 odst. 3 a čl. 4 odst. 1 Listiny základních práv a svobod nemůže být přílehlavá). Z uvedeného důvodu jsou úvahy stěžovatelky o nezávaznosti formulářů daňových přiznání, vycházející z nálezu Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 19/17, z hlediska předmětu sporu irelevantní, tudíž se jimi Nejvyšší správní soud nebude blíže zabývat. Je třeba přisvědčit žalovanému, že stěžovatelka měla povinnost v daňovém tvrzení tvrdit všechny skutečnosti rozhodné pro stanovení daně, mezi které patří i případné uplatnění nároku na vrácení daně.

[51] Stěžovatelka dále v kasační stížnosti namítala, že krajský soud pochybil tím, že při posouzení věci „*nerespektoval zákonnou zásadu zákazu dvojího zdanění*“. Je třeba připomenout, že stejnou námitku stěžovatelka již uplatnila v daňovém řízení a poté i v soudním řízení u krajského soudu, přičemž jak správní orgány, tak i krajský soud tuto námitku vypořádaly (důvody, pro které krajský soud tento závěr učinil, již kasační soud shrnul výše v části I. tohoto rozsudku). Stěžovatelka se opětovně dovolává závěrů z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 10. 2020, č. j. 1 Afs 216/2020-29, a současně odmítá, že by se na její případ aplikoval § 14 odst. 8 zákona o spotřebních daních, kterým správní orgány i krajský soud odůvodnily, proč se v jejím případě nejedná o porušení zákazu dvojího zdanění.

[52] Krajský soud posoudil odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 216/2020-29 jako nepřiléhavý s ohledem na odlišný skutkový stav tam řešené věci. Nejvyšší správní soud s tímto závěrem krajského soudu souhlasí, nicméně považuje za vhodné stručné odůvodnění krajského soudu doplnit. V odkazovaném případě byla podstatou sporu rovněž otázka doměření spotřební daně z lihu (za zdaňovací období leden až prosinec 2014), a to z důvodu neuznání nároku na vrácení daně. Byť si plátce na počátku v rámci daňových přiznání nárok na vrácení daně podle § 14 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních uplatňoval pouze „*fakticky*“ tak, že množství vybraných výrobků uvedených do volného daňového oběhu ponížil o množství vybraných výrobků vrácených v témže období do jejího daňového skladu, tj. aniž by nárok na vrácení daně řádně

deklaroval na příslušném místě řádných daňových přiznání (v tomto ohledu se podobnost s případem nynější stěžovatelka skutečně nabízí – pozn. NSS), tak ještě před tím, než správce daně zahájil daňovou kontrolu, plátce podal dodatečná daňová přiznání, jejichž smyslem byla administrativní náprava dřívějšího chybného postupu (zde se oba srovnávané případy zásadně odlišují – pozn. NSS). Až následně (po dodatečném uplatnění nároku na vrácení daně) správce daně zahájil a provedl daňovou kontrolu, na základě které dospěl k závěru, že plátce si neoprávněně uplatnil nárok na vrácení daně podle § 14 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních. Správce daně uvedený nárok neuznal ve vícero typových situacích, z nichž předmětem sporu bylo především neuznání nároku v případě vrácení výrobků ze skladu logistického partnera, k němuž docházelo na základě meziskladových převodů (viz body [30] a [31] uvedeného rozsudku). Je tudíž zřejmé, že Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 1 Afs 216/2020-29 posuzoval případ, kdy plátce prokazatelně uplatnil nárok na vrácení daně (učinil tak v dodatečných daňových přiznáních, kterými reagoval na předchozí svůj chybný postup v rámci řádných daňových přiznání), nicméně správce daně dospěl k závěru, že nárok na vrácení daně nelze uznat, neboť nebyly splněny zákonné podmínky pro jeho vznik dle § 14 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních. Tím se uvedený případ skutkově odlišuje od nyní řešené věci stěžovatelky, která nárok na vrácení daně zákonem předepsaným způsobem vůbec neuplatnila (a nárok tak zanikl dle § 16 zákona o spotřebních daních). Nejvyšší správní soud pro úplnost poznamenává, že stejná odlišnost je dána i u rozsudku tohoto soudu ze dne 29. 1. 2021, č. j. 4 Afs 217/2020-39, neboť v něm byl řešen stejný skutkový stav u stejného plátce, pouze se jednalo o zdaňovací období leden až prosinec 2015, tudíž kasační soud převzal posouzení z rozsudku č. j. 1 Afs 216/2020-29.

