



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy a soudce zpravodaje JUDr. Karla Šimky a soudců JUDr. Petra Průchy a JUDr. Tomáše Langáška v právní věci žalobce: **J. Š.**, zastoupen Mgr. Jiřím Kokešem, advokátem se sídlem Na Flusárně 168, Příbram, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, Praha 4, týkající se žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 6. 2013, č. j. 22442-4/2013-900000-304.3, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 28. 2. 2014, č. j. 10 Af 56/2013 - 38,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 28. 2. 2014, č. j. 10 Af 56/2013 - 38, a rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 6. 2013, č. j. 22442-4/2013-900000-304.3, **se zrušují** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na nákladech řízení o žalobě částku 8.114 Kč, a to k rukám advokáta Mgr. Jiřího Kokeše, do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na nákladech řízení o kasační stížnosti částku 10.114 Kč, a to k rukám advokáta Mgr. Jiřího Kokeše, do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

I. Rozhodnutí krajského soudu a jemu předcházející rozhodnutí žalovaného

[1] Rozsudkem ze dne 28. 2. 2014, č. j. 10 Af 56/2013 - 38, zamítl Krajský soud v Českých Budějovicích (dále jen „krajský soud“) žalobu žalobce proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 6. 2013, č. j. 22442-4/2013-900000-304.3. Tímto rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí Celního úřadu pro Jihočeský kraj (dále jen „celní úřad“) ze dne 6. 3. 2013, č. j. 6459-3/2013-520000, o propadnutí minerálního (topného) oleje v množství 990 litrů podle § 42d odst. 1 písm. a) zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů („zákon o spotřebních daních“), zajištěného rozhodnutím Celního

ředitelství České Budějovice (dále jen „celní ředitelství“) č. j. 4895-2/2012-030100-23 ze dne 9. 11. 2012.

[2] Krajský soud se v odůvodnění svého rozsudku především neztotožnil s námitkou žalobce, že na jeho případ měl být aplikován § 32 odst. 5 zákona o spotřebních daních. Dle krajského soudu žalovaný žalobci jasně vysvětlil, z jakých důvodů nepřicházelo v úvahu aplikovat v jeho případě výše uvedené ustanovení. Žalobce sice splnil podmínku, že není podnikající fyzickou osobou, ale vzhledem k tomu, že minerální (topný) olej byl přepravován v množství 990 litrů za účelem vytápění dílny, nebylo možné přepravovaný olej považovat za osvobozený od spotřební daně s ohledem na § 32 odst. 4 zákona o spotřebních daních a s přihlédnutím k § 4 odst. 5 téhož zákona. V posledně jmenovaném ustanovení je stanoveno, že v případě minerálních olejů se za množství pro osobní spotřebu považuje množství dopravované v běžných nádržích dopravního prostředku zvýšené o 20 litrů a sloužící pro pohon motoru konkrétního dopravního prostředku. Jelikož žalobce převážel minerální olej „*v jiných než běžných nádržích dopravních prostředků zvýšené o 20 litrů*“, není tento minerální olej od spotřební daně osvobozen a považuje se za vybraný výrobek dopravovaný pro účely podnikání. V případě žalobce bylo proto nutné aplikovat požadavky § 30 odst. 1 zákona o spotřebních daních, tudíž byl po žalobci požadován zjednodušený průvodní doklad k přepravovanému minerálnímu oleji. Žalobce uvedený doklad při kontrole nepředložil a předložený doklad takové údaje jako zjednodušený průvodní doklad neobsahoval. K aplikaci § 32 odst. 5 zákona o spotřebních daních nebylo možno přistoupit ani z důvodu tvrzené dobré víry žalobce, který dle svého vyjádření postupoval podle pokynů pracovníka celní správy. Žalobce toto tvrzení nikterak neprokázal, navíc právní předpis neposkytuje žádný prostor pro zohlednění tvrzené dobré víry. Jestliže nejsou splněny podmínky stanovené právní normou, nelze zajištěné výrobky uvolnit, a proto není ani prostor pro závěr, kterým by nebylo rozhodnuto o jejich propadnutí. Krajský soud se dále ztotožnil s názorem žalovaného, že ani skutečnost, že žalobce uhradil spotřební daň, nemůže nahradit náležitosti zjednodušeného průvodního dokladu, který měl vybrané výrobky doprovázet. Zaplacením spotřební daně žalobce pouze naplnil povinnost stanovenou v § 29 odst. 1 zákona o spotřebních daních (nezaregistroval se jako plátce, správci daně neoznámil množství vybraných výrobků a neposkytl zajištění daně).

