ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Miloslava Výborného a soudců JUDr. Michala Mazance a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobkyně: **JiNo, s. r. o.**, se sídlem Zámecká 17, Pardubice, zastoupeného doc. JUDr. Zdeňkem Koudelkou, Ph.D., advokátem se sídlem Optátova 874/46, Brno, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, Praha 4, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 2. 2016, čj. 11415/2016-90000-304.4, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích, ze dne 25. 4. 2016, čj. 52 Af 14/2016-47,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I.
Vymezení věci

[1] Celní úřad pro Pardubický kraj rozhodnutím ze dne 12. 10. 2015, čj. 46633-2/2015-590000-11, zastavil řízení ve věci uplatněného nároku žalobkyně na osvobození od daně z lihu podle § 72 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o spotřebních daních“). Své rozhodnutí odůvodnil tím, že neshledal žádné nové relevantní důvody, které by žalobkyně neuvedla již v předchozím řízení o nároku na osvobození od daně z lihu (rozhodnutí Celního úřadu pro Pardubický kraj ze dne 29. 8. 2013, čj. 40732/2013-590000-11). Shora uvedeným rozhodnutím

žalovaného byl výrok rozhodnutí prvostupňového změněn tak, že se nárok na osvobození od daně z lihu nepřiznává. Žalovaný v rozhodnutí dospěl k závěru, že žalobkyně uplatnila novou námitku, podle níž by pro ni neosvobození od daně mohlo mít likvidační účinky; tuto námitku však důvodnou neshledal a proto rozhodl způsobem výše uvedeným.

[2] Proti rozhodnutí žalovaného brojila žalobkyně u Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích, který její žalobu v záhlaví uvedeným rozsudkem zamítl. Podle něj nelze daň doměřenou celními orgány považovat za sankci trestní povahy, jak namítla žalobkyně v žalobě. Odkaz žalobkyně na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu (čj. 4 Afs 210/2014-57) v této otázce nepovažoval krajský soud za přiléhavý, neboť toto usnesení se zabývalo povahou penále dle ustanovení § 37b zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) a nikoli daní samotnou, jak tomu bylo v posuzovaném případě; námitku likvidačního účinku při neosvobození žalobkyně od daně z lihu proto důvodnou neshledal. Nepřisvědčil ani námitce stěžovatelky týkající se možného „*rdousícího efektu*“ daně z lihu.

II.
Argumenty kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[3] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost z důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[4] Stěžovatelka namítla, že neosvobození od daně by pro ni mělo likvidační účinky. Poznamenala, že v projednávané věci jí byla daň vyměřena jako vlastníku areálu, neboť se nepodařilo zjistit jiného (skutečného) vlastníka lihového odpadu; daň vyměřenou tímto způsobem stěžovatelka vnímala jako sankci a domnívala se, že by pro ni proto mohla mít likvidační účinek. Stěžovatelka souhlasila s názorem žalovaného i krajského soudu, podle nějž obecně není daň sankcí, avšak podle ní se v projednávaném případě sankci velmi podobá; znovu odkázala na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2015, čj. 4 Afs 210/2014-57. Soudu vytkla, že se s argumenty uplatněnými ve vztahu k tomuto usnesení dostatečně nevypořádal. K ukládání likvidačních sankcí odkázala na nález Ústavního soudu ze dne 13. 8. 2002, sp. zn. Pl. ÚS 3/02. K povaze „*rdousícího efektu*“ daně poukázala na nález Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/11, z nějž vyvodila, že je při posuzování tohoto efektu vždy nutné zvažovat konkrétní skutkové okolnosti projednávané věci, což však správní orgány ani krajský soud neučinily. Dle jejího mínění není stěžejní, zda je či není likvidační účinek výslovně uveden jako jedna z podmínek pro osvobození od daně z lihu v § 71 zákona o spotřebních daních.

[5] Stěžovatelka nesouhlasila s argumentací krajského soudu, podle níž se v případě spotřebních daní jedná „*o daň vztahující se ke specifické skupině výrobků, přičemž podnikání s nimi podléhá zvláštnímu režimu, který je dotčeným daňovým subjektům předem znám*“. Opětovně poukázala na to, že jí byla daň vyměřena jako vlastníku areálu, nikoli původci lihu. Nesouhlasila ani s argumentací krajského soudu týkající se převzetí odpovědnosti za stanovené množství lihu.

