



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jana Passera a soudců JUDr. Michala Mazance a Mgr. Davida Hipšera v právní věci žalobce: **OPTIMA GAZ s. r. o.**, se sídlem Dubějovická 361, Trhový Štěpánov, zastoupeného JUDr. Milanem Kloudou, advokátem se sídlem Roháčova 77, Praha 3, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, Praha 4, proti rozhodnutím Celního ředitelství Praha ze dne 15. 3. 2010, čj. 1277/10-1701-21/R, ze dne 15. 3. 2010, čj. 1278/10-1701-21/R, ze dne 15. 3. 2010, čj. 1609/10-1701-21/R, a ze dne 30. 4. 2010, čj. 1610-3/10-1701-21/R, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 26. 10. 2011, čj. 3 Af 12/2010 - 53,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I.

1. Celní úřad Benešov platebním výměrem ze dne 4. 12. 2009, čj. 18424-2/2009-176600-024, vyměřil žalobci spotřební daň z minerálních olejů ve výši 75 199 Kč připadající na vybrané výrobky, u nichž vznikla povinnost zaplatit daň dne 30. 5. 2008. Odvolání proti tomuto platebnímu výměru Celní ředitelství Praha (původně žalovaný) zamítlo rozhodnutím ze dne 15. 3. 2010, čj. 1277/10-1701-21/R. (*pozn. NSS*: V souvislosti s nabytím účinnosti zákona č. 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky, ve znění zákona č. 407/2012 Sb., stávající celní ředitelství zanikla ke dni 1. 1. 2013. V rámci nedokončených řízení ve správním soudnictví se dnem 1. 1. 2013 jejich nástupcem stalo Generální ředitelství cel.)

2. Celní úřad Benešov platebním výměrem ze dne 4. 12. 2009, čj. 18426-2/2009-176600-024, vyměřil žalobci spotřební daň z minerálních olejů ve výši

75 907 Kč připadající na vybrané výrobky, u nichž vznikla povinnost zaplatit daň dne 3. 7. 2008. Odvolání proti tomuto platebnímu výměru původně žalovaný zamítl rozhodnutím ze dne 30. 4. 2010, čj. 1610-3/10-1701-21/R.

3. Celní úřad Benešov platebním výměrem ze dne 4. 12. 2009, čj. 18427-2/2009-176600-024, vyměřil žalobci spotřební daň z minerálních olejů ve výši 1 158 820 Kč připadající na vybrané výrobky, u nichž vznikla povinnost zaplatit daň dne 5. 8. 2008. Odvolání proti tomuto platebnímu výměru původně žalovaný zamítl rozhodnutím ze dne 15. 3. 2010, čj. 1278/10-1701-21/R.

4. Celní úřad Benešov platebním výměrem ze dne 4. 12. 2009, čj. 18429-2/2009-176600-024, vyměřil žalobci spotřební daň z minerálních olejů ve výši 81 807 Kč připadající na vybrané výrobky, u nichž vznikla povinnost zaplatit daň dne 12. 8. 2008. Odvolání proti tomuto platebnímu výměru původně žalovaný zamítl rozhodnutím ze dne 15. 3. 2010, čj. 1609/10-1701-21/R.

II.

5. Žalobce napadl tato rozhodnutí původně žalovaného žalobou u Městského soudu v Praze, který ji rozsudkem ze dne 26. 10. 2011, čj. 3 Af 12/2010 - 53, zamítl.

6. Městský soud předeslal, že se ve všech čtyřech případech jednalo o totožnou skutkovou situaci, kdy předmětem dopravy byly vybrané výrobky (zkapalněné ropné produkty spadající pod kód KN 2711). V průběhu dopravy došlo k porušení režimu podmíněného osvobození od daně tím, že předmětné výrobky byly dopraveny příjemcům do Polska či na Slovensko, aniž by byly fyzicky přijaty do daňového skladu žalobce na území ČR a aniž by prošly kontrolou na stáčecím zařízení.