[3] Krajský soud nepřisvědčil ani žalobní námitce, kterou se žalobce dovolával ve svůj prospěch závěrů, jež vyslovil Nejvyšší správní soud v rozsudku ve věci sp. zn. 5 Afs 93/2008, neboť uvedl, že tyto závěry nejsou aplikovatelné na projednávaný případ. V uvedeném rozsudku se jednalo o prokázání zdanění vybraných výrobků, přičemž v projednávaném případě se jedná o absenci zjednodušeného průvodního dokladu pro pohyb výrobků podléhajících spotřební dani, které byly uvolněny ke spotřebě v odesílajícím členském státě uvnitř Evropské unie. Uvedený doklad nelze nahradit následným předložením dokladu o zdanění vybraných výrobků. Propadnutí vybraných výrobků podle § 42d zákona o spotřebních daních je sankcí za nedodržení podmínek dopravy vybraných výrobků, nikoliv následkem neprokázání zdanění těchto výrobků, které by vedlo právě k zahájení vyměřovacího řízení a vyměření spotřební daně.

[4] Krajský soud nedospěl ani k závěru, že správní orgány postupovaly v rozporu s obecnými zásadami správního řízení a nerespektovaly zásadu přiměřenosti a zdrženlivosti.

II. Kasační stížnost žalobce a vyjádření žalovaného k ní

[5] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) v kasační stížnosti podané v zákonné lhůtě uplatňuje důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. V kasační stížnosti především namítá, že krajský soud nesprávně posoudil otázku možné aplikace § 32 odst. 5 zákona o spotřebních daních.

pokračování

[6] Stěžovatel namítá, že § 32 odst. 5 zákona o spotřebních daních umožňuje správci daně zvážit, zda i větší množství, než je uvedeno v ustanovení § 4 odst. 5 zákona o spotřebních daních, lze považovat za množství pro osobní spotřebu. Stěžovatel navíc upozorňuje na to, že není podnikatelem, vybrané výrobky zcela prokazatelně nabyl pro osobní spotřebu, dopravoval je zcela běžným způsobem, nesnažil se vyhnout možným kontrolám na území ČR, dopravoval je s dokladem č. 53959, z něhož je zřejmé od koho a kde tyto výrobky nabyl. Vybrané výrobky byly určeny k vytápění stěžovatelovy dílny, což svědčí o tom, že se skutečně jednalo o minerální oleje pro osobní spotřebu stěžovatele. Krajský soud tuto právní otázku nesprávně posoudil, neboť měl uzavřít, že žalovaný podrobně nezdůvodnil, proč neaplikoval § 32 odst. 5 zákona o spotřebních daních.

[7] Dále stěžovatel namítá, že krajský soud nesprávně posoudil otázku aplikace závěrů z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 10. 2009, č. j. 5 Afs 93/2008 - 94. Stěžovatel je toho názoru, že v souladu se závěry z uvedeného rozsudku, i když chyběl stěžovateli zjednodušený průvodní doklad, je možné tento nedostatek nahradit jinými důkazy, v tomto případě dokladem č. 53959 o nákupu 990 litrů topného oleje ze dne 7. 11. 2012. Nelze proto uzavřít, že stěžovateli měla být v případě absence zjednodušeného průvodního dokladu upřena jakákoli možnost nahradit absenci tohoto dokladu jinými důkazy, ze kterých vyplývá, kde byl daný výrobek podléhající spotřební dani uvolněn ke spotřebě, když se jednalo o členský stát uvnitř Evropské unie.

