



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců Mgr. Michaely Bejčkové a JUDr. Petra Mikeše, Ph.D., v právní věci žalobkyně: **Česká pojišťovna a.s.**, se sídlem Spálená 75/16, Praha 1, zast. společností VORLÍČKOVÁ PARTNERS s.r.o., se sídlem Platněřská 191/2, Praha 1, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, Praha 4, proti rozhodnutím Celního ředitelství Ostrava ze dne 25. 9. 2012, č. j. 3016-2/2012-140100-21, a ze dne 27. 9. 2012, č. j. 3015-2/2012-140100-21, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 31. 7. 2014, č. j. 22 Af 136/2012 - 29,

t a k t o :

I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**

II. Žalovaný **je p o v i n e n** zaplatit žalobkyni náklady řízení o kasační stížnosti ve výši **4 114 Kč** k rukám jejího zástupce – společnosti VORLÍČKOVÁ PARTNERS s.r.o., ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozhodnutí.

O d ů v o d n ě n í :

I. Řízení u správních orgánů

[1] Dvěma rozhodnutími ze dne 20. 3. 2012 byla žalobkyně vyzvána ke splnění ručitelského závazku za dlužníka - společnost I. P. - 95, s. r. o., ve výši 100 000 000 Kč a 25 000 000 Kč. Stalo se tak poté, co dlužník nezaplatil spotřební daň za zdaňovací období listopad 2011 a prosinec 2011 (z daně za listopad 2011 ve výši 95 867 679 Kč bylo uhrazeno 75 083 609 Kč; daň za prosinec 2011 ve výši 113 370 646 Kč nebyla uhrazena vůbec).

[2] Žalobkyně podala proti výzvám odvolání, která odvolací orgán zamítl svými rozhodnutími ze dne 25. 9. 2012 a 27. 9. 2012 a napadené výzvy potvrdil. K námitce, která poukazovala na nejasný způsob stanovení výše daně, uvedl (v rozhodnutí týkajícím se výzvy na 100 000 000 Kč), že závazky dlužníka za období 1. – 5. 12. 2011 činily 8 915 930 Kč; této částky se týkala výzva na 25 000 000 Kč. Zbylé závazky dlužníka vzniklé v období 6. - 31. 12. 2011 činily 104 454 716 Kč, tedy částku přesahující poskytnutou záruku; proto byla žalobkyně vyzvána k úhradě 100 000 000 Kč. V rozhodnutí týkajícím se výzvy na 25 000 000 Kč odvolací orgán zdůraznil, že dlužník byl držitelem povolení k opakovanému přijímání vybraných výrobků z jiných členských zemí v režimu podmíněného osvobození od daně; nebyl

však provozovatelem daňového skladu a nemohl přijaté výrobky skladovat ani odesílat. Okamžikem ukončení každé jednotlivé dopravy vybraných výrobků vyňal vybrané výrobky z režimu podmíněného osvobození od daně a uvedl je do volného daňového oběhu. Tím mu vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit. Dále se odvolací orgán zabýval obsahem elektronických průvodních dokladů a jejich vztahem k údajům v daňovém přiznání.

II. Rozhodnutí krajského soudu

[3] Krajský soud v Ostravě, na nějž se žalobkyně obrátila se svými žalobami, zrušil obě napadená rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost. Správce daně neuvedl ve výzvě ke splnění ručitelského závazku, jak dospěl k výpočtu konkrétní částky dluhu za období 1. – 5. 12. 2011. Odvolací orgán popsal v odůvodnění napadeného rozhodnutí princip, jakým probíhá kontrola dopravy vybraných výrobků a následné srovnávání s údaji daňového subjektu. Údaje v elektronických průvodních dokladech jsou podle něj pouze orientační a evidují jen množství dopravených vybraných výrobků. Porovnáním dopravovaného množství minerálních olejů a přiznané výše spotřební daně byla podle odvolacího orgánu zjištěna množstevní shoda. Pro stanovení sazby spotřební daně pak postačuje identifikovat vybraný výrobek v rozsahu počátečního čtyřmístného kódu kombinované nomenklatury.

[4] Celní orgány převzaly celkovou částku za prosinec 2011 z daňových přiznání dlužníka za prosinec 2011, kde byla uvedena dvě označení vybraných výrobků (271043 a 271085) a příslušné částky daně (41 224 490 Kč a 72 146 156 Kč). To ovšem stále nevysvětluje, jak dospěl správce daně ke konkrétní částce za období 1. – 5. 12. 2011. Zjištění konkrétní částky připadající na toto období má přitom rozhodující význam pro posouzení, zda nebyla překročena výše záruky poskytnuté žalobkyní.

III. Kasační stížnost a vyjádření žalobkyně

[5] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) v kasační stížnosti namítl nesprávné posouzení právní otázky a vadu v řízení před soudem podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Zdůraznil, že předmětem řízení o žalobě byla zákonnost a správnost požadavku celních orgánů na plnění ručitele za dlužníka – nikoli otázka výše spotřební daně, o které bylo rozhodnuto v jiném (samostatném) řízení vedeném s dlužníkem. Pro posouzení postupu celních orgánů vůči ručiteli je lhostejné, za jakých podmínek byla dlužníku stanovena spotřební daň z minerálních olejů. Stěžovatel nerozumí obavě krajského soudu, zda nebyla překročena výše záruky poskytnuté žalobkyní. Spotřební daň z minerálních olejů za listopad a prosinec 2011 činila u dlužníka 209 238 325 Kč, tedy nepoměrně více než částka, za kterou se žalobkyně zaručila. Výše záruky by mohla být překročena jen tehdy, kdyby celní orgány od žalobkyně požadovaly plnění vyšší než 125 000 000 Kč; to se nestalo.

[6] Dále stěžovatel spatřoval vadu v řízení před soudem spočívající v tom, že soud rozhodl bez jednání, ačkoli stěžovatel výslovně trval na jednání. Podle stěžovatele by proto měl být rozsudek krajského soudu zrušen a věc by mu měla být vrácena k dalšímu řízení.

[7] Žalobkyně ve svém vyjádření navrhla zamítnutí kasační stížnosti. Krajský soud podle ní nepřezkoumával samotné stanovení dlužné spotřební daně, ale řešil otázku, jak správce daně stanovil poměrnou část daně připadající na období 1. – 5. 12. 2011. Okamžik vzniku závazku k placení spotřební daně upravuje § 9 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o spotřebních daních“), podle nějž vzniká povinnost přiznat a zaplatit daň okamžikem uvedení vybraných výrobků do volného daňového oběhu na území

pokračování

České republiky. Pro věc tedy bylo podstatné určit, které výrobky přesně dlužník v období 1. - 5. 12. 2011 uvedl do volného daňového oběhu a kolik činí tímto vzniklá výše daně. V řízení nebyly odstraněny rozpory mezi údaji přiznanými dlužníkem a mezi doklady, které správce daně poskytl žalobkyni v souvislosti se stanovením výše zaručené daně. Ani v kasační stížnosti nebyla tato otázka vyjasněna.

[8] Tomu, že zaručená částka byla neoprávněně překročena, nasvědčuje fakt, že podle elektronických dokladů dopravil dlužník do ČR v období 1. – 5. 12. 2011 pouze vybraný výrobek č. 271085, u něhož výše daně za toto období činí podle dokladů jen 3 841 654,20 Kč. Žalobkyně dodala, že výše nedoplatku za rozhodné období byla mnohem nižší, než uvádí stěžovatel v kasační stížnosti, neboť sám dlužník uhradil z dlužné daně ve výši 209 238 325 Kč částku 75 083 609 Kč a následně bylo použito zajištění poskytnuté společností TRANSEXPRESS Intl., spol. s r. o., ve výši 4 700 000 Kč. Výsledný nedoplatek činí 129 454 716 Kč; dluh dlužníka tedy nijak značně nepřekračuje ručení poskytnuté žalobkyni.

[9] Soud navzdory stěžovatelovu požadavku nemusel nařizovat jednání, neboť zrušil napadené rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost. Žalobkyně proto navrhla zamítnutí kasační stížnosti.

IV. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[10] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a za stěžovatele jedná osoba, která má potřebné vysokoškolské právnické vzdělání (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Na základě kasační stížnosti přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které stěžovatel uplatnil v podané kasační stížnosti.

[11] Námitka poukazující na vadu řízení před soudem není důvodná. Účastníci sice obecně vzato mohou svým úkonem podle § 51 odst. 1 s. ř. s. zabránit tomu, aby soud rozhodl ve věci bez jednání. Zákon však v § 51 odst. 2 (který je speciální k odst. 1) umožňuje soudu rozhodnout bez jednání i v dalších případech – tzn. i tehdy, jestliže to účastníci shodně nenavrhlí nebo s tím nesouhlasí. Takové případy upravuje zejména § 76 s. ř. s., který umožňuje soudu rozhodnout bez jednání, jestliže ruší napadené rozhodnutí z důvodu zde vyjmenovaných procesních vad. Krajský soud v této věci zrušil napadené rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost ve smyslu § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s.; jeho postupu proto nelze nic vytknout.

[12] Důvodná není ani námitka nesprávného právního posouzení. Žalobkyně ve své žalobě nezpochybňovala výši vyměřené spotřební daně, jak se stěžovatel v kasační stížnosti snaží naznačit, ani postup, jakým byla daň stanovena v řízení s dlužníkem: poukazovala pouze na nejasnosti ve vztahu k výši částky, k jejíž úhradě vyzval správce daně ji samotnou jako ručitelku. Ostatně činila tak už v daňovém řízení. Tento druh námitek nijak nevybočuje z mezí, které ručiteli stanoví zákon (viz § 171 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů; dále jen „daňový řád“). Na rozdíl od dřívější úpravy (§ 57a odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů) již daňový řád nevypočítává omezené odvolací důvody, které může ručitel uplatnit: naopak ručitel může vznášet stejné námitky, jaké by mohl vznášet sám daňový subjekt. V projednávané věci se ovšem žalobkyně jako ručitelka omezila na námitky, které se týkaly jen jí samotné (platnost ručitelské listiny, otázka bezvýslednosti výzvy dlužníkovi k zaplacení daně, výše částky, k jejímuž zaplacení byla žalobkyně vyzvána), a jen tyto námitky soud přezkoumával. Pokud se stěžovatel domnívá,

že námitky žalobkyně přesahují zákonný rámec a že i soud nesprávně tento rámec překročil, nemá tato domněnka oporu v obsahu žaloby ani napadeného rozsudku.

[13] Nejvyšší správní soud nesouhlasí se stěžovatelovým tvrzením, podle něž by výše záruky mohla být překročena jen tehdy, kdyby celní orgány od žalobkyně požadovaly plnění vyšší než 125 000 000 Kč. Žalobkyně se sice dvěma záručními listinami zavázala zajistit budoucí dluhy dlužníka do celkové výše 100 000 000 Kč a 25 000 000 Kč; to ovšem neznamená (takový výklad by byl absurdní), že pokud dlužníkovi vznikne dluh v minimálně takové výši, je ručitelka bez dalšího povinna vyhovět výzvě k úhradě částky v celkové výši 125 000 000 Kč.

[14] V projednávané věci ani nešlo o to, že by žalobkyně zpochybňovala výši dlužné částky, která byla vyměřena dlužníkovi. Žalobkyně pouze poukazovala na to, že její ručitelský závazek ve vztahu k záruční listině znějící na částku 25 000 000 Kč zanikl ke dni 5. 12. 2011, a mohl se tedy uplatnit jen pro daňové povinnosti dlužníka vzniklé do tohoto data. Celní orgány však nevysvětlily, jak z celkové částky dlužné daně vypočetly právě částku, která odpovídala daňovým povinnostem vzniklým jen do uvedeného data.

[15] Žalobkyně již v odvolání vytkla konkrétní nesrovnalosti mezi údaji uvedenými v daňovém přiznání dlužníka a údaji v elektronických průvodních dokladech, které jí poskytl správce daně; odvolací orgán se však s její námitkou řádně nevypořádal. Vysvětlil sice, že dlužník nemohl vybrané výrobky skladovat, a že tedy ukončení dopravy spadá vjedno s uvedením vybraných výrobků do volného daňového oběhu; tím však nijak neodpověděl na otázku, jak byl určen podíl vybraných výrobků, ohledně nichž vznikla daňová povinnost do 5. 12. 2011 včetně, a vybraných výrobků, ohledně nichž vznikla daňová povinnost ve zbylé části měsíce prosince 2011.

[16] K námitce, že podle elektronických průvodních dokladů byly v prosinci 2011 dovezeny rovněž výrobky s kódem kombinované nomenklatury 271041 a 271040 (kdežto podle daňového přiznání šlo pouze o vybrané výrobky s kódem 271043 a 271085), odvolací orgán uvedl, že jde o nesrovnalost, která nemůže mít vliv na výši daně. Podle něj postačí ke správnému stanovení sazby daně identifikace vybraného výrobku pomocí prvních čtyř číslic kódu kombinované nomenklatury, podle níž se rozlišuje, zda se jedná o motorové benzíny, nebo o střední a těžké plynové oleje.

[17] Toto vysvětlení však není uspokojivé. Jak motorové benzíny, tak střední a těžké motorové oleje mají kód 2710; pro každý z těchto vybraných výrobků však podle § 48 odst. 1 zákona o spotřebních daních platí jiná sazba daně. Dále žalobkyně v odvolání poukázala na to, že podle elektronických průvodních dokladů nebyl v prosinci 2011 vůbec dopraven vybraný výrobek s kódem 271043 (kdežto v daňovém přiznání takový kód figuruje). To dále posiluje pochybnosti o správnosti podkladů, z nichž vycházel správce daně. Podle vysvětlení odvolacího orgánu nemohl dlužník provozovat daňový sklad – což zároveň znamená, že daňová povinnost za prosinec 2011 mu mohla vzniknout jen ohledně výrobků, které také byly v prosinci (nikoli dříve) dovezeny. Zároveň odvolací orgán uvádí, že při stanovení daně sloužily správci daně jako podklad elektronické průvodní doklady. K tvrzení žalobkyně, podle něž nebyl v prosinci dovezen žádný výrobek s kódem 271043 (ačkoli z něj byla v tomto měsíci vyměřena daň), se odvolací orgán nevyjádřil. Rozhodnutí vydaná v prvním a druhém stupni používají odlišné údaje: zatímco podle rozhodnutí o odvolání činily závazky dlužníka za období 1. - 5. 12. 2011 částku 8 915 930 Kč, výzva ke splnění ručitelského závazku za dlužníka ve výši 25 000 000 Kč uvádí, že skutečná výše spotřební daně v období 1. - 5. 12. 2011 činí 26 507 661 Kč.

pokračování

[18] Především se ale ani odvolací orgán nijak nezabýval množstvím vybraných výrobků (a tedy výší daně), které se vztahují k uvedeným prvním pěti prosincovým dnům, ačkoli se toho žalobkyně výslovně domáhala; správnost svých závěrů opíral o zjištění, že informace o množství a druhu vybraných výrobků uvedené na elektronických průvodních dokladech se druhově (co do kódu) shodují s údaji v daňových přiznáních za listopad a prosinec 2011. Toto zjištění o celkové výši daně za celé dva měsíce však žalobkyně nečinila předmětem sporu.

[19] Nezodpovězená zůstává otázka, jak celní orgány dospěly k částkám uváděným v odůvodnění výzev ke splnění ručitelského závazku, resp. v odůvodnění napadených rozhodnutí. Prvních pět prosincových dní bylo pokryto ručitelským závazkem na 25 000 000 Kč; pro úhradu dlužné daně z daňových povinností vzniklých dlužníku ve zbylé části prosince použil správce daně záruční listinu znějící na 100 000 000 Kč; vždy byl přítom vyčerpán maximální limit ručitelského závazku. K takovému kroku ale správce daně nemůže přistoupit, dokud nezjistí, jaká daňová povinnost přesně odpovídá jakému ze dvou probíraných prosincových období, jejichž předělem je výpověď ručitelského závazku na částku 25 000 000 Kč k 6. 12. 2011. S ohledem na nevyjasněné rozpory v údajích a na chybějící úvahy správce daně nelze vyloučit, že by správce daně nemusel „dosáhnout“ na limit obou záručních listin. Krajský soud proto nepochybil, pokud zrušil napadená rozhodnutí pro nepříkromost.

V. Závěr

[20] Z výše uvedených důvodů zamítl Nejvyšší správní soud podanou kasační stížnost jako nedůvodnou v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s.

[21] O nákladech řízení rozhodl soud v souladu s § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s., podle kterého 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. Úspěšná žalobkyně byla v kasačním řízení zastoupena obchodní společností vykonávající daňové poradenství, která dne 24. 10. 2014 podala vyjádření ke kasační stížnosti; za tento úkon právní služby náleží žalobkyni náhrada ve výši 4114 Kč [3100 Kč za úkon podle § 11 odst. 1 písm. d), § 7 bod 5., § 9 odst. 4 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb. (advokátní tarif); 300 Kč jako náhrada hotových výdajů podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu; 714 Kč jako výše daně z přidané hodnoty, k jejíž úhradě je zástupce žalobkyně povinen].

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

V Brně dne 27. srpna 2015

JUDr. Radan Malík
předseda senátu