7. Žalobce nevyvrátil ani nezpochybnil, že došlo k porušení režimu podmíněného osvobození od daně. Namítl pouze, že posuzované pochybení nemohlo mít za následek vyměření spotřební daně. Této námitce městský soud nepřisvědčil. Souhlasil sice s žalobcem, že ne každé porušení režimu podmíněného osvobození od daně má za následek vznik daňové povinnosti, v posuzované věci však nastaly okolnosti, s nimiž zákon o spotřebních daních tento následek spojuje.

8. Podle městského soudu bylo nesporné, že doprava vybraných výrobků nebyla řádně ukončena. V průvodních dokladech byl jako příjemce označen žalobce, kterého tížila povinnost přijmout předmětné výrobky do daňového skladu. Žalobce nedostal této povinnosti, čímž porušil režim podmíněného osvobození od daně během dopravy podle § 28 odst. 1 písm. a) zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů. Žalobci proto vznikla povinnost priznat a zaplatit daň v souladu s § 9 odst. 3 písm. f) téhož zákona.

9. Námitka, že k porušení režimu podmíněného osvobození od daně došlo z důvodu požadavků obchodních partnerů na urychlení dodávky, nemohla žalobce zprostit povinnosti zaplatit daň. Žalobce totiž netvrdil ani neprokázal, že o těchto skutečnostech bezodkladně informoval celní úřad, který byl místně příslušný odesílajícímu daňovému skladu. Městský soud nepovažoval za rozhodné ani námitky, že plyn byl skutečně vyvezen do jiných členských států a nebyl spotřebován na území ČR, že se žalobce nedopustil žádného trestného činu a že dodávky nebyly celními úřady zpochybněny.

10. Závěrem městský soud odkázal na čl. 10 odst. 5 směrnice 2008/118/ES o obecné úpravě spotřebních daní a o zrušení směrnice 92/12/EHS, který brání dvojímu zdanění. Tento článek

umožňuje, aby daň byla vrácena či prominuta po předložení důkazu o jejím výběru v jiném členském státě.

III.

11. Žalobce (stěžovatel) brojil proti rozsudku městského soudu kasační stížností z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

12. Podle stěžovatele městský soud posoudil nesprávně otázku zdanění zboží dovezeného ze státu EU a jeho následného vývozu do jiného státu EU.

13. Stěžovatel připustil, že porušil ustanovení o manipulaci se zbožím v daňovém skladu, za což mu byla uložena pokuta. Považoval za absurdní, pokud celní úřad vydal nejprve rozhodnutí o uložení pokuty, aby s odstupem času změnil své rozhodnutí a požadoval zaplacení spotřební daně. K dovozu a vývozu zboží došlo v roce 2008, a až v roce 2010 původně žalovaný potvrdil postup celního úřadu nyní napadenými rozhodnutími. Stěžovatel zdůraznil, že celní úřad věděl, že zboží bylo vyvezeno do států EU a že tam byla zaplacena spotřební daň, přesto požadoval po žalobci zaplacení spotřební daně ještě jednou.

14. Podle stěžovatele se zejména v případě dovozu plynu z Itálie jednalo o zneužití zákona správními orgány. Původně žalovaný věděl, že daň již byla zaplacena v Polsku, a jednání stěžovatele nepovažoval za trestný čin. Stěžovatel uznal, že sám zavinil svou neschopnost dovezený plyn přecerpat do daňového skladu, porušení režimu daňového skladu však oznámil celnímu úřadu a zaplatil pokutu. Podle stěžovatele by požadavek na okamžité zaplacení spotřební daně byl v souladu se zákonem a se záměrem zákonodárce, pokud by se jednalo o daňový únik. Zákonodárce však připustil, aby v mimořádných případech daň nebyla vybrána.

15. Dále stěžovatel vytkl městskému soudu, že se pouze okrajově a nedostatečně zabýval otázkou dvojího zdanění. Městský soud pouze odkázal stěžovatele na čl. 10 odst. 5 směrnice 2008/118/ES. Stěžovatel považoval za nejasné, zda lze tuto směrnici na posuzovanou věc použít, protože předchozí směrnice 92/12/EHS o obecné úpravě, držení, pohybu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani byla zrušena až ke dni 1. 4. 2010, tedy až po dovozu a vývozu předmětných výrobků a po vydání napadených rozhodnutí.

