



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Ivo Pospíšila a Mgr. Sylvy Šiškeové v právní věci žalobkyně: **Palírna U Zeleného stromu a. s.**, se sídlem Drážďanská 14/84, Krásné Březno, Ústí nad Labem, zastoupena JUDr. Stanislavem Hospůdkou, advokátem se sídlem Strážky 45, Ústí nad Labem, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 1387/7, Praha 4, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 4. 2019, č. j. 7178-2/2019-900000-314, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě - pobočka v Olomouci ze dne 30. 4. 2020, č. j. 65 Af 14/2019 - 29,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Ostravě - pobočka v Olomouci ze dne 30. 4. 2020, č. j. 65 Af 14/2019 - 29, **se zrušuje**.
- II. Rozhodnutí Generálního ředitelství cel ze dne 24. 4. 2019, č. j. 7178-2/2019-900000-314, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o žalobě ani kasační stížnosti.
- IV. Žalovaný je **p o v i n e n** uhradit žalobkyni k rukám jejího zástupce JUDr. Stanislava Hospůdky, advokáta se sídlem Strážky 45, Ústí nad Labem na náhradě nákladů řízení částku ve výši 18.200 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] V období od 27. 6. 2016 do 29. 11. 2018 provedl Celní úřad pro Olomoucký kraj (dále jen „celní úřad“) u žalobkyně, která podniká v oblasti výroby a prodeje lihovin, daňovou kontrolu spotřební daně z lihu za zdaňovací období leden – prosinec 2014. Na základě výsledků této kontroly vydal celní úřad rozhodnutí ze dne 4. 12. 2018, č. j. 116008/2018-580000-31, č. j. 116194/2018-580000-31, č. j. 116198/2018-580000-31, č. j. 116201/2018-580000-31,

č. j. 116209/2018-580000-31, č. j. 116216/2018-580000-31, č. j. 116225/2018-580000-31, č. j. 116230/2018-580000-31, č. j. 116236/2018-580000-31, č. j. 116237/2018-580000-31, č. j. 116240/2018-580000-31, č. j. 116244/2018-580000-31, č. j. 116009/2018-580000-31, č. j. 116195/2018-580000-31, č. j. 116199/2018-580000-31, č. j. 116202/2018-580000-31, č. j. 116210/2018-580000-31, č. j. 116217/2018-580000-31, č. j. 116226/2018-580000-31, č. j. 116231/2018-580000-31, č. j. 116235/2018-580000-31, č. j. 116238/2018-580000-31, č. j. 116241/2018-580000-31, č. j. 116245/2018-580000-31 (dále jen „prvostupňová rozhodnutí“), jimiž žalobkyni doměřil spotřební daň z lihu za zdaňovací období leden – prosinec 2014 a stanovil penále z částky doměřené daně za totéž zdaňovací období. Proti prvostupňovým rozhodnutím brojila žalobkyně odvoláním, které žalovaný rozhodnutím ze dne 24. 4. 2019, č. j. 7178-2/2019-900000-314 (dále jen „napadené rozhodnutí“), zamítl.

II. Rozsudek krajského soudu

[2] Žalobkyně se dále bránila žalobou podanou ke Krajskému soudu v Ostravě – pobočka v Olomouci (dále jen „krajský soud“), který ji v záhlaví citovaným rozsudkem zamítl.

[3] Krajský soud se nejprve zabýval otázkou přezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí, přičemž usoudil, že žalovaný vypořádal všechny odvolací námitky žalobkyně a rozhodnutí je přezkoumatelné.

[4] Poté se zaobíral tvrzeným nesprávným výkladem § 14 odst. 1 písm. b) zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních. K tomu uvedl, že smyslem citovaného ustanovení je vrácení daně u již zdaněných výrobků, které byly plátcí daně vráceny a znovu uvedeny do režimu podmíněného osvobození od daně poté, co byly uvolněny do daňového oběhu a plátce daně spotřební daň za tyto výrobky zaplatil. Krajský soud dal žalobkyni za pravdu v tom směru, že není rozhodné, zda byly výrobky plátcí daně vráceny konečným kupujícím či jiným subjektem na pozici mezičlánu mezi výrobcem a konečným kupujícím. Pro vznik nároku na vrácení daně je však rozhodná skutečnost, zda byly výrobky uvolněny z daňového skladu za účelem jejich prodeje a dodání kupujícím, jakož i to, z jakého důvodu byly výrobky následně vráceny.

[5] V posuzované věci dospěl krajský soud k závěru, že přesunutím výrobků do skladu logistického partnera žalobkyně došlo k jejich uvolnění do volného daňového oběhu, avšak nikoliv za účelem jejich prodeje a dodání kupujícím.

[6] Krajský soud přisvědčil žalovanému, že v okamžiku vyskladnění výrobků do skladu logistického partnera žalobkyně ještě nebyla plněna žádná konkrétní rámcová kupní smlouva, neboť v té době neexistovala konkrétní objednávka na zboží žalobkyně. Ani k vrácení zboží žalobkyni nedocházelo z důvodů souvisejících s chováním kupujícího, ale jednalo se o výrobky, které cestu k zákazníkovi vůbec nenastoupily (např. došlo k jejich znehodnocení). Soud uzavřel, že nárok na vrácení daně vzniká pouze v souvislosti s jednáním kupujícího, které plátce daně nemohl předvídat. O takovou situaci se však v posuzovaném případě nejednalo, neboť výrobky se vůbec nedostaly do volného daňového oběhu za účelem jejich dodání kupujícím. Přitom do okamžiku, než výrobky opustily sklad logistického partnera směrem ke kupujícím, žalobkyně nemohla vědět, jaký bude jejich osud, tj. zda budou prodány nebo vráceny zpět.

