



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Věry Šimůnkové a soudců Mgr. Josefa Straky a Mgr. Ing. Petra Šuránka ve věci

žalobkyně: **SPIRITRADE, spol. s r.o. v likvidaci**
sídlem Milady Horákové 42/127, 160 00 Praha
zastoupená advokátem JUDr. Zdeňkem Weigem
sídlem Nad Zátisím 586/22, 142 00 Praha

proti
žalovanému: **Generální ředitelství cel**
sídlem Budějovická 1387/7, 140 00 Praha 4

o **žalobách proti rozhodnutím** žalovaného ze dne 14. 2. 2019, č. j. 9370/2019-900000-311 a č. j. 9376/2019-900000-311,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 2. 2019, č. j. 9370/2019-900000-311, se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.**
- II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 2. 2019, č. j. 9376/2019-900000-311, se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.**
- III. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího zástupce JUDr. Zdeňka Weiga na náhradě nákladů řízení částku ve výši 30 684 Kč.**

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

1. Žalobkyně se dvěma samostatnými žalobami domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 2. 2019, č. j. 9370/2019-900000-311 [dále jen „napadené rozhodnutí 1“], a č. j. 9376/2019-900000-311 [dále jen „napadené rozhodnutí 2“]. Usnesením Krajského soudu v Praze ze dne 21. 4. 2021, č. j. 54 Af 10/2019 - 31, byla řízení o těchto žalobách spojena ke společnému projednání.

2. Napadeným rozhodnutím 1) žalovaný zamítl odvolání žalobkyně proti dodatečným platebním výměrům Celního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 10. 10. 2018, č. j. 303325/2018-610000-31, č. j. 303359/2018-610000-31 a č. j. 303376/2018-610000-31, na spotřební daň z lihu za zdaňovací období leden, únor a březen 2017 ve výši 124 260 Kč, 164 445 Kč a 218 310 Kč. V odůvodnění žalovaný uvedl, že žalobkyně jakožto provozovatel daňového skladu, a tím i plátce daně ve smyslu § 4 odst. 1 písm. a) zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění zákona č. 65/2017 Sb. (dále jen „zákon o spotřebních daních“), uvolnila jménem společnosti SOMMELIERS WINES s.r.o. (dále jen „SOMMELIERS WINES“) do volného daňového oběhu vybrané výrobky (lihoviny), které však při vyskladnění z daňového skladu v rozporu s § 9 odst. 1 zákona o spotřebních daních nezahrnula do své daňové povinnosti. K odvolací námitce žalobkyně, že daň za předmětné lihoviny již přiznala a zaplatila společnost SOMMELIERS WINES, žalovaný uvedl, že tato společnost nebyla vůči žalobkyni rovnocenným plátcem daně, jemuž by vznikla povinnost tvrdit a přiznat daň. Žalovaný zdůraznil, že pokud byly vybrané výrobky uvedeny do volného daňového oběhu jménem společnosti SOMMELIERS WINES, tato společnost podle § 4 odst. 3 zákona o spotřebních daních pouze solidárně (společně a nerozdílně) odpovídala za zaplacení dlužné daně. Podle žalovaného by tak případná solidární odpovědnost společnosti SOMMELIERS WINES za dlužnou daň mohla být řešena až v rovině platební po pravomocném doměření daně. Na podporu svých závěrů žalovaný odkázal na čl. 8 odst. 2 směrnice Rady 2008/118/ES, o obecné úpravě spotřebních daní a o zrušení směrnice 92/12/EHS (dále jen „směrnice 2008/118/ES“), který podle něj upravuje dlužnickou solidaritu až ve fázi placení daně, nikoliv při jejím stanovení. Žalovaný dále podotkl, že s ohledem na zásadu neveřejnosti daňového řízení se nelze v dané věci zabývat otázkou případného splnění daňové povinnosti společností SOMMELIERS WINES.
3. Napadeným rozhodnutím 2) žalovaný zamítl odvolání žalobkyně proti platebním výměrům správce daně ze dne 10. 10. 2018, č. j. 303326/2018-610000-31, č. j. 303361/2018-610000-31, č. j. 303377/2018-610000-31 a č. j. 303560/2018-610000-31, na penále z částek doměřené spotřební daně z lihu za zdaňovací období leden, únor a březen 2017 a z částky doměřené spotřební daně z lihu ke dni 2. 3. 2017 ve výši 24 852 Kč, 32 889 Kč, 43 662 Kč a 228 Kč. V odůvodnění žalovaný uvedl, že odvolací námitky žalobkyně směřovaly pouze proti dodatečným platebním výměrům, jejichž zákonnost nelze v daném řízení přezkoumávat. Žalovaný dále konstatoval, že penále z doměřené daně bylo stanoveno v intencích § 251 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“).