[6] V další kasační námitce stěžovatelka uvedla, že si krajský soud protiřečí a též popírá závěry žalovaného, pokud argumentuje tím „*že námitku likvidační výše daně z lihu lze připustit jedině v nalézacím řízení, nikoliv v řízení o uplatnění nároku na osvobození od daně z lihu*“. Stěžovatelka připomněla, že právě kladné přijetí námitky o likvidační výši daně z lihu bylo důvodem, proč žalovaný změnil rozhodnutí orgánu prvostupňového.

[7] V doplnění kasační stížnosti ze dne 30. 4. 2016 stěžovatelka namítala, že areál lihovaru na ni přešel oproštěn od závazků, neboť jej nabyla z dražby v rámci zpeněžení konkurzní podstaty. Podle ní zpeněžením (dražbou) zanikla práva jiných osob váznoucí na zpeněžovaném majetku. Uvedla, že pokud by již při získání objektu o daňových povinnostech váznoucích na věci věděla, o získání tohoto objektu by neusilovala. Podle stěžovatelky měl správce daně své pohledávky uplatnit vůči původnímu vlastníku – úpadci, a pokud tak neučinil, nemůže pro svou nečinnost nyní zatížit stěžovatelku jako nabyvatelku nemovitosti. Stěžovatelka poukázala též na to, že před celními orgány vykonávaly správu spotřební daně finanční úřady. Podle ní příslušný finanční úřad nevnímal existenci lihového odpadu při svých kontrolách v areálu lihovaru jako důvod zdanění, pročež stěžovatelka legitimně očekávala, že takto budou postupovat také noví správci daně. Stěžovatelka uvedla, že v řízení před správcem daně navrhla důkazy, z nichž plynulo, že lihový odpad se v areálu nacházel již dlouhou dobu, aniž by správce daně proti tomuto stavu jakkoliv postupoval. K doplnění připojila též čestná prohlášení dvou zaměstnanců.

[8] Žalovaný ve vyjádření setrval na svých dosavadních stanoviscích a vyjádřil se k jednotlivým kasačním námitkám; uvedl, že argumenty uplatněné v kasační stížnosti nemohou na závěru vyplývajícím z jeho rozhodnutí nic změnit a navrhl, aby byla kasační stížnost zamítnuta.

III.
Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[9] Nejvyšší správní soud nenalezl žádné formální vady či překážky projednatelnosti kasační stížnosti, a proto přezkoumal jí napadený rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích v rozsahu kasační stížností uplatněných důvodů, zkoumaje přitom, zda napadené rozhodnutí či jemu předcházející řízení netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[10] Kasační stížnost není důvodná.

III. A K námitce domnělé nesrozumitelnosti rozsudku krajského soudu

[11] Nejvyšší správní soud se předně zabýval kasační námitkou, podle níž si krajský soud protiřečí a též popírá závěry žalovaného, pokud uvádí, že námitku likvidační výše daně z lihu lze připustit jedině v nalézacím řízení, nikoliv v řízení o uplatnění nároku. Nesrozumitelnost rozhodnutí by mohla být důvodem nepřezkoumatelnosti rozsudku [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.], jež by sama o sobě postačovala k jeho zrušení; Nejvyšší správní soud proto zohlednil tuto námitku jako první.

[12] Námitka není důvodná.

[13] Ve své ustálené judikatuře mnohokráte Nejvyšší správní soud konstatoval, že má-li být soudní rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být patrné, jaký skutkový stav vzal správní soud za rozhodný, jak uvážil o skutečnostech pro věc podstatných, respektive jakým způsobem rozhodné skutečnosti posoudil (srov. např. rozsudek ze dne 4. 12. 2003, čj. 2 Ads 58/2003-75, publikováno ve Sb. NSS č. 133/2004). Nepřezkoumatelným je pak typicky takové rozhodnutí, z nějž nelze jednoznačně dovodit, jakým právním názorem je správní orgán po zrušení jeho rozhodnutí vázán a jak má v dalším řízení postupovat, nebo pokud z něj nevyplývá, podle kterých ustanovení a podle jakých právních předpisů byla v kontextu podané správní žaloby posuzována zákonnost napadeného správního rozhodnutí, nebo pokud je jeho odůvodnění vystavěno na rozdílných a vnitřně rozporných právních hodnoceních téhož skutkového stavu či pokud jsou jeho výroky vnitřně rozporné nebo z nich nelze zjistit, jak vlastně soud rozhodl (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2013, čj. 6 Ads 17/2013-25).