[53] Byť se právě popsaná skutková odlišnost obou srovnávaných případů může zdát v konečném důsledku nevýznamná z hlediska stěžovatelkou namítaného zákazu dvojího zdanění, není tomu tak. Důvodem je krajským soudem i správními orgány zdůrazňované ustanovení § 14 odst. 8 zákona o spotřebních daních, které zní: „*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*“. Nejvyšší správní soud se v rozsudku č. j. 1 Afs 216/2020-29 právě citovaným ustanovením nezabýval, neboť to dopadá pouze na případy, kdy plátce daně nárok na vrácení daně neuplatní, ovšem v jím řešené věci tehdejší plátce nárok uplatnil (byť neoprávněně).

[54] A právě aplikací § 14 odst. 8 zákona o spotřebních daních, který stanovuje fikci uplatnění a přiznání nároku na vrácení daně pro případy, kdy tak plátce daně neučinil (ač mohl, neboť byly splněny podmínky pro vznik takového nároku), správní orgány i krajský soud odůvodnily, proč v posuzovaném případě doměřením daně stěžovatelce nedošlo k porušení zákazu dvojího zdanění. Jak příležitostně uvedl krajský soud, fikce vrácení daně ve smyslu § 14 odst. 8 zákona o spotřebních daních nastupuje až poté, kdy plátce nevyužije svého práva uplatnit nárok na vrácení daně, přestože k tomu byl oprávněn. Nutno dodat, že plátce daně je oprávněn, nikoli povinen, uplatnit nárok na vrácení daně, a pokud tak včas a zákonem předepsaným způsobem neučiní (a nárok zanikne dle § 16 zákona o spotřebních daních), nastává fikce uplatnění a přiznání nároku, jejíž případné (pro plátce nepříznivé) důsledky jdou k jeho tíži.

[55] Stěžovatelka v kasační stížnosti proti samotné fikci dle § 14 odst. 8 zákona o spotřebních daních, resp. proti nepříznivým důsledkům pro plátce, nic nenamítá, neboť

pokračování

toliko argumentuje, že se na její případ předmětné ustanovení neaplikuje. Stěžovatelka tvrdí, že spornou je daň, která byla zaplacená při prvním uvedení do volného daňového oběhu, nikoli daň zaplacená při opětovném uvedení vybraných výrobků do volného daňového oběhu, a proto se § 14 odst. 8 zákona o spotřebních daních neaplikuje. Dle stěžovatelky lze citované ustanovení aplikovat výlučně na případy sporů o daň (ne)zaplacenou při druhém (opětovném) uvedení vybraných výrobků do volného daňového oběhu.

[56] Fikce vrácení daně z důvodu jejího neuplatnění je v § 14 zákona o spotřebních daních od počátku (pouze na počátku byla v odst. 9, až později v odst. 8). Důvodová zpráva k zákonu o spotřebních daních se k fikci vrácení daně nevyjadřuje. Zřejmě proto, že obdobná fikce byla již obsažena v předchozí úpravě obsažené v § 12 zákona č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních. Poslední znění (účinné do 31. 12. 2003) změno následovně: „*Pokud plátce neuplatní nárok na vrácení daně, ačkoliv tak podle odstavce 1 mohl učinit, pohlíží se při vzniku daňové povinnosti podle § 5 na vybrané výrobky, u kterých podle odstavce 1 mohl být uplatněn nárok na vrácení daně, tak, jako by tento nárok byl uplatněn*“. Důvodové zprávy k jednotlivým novelizacím zákona č. 587/1992 Sb., které zavedly, resp. později měnily slovní vyjádření uvedeného ustanovení, se k fikci vrácení daně rovněž výslovně nevyjadřují. Právě citované předchozí znění fikce vrácení daně v případě, že plátce nárok na vrácení daně neuplatní, hovoří proti výkladu stěžovatelky, neboť neposkytuje prostor pro výklad, dle kterého by se tato fikce měla aplikovat pouze na případy, v nichž je předmětem sporu daň (ne)zaplacená až při opětovném uvedení vybraných výrobků do volného daňového oběhu. Přitom při nové formulaci fikce vrácení daně v § 14 zákona o spotřebních daních zákonodárce neprojevil záměr zúžit prostor pro její aplikaci pouze na některé situace, jak argumentuje stěžovatelka.