II. Obsah podání účastníků

4. Žalobkyně v obou žalobách shodně namítá, že společnost SOMMELIERS WINES jakožto vlastník předmětných lihovin dan v zákonné lhůtě přiznala a uhradila, v důsledku čehož její daňová povinnost zanikla. Podle žalobkyně jí tak neměla být již uhrazená daň znovu doměřena ani jí neměla být stanovena povinnost uhradit penále. Žalobkyně má za to, že žalovaný vyložil § 4 odst. 1 a 3 zákona o spotřebních daních v rozporu s unijním právem, když nepovažoval společnost SOMMELIERS WINES za solidárního plátce daně. Podle žalobkyně z čl. 8 odst. 1 písm. a) bodu i) směrnice 2008/118/ES jednoznačně vyplývá, že osobou povinnou ke vzniklé daňové povinnosti – jinými slovy plátcem daně – byla rovněž společnost SOMMELIERS WINES, jejíž jménem bylo zboží podléhající spotřební dani propouštěno z režimu s podmíněným osvobozením od daně. Svou argumentaci žalobkyně podpírá odkazem na slovenské, anglické a polské znění tohoto ustanovení, přičemž namítá, že směrnice 2008/118/ES nebyla do českého právního řádu náležitě transponována, a proto má přímý účinek. Žalobkyně upozorňuje, že na pluralitu plátců daně vymezených v čl. 8 odst. 1 písm. a) bodu i) směrnice 2008/118/ES navazuje čl. 8 odst. 2 směrnice 2008/118/ES, který upravuje jejich solidární odpovědnost za zaplacení daně. Žalobkyně dále odkazuje na stanovisko Ministerstva financí, z něž dovozuje, že pokud za daň odpovídá více osob společně a nerozdílně, jsou všechny tyto osoby potenciaálními plátcí daně, což znamená, že daň může zaplatit kterákoliv z nich.

5. Žalovaný s podanými žalobami nesouhlasí a navrhuje jejich zamítnutí. Ve vyjádření k žalobě proti napadenému rozhodnutí 1) žalovaný zdůrazňuje, že pro posuzovanou věc je otázka nesprávné transpozice směrnice 2008/118/ES zcela nerozhodná, jelikož žalobkyni jakožto provozovatele daňového skladu tíží povinnost uhradit doměřenou daň v celém rozsahu, a to i v případě existence solidární odpovědnosti jiné právnické osoby za zaplacení doměřené daně. Ve vyjádření k žalobě proti napadenému rozhodnutí 2) pak žalovaný uvádí, že žalobní body směřují pouze proti důvodům vydání dodatečných platebních výměrů na spotřební daň z lihu, a zcela se tak mýlí s podstatou napadeného rozhodnutí 2), jímž byly potvrzeny platební výměry na penále z částek doměřené daně.
6. Na vyjádření žalovaného k žalobě proti napadenému rozhodnutí 2) reagovala žalobkyně replikou, ve které zopakovala žalobní argumentaci týkající se nesprávné transpozice směrnice 2008/118/ES. Podle žalobkyně svědčí o tom, že daň byla společností SOMMELIERS WINES řádně a včas přiznána a zaplacená, mj. skutečnost, že této společnosti byly za zdaňovací období leden až březen 2017 vráceny přeplatky na dani z lihu.
7. Žalovaný v doplňujícím vyjádření sdělil, že společnost SOMMELIERS WINES je od 7. 12. 2006 registrována jako plátce spotřební daně z lihu, vína a meziproductů a z piva a v rozhodném období disponovala platným povolením k provozování daňového skladu. Za zdaňovací období leden, únor a březen 2017 podala SOMMELIERS WINES řádná daňová přiznání ke spotřební dani a tyto řádně uhradila. Na základě daňové kontroly zahájené dne 9. 5. 2018 u SOMMELIERS WINES došlo ve vztahu k obdobím leden, únor a březen 2017 k vydání dodatečných platebních výměrů pro na daň nižší a již uhrazená daň byla společností SOMMELIERS WINES z velké části vrácena. V této souvislosti žalovaný vysvětlil, že SOMMELIERS WINES za leden, únor a březen 2017 měla povinnost přiznat spotřební daň z lihu jen z toho množství, které propustila ze svého daňového skladu do volného daňového oběhu se splněním oznamovací povinnosti. Jak ovšem vyplynulo z výsledků daňové kontroly, SOMMELIERS WINES za předmětná zdaňovací období přiznala a uhradila spotřební daň i za vybrané výrobky (lihoviny), které dle předložených evidencí a souvisejících dokladů sama neměla fyzicky uloženy na svém daňovém skladu, a které tak nemohla označit svými kontrolními lihovými páskami a uvést do volného daňového oběhu se vznikem povinnosti daň přiznat a zaplatit. Společnosti SOMMELIERS WINES tak správci daně nahlásila nesprávně i značení lihovin, které fakticky v souladu s právními předpisy označit nemohla, neboť předmětné lihoviny nebyly dle zákonné evidence umístěny v jejím daňovém skladu. Dle evidence kontrolních lihových pásek na značení předmětných lihovin nebyly použity kontrolní pásy této společnosti jakožto osoby povinné označit líh, ani předmětné označované lihoviny nebyly vedeny ve skladové evidenci ohledně vyskladnění z daňového skladu. Jednalo se tudíž o fiktivní hlášení značení lihovin, ke kterému fakticky nikdy nedošlo. Společnosti SOMMELIERS WINES s.r.o. tudíž vznikla za rozhodná zdaňovací období povinnost přiznat daň pouze z těch lihovin, které uvedla do volného daňového oběhu jejich vyskladněním z jejího daňového skladu v postavení provozovatele daňového skladu, nikoliv za lihoviny uvolněné do volného daňového oběhu jiným provozovatelem daňového skladu. S ohledem na uvedené je žalovaný přesvědčen, že u vybraných výrobků uvedených do volného daňového oběhu v rozhodném období žalobkyní je plátcem daně ve smyslu ustanovení § 4 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních, a současně osobou i s povinností daň přiznat a zaplatit v souvislosti s uvedením vybraných výrobků do volného daňového oběhu, právě žalobkyně. Žalovaný dále poukazuje na dikci § 4 odst. 3 zákona o spotřebních daních, podle níž v případě uvedení vybraných výrobků do volného daňového oběhu odpovídá společně a nerozdílně za daň kromě plátce daně uvedeného v odst. 1 písm. a) také právnická nebo fyzická osoba, jejímž jménem byly vybrané výrobky do volného daňového oběhu uvedeny.
8. Žalobkyně v reakci na doplňující vyjádření žalovaného uvedla, že z tohoto jednoznačně vyplývá, že správce daně nikdy nestanovil společnosti SOMMELIERS WINES spotřební daň z lihu za zdaňovací období leden 2017, únor 2017 a březen 2017. Současně poukazuje na daňová přiznání