[7] Dále se krajský soud zabýval námitkou ohledně dvojího zdanění žalobkyní uvolňovaných výrobků. Přitom zdůraznil, že ani počínání žalobkyně spočívající v chybném uplatňování nároku na vrácení daně nemůže vést k posvěcení dvojího zdanění téhož. K tomu odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 11. 2011, č. j. 5 Ans 4/2011 - 62.

[8] K pohybu výrobků mezi skladem žalobkyně a skladem jejího logistického partnera, tj. jak k vyskladnění, tak k vrácení výrobků zpět, docházelo na základě dokladu nazvaného jako „meziskladový převod“ (dále jen „meziskladový převod“), který nesplňoval náležitosti podle § 5 zákona o spotřebních daních, neboť neobsahoval údaj o celkové výši spotřební daně, a nejedná se tedy o doklad prokazující zdanění dotčených výrobků. Podle mínění krajského soudu by však postačilo, pokud by žalobkyně prokázala zdanění vybraných výrobků i jinak než řádným daňovým dokladem. Proto se zabýval též jejím vyjádřením k výsledku kontrolního zjištění ze dne 27. 9. 2018 a k němu přiloženými přílohami. Ani na základě těchto dokumentů nicméně nedospěl k závěru, že by žalobkyně zdanění vybraných výrobků prokázala, neboť žalobkyně i v tomto vyjádření odkazovala na meziskladové převody.

[9] Krajský soud tedy uzavřel, že žalobkyně neprokázala zdanění vybraných výrobků a neměla ani nárok na vrácení daně. Přesto si v řádných daňových přiznáních ponížovala množství vyskladňovaných vybraných výrobků o množství vybraných výrobků, u kterých měla za to, že splňují podmínky pro vrácení daně ve smyslu § 14 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních. Jako základ daně přitom uváděla až takto poníženou hodnotu. Celní úřad proto postupoval správně, když žalobkyni daň za výrobky uvolněné do volného daňového oběhu doměřil. K tvrzení žalobkyně, že při opětovném uvolnění do daňového oběhu výrobky znovu zdanila, krajský soud uvedl, že i v rámci tohoto pohybu žalobkyně vystavila toliko doklad nazvaný jako „meziskladový převod“ a v rámci následujícího řádného daňového přiznání od těchto výrobků opět odpočítávala výrobky jiné. I z těchto skutečností soud dovodil, že v rámci pohybu vybraných výrobků mezi skladem žalobkyně a skladem jejího logistického partnera daňová povinnost ohledně dotčených vybraných výrobků splněna nebyla a postup celního úřadu nevedl ke dvojímu zdanění.

[10] Soud odmítl i námitku žalobkyně, že žalovaný nevyhověl nároku na vrácení daně z důvodu prekluze, neboť ze správního spisu vyplývá, že celní úřad nároky na vrácení daně věcně přezkoumal. Zbýlými žalobními námitkami se krajský soud nezabýval, neboť shledal, že nesplňují požadavky vyplývající z § 71 odst. 1 písm. d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“).

III. Obsah kasační stížnosti

[11] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (stěžovatelka) kasační stížnost z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

[12] Stěžovatelka se vymezila především vůči závěru krajského soudu, že v posuzované věci nedošlo k porušení zákazu dvojího zdanění. K tomu uvedla, že jak při prvotním, tak při druhotném uvolnění stejných vybraných výrobků z daňového skladu do nedaňového skladu jejího logistického partnera tyto výrobky provází doklady, které zcela jednoznačně prokazují zaplacení spotřební daně.

[13] Každý výrobek stěžovatelky je na základě zákonné povinnosti tzv. „ošaržován“, což znamená, že každá výrobní dávka (představující zpravidla jeden stáčecí den) je opatřena nezaměnitelným číslem šarže, a to v informačním systému stěžovatelky (k němuž má celní úřad přístup) a na každé naplněné lahvi. Na základě takového označení lze bezpečně dohledat k daňovým účelům potřebné údaje, např. kolik výrobků dané šarže stěžovatelka vyrobila, kam tyto výrobky distribuovala a od kterého subjektu a z jakého důvodu byly vráceny. Z tohoto důvodu jsou krajským soudem i správními orgány zpochybňované „meziskladové převody“ zcela přesvědčivým dokladem o pohybu jakéhokoliv výrobku. Pro ilustraci stěžovatelka odkázala na „Meziskladový převod č. 4018152“ ze dne 14. 5. 2014 a na tabulku vráceného zboží v roce

2014, jakož i excelový soubor s výňatkem údajů o pohybu výrobků šarže č. 14132P. Všechny tyto dokumenty stěžovatelka předkládala k důkazu i celnímu úřadu.

[14] Stěžovatelka je tedy přesvědčena, že si celní úřad, žalovaný i krajský soud počínali formalisticky, když se odmítli zabývat obsahem jí předložených (byť formálně nedokonalých) dokladů, na jejichž základě bylo možné spravedlivým, zákonným a ústavně konformním způsobem posoudit námitku nepřípustného dvojího zdanění.