[14] Krajský soud ve svém rozsudku uvedl „*I kdyby bylo možno námitku »likvidační výše« (»rdousící efekt«) daně z lihu připustit, je zjevné, že se jedná o námitku, která měla být uplatněna v nalézacím řízení, popř. v opravných prostředcích proti rozhodnutí, které z nalézacího řízení vzešlo. V řízení o uplatněném nároku na osvobození od daně z lihu již taková námitka nemá své místo, neboť správní orgán zkoumá pouze to, zda byly splněny podmínky stanovené § 72 zákona o spotřebních daních.*“ Nejvyšší správní soud s uvedeným právním názorem souhlasí. V posuzované věci je totiž nutné rozlišovat, zda soud uvážil již o možnosti posouzení likvidační výše (rdousícího efektu) samotné vyměřené daně z lihu, či zda posuzoval, zda až nepřiznání nároku na osvobození od daně z lihu mohlo mít pro stěžovatelku likvidační účinky. Ty stěžovatelka namítla v řízení před orgánem prvostupňovým a též v řízení před žalovaným, neboť dovozovala, že vyměřená daň má v jejím případě sankční povahu (vyměřená daň jí podle ní byla stanovena jako „*náhradní daňová povinnost*“). Námitkou možných likvidačních účinků při neosvobození od daně z lihu se zabýval žalovaný v napadeném rozhodnutí; tuto stěžovatelčinu námitku vyhodnotil jako jedinou dříve neuplatněnou, a proto rozhodnutí prvostupňové změnil. Námitku posoudil následně i krajský soud způsobem popsaným v další části tohoto rozhodnutí. Posouzení námitky možného likvidačního účinku při neosvobození od daně z lihu nelze však směšovat s argumentací krajského soudu, podle níž námitka likvidační výše (rdousícího efektu) daně z lihu mohla být uplatněna pouze v nalézacím řízení, popřípadě v opravných prostředcích proti rozhodnutí, jež z nalézacího řízení vzešlo. Tímto názorem krajský soud pouze upozornil na to, že domnívala-li se stěžovatelka, že by daň z lihu mohla mít „*rdousící efekt*“, měla tuto námitku uplatnit právě již v řízení nalézacím. Soud tímto hodnocením reagoval na stěžovatelčinu argumentaci, v níž uvedla: „*To, že ani daň nesmí mít rdousící efekt a že tento efekt je třeba zkoumat i ve vztahu ke konkrétnímu případu, plyne i z daňové judikatury Ústavního soudu…*“ Právě pro výše uvedené nespatřuje Nejvyšší správní soud námitku nesouladnosti a nesrozumitelnosti jednotlivých argumentů rozsudku krajského soudu důvodnou.

III. B K námitce posouzení daně jako sankce a k posouzení námitky likvidačního účinku daně

[15] Stěžejním pro posouzení kasační stížnosti bylo rozřešení otázky, zda lze stanovenou daň považovat za sankci, jak namítala stěžovatelka, a zda by případně taková „sankce" mohla mít pro stěžovatelku likvidační účinek. Nejvyšší správní soud co do odmítnutí úsudku ztotožňujícího daň se sankcí souhlasí s odůvodněním vyplývajícím z rozsudku krajského soudu. Doměřenou daň nelze považovat za sankci, „*neboť výše této doměřené daně pouze vyjadřuje výši daňové povinnosti, kterou žalobce měl splnit*". Nejvyšší správní soud souhlasí také s tím, že stěžovatelčin odkaz na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2015, čj. 4 Afs 210/2014-57, není příléhavý; v tomto usnesení Nejvyšší správní soud posuzuje povahu penále dle ustanovení § 37b zákona o správě daní a poplatků, nikoli povahu daně samotné. Zatímco daňové penále lze dle tohoto usnesení považovat za trest *sui generis*, není možné z těchto závěrů dovodit, že by za ně bylo možné považovat i samotné doměření daně, a to i pokud byla stěžovatelce doměřena jako plátci daně dle ustanovení § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních. Pro výše uvedené neshledal Nejvyšší správní soud potřebným jakkoliv s odůvodněním (byť stručným) napadeného rozsudku krajského soudu polemizovat a jen pro úplnost uvádí následující.

[16] Povinnost daň přiznat a zaplatit vzniká přímo ze zákona při splnění zákonem stanovených podmínek (§ 4 a § 9 zákona o spotřebních daních), naproti tomu penále vznikají až akcesoricky, porušením primární povinnosti. Nejvyšší správní soud se na základě analýzy judikatury Evropského soudu pro lidská práva při zohlednění demokratického právního státu založeného na úctě k základním právům a svobodám a plnícího své mezinárodní závazky přiklonil k závěru, že penále dle ustanovení § 37b zákona o správě daní a poplatků lze považovat za trest *sui generis*; není však možné směšovat penále (jako sekundární povinnost) a daň samotnou (jako povinnost primární) a nelze ani uzavřít, že „*je řada obecných závěrů přenositelná za určitých okolností i na daň jako takovou*", jak stěžovatelka v kasační stížnosti mylně uvádí.