této společnosti za uvedená období a konstatuje, že SOMMELIERS WINES předmětnou daň řádně a včas zaplatila. Žalobkyně dále zdůrazňuje, že nesouhlasí s výkladem § 4 odst. 1 a 3 zákona o spotřebních daních, jak je provedl žalovaný. Poukazuje přitom na dikci § 4 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních, současně konstatuje, že tento zákon ani jiný právní předpis na úseku správy daní nedefinují pojem „plátce“, nicméně právní teorie za plátce označuje osobu, která je povinna daň vypočítat, přiznat a případně vybrat a odvést prostřednictvím správce daně do státního rozpočtu, čemuž odpovídá to, že všichni plátci uvedení v § 4 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních mají povinnost daň podle § 9 odst. 1 zákona o spotřebních daních přiznat a zaplatit. Žalobkyně má současně za to, že § 4 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních představuje nedostatečnou transpozici čl. 7 odst. 2 písm. a) ve spojení s čl. 8 odst. 1 písm. a) bod i) směrnice 2008/118/ES, z jejichž dikce žalobkyně dovozuje, že osobou povinou k dani je též jakákoli jiná osoba, která zboží podléhající spotřební dani propouští z režimu s podmíněným osvobozením od daně nebo jejím jménem se toto propuštění uskutečňuje. Až teprve následně v čl. 8 odst. 2 směrnice 2008/118/ES je upravena problematika společné a nerozdílné odpovědnosti za zaplacení daně, a to z důvodu, že v čl. 8 odst. 1 písm. a) je více plátců. V této souvislosti žalobkyně připomíná anglické a slovenské znění předmětného ustanovení.

III. Splnění procesních podmínek a rozsah soudního přezkumu

9. Soud ověřil, že žaloby byly podány včas, osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků a splňují všechny formální náležitosti na ně kladené. Soud vycházel při přezkumu žalobami napadených rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)), přičemž napadená rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.). Vady, k nimž by bylo nutné přihlédnout z moci úřední, soud neshledal.

IV. Průběh jednání

10. V průběhu jednání účastníci setrvali na svých dosavadních stanoviscích.
11. Soud dále doplnil dokazování následujícími listinami:
 - **Přiznáním ke spotřební dani z lihu ze dne 25. 2. 2017** podaným společností **SOMMELIERS WINES za zdaňovací období leden 2017**, z něž soud zjistil, že uvedená společnost za uvedené období přiznala daň ve výši 292 980 Kč.
 - **Přiznáním ke spotřební dani z lihu ze dne 25. 3. 2017** podaným společností **SOMMELIERS WINES za zdaňovací období únor 2017**, z něž soud zjistil, že uvedená společnost za uvedené období přiznala daň ve výši 273 885 Kč.
 - **Přiznáním ke spotřební dani z lihu ze dne 25. 4. 2017** podaným společností **SOMMELIERS WINES za zdaňovací období březen 2017**, z něž soud zjistil, že uvedená společnost za uvedené období přiznala daň ve výši 389 880 Kč.
 - **Přiznáním ke spotřební dani z lihu ze dne 23. 3. 2017** podaným společností **SOMMELIERS WINES** ke dni vzniku daňové povinnosti daň přiznat a zaplatit (23. 3. 2017), z něž soud zjistil, že uvedená společnost za uvedené období přiznala daň ve výši 570 Kč.
 - **Výpisem z bankovního účtu č. 3758654001/5500** vedeným u Raiffeisen bank a. s. ve prospěch SOMMELIERS WINES, z něž soud zjistil, že
 - dne 24. 3. 2017 odešla z tohoto účtu platba ve výši 292 980 Kč označená jako „*platba SPD z lihu*“ s poznámkou „*období: 01/2017*“,
 - dne 27. 3. 2017 odešla z tohoto účtu platba ve výši 570 Kč označená jako „*platba SPD z lihu*“ s poznámkou „*období: 03/2017*“,
 - dne 24. 4. 2017 odešla z tohoto účtu platba ve výši 273 885 Kč označená jako „*platba SPD z lihu*“ s poznámkou „*období: 02/2017*“,