[15] Stěžovatelka se rovněž domnívá, že odůvodnění rozsudku krajského soudu je vnitřně rozporné. Byť totiž v některých bodech neguje prokázání zdanění vybraných výrobků (bod 30 rozsudku), na jiném místě vychází z předpokladu, že k odvedení daně došlo (body 23 a 33).

[16] Krajský soud dále v bodě 31 rozsudku uvedl, že zaplacení spotřební daně lze prokázat i jinak než řádným daňovým dokladem. Přesto však stěžovatelkou odkazovaný „meziskladový převod“ neshledal relevantním. Stěžovatelka vyzdvihla, že jediné formální pochybení spočívá dle žalovaného i krajského soudu v absenci údaje o celkové výši spotřební daně, tedy v součtu (zpravidla dvou až tří) částek, které jsou v dokladu uvedeny. Za paradoxní považuje skutečnost, že celní úřad v roce 2016 stěžovatelce doporučil, aby do meziskladového převodu doplnila název „meziskladový převod/doklad o přepravě“ a součet jinak správně uvedených částek spotřební daně. Po tomto doplnění celní úřad meziskladový převod uznává jako doklad prokazující zaplacení spotřební daně podle § 5 odst. 1 zákona o spotřebních daních. Stěžovatelka přikládá od roku 2016 používaný „meziskladový převod/doklad o přepravě“ pro posouzení, nakolik se tento doklad liší od dokumentace z roku 2014.

[17] Stěžovatelka se rovněž vymezila vůči argumentaci krajského soudu obsažené v bodě 33 rozsudku a uvedla, že vybrané výrobky při vyskladnění do volného oběhu vždy přiznala a zdanila. U dříve vrácených výrobků, které bylo možno opravit a opětovně vyskladnit, tak učinila dvakrát (při prvotním a při druhotném zdanění) a pouze jednou si u těchto výrobků uplatnila v řádném daňovém přiznání nárok na vrácení daně, čímž prvotní zdanění negovala. Před doměřením daně celním úřadem tedy daň v konečném důsledku již jednou zaplatila a po tomto doměření je stav věci takový, že daň zaplatila podruhé.

[18] Stěžovatelka závěrem uvedla, že i nadále trvá na své žalobní námitce nesprávné interpretace a aplikace § 14 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních, přičemž má za to, že krajský soud spornou právní otázku posoudil nesprávně a pouze se ztotožnil s právním názorem žalovaného, aniž by se přesvědčivě vypořádal s argumentací stěžovatelky a vyvrátil ji. Stěžovatelka plně odkázala na svou žalobní argumentaci a doplnila, že všichni její velcí odběratelé, s nimiž má uzavřené rámcové smlouvy, standardně zasílají tzv. aviza, na jejichž základě si objednávají konkrétní zboží za účelem jeho přípravy v nedaňovém skladu logistického partnera. Není tedy pravdou, že při přesunu výrobků do skladu logistického partnera nemá ještě zboží přesně určeného kupujícího.

IV. Vyjádření žalovaného

[19] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti předně vyzdvihl, že dle jeho názoru stěžovatelka neuvedla žádná tvrzení, která by bylo možné podřadit pod důvody pro podání kasační stížnosti podle § 103 odst. 1 s. ř. s. I kdyby však Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost je věcně projednatelná, námitky v ní obsažené nejsou důvodné.

[20] Celní úřad provedl u stěžovatelky daňovou kontrolu spotřební daně z lihu za zdaňovací období leden až prosinec 2014, přičemž zjistil neoprávněné uplatnění nároku na vrácení daně. Pokud se jedná o meziskladové převody, žalovaný zdůraznil, že nesplňují náležitosti podle § 5

odst. 2 zákona o spotřebních daních, což připouští i stěžovatelka. Žalovaný nemůže interní doklady nazvané jako „meziskladový převod“ považovat za řádné doklady, neboť takový postup by byl v rozporu se zákonem. Nelze tedy než vycházet z toho, že stěžovatelka neprokázala zdanění vybraných výrobků při jejich uvolňování z daňového skladu.

[21] Ke stěžovatelkou uváděným rozporným tvrzením v rozsudku krajského soudu žalovaný uvedl, že stěžovatelka vytrhuje z kontextu znění některých vět, které se týkají vypořádání jiných žalobních námitek.

[22] Pokud se jedná o poslední kasační námitku, žalovaný k ní pouze odkázal na obsah napadeného rozhodnutí, potažmo vyjádření k žalobě, v nichž se k interpretaci § 14 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních již vyjádřil.

V. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[23] Nejvyšší správní soud nejprve posuzoval splnění podmínek řízení, přičemž shledal, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou a jedná se o kasační stížnost, která je ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná. Důvodnost kasační stížnosti posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů, současně zkoumal, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by byl nucen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[24] Kasační stížnost je důvodná.

[25] Nejvyšší správní soud předesílá, že nesdílí pochybnosti žalovaného ohledně projednatelnosti kasační stížnosti. Stěžovatelka polemizuje s odůvodněním rozsudku krajského soudu a uvádí, v čem spatřuje jeho nezákonnost [kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.] a proč jsou v něm obsažené argumenty liché. Dále poukazuje na konkrétní vady napadeného rozhodnutí, pro něž měl krajský soud napadené rozhodnutí zrušit [důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.]. A konečně poukazuje také na vnitřní rozpornost rozsudku krajského soudu, jakož i na nedostatečné odůvodnění sporných otázek, pro něž považuje rozsudek za nepřezkoumatelný [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.).