16. Stěžovateli nebylo rovněž zřejmé, proč měl zaplatit spotřební daň, když podle názoru městského soudu může požádat o její vrácení. I v případě žádosti o vrácení podruhé zaplacené daně navíc celní úřad může rozhodnout, že daň nevrátí.

17. Závěrem stěžovatel dodal, že napadená rozhodnutí považuje za vadná i z morálního hlediska, protože byl „*bozen do stejného pytle s daňovými podvodníky*“. Zdůraznil také, že důsledky platebních výměrů byly pro něj značné. Musel zaplatit penále, byl šikanován kontrolami a byl potrestán odnětím daňového skladu.

18. V doplnění kasační stížnosti stěžovatel uvedl, že v souladu s radou městského soudu požádal o vrácení daně, Ministerstvo financí však rozhodnutím ze dne 7. 3. 2012, čj. MF-25079/2012/904, žádost zamítlo. Proti tomuto rozhodnutí není možné podat opravný prostředek. Z odůvodnění ministerstva je podle stěžovatele zřejmé, že ani ono nesouhlasí s rozsudkem městského soudu.

IV.

19. Žalovaný se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

V.

20. Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

21. Kasační stížnost není důvodná.

22. Nejvyšší správní soud přisvědčil městskému soudu, že stěžovateli vznikla povinnost přiznat a zaplatit spotřební daň v důsledku porušení režimu podmíněného osvobození od daně během dopravy.

23. V režimu podmíněného osvobození od daně lze dopravovat vybrané výrobky pouze za podmínek stanovených zákonem o spotřební dani. Tyto podmínky mimo jiné vyžadují, aby doprava vybraných výrobků z odesílajícího daňového skladu do přijímajícího daňového skladu uvedeného v průvodním dokladu byla řádně ukončena umístěním a přijetím předmětných výrobků v tomto skladu [§ 24 odst. 5 a § 25 odst. 5 písm. b) a odst. 6 zákona o spotřebních daních ve znění do 31. 3. 2010].

24. Nebyla-li doprava řádně ukončena, došlo k porušení režimu podmíněného osvobození od daně během dopravy. Okamžikem tohoto porušení vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit [§ 9 odst. 3 písm. f) ve spojení s § 28 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních ve znění do 31. 3. 2010]. Shodně upravuje danou problematiku také čl. 6 odst. 1 písm. a) směrnice 92/12/EHS, podle něhož daňová povinnost vzniká dnem propuštění výrobků pro domácí spotřebu. Tímto propuštěním se přitom rozumí každé opuštění režimu s podmíněným osvobozením od daně, včetně neoprávněného opuštění.

25. Článek 6 odst. 1 směrnice 92/12/EHS stanoví pouze okamžik, ve kterém vzniká povinnost zaplatit daň, neurčuje však, kdo má být plátcem daně. Stanovení postupů pro vyměření a vybrání spotřební daně je ponecháno jednotlivým členským státům (blíže viz rozsudek Soudního dvora ze dne 5. 4. 2001, *G. van de Water*, C-325/99, bod 38 a násled., viz také čl. 6 odst. 2 směrnice 92/12/EHS). Zákon o spotřebních daních stanoví, že plátcem spotřební daně je mimo jiné osoba, která porušila režim podmíněného osvobození od daně během dopravy [§ 4 odst. 1 písm. d) zákona o spotřebních daních ve znění do 31. 3. 2010].

26. Stěžovatel připustil, že porušil režim podmíněného osvobození od spotřební daně. Domníval se však, že jeho daňová povinnost nevznikla, protože porušil režim podmíněného osvobození v důsledku požadavků jeho obchodních partnerů na urychlení dodávky a oznámil porušení Celnímu úřadu Benešov. Tyto skutečnosti však nemohly stěžovatele zprostit povinnosti zaplatit spotřební daň.

27. Povinnost zaplatit daň by nevznikla pouze v případě, pokud by k porušení režimu podmíněného osvobození od daně během dopravy došlo v důsledku nepředvídatelné a neodvratitelné události a zároveň celní úřad místně příslušný odesílajícímu daňovému skladu byl o této události bezodkladně informován (§ 28 odst. 2 zákona o spotřebních daních ve znění do 31. 3. 2010).

28. Nejvyšší správní soud nepochyboval, že požadavek obchodního partnera na vrácení přepravního prostředku či urychlení dodávky nelze považovat za nepředvídatelnou a neodvratitelnou událost. Jedná se o běžnou součást podnikatelského rizika, se kterou stěžovatel mohl a měl počítat.

29. Stěžovatel netvrdil ani neprokázal, že o porušení režimu podmíněného osvobození informoval celní úřad, který je místně příslušný odesílajícímu daňovému skladu. Stěžovatel informoval Celní úřad Benešov, ten je ale místně příslušný ve vztahu ke stěžovateli jako příjemci a provozovateli daňového skladu v Trhovém Štěpánově.

30. V posuzované věci tak nebyla splněna ani jedna z podmínek, které kumulativně vyžaduje § 28 odst. 2 zákona o spotřebních daních.

31. Povinnost zaplatit daň nezanikla ani tím, že stěžovateli byla dne 2. 9. 2008 uložena bloková pokuta ve výši 5000 Kč podle § 37a zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů. Tato pokuta byla uložena za porušení podmínek povolení k provozování daňového skladu, k němuž došlo v případě dovozu vybraných výrobků z Itálie, protože jejich část neprošla měřicím zařízením daňového skladu. Uložení pokuty byl stěžovatel postižen jako provozovatel daňového skladu, protože porušil podmínky, za nichž je oprávněn daňový sklad provozovat. Povinnost zaplatit daň pak vznikla tím, že stěžovatel porušil režim podmíněného osvobození od daně během dopravy vybraných výrobků. Přestože spolu obě porušení právních předpisů souvisela, nejedná se o situaci, kdy by stěžovatel byl postižen za jeden skutek dvakrát. Vznik daňové povinnosti nemá sankční povahu. Spojení okamžiku vzniku daňové povinnosti s okamžikem porušení režimu podmíněného osvobození od daně má za cíl mimo jiné předcházet zneužití a podvodům tím, že daňová povinnost vzniká při jakémkoliv propuštění vybraných výrobků z režimu podmíněného osvobození, a to i při neoprávněném propuštění.

32. Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani námitce, že došlo k nepřípustnému dvojímu zdanění. Přestože směrnice 92/12/EHS usiluje o harmonizaci způsobu výběru spotřebních daní tím, že sleduje cíl účinného výběru spotřební daně v jediném členském státě, kterým je stát, v němž zboží bylo propuštěno pro domácí spotřebu, Soudní dvůr připustil, že právo EU nepovažuje zamezení dvojímu zdanění za absolutní princip a v některých případech upřednostňuje předcházení zneužití a podvodům na úkor zásady zdanění pouze v jednom členském státě (viz rozsudek ze dne 13. 12. 2007, *BATIG*, C-374/06, body 55 až 57). Přestože tedy dvojí zdanění je obecně považováno za nežádoucí, není právem EU absolutně zakázáno.

33. Pro situaci, ke které došlo v nyní posuzované věci, navíc směrnice 92/12/EHS upravuje mechanismus, jak dvojímu zdanění zabránit. Vychází přitom z předpokladu, že spotřební daň je dlužná v tom členském státě, ve kterém došlo k porušení předpisů nebo nesrovnalosti (čl. 20 odst. 1 směrnice 92/12/EHS). Shodně upravuje oprávnění vybrat daň také zákon o spotřebních daních, podle něhož povinnost daň priznat a zaplatit vzniká na daňovém území České republiky, pokud k porušení režimu podmíněného osvobození od daně během dopravy došlo na jejím území (§ 28 odst. 4 zákona o spotřebních daních). V posuzované věci není pochyb o tom, že k porušení režimu podmíněného osvobození od daně došlo na území České republiky, proto je státem příslušným k výběru daně Česká republika.