- o dne 24. 5. 2017 odešla z tohoto účtu platba ve výši 389 880 Kč označená jako „*platba SPD z lihu*“ s poznámkou „*období: 03/2017*“.
- **Zprávou o daňové kontrole ze dne 29. 4. 2019**, z jejíhož obsahu soud zjistil, že vůči **SOMMELIERS WINES** byla dne 9. 5. 2018 zahájena daňová kontrola, jejímž předmětem byla daň z lihu za **zdaňovací období leden, únor a březen 2017** v rozsahu zjišťování a prověřování údajů v předložených daňových přiznáních za uvedená období. V úvodu zprávy je konstatováno, že SOMMELIERS WINES je registrována jako plátce daně z lihu, vína a meziproductů, současně je držitelem povolení k provozování daňového skladu. Na základě její žádosti ze dne 24. 2. 2017 o navýšení ročního objemu skladovaných lihovin z původních 60 hl etanolu obsažených ve 150 hl alkoholických nápojů za běžný rok na 320 hl etanolu obsažených v 800 hl alkoholických nápojů za běžný rok jí bylo v uvedeném rozsahu dne 3. 3. 2017 vydáno povolení nové. Na základě listinných důkazů shromážděných v průběhu daňové kontroly (zejména porovnáním údajů v evidenci s údaji na výdejkách z daňového skladu) bylo mj. zjištěno, že ze strany SOMMELIERS WINES bylo za kontrolované období nahlášeno značení lihovin v mnohem větším rozsahu, než ke kterému mohlo ve skutečnosti dojít, neboť tyto lihoviny nebyly fakticky umístěny na daňovém skladu, proto je SOMMELIERS WINES fakticky nemohla označit svými kontrolními lihovými páskami a uvést je do volného daňového oběhu se vznikem povinnosti daň zaplatit. Daň z lihu přiznaná a zaplacená ze strany SOMMELIERS WINES v prověřovaných obdobích se tak byla výrazně vyšší, než jak ji zjistil správce daně při daňové kontrole, konkrétně
 - o za leden 2017 dle daňové kontroly činila výše daně 33 915 Kč, rozdíl oproti dani přiznané tedy činil 259 065 Kč,
 - o za únor 2017 dle daňové kontroly činila výše daně 9 120 Kč, rozdíl oproti dani přiznané tedy činil 264 765 Kč,
 - o za březen 2017 dle daňové kontroly činila výše daně 34 485 Kč, rozdíl oproti dani přiznané tedy činil 355 395 Kč,
 - o ke dni 23. 3. 2017 dle daňové kontroly činila výše daně 0 Kč, rozdíl oproti dani přiznané tedy činil 570 Kč.
- V závěru předmětné zprávy o daňové kontrole je konstatováno vyjádření kontrolovaného subjektu, že předmětné zboží bylo evidováno ve skladu žalobkyně a značeno žalobkyninými kontrolními páskami, ale oznamovací povinnost provedla SOMMELIERS WINES, neboť se domnívala, že jako vlastník zboží musí zaplatit spotřební daň. K tomuto vyjádření kontrolující správce daně zkonstatoval, že množství lihu, ze kterého daňový subjekt v jednotlivých daňových přiznáních přiznal spotřební daň, se neshoduje s množstvím lihu, které měla oznámit žalobkyně.
- **Dodatečným platebním** výměrem ze dne 28. 5. 2019, č. j. 213561/2019-610000-31, jímž byla společnosti SOMMELIERS WINES po daňové kontrole doměřen nárok na **vrácení spotřební daně z lihu ze zdaňovací období leden 2017** ve výši 259 065 Kč.
 - **Dodatečným platebním** výměrem ze dne 28. 5. 2019, č. j. 213568/2019-610000-31, jímž byla společnosti SOMMELIERS WINES po daňové kontrole doměřen nárok na **vrácení spotřební daně z lihu ze zdaňovací období únor 2017** ve výši 264 765 Kč,
 - **Dodatečným platebním** výměrem ze dne 28. 5. 2019, č. j. 213580/2019-610000-31, jímž byla společnosti SOMMELIERS WINES po daňové kontrole doměřen nárok na **vrácení spotřební daně z lihu ze zdaňovací období březen 2017** ve výši 355 395 Kč,
 - **Dodatečným platebním** výměrem ze dne 28. 5. 2019, č. j. 2016204/2019-610000-31, jímž byla společnosti SOMMELIERS WINES po daňové kontrole doměřen nárok na **vrácení spotřební daně z lihu ke dni 23. 3. 2017** (tj. ke dni vzniku povinnosti přiznat a zaplatit daň) ve výši 570 Kč,
 - **Prohlášením** jednatelky SOMMELIERS WINES Jitky Vlčkové ze dne 30. 5. 2019, že se uvedená společnost **vzdává práva odvolání** proti dodatečným platebním výměrům ze

dne 28. 5. 2019, č. j. č. j. 213561/2019-610000-31, 213568/2019-610000-31, 213580/2019-610000-31.

V. Posouzení věci soudem

12. Mezi účastníky není sporu o skutkovém stavu věci, tedy že žalobkyně jakožto provozovatel daňového skladu [srov. § 3 písm. g) zákona o spotřebních daních] uvedla do volného daňového oběhu jménem společnosti SOMMELIERS WINES lihoviny, které nezahrnula do své daňové povinnosti.
13. Podstata žalobních námitek spočívala v tom, že spotřební daň za předmětné lihoviny měla řádně a včas přiznat a zaplatit společnost SOMMELIERS WINES jakožto solidární plátce daně. Jádrem sporu je tak otázka, zda daňová povinnost žalobkyně zanikla ještě předtím, než jí byla dodatečnými platebními výměry spotřební daň doměřena.
14. Řešení této otázky závisí předně na posouzení, zda žalobkyně a společnost SOMMELIERS WINES byly v postavení solidárních plátců daně.
15. Žalovaný vycházel z toho, že společnou a nerozdílnou odpovědnost za daň u právnických nebo fyzických osob, jejichž jménem byly vybrané výrobky do volného daňového oběhu uvedeny, je třeba vykládat tak, že předmětné osoby nejsou plátcí daně, ale pouze společně a nerozdílně odpovídají za zaplacení daně. Jinak řečeno, společnost SOMMELIERS WINES, jejíž jménem byly vybrané výrobky do volného daňového oběhu uvedeny, byla podle názoru žalovaného solidárně odpovědná za daň až v rovině platební.
16. Podle § 4 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních „[p]látcem je právnická nebo fyzická osoba, která je provozovatelem daňového skladu, oprávněným příjemcem, oprávněným odesílatelem nebo výrobcem, jíž vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit v souvislosti s uvedením vybraných výrobků do volného daňového oběhu (§ 9 odst. 1), nebo v souvislosti se ztrátou nebo znehodnocením vybraných výrobků dopravovaných v režimu podmíněného osvobození od daně [§ 9 odst. 3 písm. a)].“ Podle odst. 3 věty první zákona o spotřebních daních „[v] případě uvedení vybraných výrobků do volného daňového oběhu odpovídá společně a nerozdílně za daň kromě plátce daně uvedeného v odstavci 1 písm. a) také právnická nebo fyzická osoba, jejímž jménem byly vybrané výrobky do volného daňového oběhu uvedeny.“
17. Zákon o spotřebních daních zapracovává předpisy Evropské unie týkající se spotřebních daní (srov. § 1 zákona o spotřebních daních), mj. i směrnici 2008/118/ES. Příslušná ustanovení zákona o spotřebních daních je proto nutné vykládat v souladu s touto směrnicí (srov. rozsudek NSS ze dne 1. 11. 2019, č. j. 9 Afs 218/2019 - 38, č. 3953/2020 Sb. NSS, bod 50).
18. Ustanovení § 4 odst. 3 zákona o spotřebních daních bylo přijato v důsledku transpozice čl. 8 odst. 1 písm. a) bodu i) a odst. 3 směrnice 2008/118/ES provedené novelizačním zákonem č. 59/2010 Sb. (srov. bod 20 rozdílové tabulky návrhu zákona č. 59/2010 Sb. se směrnicí 2008/118/ES, dostupná na <https://www.psp.cz/sqw/text/orig2.sqw?idd=58063>). Přijetí § 4 odst. 3 zákona o spotřebních daních bylo ve zvláštní části důvodové zprávy odůvodněno následovně: „[n]ově se stanoví, že kromě provozovatele daňového skladu, oprávněného příjemce a výrobce za daň odpovídá společně a nerozdílně také osoba, jejímž jménem byly vybrané výrobky uvedeny do volného daňového oběhu a v případě dovozu osoba, jejímž jménem byly vybrané výrobky dovezeny (např. vlastníky).“
19. Podle čl. 8 odst. 1 písm. a) bodu i) směrnice 2008/118/ES „[o]sobou povinnou ke vzniklé daňové povinnosti ke spotřební dani je ve vztahu k situaci, kdy zboží podléhající spotřební dani opouští režim s podmíněným osvobozením od daně podle čl. 7 odst. 2 písm. a) oprávněný skladovatel, registrovaný příjemce nebo jakákoli jiná osoba, která zboží podléhající spotřební dani propouští z režimu s podmíněným osvobozením od daně nebo jejímž jménem se toto propuštění uskutečňuje, a v případě neoprávněného opuštění daňového skladu jakákoli jiná osoba, jež se na tomto neoprávněném opuštění podílí“. Podle odst. 2 téhož ustanovení „[o]dpovídá-li za platbu jedné dlužné spotřební daně více osob, odpovídají společně a nerozdílně.“

20. Z § 4 odst. 3 zákona o spotřebních daní podle soudu vyplývá, že solidárně (společně a nerozdílně) za daň odpovídá jednak plátcem daně uvedený v § 4 odst. 1 písm. a) téhož zákona, jednak právnická nebo fyzická osoba, jejíž jménem byly vybrané výrobky do volného daňového oběhu uvedeny. Spojení „*kromě plátce daně uvedeného v odstavci 1 písm. a)*“ neznamena, že by plátcem daně v případě uvedení vybraných výrobků do volného daňového oběhu [srov. § 9 odst. 1 zákona o spotřebních daních a čl. 7 odst. 2 písm. a) směrnice 2008/118/ES] byly pouze subjekty vymezené v § 4 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních, ba právě naopak, solidárním plátcem daně je vedle těchto subjektů rovněž osoba, jejíž jménem byly vybrané výrobky do volného daňového oběhu uvedeny, typicky vlastník takových vybraných výrobků. Zjednodušeně řečeno, § 4 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních vymezuje pouze „základní“ okruh plátců daně, který § 4 odst. 3 rozšiřuje o „další“ okruh plátců, kteří jsou za daň společně a nerozdílně odpovědní.
21. Na podporu tohoto výkladu lze odkázat na obdobně koncipovaný § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních, jenž v části před středníkem vymezuje pouze primární okruh plátců daně s užším vztahem k vybraným výrobkům a v části za středníkem předvídá solidární odpovědnost za daň osob podílejících se na jejich skladování nebo dopravě [srov. čl. 8 odst. 1 písm. b) směrnice 2008/118/ES]. Judikatura přitom dovodila, že i takovýto „podílník“ je solidárním plátcem daně, jemuž lze daň stanovit (srov. rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 30. 5. 2017, č. j. 46 Af 9/2016 - 64, a rozsudky NSS ze dne 6. 9. 2018, č. j. 7 Afs 273/2018 - 33, bod 29, a ze dne 29. 7. 2016, č. j. 4 Afs 38/2016 - 60, bod 23).
22. Závěr, že solidárním plátcem daně byla vedle žalobkyně i společnost SOMMELIERS WINES, vyplývá i z čl. 8 odst. 1 písm. a) bodu i) směrnice 2008/118/ES, který mezi „osoby povinné ke vzniklé daňové povinnosti“ zahrnuje vedle oprávněného skladovatele (tj. žalobkyně) i jakoukoliv jinou osobu, jejíž jménem se zboží podléhající spotřební dani propouští z režimu s podmíněným osvobozením (tj. společnost SOMMELIERS WINES). V tomto ohledu soud nespatřuje mezi čl. 8 odst. 1 písm. a) bodem i) směrnice 2008/118/ES a jeho transpozicí v § 4 odst. 3 zákona o spotřebních daních žádný rozpor. Ačkoliv směrnice 2008/118/ES „osobu povinnou ke vzniklé daňové povinnosti“ blíže nevymezuje, z důvodové zprávy k zákonu č. 59/2010 Sb. je zřejmé, že český zákonodárce tímto pojmem **rozumí plátce** daně ve smyslu § 4 zákona o spotřebních daních (důvodová zpráva v části „Identifikace problému, cílů a rizik plynoucích z nečinnosti“ uvádí: „*Článek 8 stanoví, že plátcem daně je [...]*“). Soud připouští, že čl. 8 odst. 2 směrnice 2008/118/ES by mohl naznačovat, že solidární odpovědnost za daň nastupuje až v rovině platební. Takový výklad by ovšem odporoval konceptu solidární odpovědnosti za daň, jak jej upravují jiné daňové předpisy (srov. např. § 13 odst. 1 zákona č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí, ve znění pozdějších předpisů, § 4 odst. 3 zákona č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů nebo § 30 odst. 1 zákonného opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí, ve znění účinném do 25. 9. 2020). Předpokladem solidární odpovědnosti v rovině platební je totiž skutečnost, že vznikla solidární daňová povinnost, na základě které může být daňovým subjektům daň (v rovině nalézací) stanovena.
23. Na tomto místě soud uzavírá, že žalovaný vyšel z nesprávné úvahy, když společnost SOMMELIERS WINES nepovažoval za solidárního plátce daně. Toto pochybení by samo o sobě ještě nemuselo mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí 1), neboť v případě plátcovské solidárnosti si může správce daně v zásadě vybrat, kterému plátcovi daň vyměří a po kterém z nich ji bude vymáhat.
24. Jiná situace však nastává, pokud by vyměřená daň byla jedním ze solidárních plátců již zaplacená. A právě k tomu došlo i v nyní posuzované věci. Jak totiž vyplynulo z dokazování, daň z předmětných lihovin za zdaňovací období leden, únor a březen 2017 přiznala a také zaplatila společnost SOMMELIERS WINES, přičemž platba za poslední z uvedených období proběhla v květnu 2017. V době vydání napadených rozhodnutí tudíž byla předmětná daň uhrazena.

Žalovaný a správce daně proto pochybili, doměřili-li žalobkyni daň za situace, kdy její daňová povinnost byla již splněna.

25. Na tom nic nemění ani skutečnost, že správce daně následně rozhodl o vrácení zaplacené daně (resp. její části) společnosti SOMMELIERS WINES. V této souvislosti správce daně (stejně jako posléze žalovaný) měli analogicky přihlídnout k tomu, že podle § 165 odst. 1 daňového řádu „[v]rácení platby tomu, kdo ji za daňový subjekt uhradil, není přípustné.“ Z citovaného ustanovení vyplývá, že správce daně je povinen přijmout každou platbu ve prospěch daňového subjektu, aniž by zkoumal vůli odesílatele platby, a tuto platbu připsat na osobní účet tohoto daňového subjektu a nakládat s ní zákonem stanoveným postupem (srov. § 152 až § 154 daňového řádu). Tomu, kdo za daňový subjekt platbu uhradil, nelze tuto platbu vrátit. Jedinou výjimkou je případ, kdy provedení platby je důsledkem zřejmého omylu (například překlep při zadávání bankovního účtu), nicméně i tehdy lze vrácení platby provést pouze na žádost jejího zadavatele (popř. poskytovatele platebních či poštovních služeb), který navíc musí svůj omyl prokázat (srov. § 165 odst. 2 a 3 daňového řádu). V nyní posuzované věci se však žádný subjekt omylu při zadávání platby nedovolával. Třebaže citovaná právní úprava dopadá především na případy, kdy byla platba správci daně identifikována variabilním symbolem jiné osoby, než pro kterou je veden účet, z něž platba přišla (viz např. rozsudek NSS ze dne 17. 7. 2014, č. j. 9 Afs 149/2013-33, ve znění opravného usnesení ze dne 3. 9. 2014, č. j. 9 Afs 149/2013-39), soud má za to, že obdobně je namístě přistupovat k situacím, kdy daňový subjekt sice hradí daň sám za sebe, ale v důsledku existence solidárního plátcovství též s účinky pro další spoludlužníky. V takové situaci není správce daně oprávněn platbu vrátit bez vypořádání daňové povinnosti spoludlužníka, obdobně jako není platba vrácena dle § 172 odst. 6 daňového řádu ani ručiteli, nejsou-li uhrazeny daňové závazky hlavního daňového dlužníka i ručitele.
26. Za této situace proto nebyl správce daně vůbec oprávněn daň uhrazenou prostřednictvím SOMMELIERS WINES jakkoli vracet. Pokud se přitom nesprávně domníval, že tato společnost neměla postavení solidárního plátce, musí nést důsledky tohoto pochybení sám, a nikoliv je přenášet na solidárního plátce daně, z jehož hlediska již daň byla uhrazena. Správce daně byl povinen předmětnou platbu akceptovat, tudíž při daňové kontrole prováděné vůči žalobkyni byl povinen vycházet ze zjištění, že v rozsahu plateb realizovaných v první čtvrtině roku z bankovního účtu společnosti SOMMELIERS WINES (srov. obsah výpisů z účtu v bodě 11 výše) byla daňová povinnost žalobkyně splněna. Jestliže tak neučinil a naopak žalobkyni doměřil daň (aniž by v rámci doměření zohlednil provedené úhrady), dopustil se tím zásadního pochybení. Jelikož tuto chybu následně neodstranil ani žalovaný v odvolacím řízení, nemůže napadené rozhodnutí 1) obstát.
27. Navíc nelze pominout, že k vrácení daně uhrazené SOMMELIERS WINES došlo až po vydání napadeného rozhodnutí 1), tudíž i kdyby (hypoteticky) bylo vrácení uhrazené daně přípustné, tak v době rozhodování finančních orgánů o doměření daně žalobkyni byl rozhodný skutkový stav takový, že doměřovaná daň byla (tedy alespoň v rozsahu plateb SOMMELIERS WINES) uhrazena a dosud nevrácena. Tím spíše tedy nemůže napadené rozhodnutí 1) obstát.
28. Soud nepominul, že daňový řád předvídá i situace, kdy k úhradě daně fakticky dojde ještě před jejím stanovením, v důsledku čehož má platební výměr funkci toliko administrativně-evidenční, a nikoliv exekuční. Tak tomu může být typicky při podání řádného daňového přiznání, kdy se vyměřovaná daň neodchyluje od daně tvrzené daňovým subjektem, neboť v takovém případě může daňový subjekt zaplatit daň, aniž by mu musel být výsledek vyměření oznamován doručením platebním výměru, neboť ten se v těchto situacích pouze zakládá do spisu (srov. § 140 odst. 1 daňového řádu). V těchto situacích má vydaný platební výměr skutečně funkci toliko administrativně-evidenční, kdy pouze formálně deklaruje daňovou povinnost, aniž by byl použitelný jako exekuční titul. Proto se nabízí otázka, zda obdobnou funkci neplnily i dodatečné platební výměry ze dne 10. 10. 2018 ve spojení s napadeným rozhodnutím 1), tedy zda je nelze vnímat toliko jako formální doměření daně solidárnímu plátcovi, které mohlo být učiněno

i navzdory předchozí faktické úhradě daně. Soud má za to, že nikoliv.

