



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jakuba Camrdy a soudců JUDr. Lenky Matyášové a Mgr. Ondřeje Mrákoty v právní věci žalobce: **PLASTSERVIS, a.s.**, se sídlem Devadesátá 7008, Zlín, zastoupený JUDr. Radkem Židlíkem, advokátem se sídlem třída Tomáše Bati 1560, Zlín, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, Praha 4 (původní žalovaný: Celní ředitelství Olomouc, se sídlem Blatnická 19, Olomouc), v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 13. 12. 2012, č. j. 22 Af 94/2011 – 159,

t a k t o :

Výroky III. a VI. rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 13. 12. 2012, č. j. 22 Af 94/2011 – 159, **se ruší** a věc **se vrací** v tomto rozsahu tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce podal celkem jedenáct příznání k uplatnění nároku na vrácení spotřební daně z ostatních benzinů podle § 56a zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, v relevantním znění (dále jen „zákon o spotřebních daních“), a to za zdaňovací období měsíce října roku 2009 a měsíců ledna, února, března, května, června, července, srpna, září, října a listopadu roku 2010.

Celní úřad Zlín platebními výměry ze dne 14. 10. 2010, č. j. 8376-13/2010-136600-024, ze dne 14. 10. 2010, č. j. 17159-5/2010-136600-024, ze dne 14. 10. 2010, č. j. 19221-5/2010-136600-024, ze dne 2. 12. 2010, č. j. 21424-6/2010-136600-024, ze dne 28. 2. 2011, č. j. 445-5/2011-136600-024, ze dne 28. 2. 2011, č. j. 445-6/2011-136600-024, ze dne 28. 2. 2011, č. j. 445-10/2011-136600-024, ze dne 28. 2. 2011, č. j. 445-11/2011-136600-024, ze dne 28. 2. 2011, č. j. 445-7/2011-136600-024, ze dne 28. 2. 2011, č. j. 445-8/2011-136600-024, a ze dne 28. 2. 2011, č. j. 445-9/2011-136600-024, vyměřil žalobci za předmětná zdaňovací období nárok na vrácení daně ve výši 0 Kč.

Následně podal žalobce proti všem uvedeným platebním výměrům odvolání. Původní žalovaný rozhodnutím ze dne 8. 9. 2011, č. j. 3892-8/2011-130100-21, zrušil platební výměr Celního úřadu Zlín ze dne 28. 2. 2011, č. j. 445-10/2011-136600-024, a rozhodnutím ze dne 8. 9. 2011, č. j. 3892-9/2011-130100-21, zrušil platební výměr Celního úřadu Zlín ze dne 28. 2. 2011, č. j. 445-11/2011-136600-024. V obou těchto případech původní žalovaný zároveň zastavil řízení o vrácení spotřební daně za měsíce říjen a listopad roku 2010 pro zjevnou nepřípustnost žalobcova podání.

Odvolání proti ostatním platebním výměrům původní žalovaný zamítl a napadené platební výměry potvrdil, a to rozhodnutími ze dne 6. 4. 2011 č. j. 758-2/2011-130100-21, ze dne 7. 4. 2011, č. j. 759-2/2011-130100-21, ze dne 8. 4. 2011, č. j. 760-2/2011-130100-21, ze dne 5. 5. 2011, č. j. 1102-2/2011-130100-21, ze dne 8. 9. 2011, č. j. 3892-3/2011-130100-21, ze dne 8. 9. 2011, č. j. 3892-4/2011-130100-21, ze dne 14. 10. 2011, č. j. 3892-5/2011-130100-21, ze dne 14. 10. 2011, č. j. 3892-6/2011-130100-21, a ze dne 14. 10. 2011, č. j. 3892-7/2011-130100-21.

Žalobce napadl žalobou podanou u Krajského soudu v Ostravě nejprve rozhodnutí původního žalovaného ze dne 6. 4. 2011, č. j. 758-2/2011-130100-21, ze dne 7. 4. 2011, č. j. 759-2/2011-130100-21, ze dne 8. 4. 2011, č. j. 760-2/2011-130100-21, a ze dne 5. 5. 2011, č. j. 1102-2/2011-130100-21. Následně ji doplnil dvěma podáními, kterými napadl rozhodnutí původního žalovaného ze dne 8. 9. 2011, č. j. 3892-3/2011-130100-21, ze dne 8. 9. 2011, č. j. 3892-4/2011-130100-21, ze dne 8. 9. 2011, č. j. 3892-8/2011-130100-21, ze dne 8. 9. 2011, č. j. 3892-9/2011-130100-21, ze dne 14. 10. 2011, č. j. 3892-5/2011-130100-21, ze dne 14. 10. 2011, č. j. 3892-6/2011-130100-21, a ze dne 14. 10. 2011, č. j. 3892-7/2011-130100-21.