34. Pokud byla daň zaplacená již v jiném členském státě, je možné se domáhat vrácení daně právě v tomto jiném členském státě. Podle čl. 20 odst. 4 směrnice 92/12/EHS, *„pokud je před uplynutím lhůty tří let ode dne vydání průvodního dokladu zjištěn členský stát, ve kterém došlo k porušení předpisů nebo nesrovnalosti, vybere tento členský stát spotřební daň podle sazby platné v den, kdy bylo zboží odesláno. V tomto případě, jakmile je prokázáno vybrání daně, se vrátí spotřební daň původně zaplacená.“* Stěžovatel se proto nemůže domáhat vrácení spotřební daně po České republice, která je oprávněna daň vybrat z toho titulu, že na jejím území došlo k porušení režimu podmíněného osvobození, ale musí se obrátit na příslušné orgány členských států, v nichž byla daň původně zaplacená.

35. Městský soud odkázal nesprávně na čl. 10 odst. 5 směrnice 2008/118/ES, která se na posuzovanou věc nevztahuje, protože podle jejích přechodných ustanovení se tato směrnice nepoužije pro přepravu zboží zahájenou před 1. 4. 2010 (čl. 46 odst. 2). Toto pochybení městského soudu však nezpůsobuje nezákonnost jeho rozsudku, protože čl. 10 odst. 5 směrnice 2008/118/ES a čl. 20 odst. 4 směrnice 92/12/EHS upravují vrácení daně věcně shodným způsobem. Podle obou směrnic je třeba žádat o vrácení daně ve státě, ve kterém daň byla původně zaplacená, nikoliv ve státě, v němž došlo k porušení režimu podmíněného osvobození od daně.

36. Závěrem Nejvyšší správní soud dodává, že jej přes postavení soudu posledního stupně nestíhala povinnost obrátit se na Soudní dvůr, protože v posuzované věci nevznikly žádné výkladové pochybnosti (čl. 267 odst. 3 Smlouvy o fungování Evropské unie a rozsudek Soudního dvora ze dne 6. 10. 1982, *CILFIT*, 283/81, bod 16 a násl.).

37. Nad rámec nezbytného odůvodnění Nejvyšší správní soud doplňuje, že městský soud postupoval nesprávně, vyzval-li usnesením ze dne 28. 11. 2011, čj. 3 Af 12/2010 - 72, stěžovatele k zaplacení soudního poplatku za kasační stížnost ve výši 20 000 Kč a následně jej částečně osvobodil ve výši 15 000 Kč (usnesení ze dne 29. 12. 2011, čj. 3 Af 12/2010 - 90). Žalobce napadl jednou žalobou tři rozhodnutí původně žalovaného (čj. 1277/10-1701-21/R, čj. 1278/10-1701-21/R a čj. 1609/10-1701-21/R) a v doplnění žaloby napadl ještě čtvrté rozhodnutí (čj. 1610-3/10-1701-21/R). Městský soud projednal dané věci ve společném řízení a rozhodl o nich rozsudkem čj. 3 Af 12/2010 - 53. Napadl-li stěžovatel tento rozsudek kasační stížností, vznikla mu poplatková povinnost pouze za jednu kasační stížnost ve výši 5000 Kč, nikoliv za „každé z žalobou napadených usnesení“, jak městský soud uvedl ve výzvě ze dne 28. 11. 2011 [viz § 4 odst. 1 písm. d) zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů, a položku č. 19 sazebníku soudních poplatků, který je přílohou uvedeného zákona]. Nesprávný postup městského soudu však nebyl natolik závažnou vadou, že by způsobil nezákonnost řízení o kasační stížnosti. V konečném důsledku stěžovatel zaplatil soudní poplatek ve výši 5000 Kč, který odpovídá jeho zákonné povinnosti.

38. Nejvyšší správní soud neshledal napadený rozsudek městského soudu nezákonným, proto kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

39. O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně 24. ledna 2013

JUDr. Jan Passer
předseda senátu