29. Nebyly-li v průběhu nalézacího řízení (daňové kontroly) akceptovány námitky žalobkyně o úhradě daně prostřednictvím jiného subjektu s tím, že s ohledem na zásadu neveřejnosti a mlčenlivosti nelze projednávat poměry jiného daňového subjektu [viz bod 29 na str. 7 napadeného rozhodnutí 1)], pak na doměřovanou daň bylo orgány finanční správy bez dalšího nahlíženo jako na daň neuhrazenou, a tedy způsobilou exekučního vymáhání. V takovém případě by však žalobkyni nezbylo, než se faktické úhrady daně dovolávat nejdříve až ve fázi vymáhání daně. Jinak řečeno, v důsledku nepřipuštění námítky úhrady daně jiným subjektem v průběhu nalézacího by žalobkyni nezbylo než vyčkat, až proti ní bude zahájena daňová exekuce (se všemi negativními důsledky z toho plynoucími), a teprve pak by musela namítat, že vymáhanou povinnost za ni již splnil jiný subjekt. Nadto lze předpokládat, že stejně jako v nynějším případě by žalovaný informaci o uhrazení solidární daňové povinnosti jiným ze solidárních dlužníků mohl s odkazem na povinnost mlčenlivosti tajit, takže by mohlo dojít k dvojí úhradě, nebo dokonce k exekuci za účelem druhého uhrazení daně, aniž by se to povinný měl šanci dozvědět (osobní provázanost solidárních dlužníků, jako v nyní posuzované věci, totiž v mnoha případech nemusí nastat). Takový výklad právní úpravy by však byl zcela absurdní. Z toho důvodu soud nemůže akceptovat ani verzi, že by daném případě bylo doměření daně žalobkyni „neškodné“ a mělo pouze evidenční charakter. Ani v tomto směru tedy napadené rozhodnutí 1) neobstojí.

VI. Závěr a náklady řízení

30. S ohledem na uvedené soud dospěl k závěru, že napadené rozhodnutí 1) bylo vydáno v rozporu se zákonem, a proto jej dle § 78 odst. 1 s. ř. s. zrušil (výrok I).
31. Vůči napadenému rozhodnutí 1) má akcesorickou povahu napadené rozhodnutí 2), které se týká penále z doměření daně, jež sleduje osud daně (§ 2 odst. 5 daňového řádu; srov. též usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 11. 2015, čj. 4 Afs 210/2014 - 57, bod 64), proto soud nemohl jinak než přistoupit i ke zrušení tohoto rozhodnutí (výrok II).
32. O nákladech řízení účastníků soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalovaný nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch. Žalobkyni, která byla ve věci úspěšná, přiznal soud náhradu nákladů řízení v celkové výši 30 684 Kč. Tato částka se skládá ze zaplacených soudních poplatků za dvě žaloby v celkové výši 6 000 Kč a nákladů zastoupení ve výši 24 684 Kč, které tvoří odměna za šest úkonů právní služby ve výši 3 100 Kč [převzetí a příprava zastoupení, sepsání žaloby proti napadenému rozhodnutí 1), sepsání žaloby proti napadenému rozhodnutí 2), sepsání jedné repliky, vyjádření k výzvě žalovaného a účast na jednání] podle § 7 bodu 5, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. a), d) a g) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“) a šest paušálních náhrad hotových výdajů ve výši 300 Kč podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu. Jako samostatný úkon soud neuznal přípravu a převzetí věci ve vztahu k napadenému rozhodnutí 2), jelikož žalobkyně vůči němu neuplatňovala samostatnou právní argumentaci, ale napadla jej ze shodných důvodů jako napadené rozhodnutí 1) čistě z důvodu jejich vzájemné závislosti. Zástupce žalobce je plátcem daně z přidané hodnoty, k nákladům řízení tak patří i náhrada za daň z přidané hodnoty v sazbě 21 % ve výši 4 284 Kč. Náhradu nákladů řízení uložil soud žalovanému zaplatit žalobci ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku (§ 54 odst. 7 ve spojení s § 55 odst. 5 s. ř. s.) k rukám jeho zástupce (§ 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů ve spojení s § 64 s. ř. s., výrok III).

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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

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

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 20. května 2021

JUDr. Věra Šimůnková, v. r.
předsedkyně senátu