[26] Z povahy věci je Nejvyšší správní soud povinen vypořádat nejprve tvrzení stěžovatelky stran nepřezkoumatelnosti rozhodnutí krajského soudu. Již v rozsudku ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 – 44, tento soud akcentoval, že „[n]ení-li z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, nutno pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci, na níž je postaven základ žaloby. Soud, který se vypořádává s takovou argumentací, ji nemůže jen pro nesprávnost odmítnout, ale musí také uvést, v čem konkrétně její nesprávnost spočívá.“ V obdobném duchu se nese i navazující judikatura, která zásadně pohlíží na nevypořádání žalobních námitek jako na důvod pro zrušení rozhodnutí krajského soudu (srv. kupříkladu rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 12. 2009, č. j. 8 Afs 73/2007 – 78, či ze dne 24. 3. 2010, č. j. 1 Afs 113/2009 – 69). Bohatá rozhodovací činnost se váže též k otázce nepřezkoumatelnosti rozhodnutí z důvodu jeho nesrozumitelnosti (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 1. 2008, č. j. 4 Azs 94/2007 – 107, ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008 – 75, či ze dne 22. 9. 2010, č. j. 3 Ads 80/2009 – 132).

[27] V nyní posuzované věci nicméně Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelným neshledal. Krajský soud vypořádal všechny žalobní námitky stěžovatelky, přičemž z odůvodnění rozsudku je seznatelné, jakými úvahami byl při rozhodování věci veden a proč považoval žalobní námitky za nedůvodné. Pokud stěžovatelka poukazuje na vnitřní

rozpornost rozsudku krajského soudu, pak ani tomuto tvrzení nelze přisvědčit, neboť v kasační stížnosti citované úryvky jsou zcela vytrženy z kontextu, na což ostatně poukázal i žalovaný. Rozsudek krajského soudu je tedy srozumitelný a náležitě odůvodněný.

[28] Pokud se jedná o zbylé kasační námitky, stěžovatelka rozsáhle argumentovala zejména ve vztahu k jí tvrzenému dvojímu zdanění. Námitku nesprávného výkladu § 14 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních, která představovala stěžejní žalobní bod, stěžovatelka v kasační stížnosti zmínila spíše jen okrajově, aniž by přinesla jakoukoliv bližší polemiku s názorem krajského soudu. Povšechný odkaz na žalobní argumentaci by Nejvyšší správní soud za jiných okolností považoval za poněkud nedostatečný, v posuzované věci nicméně nemohl ponechat problematiku výkladu § 14 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních bez povšimnutí. Zodpovězení otázky, zda stěžovatelce vznikl nárok na vrácení daně ve smyslu citovaného ustanovení, je totiž jedním z předpokladů pro určení, zda mohlo dojít k dvojímu zdanění téže povinnosti, jak namítá stěžovatelka. Pokud by stěžovatelce nárok na vrácení daně skutečně vznikl, již v důsledku doměření daně ze strany celního úřadu by byla nucena plnit tutéž daňovou povinnost dvakrát.

[29] Pro účely posouzení oprávněnosti kasačních námitek považuje Nejvyšší správní soud za potřebné shrnout nejprve relevantní skutečnosti vyplývající ze správního spisu.

[30] Stěžovatelka podávala za období leden – prosinec 2014 pravidelně (každý měsíc) řádné daňové přiznání ke spotřební dani z lihu. V jednotlivých daňových přiznáních si fakticky uplatňovala nárok na vrácení daně podle § 14 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních, a to tak, že množství vybraných výrobků uvedených do volného daňového oběhu ponížila o množství vybraných výrobků vrácených v témže období do jejího daňového skladu, tj. do režimu podmíněného osvobození od daně. Stěžovatelka si tedy nárok na vrácení daně uplatňovala, aniž by jej řádně deklarovala na příslušném místě daňového přiznání a aniž by bylo z daňového přiznání vůbec patrné, že tak učinila. Dne 19. 2. 2016 stěžovatelka podala dodatečná daňová přiznání ke spotřební dani z lihu za jednotlivé měsíce roku 2014. Smyslem těchto daňových přiznání byla toliko administrativní náprava dřívějšího chybného postupu, neboť stěžovatelka v nich sice uvedla daň ve výši nezahrnuté v řádných daňových přiznáních, současně však uplatnila nárok na vrácení daně v téže výši. Výsledná daňová povinnost ze všech dodatečných daňových přiznání tedy činila 0 Kč.

[31] V období od 27. 6. 2016 do 29. 11. 2018 provedl celní úřad u stěžovatelky daňovou kontrolu spotřební daně z lihu za zdaňovací období leden – prosinec 2014, během níž zjistil, že stěžovatelka si neoprávněně uplatňovala nárok na vrácení daně podle § 14 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních. Ze zprávy o daňové kontrole vyplývá, že nárok na vrácení daně celní úřad stěžovatelce neuznal v několika typových situacích: (1) u výrobků, které v době deklarovaného vrácení do daňového skladu fakticky neexistovaly (byly rozbité, nebo chyběly), (2) u výrobků vyskladňovaných na základě meziskladových převodů do skladu logistického partnera stěžovatelky, odkud se také následně vrátily, (3) u výrobků vrácených na základě meziskladových převodů z podnikových prodejen stěžovatelky, (4) u výrobků, u nichž k vrácení došlo pouze administrativní cestou. V posuzované věci činí stěžovatelka sporným především neuznání nároku v případě vrácení výrobků ze skladu logistického partnera, k němuž docházelo na základě meziskladových převodů, tj. dokladů nesplňujících veškeré náležitosti podle § 5 odst. 2 zákona o spotřebních daních.