[57] Nejvyšší správní soud naproti tomu souhlasí s názorem žalovaného, že účelem fikce vrácení daně je nastolit právní jistotu, aby plátce poté, co neuplatnil nárok na vrácení daně (v rámci řádného daňového tvrzení dle § 14 odst. 5 a § 18 odst. 1 zákona o spotřebních daních), a neučinil tak ani dodatečně (v rámci dodatečného daňového přiznání dle § 18 odst. 3 zákona o spotřebních daních), nemohl začít až s odstupem času (např. až v rámci probíhající daňové kontroly) uplatňovat nárok na vrácení daně a tím do minulosti měnit výši své daňové povinnosti mimo režim předvídaný zákonem. Zákonodárce přitom plátcům poskytl dostatečný prostor pro uplatnění nároku na vrácení daně, a to i dodatečně poté, co uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení. Pokud plátce daně tento prostor nevyužil, jdou případné pro něj nepříznivé důsledky k jeho tíži, včetně případného opětovného zdanění lihu při opětovném uvedení nového vybraného výrobku do volného daňového oběhu. A to je i nyní posuzovaný případ stěžovatelky.

[58] Nejvyšší správní soud v dané souvislosti pokazuje na závěry vyslovené v rozsudku ze dne 19. 11. 2020, č. j. 10 Afs 238/2020-62, které tento soud následoval i v rozsudcích ze dne 11. 4. 2022, č. j. 10 Afs 239/2020-48, a ze dne 7. 9. 2022, č. j. 8 Afs 290/2020-57. V tehdy projednávaných věcech plátce spotřební daně z lihu neplněním svých zákonných povinností nesplnil zákonné podmínky pro vznik nároku na vrácení daně (konkrétně dle § 14 odst. 2 zákona o spotřebních daních tím, že neoznámil správci daně budoucí uplatnění nároku na vrácení daně před odesláním vybraných výrobků), proto mu správce daně nárok na vrácení daně odmítl a plátce se následně dovolával porušení zákazu dvojího zdanění. Nejvyšší správní soud konstatoval, že případné dvojí zdanění (které nebylo možné

ani vyloučit, ani potvrdit „jde k tíži stěžovatelky a jejímu laxnímu přístupu k plnění zákonných povinností“ (srov. bod [16] rozsudku č. j. 8 Afs 290/2020-57). I v nyní posuzovaném případě stěžovatelka nesplnila svou zákonnou povinnost řádně (zákonem předepsaným způsobem) tvrdit nárok na vrácení daně, čímž přivodila zánik svého nároku, a proto vůči následnému doměření daně (při kterém správce daně neuznal její svévolné snížení daňového základu o množství lihu odpovídajícího neuplatněnému nároku na vrácení daně) se nemůže úspěšně dovolávat zákazu dvojího zdanění.

[59] Stěžovatelka v kasační stížnosti rovněž namítá, že krajský soud zcela pomínl § 67 odst. 5 zákona o spotřebních daních, přestože jej měl aplikovat, pokud ve shodě se správními orgány dospěl k závěru, že stěžovatelka nárok na vrácení daně neuplatnila. V tomto případě se jedná o nepřijatelnou námitku, neboť taková námitka nemá předobraz v námitkách žalobních. Z výše popsané dispoziční zásady ovládající řízení před správními soudy plyne, že správní soud není oprávněn za stěžovatelku (žalobkyni) domýšlet argumenty, jinak by přestal být nestranným arbitrem sporu a přebíral by roli advokáta (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, dále např. rozsudky tohoto soudu ze dne 15. 7. 2021, č. j. 1 As 132/2021-30, nebo ze dne 25. 9. 2023, č. j. 3 As 250/2022-24). Krajskému soudu tak v kasační stížnosti nelze důvodně vytýkat, že se možnou aplikací § 67 odst. 5 zákona o spotřebních daních nezabýval, pokud stěžovatelka tímto směrem v žalobě neargumentovala.

[60] Krajský soud se v napadeném rozsudku rovněž zabýval zákonností doměření daně v části nesprávně uplatněných ztrát, které si stěžovatelka v některých z předmětných zdaňovacích období rovněž odečetla od základu daně, přičemž předestřel výklad technologicky zdůvodnitelné ztráty a ztotožnil se se správními orgány, že stěžovatelkou uváděné případy těmito ztrátami nejsou (viz body 44. až 51. napadeného rozsudku). Krajský soud se rovněž zabýval i poslední skupinou doměřené daně, kterou představovaly vybrané výrobky, které stěžovatelka v jiných zdaňovacích obdobích vykazala jako uvedené do volného oběhu, ač se později ukázalo, že vůbec neopustily sklad, přičemž vyložil, že bylo v dispozici stěžovatelky, aby napravila svůj původní nesprávný postup prostřednictvím opravných (dodatečných) daňových přiznání podaných za správná zdaňovací období (kdy k vyskladnění došlo). Jelikož proti správnosti této části posouzení krajského soudu stěžovatelka v kasační stížnosti nic nenamítá, kasační soud se jí rovněž dále nezabýval.

[61] V úplném závěru kasační stížnosti stěžovatelka namítala, že se krajský soud nevypořádal s jejím tvrzením, že u výrobků vrácených z volného daňového oběhu z důvodu reklamace (následně pro neodstranitelné vady zničených) došlo postupem žalovaného ke dvojímu zdanění. Byť stěžovatelka v dané souvislosti namítala pouze nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí, a k té nedošlo (jak již bylo uvedeno výše), neboť krajský soud se i touto námitkou stěžovatelky v bodu 51 svého rozsudku zabýval, Nejvyšší správní soud k posouzení krajského soudu doplňuje následující. Namítané dvojí zdanění u této části doměřené daně již z povahy věci není možné. Stěžovatelka sama tvrdí, že se jedná o ztráty z výrobků, které se jí vrátily z volného daňového oběhu a ona je poté zničila. Tudíž je opětovně neuváděla do volného daňového oběhu, tedy je ani opětovně nedanila. Proto Nejvyšší správní soud souhlasí s konstatováním krajského soudu, který odmítl,

pokračování

že by v případě znehodnocení vybraných výrobků (u nichž správce daně neakceptoval jejich odečtení od daňového základu coby ztrát) došlo ke dvojímu zdanění.

[62] Nejvyšší správní soud uzavírá, že žádná ze stěžovatelkou uplatněných kasačních námitek není důvodná. Krajský soud se nedopustil pochybení v právním posouzení věci, všechny sporné právní otázky posoudil správně a svůj rozsudek i přezkoumatelně odůvodnil.

V. Závěr

[63] Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost nedůvodnou, zamítl ji za podmínek vyplývajících z § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. (výrok I. tohoto rozsudku).

[64] O náhradě nákladů řízení Nejvyšší správní soud rozhodl na základě § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, proto jí právo na náhradu nákladů nenáleží. Toto právo by měl procesně úspěšný žalovaný, kterému ale žádné účelně vynaložené náklady nevznikly. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů tohoto řízení (výrok II. tohoto rozsudku).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n**ejsou opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 30. ledna 2025

Mgr. Petra Weissová
předsedkyně senátu