[8] V neposlední řadě stěžovatel namítá, že se sám informoval u celní správy ohledně toho, co musí udělat, aby dovoz topných olejů proběhl v pořádku. Stěžovatel je přesvědčen, že krajský soud měl přihlídnout i k tomu, že jednal podle pokynů pracovníka celní správy, když důvodně předpokládal, že takové pokyny jsou správné. Stěžovateli nelze vyčítat, že dopravoval minerální olej bez zjednodušeného průvodního dokladu, jelikož toto nevěděl a nebylo mu to sděleno ani při jeho informování na celní správě. Stěžovatel jako laik byl přesvědčen, že nejlepší cesta jak dostat všem svým povinnostem je informovat se u odborníků z celní správy a postupovat dle jejich pokynů. Ohledně toho, že stěžovatel neměl v úmyslu porušit jakékoliv předpisy, ostatně svědčí i to, že poté, co mu byly dne 7. 11. 2012 minerální oleje zajištěny, hned další den, tj. 8. 11. 2012, podal na místně příslušném Celním úřadě Tábor daňové přiznání a na základě příjmového dokladu č. 0362012P0063S uhradil za dopravované minerální oleje spotřební daň, čímž dal najevo, že respektuje veškeré jemu uložené povinnosti.

[9] V doplnění kasační stížnosti ze dne 11. 8. 2014 stěžovatel upozorňuje také na interní předpisy žalovaného, dle nichž platí, že pokud dojde k zajištění vybraných výrobků z důvodu nepředložení dokladu prokazujícího zdanění těchto výrobků a následně bude prokázáno, že byly tyto výrobky řádně zdaněny (tedy že v okamžiku kontroly existoval doklad potvrzující zdanění, ale nenacházel se na místě kontroly), je tato skutečnost důvodem pro vrácení zajištěných vybraných výrobků. Stěžovatel má za to, že celní úřady jsou povinny vracet zajištěné výrobky, které byly dopravovány bez dokladu prokazujícího jejich zdanění, avšak tyto doklady v době kontroly existovaly, což přesně v jeho případě bylo splněno. Stěžovatel předložil doklad prokazující řádné zakoupení topného oleje a prokázal také jeho následné zdanění.

[10] Z výše uvedených důvodů stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[11] Žalovaný se ve svém vyjádření ke kasační stížnosti plně ztotožnil s rozsudkem krajského soudu. Odkázal na své rozhodnutí a na vyjádření k žalobě, neboť stěžovatel uplatnil v řízení o kasační stížnosti shodné námitky jako v odvolacím řízení a řízení o správní žalobě. Žalovaný dále uvedl, že námitka stěžovatele spočívající v tvrzení, že se stěžovatel informoval u pracovníka celní správy ohledně toho, co musí udělat, aby dovoz proběhl v pořádku, a pak podle

jeho pokynů jednal, není ničím podložena. Žalovaný také poukázal na irelevantnost námitek, že stěžovatel hned následující den po zajištění minerálních olejů podal daňové přiznání a uhradil spotřební daň. Tato skutečnost totiž nemění nic na tom, že zajištěný a následně propadnutý minerální olej nebyl dopravován s příslušným dokladem, který by prokazoval jeho řádné zdanění. V neposlední řadě žalovaný zdůraznil podstatu daného případu. Uvedl, že osvobození od spotřební daně v § 32 odst. 5 zákona o spotřební dani nelze vztáhnout na všechny druhy minerálních olejů, nýbrž pouze na minerální oleje, které slouží k vlastnímu pohonu a provozu motorových dopravních prostředků a jiných strojů a zařízení ve smyslu § 63 zákona o spotřebních daních. Topný olej, který přepravoval stěžovatel, však k uvedenému účelu určen nebyl. V případě topného oleje žádné množství, které by mohlo být považováno za množství pro osobní spotřebu, určeno není, a proto tento topný olej nelze osvobodit od daně z důvodu osobní spotřeby ve smyslu § 32 zákona o spotřebních daních. Tato úprava vychází zejména ze skutečnosti, že podmínky daňového zvýhodnění u topných olejů, mající vliv na jejich konečnou cenu, mohou být v každém z členských států odlišné, tedy že zatímco některý z členských států může zvolit formu vrácení daně (například Česká republika), jiný členský stát zvýhodní topný olej sníženou sazbou daně (například Německo). S ohledem na tuto možnou rozdílnou úpravu daňového zvýhodnění hraje z hlediska zdanění a plnění příslušných evidenčních povinností významnou roli nejen skutečnost, v jakém členském státě byl minerální olej uvolněn do volného daňového oběhu, ale také skutečnost, na území jakého členského státu bude vybraný výrobek nakonec „spotřebován“. Na základě výše uvedeného tedy žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[12] Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ustanovením § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