[32] Dle § 14 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních „[u] zdaněných vybraných výrobků uvedených do volného daňového oběhu vzniká plátcí nárok na vrácení daně dnem 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.“

[33] Výkladem citovaného ustanovení, jakož i jeho aplikací na posuzovaný případ, se krajský soud podrobně zabýval v bodech 17 – 24 napadeného rozsudku. Dospěl přitom k závěru, že u sporných vybraných výrobků vrácených do daňového skladu stěžovatelky není splněno hned několik podmínek nezbytných pro vznik nároku na vrácení daně. Především zdůraznil, že dotčené výrobky sice stěžovatelka uváděla do volného daňového oběhu, v době jejich přesunu do skladu logistického partnera tak ovšem nečinila za účelem jejich prodeje a dodání kupujícímu. Za zásadní označil také důvody vrácení výrobků do daňového skladu. Ze zprávy o daňové kontrole vyplynulo, že se jednalo o výrobky, které cestu k zákazníkovi vůbec nenastoupily, jelikož byly po odvedení daně (avšak stále v době jejich umístění ve skladu logistického partnera) nějakým způsobem znehodnoceny, např. změnou vlastností, uplynutím doby použitelnosti, či rozbitím. Množství z těchto výrobků pak ani nebylo fakticky vráceno do skladu žalobkyně, ale stalo se tak pouze administrativní cestou. V neposlední řadě krajský soud poukázal na skutečnost, že v případě přesunu zboží do skladu logistického partnera stěžovatelka vystavovala toliko meziskladové převody (nikoliv řádné daňové doklady, jako tomu bylo u vyskladnění zboží za účelem dodání kupujícím), které nesplňují náležitosti daňového dokladu podle § 5 zákona o spotřebních daních.

[34] Se závěry krajského soudu se Nejvyšší správní soud ztotožňuje. Pokud stěžovatelka argumentuje tím, že k přesunu zboží do skladu logistického partnera docházelo za účelem jeho bezprostředního dodání kupujícímu, tzn., že již v době převozu zboží stěžovatelka plnila některou z rámcových kupních smluv uzavřených s jejími obchodními partnery, nenachází takové tvrzení oporu ve správním spise. Při ústním jednání konaném dne 3. 8. 2017 stěžovatelka na dotaz správce daně ohledně manipulace se zbožím při jeho přesunu do nedaňového skladu logistického partnera uvedla, že vybrané výrobky skladuje jak ve svém výrobním závodě (daňový sklad), tak u logistického partnera, přičemž v jeho skladu se nachází většina zásob vybraných výrobků. Tyto výrobky stěžovatelka převáží do skladu logistického partnera na základě meziskladových převodů. Logistický partner poté čeká na další instrukce, komu má výrobky vyskladnit. Informační systémy stěžovatelky a jejího logistického partnera jsou propojeny. Pokud tedy přijde objednávka od zákazníka, stěžovatelka ji zadá do svého informačního systému a následně dojde k automatickému přenosu objednávky i do informačního systému logistického partnera. Na jejím základě logistický partner zásilku zkompletuje a vyskladní (doručí) zákazníkovi. Závěrem stěžovatelka uvedla, že „[vybrané výrobky] uskladněné u logistického partnera jsou určeny k prodeji, ale může nastat případ, že výrobky z důvodu jejich vad není možné prodat a je nutno je vrátit zpět do daňového skladu na základě meziskladového převodu a reklamačního listu.“

[35] Nejvyšší správní soud je tedy přesvědčen, že do skladu logistického partnera stěžovatelka zboží přesouvala především za účelem jeho dalšího uskladnění. Ačkoliv docházelo k uvedení výrobků do volného daňového oběhu (protože logistický partner neprovozuje daňový sklad), nedělo se tak za účelem bezprostředního prodeje a jejich dodání kupujícímu. Podmínkou pro uplatnění nároku na vrácení spotřební daně ve smyslu § 14 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních je mimo jiné skutečnost, že kupující (popřípadě jiný odběratel) vrátí plátcí daně zboží z důvodu vypořádání nároků z vad takového zboží, popřípadě je zboží plátcí daně vráceno proto, že jej kupující vůbec nepřevzal. O takovou situaci se však v posuzované věci vůbec nejednalo, neboť v době bezprostředně předcházející vrácení vybraných výrobků stěžovatelce byly tyto výrobky pouze uskladněny u jejího logistického partnera.

[36] Krajský soud dále na podporu svých tvrzení o nenaplnění podmínek podle § 14 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních poukázal na skutečnost, že mnohé výrobky ani nebyly do daňového skladu stěžovatelky fakticky vráceny, neboť již toho času vůbec neexistovaly,

popřípadě k jejich vrácení došlo pouze administrativní cestou. Nejvyšší správní soud však zdůrazňuje, že v případě pohybu zboží mezi daňovým skladem stěžovatelky a nedaňovým skladem logistického partnera žalovaný nárok na vrácení daně neuznal již z toho důvodu, že se nejednalo o výrobky vrácené kupujícím, respektive o výrobky, které by byly pro kupujícího připraveny a tento si je nepřevzal. Nejednalo se tedy nutně o zboží, které bylo rozbité (již fakticky neexistovalo), nebo bylo znehodnocené. To ostatně úzce souvisí i s kasační námitkou ohledně dvojího zdanění, neboť stěžovatelka u opravitelných výrobků tvrdila, že je opětovně uvedla do volného daňového oběhu. K tomu však podrobněji níže.