Krajský soud v Ostravě o žalobě rozhodl rozsudkem ze dne 13. 12. 2012, č. j. 22 Af 94/2011 – 159. Výroky I. a II. tohoto rozsudku připustil změnu žaloby na základě jejích již uvedených doplnění. Výrokem III. zrušil krajský soud rozhodnutí původního žalovaného ze dne 6. 4. 2011, č. j. 758-2/2011-130100-21, ze dne 7. 4. 2011, č. j. 759-2/2011-130100-21, ze dne 8. 4. 2011, č. j. 760-2/2011-130100-21, ze dne 5. 5. 2011, č. j. 1102-2/2011-130100-21, ze dne 8. 9. 2011, č. j. 3892-3/2011-130100-21, ze dne 8. 9. 2011, č. j. 3892-4/2011-130100-21, ze dne 14. 10. 2011, č. j. 3892-5/2011-130100-21, ze dne 14. 10. 2011, č. j. 3892-6/2011-130100-21, a ze dne 14. 10. 2011, č. j. 3892-7/2011-130100-21. Výrokem IV. Krajský soud zamítl žalobu proti rozhodnutím původního žalovaného ze dne 8. 9. 2011, č. j. 3892-8/2011-130100-21, ze dne 8. 9. 2011, č. j. 3892-9/2011-130100-21, která se, jak již bylo uvedeno, týkala nároku na vrácení spotřební daně za měsíce říjen a listopad roku 2010. Výrokem V. rozhodl krajský soud o tom, že žalovaný nemá právo na náhradu nákladů řízení, a výrokem VI. uložil žalovanému povinnost zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 47 780 Kč.

Pokud jde o výrok III., kterým bylo zrušeno devět z jedenácti napadených rozhodnutí původního žalovaného, odůvodnil krajský soud své závěry tak, že původní žalovaný postupoval nezákonně, když upřel žalobci nárok na vrácení daně podle § 56a zákona o spotřebních daních. Konstatoval, že žalobce v roce 2009 a v roce 2010 nakupoval benziny uvedené pod kódem nomenklatury 2710 11 25, které spadají pod definici ostatních benzinů podle § 45 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních, a to za ceny zahrnující spotřební daň z minerálních olejů. Tento benzin žalobce spotřeboval v průběhu jednotlivých zdaňovacích období, za něž následně uplatnil nárok na vrácení daně. Účelem spotřeby byla výroba lepidel.

Podle krajského soudu žalobce splnil podmínky pro vrácení daně stanovené v § 56a zákona o spotřebních daních, především podmínku použití nakoupeného ostatního benzínu v rámci podnikatelské činnosti. Tvrdil-li původní žalovaný, že daň nelze vrátit v případech, kdy bylo za cenu s daní nakoupeno zboží, na které se vztahuje osvobození od daně, uvedl krajský

pokračování

soud, že takový výklad není racionální, neboť by zcela vylučoval aplikaci § 56a zákona o spotřebních daních. Toto ustanovení je třeba vykládat tak, aby vůbec mohl nastat případ jeho aplikace. Pro případ vrácení daně nelze aplikovat § 11 odst. 2 zákona o spotřebních daních, neboť pokud by se na vybrané výrobky nabyté za ceny s daní pohlíželo jako na výrobky nabyté za ceny bez spotřební daně, nebylo by co postupem podle § 56a zákona o spotřebních daních vracet. Osvobození od daně a vrácení daně jsou zcela samostatné instituty, které nelze směřovat. Aplikace ustanovení zákona o spotřebních daních upravující osvobození od daně (§ 49 odst. 2 zákona o spotřebních daních) a o nabytí vybraných výrobků za ceny bez daně (§ 11 odst. 2 zákona o spotřebních daních) tak je v daném případě vyloučena a na vrácení daně z ostatní benzinů se vztahuje pouze § 56a zákona o spotřebních daních.

K náhradě nákladů řízení krajský soud uvedl, že rozhodoval samostatně ve vztahu k jednotlivým napadeným rozhodnutím původního žalovaného. Pokud jde o původní žalobu napadající čtyři rozhodnutí původního žalovaného, přiznal žalobci ve vztahu k prvnímu napadenému rozhodnutí náhradu odpovídající odměně advokáta a paušální náhradě nákladů řízení za dva úkony právní služby a zároveň použil ve vztahu k ostatním napadeným rozhodnutím § 12 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb, v tehdy účinném znění (dále jen „advokátní tarif“), podle něhož „[p]ři spojení dvou nebo více věcí, pro něž spojení ke společnému projednání není stanoveno zákonem, se zvyšuje mimosmluvní odměna náležející ve věci s nejvyšší tarifní hodnotou o polovinu mimosmluvní odměny, jež by jinak náležela v ostatních spojených věcech“. Za první doplnění žaloby směřující proti dalším čtyřem rozhodnutím původního žalovaného přiznal krajský soud náhradu nákladů řízení ve stejném rozsahu, avšak pouze ve výši jedné poloviny zjištěných nákladů, neboť žalobce byl v této části žaloby úspěšný jen z poloviny, neboť ve vztahu ke dvěma rozhodnutím byla žaloba zamítnuta. A konečně za druhé doplnění žaloby směřující proti třem posledním rozhodnutím původního žalovaného přiznal krajský soud žalobci náhradu nákladů řízení ve výši odpovídající odměně advokáta a paušální náhradě nákladů řízení za dva úkony právní služby při opětovném použití § 12 odst. 3 advokátního tarifu. Mimoto přiznal krajský soud žalobci náhradu za uhrazené soudní poplatky za podání žaloby proti devíti zrušeným rozhodnutím.

Žalovaný (stěžovatel) podal kasační stížnost, kterou se domáhá zrušení výroku III. a VI. rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 13. 12. 2012, č. j. 22 Af 94/2011 – 159. Kasační stížnost přitom opírá o důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tj. namítá nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky krajským soudem v předchozím řízení.

První z uplatněných kasačních námitek směřuje proti výroku III. rozsudku krajského soudu. Stěžovatel nesouhlasí se závěrem krajského soudu o tom, že vrácení spotřební daně z ostatních benzinů podle § 56a zákona o spotřebních daních je možné v případě všech činností daňového subjektu bez ohledu na to, zda se jedná o činnost, u níž připadá v úvahu osvobození od daně. Krajský soud nebere v potaz, že i při vyloučení činností, na které se vztahuje osvobození od daně, existuje skupina činností, které jsou vykonávány v rámci podnikatelské činnosti, a osvobození od daně se na ně nevztahuje. Jedná se např. o různá čištění strojů, vyplachování forem, provozní zkoušky, mazání, chlazení apod. Z tohoto důvodu není správný názor krajského soudu o úplném vyloučení aplikace § 11 odst. 2 zákona o spotřebních daních v případech, kdy je ostatní benzin pořízen za cenu zahrnující spotřební daň. Ustanovení § 56a zákona o spotřebních daních umožňuje vrácení daně v případech, kdy ostatní benziny jsou použity k jiným účelům, než na které se vztahuje osvobození od daně podle § 49 odst. 2 zákona o spotřebních daních. Pokud by bylo možné na všechny případy, kdy podnikatel použije v rámci podnikatelské činnosti ostatní benziny, aplikovat § 56a zákona o spotřebních daních, došlo by k faktickému vyloučení použití institutu osvobození od daně podle § 49 odst. 2 zákona o spotřebních daních, protože pro daňový subjekt je mnohem snazší nakoupit ostatní benziny

za cenu se spotřební daní a následně žádat o vrácení této spotřební daně. V případě, že podnikatel použije ostatní benziny k činnostem, na které se vztahuje institut osvobození od daně, a jedná se o benziny nakoupené za cenu zahrnující spotřební daň, nelze spotřební daň vrátit podle § 56a zákona o spotřebních daních. Vrácení daně je možné pouze tehdy, pokud podnikatel použije ostatní benziny k činnosti, na kterou se institut osvobození od daně nevztahuje.