[13] Z obsahu spisu Nejvyšší správní soud zjistil, že dne 7. 11. 2012 provedlo celní ředitelství kontrolu vozidla Peugeot Boxer, RZ X, v obci Hlinišťe, při níž zjistilo, že stěžovatel dopravuje v 5 nádobách o objemu 200 litrů minerální olej načervenalé barvy s ropným zápachem v celkovém množství 990 litrů. Stěžovatel byl vyzván k předložení dokladu o dopravě minerálních olejů, přičemž předložil nabývací doklady od prodejce ze Spolkové republiky Německo, číslo dokladu 53595, ze dne 7. 11. 2012, s prohlášením, že v nádobách převáží topný olej pro osobní spotřebu za účelem vytápění své dílny (na území České republiky). Jelikož bylo celním ředitelstvím zjištěno, že se jedná o minerální olej uvedený do volného daňového oběhu ve Spolkové republice Německo a dopravovaný stěžovatelem na daňové území České republiky pro účely vytápění dílny bez dokladu stanoveného pro takovou dopravu v § 30 zákona o spotřebních daních, zajistilo dne 7. 11. 2012 dopravované minerální oleje. Dne 9. 11. 2012 bylo stěžovateli vydáno rozhodnutí o zajištění vybraných výrobků a současně mu bylo oznámeno zahájení řízení o zajištěných vybraných výrobcích. Proti rozhodnutí o zajištění podal stěžovatel odvolání, které žalovaný dne 12. 2. 2013 zamítl. Dne 6. 3. 2013 vydal celní úřad rozhodnutí o propadnutí zajištěných vybraných výrobků – minerálního (topného) oleje – které potvrdil žalovaný dne 13. 6. 2013.

[14] Podle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních „[p]látcem je právnická nebo fyzická osoba, která skladuje nebo dopravuje vybrané výrobky, aniž prokáže, že se jedná o vybrané výrobky pro osobní spotřebu, nebo uvádí do volného daňového oběhu vybrané výrobky, aniž prokáže, že se jedná o vybrané výrobky zdaněné, nebo pokud neprokáže způsob jejich nabytí oprávněně bez daně; za daň společně a nerozdílně odpovídá také právnická nebo fyzická osoba, která se na uvedeném skladování nebo dopravě podílela.“

pokračování

[15] Podle § 4 odst. 5 písm. a) zákona o spotřebních daních „[p]ro účely odstavce 1 písm. f) se za množství vybraných výrobků pro osobní spotřebu považuje množství, které nepřesahuje u minerálních olejů, s výjimkou zkapalněných ropných plynů dopravovaných v tlakových nádobách o hmotnosti náplně do 40 kg včetně, množství dopravované v běžných nádržích (§ 63 odst. 2) zvýšené o 20 l.“

[16] Podle § 32 odst. 1 zákona o spotřebních daních „[v]ybrané výrobky, které byly uvedeny do volného daňového oběhu v jiném členském státě a které fyzické osoby nabyly v tomto členském státě pro osobní spotřebu a jsou jimi dopravované na daňové území České republiky, jsou osvobozeny od daně. Pro tyto výrobky se nevyžaduje zvláštní povolení podle § 13.“

[17] Podle § 32 odst. 2 zákona o spotřebních daních „[p]ři posouzení, zda vybrané výrobky jsou určeny pro podnikání nebo pro osobní spotřebu, správce daně vezme v úvahu zejména

- a) skutečnost, zda fyzická osoba je podnikatelem a z jakých důvodů vybrané výrobky nabyla,
- b) místo, kde se vybrané výrobky nacházejí, nebo způsob dopravy,
- c) doklady k vybraným výrobkům,
- d) množství a povahu vybraných výrobků.“

[18] Podle § 32 odst. 4 zákona o spotřebních daních „[z]a množství vybraných výrobků pro osobní spotřebu pro účely tohoto ustanovení se považuje množství uvedené v § 4 odst. 5.“