[37] Pro přehlednost Nejvyšší správní soud na tomto místě shrnuje důvody, které vedly k neuznání nároku na vrácení daně. Prvním z důvodů byla skutečnost, že některé výrobky již stěžovatelka vůbec fakticky nepřevzala zpět do daňového skladu, neboť se jednalo o výrobky rozbité, chybějící, nebo o výrobky, u nichž docházelo jen k administrativním přesunům. U těchto výrobků nemá Nejvyšší správní soud pochyb o tom, že nárok na vrácení daně vzniknout nemohl, a to ať se jednalo o vrácení ze strany kupujícího, skladu logistického partnera či kupříkladu z podnikové prodejny stěžovatelky. Samostatnou skupinu tvořily výrobky vrácené ze skladu logistického partnera, které stěžovatelce vracel samotný logistický partner, a to na základě meziskladového převodu a vystaveného reklamačního protokolu, v němž bylo uvedeno „*zboží nepřijaté pro expedici zákazníkům (vada na primárním obalu nebo náplně)*“. Je tedy očividné, že se jednalo o vadné zboží, které však nebylo dosud dodáno kupujícímu a ani se nejednalo o situaci, kdy bylo dotčené zboží zkompletováno pro předání konkrétnímu odběrateli, který by jej odmítl převzít. Naopak se zjevně jednalo o zboží, k jehož poškození či znehodnocení zpravidla došlo v průběhu přepravy nebo manipulace (uskladnění) v daňovém skladu. Jedná se tedy o zboží, které dosud nenastoupilo cestu ke kupujícímu (odběrateli), což představuje v tomto typovém případě důvod rozhodný pro neuznání nároku na vrácení daně. Dokud totiž nebylo zboží předáno kupujícímu či minimálně připraveno k převzetí kupujícím, nepřichází vůbec nárok na vrácení daně ve smyslu § 14 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních v úvahu.

[38] Pro úplnost Nejvyšší správní soud dodává, že na tomto místě záměrně ponechal stranou problematiku meziskladových převodů, již se bude podrobněji věnovat níže. Jakkoliv totiž krajský soud argumentoval i ve vztahu k neprokázání nároku na vrácení daně skutečností, že stěžovatelka vystavovala při přesunu zboží mezi daňovým skladem a skladem logistického partnera toliko meziskladové převody a nikoliv řádné daňové doklady, nepovažuje Nejvyšší správní soud tuto okolnost pro posouzení naplnění podmínek podle § 14 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních za rozhodnou.

[39] Nejvyšší správní soud tedy činí dílčí závěr, že krajský soud, jakož i před ním žalovaný správně dovodili, že stěžovatelka si nárok na vrácení daně uplatňovala v rozporu se zákonem, pročez vznikl důvod k doměření daně.

[40] Dále se bude Nejvyšší správní soud zabývat námitkou stěžovatelky ohledně dvojího zdanění.

[41] Stěžovatelka je přesvědčená, že dvakrát plnila tutéž daňovou povinnost, neboť u výrobků, které se vrátily do jejího daňového skladu (tzn. do režimu podmíněného osvobození od daně) sice (chybně) uplatnila nárok na vrácení daně, avšak následně daň znovu zaplatila při druhotném uvedení výrobků do volného daňového oběhu. Pokud následně celní úřad za tytéž výrobky daň doměřil s poukazem na neoprávněné uplatnění nároku na vrácení daně, zaplatila stěžovatelka (část) spotřební daň v konečném důsledku dvakrát.

[42] Nejvyšší správní soud předesílá, že argumentace stěžovatelky se nevztahuje ke všem výrobkům, u nichž celní úřad neuznal nárok na vrácení daně, ale toliko k některým, stěžovatelkou přesně konkretizovaným výrobkům, které dle jejího tvrzení vykazovaly při vrácení do daňového skladu opravitelné vady, protože je později mohla uvést zpět do volného daňového oběhu. Seznam těchto výrobků stěžovatelka předložila ve vyjádření k výsledkům daňové kontroly ze dne 27. 9. 2018, a to v podobě tabulky obsahující údaje o tom, které konkrétní výrobky opětovně zdanila a na základě jakého dokladu (meziskladového převodu) se tak stalo.

[43] Krajský soud vycházel při posuzování námitky dvojího zdanění z následujících tezí: (1) Stěžovatelce nevznikl nárok na vrácení daně ve smyslu § 14 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních. (2) Stěžovatelka si přesto nárok na vrácení daně sama fakticky uplatňovala, a to ponižováním daňového základu v řádných daňových přiznáních. (3) Ani nesprávný postup při uplatnění daně nemůže vést k aprobaci dvojího zdanění téže povinnosti. (4) Stěžovatelka prokazovala zdanění vybraných výrobků při jejich druhotném uvedení do volného daňového oběhu pouze meziskladovými převody, tj. doklady nesplňujícími náležitosti podle § 5 zákona o spotřebních daních. (5) Pro účely posouzení, zda nedošlo k dvojímu zdanění téže povinnosti, postačí, pokud stěžovatelka prokázala zdanění výrobků i jinak, než na základě řádného daňového dokladu.