[17] Jak bylo uvedeno již výše, posoudil krajský soud též námitkou stěžovatelky, podle níž nesmí mít daň obecně „*rdousící efekt*". Krajský soud zcela správně dospěl k závěru, že v posuzované věci nelze „*rdousící efekt*" daně vůbec zvažovat, neboť tato námitka měla být uplatněna již v řízení nalézacím (jak je shora uvedeno). Jakkoliv tedy může Nejvyšší správní soud souhlasit se stěžovatelkou, že by správní orgány i krajské soudy měly zvažovat možný „*rdousící efekt*" v každém jednotlivém případě, není stěžovatelkou zvolená judikatura v tomto posuzovaném případě příléhavá a uplatnitelná. Ačkoliv to možná nebylo záměrem stěžovatelky, rozdělila výše uvedené námitky v podstatě na dvě, neboť v první z nich namítala možný likvidační účinek v případě neosvobození od daně z lihu a ve druhé pak možný „*rdousící efekt*" daně z lihu jako takové; krajský soud tyto otázky zcela správně vypořádal samostatně.

[18] Námitka likvidačního účinku v případě neosvobození daně je pro výše uvedené nedůvodná a nedůvodná je též námitka stěžovatelky týkající se nedostatečného vypořádání možného „*rdousícího efektu*" daně z lihu.

III. C K námitce nesprávné argumentace krajského soudu v otázce posouzení množství lihu

[19] Krajský soud nad rámec výše uvedeného uvedl, že v případě spotřebních daní se *„nejedná o »běžnou« daň, nýbrž o daň vztahující se ke specifikované skupině výrobků, přičemž podnikání s nimi podléhá zvláštnímu režimu, který je dotčeným daňovým subjektům předem znám*“ (srov. nález Ústavního soudu ze dne 15. 10. 2013, sp. zn. Pl. ÚS 3/13). Jakkoliv může Nejvyšší správní soud souhlasit se stěžovatelkou, že nebyla v posuzované věci původcem lihového odpadu, za nějž jí vznikla daňová povinnost, je v posuzované věci tato skutečnost irelevantní. Krajský soud neučinil nic jiného, než odkazem na judikaturu Ústavního soudu poukázal na fakt, že spotřební daň z lihu je specifickou daní, jejíž výše je přímo úměrná množství lihu, s nímž je nakládáno. Výše daně byla stanovena ve vyměřovacím řízení a není pro posouzení této věci (jak je již výše uvedeno) podstatná. Krajský soud správně uvádí, že je stěžovatelka povinna nést následky svého počínání (byť v posuzovaném případě musí nést následky z nabytí nemovitosti a s ní souvisejících závazků). Námitku nesprávné argumentace týkající se množství lihu proto Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou; z odůvodnění napadeného rozsudku neplynulo, že by se krajský soud jakkoliv zabýval posouzením množství lihu; pouze zde shrnoval ze správního spisu a z předchozích řízení vyplývající skutečnosti. Nejvyšší správní soud poznamenává, že není možné dovozovat nedostatky odůvodnění pouze z jedné věty vytržené z kontextu celého rozsudku nebo z hlediska jeho jednotlivých částí, ale je nutné vnímat jej jako celek.

III. D K námitkám uvedeným v doplnění kasační stížnosti

[20] K námitkám uplatněným stěžovatelkou v doplnění kasační stížnosti Nejvyšší správní soud uvádí, že směřují proti doměření daně, které není předmětem tohoto řízení (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 6. 2015, čj. 2 Afs 7/2015-73). Pro uvedené je nelze zohlednit ani ve vztahu k dobré víře stěžovatelky a likvidačnímu účinku daně, a to z důvodů již výše uvedených. Tyto námitky Nejvyšší správní soud pro jejich nepřípustnost resp. mimoběžnost nijak nehodnotil.

IV.
Závěr a náklady řízení

[21] Pro uvedené dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost je nedůvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl. O věci přitom rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s.

[22] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1, ve spojení s § 120, s. ř. s. Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení.

[23] Žalovanému v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, a proto mu soud náhradu nákladů nepřiznal.

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

V Brně 27. září 2017

JUDr. Miloslav Výborný
předseda senátu