[19] Podle § 32 odst. 5 zákona o spotřebních daních „[s]právce daně může rozhodnout o tom, že za vybrané výrobky určené pro osobní spotřebu lze považovat i větší množství, než je uvedené v odstavci 4, pokud to vyplývá z posouzení skutečností uvedených v odstavci 2.“

[20] Podle § 63 odst. 2 zákona o spotřebních daních „[p]ro účely tohoto zákona se běžnou nádrží rozumí

a) nádrž trvale připojená výrobcem ke všem motorovým dopravním prostředkům téhož typu, jako je motorový dopravní prostředek, v jehož běžné nádrži se minerální oleje nacházejí; trvalé vestavění této nádrže musí umožňovat přímé používání minerálního oleje k pohonu dopravního prostředku a případně k provozu pracovních strojů, klimatizačních, chladírenských a jiných podobných zařízení během dopravy,

b) nádrž na zkapalněný ropný plyn vestavěná do motorových dopravních prostředků k přímému používání zkapalněného ropného plynu jako pohonné hmoty a také nádrž na zkapalněný ropný plyn vestavěná do jiných zařízení, jimiž je motorový dopravní prostředek vybaven, nebo

c) nádrž trvale připojená výrobcem ke všem pracovním strojům, klimatizačním, chladírenským a jiným podobným zařízením téhož typu, jako je zařízení, v jehož nádrži se minerální oleje nacházejí; trvalé vestavění této nádrže musí umožňovat přímé používání minerálních olejů k provozu tohoto pracovního stroje, klimatizačního, chladírenského a jiného podobného zařízení.“

[21] V projednávaném případě je mezi stranami nesporné, že stěžovatel převážel minerální (topné) oleje o celkovém množství 990 litrů ze Spolkové republiky Německo do České republiky v pěti nádobách v úložném prostoru svého automobilu. Dále je nesporné, že uvedl, že minerální (topné) oleje jsou určeny pro jeho osobní spotřebu k vytápění dílny. Spornou právní otázkou je, zda měl žalovaný na případ stěžovatele aplikovat § 32 odst. 5 zákona o spotřebních daních.

[22] Ustanovení § 32 odst. 5 zákona o spotřebních daních je z hlediska systematiky zákona umístěno v citovaném zákoně pod obecnými ustanoveními, konkrétně v paragrafu nazvaném „Doprava vybraných výrobků pro osobní spotřebu“. Z odstavce 1 vyplývá, že vybrané výrobky (pod něž spadají i minerální oleje) uvedené do volného daňového oběhu, které dováží fyzické osoby na území České republiky z jiného členského státu Evropské unie pro osobní spotřebu

(tedy ne pro podnikání), jsou osvobozeny od spotřební daně a nemusí být přepravovány se zjednodušeným průvodním dokladem (viz § 30 zákona o spotřebních daních). V § 32 odst. 2 zákona o spotřebních daních pak zákonodárce (demonstrativně) uvádí, jaká kritéria má správní orgán vzít v úvahu, pokud rozhoduje o tom, zda se jedná o vybrané výrobky pro podnikání nebo pro osobní spotřebu. Jedno z kritérií je i množství vybraných výrobků.

[23] Pro konkretizaci množství vybraných výrobků pro osobní spotřebu odkazuje § 32 odst. 4 zákona o spotřebních daních na § 4 odst. 5 citovaného zákona. Jak bylo již výše uvedeno, v tomto ustanovení je konkrétně pro minerální oleje stanoveno, že „*se za množství vybraných výrobků pro osobní spotřebu považuje množství, které nepřesahuje u minerálních olejů, s výjimkou kapalných ropných plynů dopravovaných v tlakových nádobách o hmotnosti náplně do 40 kg včetně, množství dopravované v běžných nádržích (§ 63 odst. 2) zvýšené o 20 l.*“ Krajský soud, jenž se ztotožnil s názorem žalovaného i celního úřadu, z uvedeného dovozuje, že pokud stěžovatel převáží minerální oleje v nádobách v úložném prostoru, nelze je považovat za určené pro osobní spotřebu, neboť minerální oleje nepřevazuje v běžné nádrži (viz § 63 odst. 2 zákona o spotřebních daních). Nejvyšší správní soud však uvedený závěr považuje za nesprávný, neboť krajský soud „směšuje“ dvě odlišná kritéria, tedy množství vybraných výrobků [§ 32 odst. 2 písm. d) zákona o spotřebních daních] a způsob dopravy [§ 32 odst. 2 písm. b) zákona o spotřebních daních]. Je nutné upozornit, že § 32 odst. 4 ve spojení s § 4 odst. 5 a § 63 odst. 2, ostatně stejně jako i § 32 odst. 5 zákona o spotřebních daních, regulují množství vybraných výrobků, tedy se vztahují (toliko) ke kritériu § 32 odst. 2 písm. d) citovaného zákona. Dle Nejvyššího správního soudu tak nelze z konkretizovaného kritéria množství dovodit povolený, resp. nepovolený způsob dopravy.