[44] Pokud se jedná o první a druhou tezi, jejich pravdivost již Nejvyšší správní soud řádně osvědčil výše. Stejně tak se lze ztotožnit s tvrzením o nepřipustnosti dvojího zdanění, neboť se jedná o princip, který dlouhodobě prostupuje rozhodovací činností Nejvyššího správního soudu i Ústavního soudu (např. nálezy Ústavního soudu ze dne 11. 3. 2004, sp. zn. III. ÚS 667/02, či ze dne 19. 8. 2004, sp. zn. I. ÚS 621/02, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 4. 2007, č. j. 9 Afs 16/2007 - 87) a nepochybně je nezbytné dodržet jej i v posuzované věci.

[45] Spornou tak zůstává v zásadě pouze otázka, zda stěžovatelka prokázala opětovné zdanění dotčených výrobků.

[46] Podle § 5 odst. 1 zákona o spotřebních daních „*se prokazuje zdanění vybraných výrobků uvedených do volného daňového oběhu daňovým dokladem nebo dokladem o prodeji či dokladem o dopravě vybraných výrobků do volného daňového oběhu již uvedených, pokud tento zákon nestanoví jinak (§ 6). Zdanění vybraných výrobků do volného daňového oběhu již uvedených se prokazuje pouze tehdy, nejedná-li se o vybrané výrobky pro osobní spotřebu (§ 4 odst. 6, § 32 odst. 2, 4 a 5).*“

[47] Podle § 5 odst. 2 zákona o spotřebních daních „*[d]aňový doklad podle odstavce 1, který je plátce povinen při uvedení vybraných výrobků do volného daňového oběhu bezodkladně vydat nabyvateli, popřípadě osobě, která pro nabyvatele nebo kupujícího výrobky podle odstavce 1 přechodně nabývá, musí obsahovat tyto údaje: a) obchodní firmu nebo jméno, sídlo a daňové identifikační číslo plátce, b) obchodní firmu nebo jméno, sídlo nebo místo pobytu a daňové identifikační číslo, bylo-li přiděleno, nabyvatele, c) množství vybraných výrobků uvedených do volného daňového oběhu, u nichž vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit, a jejich název, popřípadě obchodní označení, d) výši spotřební daně celkem, e) datum vystavení daňového dokladu, f) číslo daňového dokladu.*“

[48] Krajský soud v této souvislosti uvedl, že doklady nazvané jako „meziskladové převody“, které vydávala stěžovatelka, nesplňují náležitosti podle § 5 zákona o spotřebních daních, neboť neobsahují údaj o celkové výši spotřební daně. Dále pak dovodil, že stěžovatelce se nepodařilo zdanění vybraných výrobků prokázat ani jinak, neboť meziskladové převody byly jedinými doklady, které k prokázání zdanění vybraných výrobků předložila.

[49] Takovou argumentaci krajského soudu považuje Nejvyšší správní soud za přepjatě formalistickou a poněkud nelogickou. Žalovaný i krajský soud shodně poukazovali

na to, že jediným údajem, který v meziskladových převodech chybí, a pro jehož absenci jej nelze považovat za řádný daňový doklad, je údaj o celkové výši spotřební daně. Jinak řečeno, meziskladové převody obsahují u každé jednotlivé položky údaj o výši daně, chybí však jejich celkový součet. Jedná se tedy o nedostatek veskrze formálního charakteru, neboť k výsledné výši daně se lze dobrat jednoduchým součtem. Přitom počty jednotlivých položek uvedených na meziskladových převodech se u stěžovatelkou předložených dokladů pohybovaly v řádu jednotek. Pokud za takových okolností krajský soud i žalovaný opřeli svůj závěr o neprokázání zaplacení daně o tvrzení, že stěžovatelka nevystavila řádné daňové doklady, je takový názor zcela neudržitelný.

[50] Nejvyšší správní soud se nadto pozastavuje nad skutečností, že krajský soud sice připustil možnost prokázání zdanění vybraných výrobků i jinak, než na základě řádného daňového dokladu, vzápětí se však odmítl obsahem meziskladových převodů zabývat s odůvodněním, že se nejedná o daňový doklad splňující náležitosti podle § 5 zákona o spotřebních daních. Za daných okolností by totiž bylo naopak logické, pokud by krajský soud přikročil k posouzení obsahu meziskladových převodů a vyhodnotil, nakolik se tyto formálně nedokonalé doklady liší od dokladů splňujících náležitosti podle § 5 zákona o spotřebních daních a zda lze na základě v nich obsažených údajů dospět k závěru o zdanění sporných výrobků. Pakliže tak neučinil a ani neshledal, že tak měl učinit žalovaný, je jeho rozsudek nezákonný ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[51] Nejvyšší správní soud tedy shledal nezákonnost rozsudku krajského soudu, primárně to však byl již žalovaný, který se s problematikou meziskladových převodů vypořádal nedostatečně. Stěžovatelka se již v odvolání ohradila proti postupu celního úřadu, který dle jejího mínění nezohlednil jí předloženou tabulku podruhé zdaněného zboží, doplněnou o související meziskladové převody. Žalovaný pak v napadeném rozhodnutí pouze úsečně konstatoval, že meziskladové převody nesplňují náležitosti podle § 5 odst. 2 zákona o spotřebních daních, pročez neprokazují zdanění vybraných výrobků. Nadto tak učinil toliko v souvislosti s vypořádáním námitky ohledně nároku na vrácení daně, ve vztahu ke stěžovatelkou tvrzenému dvojímu zdanění se již touto otázkou dále nezabýval. Takový způsob vypořádání odvolací námitky stěžovatelky je zcela nedostatečný, neboť bylo povinnosti žalovaného, aby se podrobně zabýval jí předloženými důkazy a vyhodnotil, zda k prokázání opětovného zdanění výrobků došlo či nikoliv. Žalovaný se nemůže odmítnout touto otázkou zabývat pouze s poukazem na skutečnost, že stěžovatelkou předložené doklady jsou formálně nedokonalé. Jeví se zcela absurdním, pokud by žalovaný měl zdanění výrobků za prokázané v situaci, kdy by stěžovatelka předkládala tytéž doklady (meziskladové převody), avšak doplněné o údaj o celkové výši spotřební daně. Z argumentace žalovaného se však dosud jeví, že by tomu tak bylo, a ostatně i stěžovatelka v kasační stížnosti uvedla, že v pozdějších letech tento údaj do své dokumentace doplnila, v důsledku čehož již žalovaný meziskladové převody bez dalšího přijímá jakožto řádné daňové doklady. Jakkoliv se v tuto chvíli jedná o tvrzení, jehož pravdivost není Nejvyšší správní soud schopen ověřit, bylo by vhodné, aby se i touto otázkou žalovaný následně zabýval.