Druhá námitka směřuje proti výroku VI. rozsudku krajského soudu o nákladech řízení. Pokud jde o náhradu za odměnu advokáta, měl krajský soud podle stěžovatele postupovat podle § 12 odst. 3 advokátního tarifu tak, že náhrada za odměnu advokáta měla být přiznána žalobci v plné výši pouze ve vztahu k původní žalobě a v případě obou doplnění žaloby pouze v poloviční výši. Za nesprávné považuje stěžovatel také přiznání náhrady za zaplacené soudní poplatky. V daném případě žaloby směřovaly proti skutkově a právně shodným rozhodnutím původního žalovaného a krajský soud měl proto vyměřit žalobci poplatek pouze za podání žaloby proti jednomu rozhodnutí ve výši 2000 Kč. Stěžovateli neměla být uložena povinnost zaplatit žalobci náhradu za ostatní zaplacené soudní poplatky.

Žalobce se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se závěry vyslovenými krajským soudem v napadeném rozsudku. Pro vznik nároku na vrácení spotřební daně je podle jeho názoru rozhodné pouze splnění podmínek uvedených v § 56a odst. 1 zákona o spotřebních daních. Toto ustanovení neobsahuje výčet činností podnikajících osob, které by byly z jeho aplikace vyloučeny, názor stěžovatele na výklad tohoto ustanovení je proto v rozporu s jeho zněním. Pokud by byla vyloučena možnost vrácení daně, pak by bylo možné nakupovat ostatní benziny pouze nezdaněné, tj. od výrobců a provozovatelů daňových skladů. Ustanovení § 56a zákona o spotřebních daních vylepšilo postavení podnikajících osob, neboť umožňuje nabývat ostatní benziny i od obchodníků bez ohledu na jejich daňové postavení. Pokud jde o výši náhrady za odměnu advokáta, žalobce poukazuje na to, že časová a odborná náročnost přípravy žaloby a jejích doplnění byla enormní a výše náhrady plynoucí z advokátního tarifu je ve srovnání se skutečnými náklady výrazně nižší. Bylo by proto naopak vhodné přiznat náhradu nákladů právního zastoupení povýšenou až na trojnásobek podle § 12 odst. 1 advokátního tarifu.

Stěžovatel v replice k žalobcovu vyjádření mj. uvedl, že při posuzování nároku na vrácení daně je vázán zákonem. Absence určitého omezení v konkrétním ustanovení zákona neznámá, že je nelze vykládat v souvislosti s dalšími ustanoveními zákona a záměrem zákonodárce. Žalobce se snaží vytrhnout § 56a zákona o spotřebních daních z kontextu zákona. Smyslem tohoto ustanovení ovšem nemůže být nahrazení právní úpravy osvobození od spotřební daně.

Současně s podáním kasační stížnosti požádal stěžovatel o přiznání odkladného účinku kasační stížnosti podle § 107 odst. 1 s. ř. s. Nejvyšší správní soud však tento návrh usnesením ze dne 13. 3. 2013, č. j. 5 Afs 3/2013 – 34, zamítl.

Nejvyšší správní soud nejprve přezkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána oprávněnou osobou, neboť stěžovatel (resp. jeho právní předchůdce) byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.), a jedná za něj pověřený zaměstnanec, který má vysokoškolské právnické vzdělání vyžadované pro výkon advokacie (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích uplatněných důvodů, přičemž zkoumal, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

pokračování

V daném případě není mezi účastníky sporu o skutkových okolnostech rozhodných pro posouzení věci. Z obsahu správního spisu a spisu krajského soudu vyplývá, že žalobce v relevantním období nakupoval průběžně různé množství benzinů uvedených mj. pod kódem nomenklatury 2710 11 25, které patří mezi ostatní benziny ve smyslu legislativní zkratky podle § 45 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních. Podle daňových dokladů předložených žalobcem při nákupu zaplatil cenu zahrnující spotřební daň z minerálních olejů. Nakoupené benziny spotřeboval při výrobě lepidel a následně uplatnil nárok na vrácení daně za jednotlivá zdaňovací období, v nichž ke spotřebě došlo. Tyto skutečnosti stěžovatel nerozpouje.

Spornou je pouze právní otázka výkladu § 56a odst. 1 zákona o spotřebních daních, resp. vztah tohoto ustanovení k § 11 odst. 2 a § 49 odst. 2 zákona o spotřebních daních. Žalobce je toho názoru, že nárok na vrácení daně z ostatních benzinů podle § 56a zákona o spotřebních daních vzniká i v případech, na něž se vztahuje osvobození od daně podle § 49 odst. 2 zákona o spotřebních daních, pokud tyto ostatní benziny byly nakoupeny za cenu včetně daně. Osoby používající ostatní benziny za účelem výroby výrobků nepodléhajících spotřební dani tak mají možnost volby, zda uplatní již při jejich nákupu osvobození od daně, anebo až zpětně po jejich použití požádají o vrácení spotřební daně. Naopak stěžovatel je toho názoru, že takový postup není možný, neboť vrácení daně brání § 11 odst. 2 zákona o spotřebních daních upravující fikci, podle níž se na zdaněné vybrané výrobky pohlíží, jako by byly pořízeny za ceny bez daně, pokud byly použity pro účely, na které se vztahuje osvobození od daně.

Podle § 49 odst. 2 zákona o spotřebních daních platí: *„Od daně jsou osvobozeny ostatní benziny, pokud jsou používány za účelem výroby výrobků, které nejsou předmětem daně. Při uplatnění nároku na osvobození od daně předloží nabyvatel prodávajícímu průkaz živnostenského oprávnění pro výrobu a dovoz chemických látek a chemických přípravků. Neučiní-li tak, nárok na osvobození od daně zaniká.“*

Podle § 56a odst. 1 zákona o spotřebních daních platí: *„Nárok na vrácení daně vzniká právními a fyzickými osobám, které nakoupily za cenu včetně daně, vyrobily pro vlastní spotřebu nebo přijaly v režimu podmíněného osvobození od daně ostatní benziny a prokazatelně tyto benziny použily v rámci podnikatelské činnosti, a to jinak než pro prodej, pro pohon motorů, pro výrobu tepla nebo pro výrobu směsí uvedených v § 45 odst. 2.“*

Podle § 11 odst. 2 zákona o spotřebních daních platí: *„Pokud právnická nebo fyzická osoba nakoupila zdaněné vybrané výrobky a použila je pro účely, na které se vztahuje osvobození od daně, pohlíží se pro účely tohoto zákona na tyto vybrané výrobky, jako by byly pořízeny za ceny bez daně.“*

Nejvyšší správní soud při svých úvahách vyšel primárně ze smyslu a účelu dotčených ustanovení. Právní úprava osvobození od daně a vrácení daně z ostatních benzinů byla do zákona o spotřebních daních včleněna zákonem č. 217/2005 Sb. Předchozí právní úprava, účinná do 30. 6. 2005, pojem „ostatní benziny“ ve smyslu legislativní zkratky uvedené nyní v § 45 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních nepoužívala. Podle § 45 odst. 3 písm. d) zákona o spotřebních daních, ve znění účinném do 30. 6. 2005, byly minerální oleje uvedené pod kódem nomenklatury 2710 11 25 předmětem daně, avšak pouze za podmínky, že byly určeny k přímému použití, nabízeny k prodeji pro pohon motorů nebo pro výrobu tepla nebo používány pro pohon motorů nebo pro výrobu tepla bez ohledu na způsob spotřeby tepla (§ 45 odst. 4 zákona o spotřebních daních, ve znění účinném do 30. 6. 2005). Minerální oleje uvedené pod kódem nomenklatury 2710 11 25 používané k jiným účelům předmětem daně nebyly.

Ke změně došlo poté, co byl s účinností od 1. 7. 2005 zákon o spotřebních daních novelizován zákonem č. 217/2005 Sb. Od té doby zákon o spotřebních daních zahrnuje minerální oleje uvedené pod kódem nomenklatury 2710 11 25 mezi ostatní benziny, které jsou

předmětem daně, a to bez ohledu na způsob jejich použití. Podle § 45 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních, v relevantním znění, jsou předmětem daně mj. „benziny jiné než motorové uvedené pod kódy nomenklatury 2710 11 11 až 2710 11 25 a 2710 11 90 (dále jen „ostatní benzín“)“.

Podle § 49 odst. 1 zákona o spotřebních daních jsou od daně osvobozeny minerální oleje uvedené v § 45 odst. 1, 2 a 6 zákona o spotřebních daních používané pro jiné účely, než je pohon motorů nebo výroba tepla. Osvobození podle tohoto ustanovení se však nevztahuje na ostatní benziny (tedy ani na minerální oleje uvedené pod kódem nomenklatury 2710 11 25 nakupované a spotřebovávané žalobcem v projednávané věci). Výběr spotřební daně z ostatních benzinů bez ohledu na způsob jejich použití by ovšem byl v rozporu s celkovou koncepcí spotřební daně z minerálních olejů. Zákodárce z tohoto důvodu zákonem č. 217/2005 Sb. vložil do zákona o spotřebních daních také instituty osvobození ostatních benzinů od daně a vrácení daně z ostatních benzinů. Účelem obou těchto institutů je při splnění zákonem stanovených podmínek zamezit výběru spotřební daně, případně umožnit její vrácení, pokud již byla při nákupu ostatních benzinů zaplacena.

Oba instituty upravené v § 49 odst. 2 a v § 56a zákona o spotřebních daních byly do tohoto zákona vloženy současně, tedy s účinností od 1. 7. 2005. Při výkladu uvedených ustanovení proto nelze postupovat podle zásady *lex posterior derogat priori*. Pro účely výkladu těchto ustanovení nelze argumentovat ani záměrem zákonodárce, který z důvodové zprávy k zákonu č. 217/2005 Sb. nevyplývá. Obě ustanovení totiž byla do této novely zákona o spotřebních daních vložena až v průběhu legislativního procesu a v důvodové zprávě k vládnímu návrhu zákona o nich není zmínka. Lze však předpokládat, že racionálním záměrem zákonodárce bylo, aby obě tato ustanovení byla reálně aplikovatelná. Jinými slovy, je třeba tato ustanovení vykládat tak, aby se jak k osvobození od daně, tak i k vrácení daně z ostatních benzinů vztahoval reálně existující okruh případů. Bylo by naopak nesprávné předpokládat, že zákonodárce přijal předmětnou právní úpravu, aniž by bylo možné některý z dotčených institutů v praxi aplikovat.

Primárně je proto třeba zkoumat věcnou působnost obou dotčených institutů, tedy v čem se liší, nebo naopak překrývá věcná působnost § 49 odst. 2 a § 56a zákona o spotřebních daních.

Institut vrácení daně z ostatních benzinů podle § 56a odst. 1 zákona o spotřebních daních se vztahuje na případy, kdy právnická či fyzická osoba nakoupila za cenu včetně daně ostatní benziny, případně je vyrobila pro vlastní spotřebu nebo je přijala v režimu podmíněného osvobození od daně. Podstatná je přitom druhá podmínka, podle níž nárok na vrácení vzniká, pokud ostatní benziny byly *prokazatelně použity v rámci podnikatelské činnosti*. Vrácení daně se tak vztahuje na široce vymezenou skupinu činností, které jsou součástí podnikání, s výjimkou taxativně vyjmenovaných činností, kterými jsou prodej, pohon motorů, výroba tepla a výroba směsí uvedených v § 45 odst. 2 zákona o spotřebních daních.

Naopak osvobození od daně podle § 49 odst. 2 zákona o spotřebních daních lze aplikovat pouze tehdy, pokud jsou ostatní benziny používány za účelem *výroby výrobků, které nejsou předmětem daně*. Tato činnost bezpochyby spadá do rámce výkonu podnikání, nicméně nezahrnuje veškeré činnosti, k nimž při podnikání dochází, nýbrž pouze úžeji vymezenou skupinu činností spočívajících ve výrobě výrobků nepodléhajících spotřební dani. Z podstaty věci tak plyne, že z uvedeného hlediska je působnost tohoto ustanovení užší než věcná působnost § 56a zákona o spotřebních daních upravujícího vrácení daně z ostatních benzinů.

Do věcné působnosti § 56a zákona o spotřebních daních spadají další činnosti, při nichž nejsou z ostatních benzinů přímo vyráběny jiné výrobky nepodléhající spotřební dani. Příkladem

pokračování

lze uvést činnosti, na které poukazoval stěžovatel v kasační stížnosti, jako např. čištění strojů, vyplachování forem, provozní zkoušky, mazání, chlazení apod. O takový případ se jednalo například ve věci posuzované v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 3. 2013, č. j. 9 Afs 64/2012 – 27, dostupném na www.nssoud.cz. V tomto případě se daňový subjekt domáhal vrácení uhrazené spotřební daně z lakového benzínu uvedeného pod kódem nomenklatury 2710 11 21 a tedy spadajícího mezi ostatní benziny. Tento benzin používal jako testovací kapalinu ke zkoušení těsnosti vyrobených vstřikovacích čerpadel a k čištění dílů čerpadel.

Na základě popsaných úvah je třeba odmítnout závěr krajského soudu, podle něhož by názor zastávaný stěžovatelem absolutně vylučoval aplikaci § 56a zákona o spotřebních daních upravujícího institut vrácení daně. Není totiž pravdou, že vrácení daně z ostatních benzinů by nebylo nikdy možné, neboť by se vždy jednalo o benzin, který mohl být osvobozen od daně. Existují totiž i činnosti, které nelze pokládat za výrobu výrobků, které nejsou předmětem daně, tzn., že se na ně nevztahuje osvobození od daně, avšak tvoří součást podnikatelské činnosti. V takovém případě lze právě z důvodu neaplikace osvobození od daně podle § 49 odst. 2 zákona o spotřebních daních žádat o vrácení uhrazené spotřební daně z ostatních benzinů podle § 56a zákona o spotřebních daních.

Dále je tedy třeba posoudit, zda vrácení daně z ostatních benzinů je možné i v případech použití ostatních benzinů pro účely, na které se vztahuje osvobození podle § 49 odst. 2 zákona o spotřebních daních, anebo zda vrácení daně v těchto případech brání § 11 odst. 2 zákona o spotřebních daních.

Ustanovení § 11 odst. 2 zákona o spotřebních daních upravuje obecnou zásadu, podle níž se na vybrané výrobky podléhající spotřební dani pohlíží, jako by byly pořízeny za ceny bez daně, pokud byly použity pro účely, na které se vztahuje osvobození od daně. Jedná se o fikci, jejímž účelem je znemožnit vrácení daně, pokud je při nabytí vybraných výrobků podléhajících zdanění, v daném případě ostatních benzinů, uhrazena spotřební daň, aniž by nabyvatel uplatnil zákonem stanovený nárok na osvobození od daně. Fakticky je tedy nabyvateli ukládáno uplatnit osvobození od daně, pokud se vztahuje na účel použití ostatních benzinů, v opačném případě je vrácení daně vyloučeno. Důvodová zpráva k zákonu o spotřebních daních k tomu v části věnované § 11 odst. 2 zákona o spotřebních daních uvádí, že „*vybrané výrobky odebírané pro účely, které jsou uvedeny ve zvláštní části pro jednotlivé komodity a na něž se vztahuje osvobození od daně, musí být bez daně odebrány povinně. Pokud subjekt získá pro uvedené účely vybrané výrobky za cenu obsahující spotřební daň, nebude mu tato daň vrácena*“.

Nelze přitom souhlasit ani s názorem krajského soudu, že obecná úprava osvobození od daně obsažená v § 11 zákona o spotřebních daních se na daný případ vůbec nevztahuje, ani s úvahou žalobce o tom, že § 56a odst. 1 zákona o spotřebních daních představuje takovou speciální úpravu ve vztahu k § 11 odst. 2 zákona o spotřebních daních, která vylučuje jeho aplikaci (*lex specialis derogat legi generali*). Je samozřejmě pravdou, jak vyplývá již z názvu první a druhé části zákona o spotřebních daních, že ustanovení blíže upravující jednotlivé druhy spotřebních daní jsou ve vztahu speciality ke společné úpravě obsažené v části první zákona a že v případě, že se tato zvláštní ustanovení od obecné úpravy odchyľují, mají před ní pro daný typ spotřební daně přednost. Jak již však bylo vysvětleno, mezi § 11 odst. 2 a § 56a odst. 1 zákona o spotřebních daních není rozpor, naopak tato ustanovení na sebe navazují tak, aby institut osvobození od daně z ostatních benzinů podle § 49 odst. 2 zákona o spotřebních daních a institut vrácení daně z ostatních benzinů podle § 56a zákona o spotřebních daních byly uplatňovány na odlišné okruhy případů.

Není zároveň důvodu předpokládat, že záměrem zákonodárce při novelizaci zákona o spotřebních daních zákonem č. 217/2005 Sb. bylo vyloučit aplikaci uvedeného obecného pravidla vyjádřeného v § 11 odst. 2 zákona o spotřebních daních v případech vrácení daně z ostatních benzinů podle § 56a zákona o spotřebních daních. Pokud by tomu tak bylo, mohl zákonodárce použít § 11 odst. 2 cit. zákona pro případy vrácení daně z ostatních benzinů výslovně vyloučit. To se ovšem nestalo a ani implicitně nelze takový záměr, jak již bylo vysvětleno, z textu zákona o spotřebních daních dovodit.

Smysl zvolené právní úpravy lze spatřovat i v tom, že zákonodárce si uvědomoval nutnost zvýšené kontroly ze strany správce daně (na základě rozhodování o vrácení již uhrazené daně podle § 56a odst. 1 zákona o spotřebních daních) v těch případech, kdy nabyvatel sice tvrdí, že ostatní benziny skutečně použil a spotřeboval v rámci podnikatelské činnosti jinak než pro prodej, pro pohon motorů, pro výrobu tepla nebo pro výrobu zákonem specifikovaných směsí, zároveň však nejde o použití ostatních benzinů za účelem výroby výrobků, které nejsou předmětem daně, kdy se uplatní režim osvobození od daně. V prvním případě se totiž jedná o široký okruh činností podnikajících fyzických a právnických osob, při nichž k použití ostatních benzinů dochází. Takové činnosti nelze předem taxativně vymežit. Navíc u těchto činností existuje zvýšené riziko zneužití či obcházení daňových předpisů z důvodu složitějšího ověřování, zda ke spotřebě ostatních benzinů skutečně došlo, jakým způsobem a v jakém množství. Naopak při činnostech, které jsou od spotřební daně osvobozeny, tedy při výrobě výrobků nepodléhajících dani, lze předpokládat, že lze dostatečným způsobem zajistit kontrolu skutečného použití a množství použitých ostatních benzinů v rámci režimu osvobození od daně.

Nejvyšší správní soud proto učinil závěr, že v důsledku § 11 odst. 2 zákona o spotřebních daních nelze v případech použití ostatních benzinů používaných pro účely výroby výrobků, které nejsou předmětem daně, uplatnit nárok na vrácení daně z ostatních benzinů podle § 56a zákona o spotřebních daních, pokud tyto ostatní benziny byly nakoupeny za cenu včetně daně. Na tento způsob použití ostatních benzinů se vztahuje osvobození od daně podle § 49 odst. 2 zákona o spotřebních daních, a pokud není osvobození řádně uplatněno, nelze spotřební daň uhrazenou v ceně ostatního benzínu zpětně vrátit.

Také v projednávané věci žalobce nakoupil zdaněné ostatní benziny a použil je pro účely, na které se vztahuje osvobození od daně podle § 49 odst. 2 zákona o spotřebních daních. Podle § 11 odst. 2 zákona o spotřebních daních se na jím nabyté ostatní benziny hledí, jako by byly pořízeny za ceny bez daně. Žalobci proto nelze přiznat nárok na vrácení daně z takto nabytých ostatních benzinů podle § 56a zákona o spotřebních daních. Vzhledem k tomu, že krajský soud nesprávně posoudil tuto právní otázku, dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že shora uvedená kasační námitka je důvodná.

Druhou uplatněnou kasační námitkou směřující proti výroku VI. rozsudku krajského soudu o přiznání náhrady nákladů řízení o žalobě žalobci se Nejvyšší správní soud již samostatně nezabýval, neboť napadený výrok VI. je výrokem závislým na výroku III. rozsudku krajského soudu. Již z tohoto důvodu tedy v případě zrušení výroku III. musí být zrušen i výrok VI. rozsudku krajského soudu. Pokud jde o výrok V. rozsudku krajského soudu o tom, že „[ž]alovaný nemá právo na náhradu nákladů řízení“, nemohl by ani tento výrok obstát, přestože kasační stížností napaden nebyl, pokud by byl závislý na rušeném výroku III. (§ 109 odst. 3 s. ř. s.). Z odůvodnění rozsudku krajského soudu (strana 12, část L.1.) je však zřejmé, že se tento výrok o nákladech řízení vztahuje pouze k meritornímu výroku IV., jímž byla žaloba proti dvěma rozhodnutím původního žalovaného zamítnuta a který nebyl napaden kasační stížností. Z tohoto důvodu nemůže být předmětem přezkoumání v této věci ani výrok V.

pokračování

Nejvyšší správní soud tedy shledal kasační stížnost důvodnou, a proto v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. napadené výroky III. a VI. rozsudku krajského soudu zrušil a věc vrátil v tomto rozsahu krajskému soudu k dalšímu řízení.

V dalším řízení bude krajský soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.). V novém rozhodnutí rozhodne krajský soud i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 12. září 2014

JUDr. Jakub Camrda
předseda senátu