[24] Ustanovení § 4 odst. 5 zákona o spotřebních daních se přitom s ohledem na svůj obsah týká pouze takových vybraných výrobků, které se používají jako pohonné hmoty motorových dopravních prostředků nebo jako zdroj energie pro dopravované pracovní stroje či pro, klimatizační, chladírenská a jiná podobná zařízení instalovaná na něm či jím přepravovaná. Jeho účelem je jasně vymezit, jaké nejvyšší množství vybraných výrobků se v těchto specifických případech, tedy při jejich užívání jako pohonných hmot či zdroje energie pro přepravovaná doprovodná zařízení, považuje za množství pro osobní spotřebu. Pravidlo je to ve své podstatě jednoduché a logické – plná standardní nádrž plus dvacet litrů navíc (například v kanystru).

[25] U jiných vybraných výrobků, zejména minerálních olejů užívaných k vytápění stacionárních objektů, tedy typicky u topné nafty, však zákonodárce žádné takovéto pomocné pravidlo jako u pohonných hmot pro motorové dopravní prostředky a zdrojů energie doprovodných zařízení nestanovil. Znamená to, že při posouzení, k čemu je např. topná nafta určena (zda pro podnikání, anebo pro osobní spotřebu), bude třeba zvážit všechny rozhodné okolnosti, a to zejména pomocí indikátorů demonstrativně vyjmenovaných v § 32 odst. 2 zákona o spotřebních daních. Nejvyšší správní soud proto na základě uvedeného konstatuje, že krajský soud i celní orgány nesprávně posoudily případ stěžovatele, neboť při aplikaci § 32 odst. 2 písm. d) zákona o spotřebních daních považovaly kritérium způsobu dopravy topného oleje přepravovaného mimo běžnou nádrž za rozhodující a s automaticky nastupujícím následkem spočívajícím v posouzení vybraných výrobků jako topného oleje pro podnikání. Tím však své závěry založily na nesprávné úvaze o § 32 odst. 4 ve spojení s § 4 odst. 5 a § 63 odst. 2 zákona o spotřebních daních, přičemž ovšem tato ustanovení se vztahují k množství vybraných výrobků, tedy ke kritériu § 32 odst. 2 písm. d) citovaného zákona, nikoliv ke způsobu dopravy (jenž je kritériem odlišným).

[26] Nejvyšší správní soud dále považuje za vhodné upozornit, že zmiňovaná právní úprava vychází ze směrnice Rady 92/12/EHS ze dne 25. února 1992, o obecné úpravě, držení, pohybu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani (dále jen „směrnice 92/12/EHS“), jež byla nahrazena (téměř totožnou) směrnicí Rady 2008/118/ES ze dne 16. prosince 2008, o obecné

pokračování

úpravě spotřebních daní a o zrušení směrnice 92/12/EHS (dál jen „směrnice 2008/118/ES“). Na projednávaný případ dopadají především čl. 32 odst. 1, 2 a 4 směrnice 2008/118/ES.

[27] Podle čl. 32 odst. 1 směrnice 2008/118/ES „*[u] zboží podléhajícího spotřební dani nabytého soukromými osobami pro jejich vlastní potřebu a jimi přepravovaného z jednoho členského státu do druhého vzniká povinnost ke spotřební dani pouze v členském státě, v němž bylo zboží podléhající spotřební dani nabyto.*“

[28] Podle čl. 32 odst. 2 směrnice 2008/118/ES „*[k] určení, zda je zboží podléhající spotřební dani uvedené v odstavci 1 určeno pro vlastní potřebu dané soukromé osoby, berou členské státy v úvahu zejména*

- a) obchodní status držitele zboží podléhajícího spotřební dani a důvody jeho držení;*
- b) místo, kde se zboží podléhající spotřební dani nachází, nebo případně užitý způsob přepravy;*
- c) jakýkoli doklad týkající se zboží podléhajícího spotřební dani;*
- d) povahu zboží podléhajícího spotřební dani;*
- e) množství zboží podléhajícího spotřební dani.*“

[29] A konečně podle čl. 32 odst. 4 směrnice 2008/118/ES „*[č]lenské státy mohou rovněž stanovit, že daňová povinnost ke spotřební dani vzniká v členském státě spotřeby při nabytí minerálních olejů, které již byly propuštěny ke spotřebě v jiném členském státě, jsou-li tyto výrobky přepravovány neobvyklým způsobem soukromou osobou nebo jejím jménem. Pro účely tohoto odstavce se „přepřavou neobvyklým způsobem“ rozumí jiná přeprava pohonných hmot než v nádržích vozidel nebo ve vhodných rezervních nádržích na pohonné hmoty a přeprava kapalných topných produktů jiná než cisternovými vozidly použitými jménem oborových hospodářských subjektů.*“

[30] Výše uvedená unijní právní úprava vychází ve vztahu k soukromým osobám, které přepravují zboží podléhající spotřební dani pro vlastní potřebu, z obecné zásady stanovující, že spotřební daň má být vyměřena pouze v členském státě, kde bylo dané zboží nabyto (srov. čl. 32 odst. 1 směrnice 2008/118/ES a čl. 8 směrnice 92/12/EHS). Z této zásady mohly státy využít ve vztahu k topným produktům výjimku, a to takovým způsobem, že i přes výše uvedenou obecnou zásadu mohl stát stanovit spotřební daň v členském státě spotřeby v případě, že soukromá osoba či na její účet byl přepravován topný olej neobvyklým způsobem. V případě topných olejů je pak neobvyklý způsob dopravy definován jako přeprava „*jiná než cisternovými vozidly použitými jménem oborových hospodářských subjektů*“. Uvedená výjimka musí být jako každá výjimka vykládána restriktivně a neumožňuje, aby dovozy topné nafty uskutečněné jednotlivcem pro vlastní potřebu podléhaly spotřební dani i v členském státě spotřeby, bez ohledu na použitý způsob přepravy (rozsudek Granberg, C-330/05, EU: C:2007:679, bod 30 a 31).

[31] S argumentem žalovaného, že zákonodárce neměl v úmyslu vůbec připustit příhraniční dovoz topné nafty pro osobní spotřebu v rámci EU, neboť v členských státech se režimy zdanění topné nafty různí, tedy nelze souhlasit. Volný pohyb zboží mezi členskými státy je v rámci EU jedním z jejich základních pravidel a hodnot a omezit jej je možno pouze v případech, které vyplývají z unijního práva nebo jsou s ním v souladu. Z ustanovení čl. 32 odst. 1 směrnice 2008/118/ES je jasné patrné, že příhraniční přeprava zboží podléhajícího spotřební dani nabytého soukromými osobami pro jejich vlastní potřebu a jimi přepravovaného z jednoho členského státu do druhého je zásadně přípustná a že omezena může být pouze v rámci pravidel vymezených přímo směrnicí či takových, která v mezích možností stanovených směrnicí určí samotné jednotlivé členské státy.

[32] Český zákonodárce nevyužil možnosti stanovit uvedenou výjimku vztahující se k topným olejům, na základě níž by bylo možno považovat tyto topné oleje i přesto, že jsou pro osobní spotřebu, ale nejsou „*řádně*“ přepravovány, za podléhající spotřební dani v členském státě spotřeby. Proto platí, že u zboží podléhajícího spotřební dani nabytého soukromými osobami pro jejich vlastní potřebu a jimi přepravovaného z jednoho členského státu do druhého vzniká

povinnost ke spotřební dani vždy pouze v členském státě, v němž bylo zboží podléhající spotřební dani nabyto.

[33] V dalším řízení proto bude muset žalovaný pečlivě posoudit, zda se v případě stěžovatele jedná o topný olej pro osobní spotřebu, a to s ohledem na (všechna) kritéria stanovená v § 32 odst. 2 [mezi nimiž je ostatně zmíněn i *způsob dopravy*, nicméně jako samostatný neurčitý pojem pod písm. b)] a případně přihlídnout i k § 32 odst. 5 citovaného zákona.

[34] Pouze pro úplnost Nejvyšší správní soud dodává, že námitka stěžovatele vztahující se k nesprávné neaplikaci závěrů z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 10. 2009, č. j. 5 Afs 93/2008 – 94, krajským soudem je nedůvodná. Citovaný judikát se vztahuje k odlišné situaci, než je situace stěžovatele. Konkrétně se jednalo o prokázání zdanění vybraných výrobků, přičemž v projednávaném případě se jedná o absenci zjednodušeného průvodního dokladu pro pohyb výrobků podléhajících spotřební dani, které byly uvolněny ke spotřebě v odesílajícím členském státě uvnitř Evropské unie. Proto nelze výše uvedený judikát a jeho závěry aplikovat na stěžovatelův případ. K námitce ohledně kontaktování celní správy stěžovatelem a z toho vyplývající jeho dobré víry při převozu uvedených vybraných výrobků pro osobní spotřebu Nejvyšší správní soud uvádí, že tuto skutečnost stěžovatel žádným způsobem neprokázal a ani neoznačil k jejímu prokázání žádné důkazní prostředky. Proto Nejvyšší správní soud považuje i tuto námitku za nedůvodnou.

IV. Závěr a náklady řízení

[35] Ze shora uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost byla podána důvodně, a proto podle § 110 odst. 1 věty první s. ř. s. zrušil napadený rozsudek krajského soudu. Jelikož již v řízení před krajským soudem byly dány předpoklady pro zrušení rozhodnutí žalovaného, zrušil Nejvyšší správní soud podle ust. § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. i napadené rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm bude žalovaný podle ust. § 78 odst. 5 s. ř. s. vázán shora uvedeným právním názorem Nejvyššího správního soudu.

[36] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 věta první ve spojení s ust. § 120 s. ř. s., podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Protože stěžovatel měl v řízení o kasační stížnosti i v řízení o žalobě úspěch, má právo na náhradu nákladů těchto řízení.

[37] V řízení o žalobě vznikly stěžovateli náklady řízení zaplacením soudního poplatku ve výši 4.000 Kč (soudní poplatek za podanou žalobu ve výši 3.000 Kč a soudní poplatek za návrh na přiznání odkladného účinku žalobě ve výši 1.000 Kč) a odměny právního zástupce. Odměna zástupce činí za jeden úkon právní služby (sepsání žaloby) 3.100 Kč [§ 1 odst. 1, § 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „vyhláška“) a náhrada hotových výdajů činí 1 x 300 Kč (§ 13 odst. 3 vyhlášky). Neboť je zástupce stěžovatele plátcem daně z přidané hodnoty, jeho odměna se podle § 57 odst. 2 s. ř. s. zvyšuje o částku odpovídající této dani, která činí 21 % z částky 3.400 Kč, tj. 714 Kč. Náhrada nákladů řízení o žalobě tak činí celkem 8.114 Kč.

[38] V řízení o kasační stížnosti vznikly stěžovateli náklady řízení zaplacením soudního poplatku ve výši 6.000 Kč (soudní poplatek za podanou kasační stížnost ve výši 5.000 Kč a soudní poplatek za návrh na přiznání odkladného účinku kasační stížnosti ve výši 1.000 Kč) a odměny právního zástupce. Odměna zástupce činí za jeden úkon právní služby (sepsání kasační stížnosti) 3.100 Kč [§ 1 odst. 1, § 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky

pokračování

č. 177/1996 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „vyhláška“) a náhrada hotových výdajů činí 1 x 300 Kč (§ 13 odst. 3 vyhlášky). Neboť je zástupce stěžovatele plátcem daně z přidané hodnoty, jeho odměna se podle § 57 odst. 2 s. ř. s. zvyšuje o částku odpovídající této dani, která činí 21 % z částky 3.400 Kč, tj. 714 Kč. Náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti tak činí celkem 10.114 Kč.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 28. dubna 2015

JUDr. Karel Šimka
předseda senátu