[52] Pro úplnost Nejvyšší správní soud dodává, že tvrzení žalovaného o neprůkaznosti meziskladových převodů je sporné i z dalšího hlediska. Žalovaný v napadeném rozhodnutí mimo jiné uvedl, že stěžovatelka neprokázala zdanění vybraných výrobků ani při jejich prvotním uvedení do volného daňového oběhu do skladu logistického partnera stěžovatelky. To dovozoval právě ze skutečnosti, že i při tomto přesunu vydávala toliko meziskladové převody. Z postupu celního úřadu nicméně implicitně vyplývá, že zdanění výrobků při jejich prvotním uvolnění sporné vůbec není. Pokud by tomu tak totiž bylo, nejen že by si stěžovatelka neoprávněně uplatnila nárok na vrácení daně, ale ve skutečnosti by tak učinila u výrobků, které vůbec zdaněny nebyly. Nic takového však celní úřad nikdy netvrdil. Ze správního spisu je ostatně zjevné, že to byl právě až žalovaný, kdo poprvé zásadním způsobem zpochybnil hodnotu

meziskladových převodů ve vztahu k prokázání zdanění vybraných výrobků. Pokud tak ovšem učinil, měl by svůj postup náležitě odůvodnit, což se v posuzované věci nestalo.

[53] Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že pokud se jedná o otázku namítaného dvojího zdanění, krajský soud o věci uvážil chybně. S ohledem na zjištěné vady napadeného rozhodnutí by však vrácení věci krajskému soudu nebylo účelné, protože se Nejvyšší správní soud rozhodl přikročit bez dalšího také ke zrušení rozhodnutí žalovaného. V dalším řízení se žalovaný bude řádně zabývat obsahem stěžovatelkou předkládaných meziskladových převodů, a to především ve vztahu k jí uplatněné námitce dvojího zdanění.

VI. Závěr a náklady řízení

[54] Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou, a proto rozsudek krajského soudu zrušil (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Protože již v řízení před krajským soudem existovaly důvody pro zrušení napadeného rozhodnutí žalovaného pro jeho nezákonnost, rozhodl Nejvyšší správní soud tak, že za použití § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. současně zrušil i toto ve výroku označené rozhodnutí a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 3 a 4 s. ř. s.). Takto může soud postupovat i bez návrhu stěžovatele. Zruší-li Nejvyšší správní soud i rozhodnutí správního orgánu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je tento správní orgán vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí (§ 110 odst. 2 s. ř. s. ve spojení s § 78 odst. 5 s. ř. s.).

[55] Nejvyšší správní soud je posledním soudem, který o věci rozhodl, proto musí určit náhradu nákladů soudního řízení. Ve vztahu k výsledku celého soudního řízení je pak nutno posuzovat procesní úspěšnost účastníků řízení. Podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. má úspěšný účastník právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů proti účastníku řízení, který úspěch ve věci neměl. Ve věci měla úspěch stěžovatelka, protože jí Nejvyšší správní soud přiznal náhradu nákladů řízení.

[56] Náklady za řízení o žalobě spočívají v náhradě za zaplacený soudní poplatek ve výši 3.000 Kč a odměně advokáta, která zahrnuje odměnu za dva úkony právní služby [převzetí a příprava zastoupení a sepsání žaloby - § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif)], tj. 2 x 3.100 Kč [§ 7, § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu], a paušální částku ve výši 2 x 300 Kč za dva úkony (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu). Náklady v řízení o kasační stížnosti sestávají z náhrady za zaplacený soudní poplatek ve výši 5.000 Kč a odměny advokáta zahrnující odměnu za jeden úkon právní služby [sepsání kasační stížnosti - § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu], tj. 3.100 Kč, a paušální částku 300 Kč. Stěžovatelce tedy vznikly náklady soudního řízení v celkové výši 18.200 Kč. Zástupce stěžovatelky nedoložil, že by byl plátcem daně z přidané hodnoty, protože soud odměnu advokáta o tuto daň nezvýšil.

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

V Brně dne 29. října 2020

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu